

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**YATIRIMLARA YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİK VE YARDIMLARIN
TMS'YE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

İNÇİ GÜNAY

İstanbul, 2009

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**YATIRIMLARA YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİK VE YARDIMLARIN
TMS'YE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

İNİ GÜNAY

Danışman: Profesör Dr. BAŞAK ATAMAN AKGÜL

İstanbul, 2009

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi İNCİ GÜNAY'ın YATIRIMLARA YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİK VE YARDIMLARIN TMS'YE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 16.07.2009 tarih ve 2009-12/34 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

- Tez Savunma Tarihi : 24.07.2009
- 1) Tez Danışmanı : PROF. DR. BAŞAK ATAMAN AKGÜL
- 2) Jüri Üyesi : PROF. DR. HANİFİ AYBOĞA
- 3) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ.DR. FATMA PAMUKÇU



İÇİNDEKİLER

ÖZET	VIII
ABSTRACT	X
TABLolar LİSTESİ	XII
KISALTMALAR LİSTESİ	XIV
GİRİŞ	1
1. KONUSYA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR	4
1.1. YATIRIM KAVRAMI	4
1.1.1. Yatırım Nedir?	4
1.1.2. Yatırım Çeşitleri	5
1.1.2.1. Tamamen Yeni Yatırım	5
1.1.2.2. Tevsi Yatırım	5
1.1.2.3. Modernizasyon Yatırımı	6
1.1.2.4. Yenileme Yatırımı	6
1.1.2.5. Kalite Düzeltme Yatırımı	6
1.1.2.6. Darboğaz Giderme Yatırımı	6
1.1.2.7. Entegre Yatırım	7
1.1.2.8. Tamamlama Yatırımı	7
1.1.2.9. Ürün Çeşitlendirmesi Yatırımı	7
1.1.3. Yatırımların Amaçları	8
1.2. TEŞVİK KAVRAMI	9
1.2.1. Teşvik Nedir?	9
1.2.2. Teşviklerin Amaçları	10
1.2.3. Teşviklerin Gerekçeleri	13
1.2.4. Teşviklerin Gerekliliği	14

1.2.5. Türk Teşvik Sisteminin Gelişimi	16
1.2.6. Türkiye’de Kullanılan Teşvik Araçları.....	19
1.3. YATIRIM TEŞVİKLERİ KAVRAMI.....	22
1.3.1. Yatırım Teşviki Nedir?	22
1.3.2. Yatırım Teşviklerinin Amaçları	22
1.3.2.1. Ekonomik Kalkınmayı Sağlamak	24
1.3.2.2. İşsizliği Önlemek ve Teknolojik Gelişmeyi Hızlandırmak.....	25
1.3.2.3. Bölgesel Kalkınmayı Sağlamak.....	26
1.3.2.4. Maliyeti En Aza İndirmek ve Karlılığı Arttırmak	27
1.3.3. Yatırım Teşviklerinin Sınıflandırılması ve Değerlendirilmesi	27
1.3.4. Yatırım Teşviklerinin Veriliş Nedenleri	34
1.3.5. Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Politikası	36
1.3.6. Yatırım Teşviklerinin Türkiye Ekonomisindeki Yeri.....	40
1.4. VERGİSEL TEŞVİK KAVRAMI	51
1.4.1. Vergisel Teşvik Nedir?	51
1.4.2. Vergisel Teşviklerin Etkinliği	52

2. TÜRKİYE’DE VE DÜNYADA UYGULANAN VERGİ TEŞVİK POLİTİKALARI..... 56

2.1. DÜNYA’DA UYGULANAN VERGİ TEŞVİK POLİTİKALARI	57
2.2. TÜRKİYE’DE UYGULANAN VERGİ TEŞVİK POLİTİKALARI ..	59
2.2.1. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Vergisel Teşvikler..	60
2.2.2. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Vergisel Teşvikler	61
2.2.2.1. Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası	61
2.2.2.2. Ar-Ge İndirimi.....	62
2.2.2.3. Yatırım İndirimi İstisnası	62
2.2.3. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Vergisel Teşvikler	63
2.2.3.1. İhracat İstisnası.....	63

2.2.3.2. İhracat Kaydıyla Yapılan Mal Teslimlerinde Tecil-Terkin Uygulaması.....	63
2.2.3.3. Yatırım Malı Teslimlerinde KDV İstisnası.....	64
2.2.3.4. İthalatta KDV Ertelemesi.....	64
2.2.4. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Teşvikler.....	65
2.2.4.1. Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı.....	65
2.2.4.2. Yenileme Fonu.....	66
2.2.4.3. Azalan Bakiyeler Usulünde Amortisman.....	68
2.2.4.4. Fevkalade Amortisman.....	69
2.2.4.5. Vergi Borçlarının Terkini.....	69
2.2.5. 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda Yer Alan Vergisel Teşvikler.....	70
2.2.6. 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergisel Teşvikler.....	72
2.2.7. 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nda Yer Alan Vergisel Teşvikler.....	72
2.2.8. 4325 Sayılı Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere İstihdam ve Yatırımların Teşviki Hakkında Kanunda Yer Alan Vergisel Teşvikler.....	73
2.2.8.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası.....	74
2.2.8.2. Gelir ve Kurumlar Vergisi İndirimi.....	74
2.2.8.3. Bedelsiz Yatırım Yeri Tahsisi:.....	75
2.2.9. 4737 Sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu'nda Yer Alan Vergisel Teşvikler.....	75
2.2.10. 4562 Sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nda Yer Alan Vergisel Teşvikler.....	75
2.2.11. 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Kanunu'nda Yer Alan Vergisel Teşvikler.....	76
2.2.11.1. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki.....	79
2.2.11.2. Sigorta Primi İşveren Hisselerinde Teşvik.....	80
2.2.11.3. Bedelsiz Yatırım Yeri Tahsisi.....	81
2.2.11.4. Enerji Desteği.....	83

2.2.12. 5225 Sayılı Kültür Yatırımlarını ve Girişimlerini Teşvik Kanunu İle Getirilen Vergisel Teşvikler.....	84
2.2.12.1. Gelir Vergisi Stopajı İndirimi	85
2.2.12.2. Taşınmaz Mal Tahsisi	85
2.2.12.3. Sigorta Primi İşveren Paylarında İndirim.....	85
2.2.12.4. Su Bedeli İndirimi ve Enerji Desteği.....	86
2.2.12.5. Yabancı Uzman Personel ve Sanatçı Çalıştırabilme	86
2.2.12.6. Hafta Sonu ve Resmi Tatillerde Faaliyette Bulunabilme	86
2.2.13. 5350 Sayılı Kanun ve Uygulamasında zellik Arz Eden Hususlar	86
2.3. TÜRK TEşVİK VE VERGİ SİSTEMİNİN ETKİNLİğİNİN DEğERLENDİRİLMESİ.....	90

3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA YATIRIMLARA YÖNELİK DEVLET TEşVİKLERİNİN MUHASEBELEşTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARIN AÇIKLANMASI

96

3.1. MUHASEBE STANDARTLARI HAKKINDA GENEL BİLGİLER	96
3.1.1. Muhasebe Standartlarının Tanımı ve nemi	97
3.1.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci	99
3.1.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Yapılan Çalışmalar	100
3.2. MUHASEBE STANDARTLARININ ULUSLARARASI UYUMLAşTIRILMASI VE UYUMLAşTIRMAYA YÖNELİK YAPILAN ÇALIşMALAR	102
3.2.1. Birleşmiş Milletler (BM) Tarafından Yapılan Çalışmalar	105
3.2.2. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma rgt (OECD) Tarafından Yapılan Çalışmalar	106
3.2.3. Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası rgt (IOSCO) Tarafından Yapılan Çalışmalar	107
3.2.4. Uluslararası Para Fonu (IMF) Tarafından Yapılan Çalışmalar	108
3.2.5. Avrupa Birliği (AB) Tarafından Yapılan Çalışmalar	108

3.2.6. Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu (IASC) Tarafından Yapılan Çalışmalar	110
3.2.7. Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu (FCE) Tarafından Yapılan Çalışmalar	111
3.2.8. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (UMF) Tarafından Yapılan Çalışmalar	111
3.2.9. Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türkiye’deki Uygulamaların Karşılaştırılması	112
3.2.9.1. Genel Hükümler Açısından Karşılaştırılma	113
3.2.9.2. Düzenlenen Bilançoların Biçimsel Yapı, İçerik ve Açıklayıcı Notlar Bakımından Karşılaştırılması	114
3.2.9.3. Uygulanan Değerleme Kurallarının Karşılaştırılması	115
3.2.9.4. Gelir Tablolarına İlişkin Karşılaştırma	115
3.3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA YATIRIMLARA YÖNELİK DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI.....	116
3.3.1. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardının Gelişimi.....	119
3.3.2. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardının Amacı.....	120
3.3.3. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardında Geçen Tanımlar	121
3.3.4. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardının Kapsamı	123
3.3.5. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardının Destek Unsurları.....	124
3.3.6. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Sunumu	125
3.3.6.1. Devlet Teşviği.....	125
3.3.6.2. Parasal Olmayan Devlet Teşvikleri	145
3.3.6.3. Varlıklara İlişkin Teşviklerin Sunumu.....	146
3.3.6.4. Gelire İlişkin Teşviklerin Sunumu.....	150

3.3.6.5. Devlet Teşviklerinin Geri Ödenmesi	154
3.3.7. Devlet Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi ve Sunumu	155
3.3.8. Diğer Açıklamalar	159
3.3.9. Geçiş Hükümleri.....	160
4. UYGULAMA.....	161
5. SONUÇ VE DEĞERLEDİRME.....	185
KAYNAKÇA	190

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: İnci GÜNAY
Anabilim Dalı	: İşletme
Programı	: Muhasebe Finansman
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Başak ATAMAN AKGÜL
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans – Temmuz 2009
Anahtar Kelimeler	: Yatırım, Teşvik, Vergisel Teşvik, Muhasebe Standartları, Devlet Yardımları, TMS 20

ÖZET

Yatırımlara Yönelik Vergisel Teşvik ve Yardımların TMS'ye Göre Muhasebeleştirilmesi

Son yıllarda dünyada hızlı bir değişim yaşanmaktadır. 1990'lı yıllardan itibaren birçok ülke dışa açılma süreci tamamlanmasıyla küreselleşme ve globalleşme olgusu gündeme gelmiştir. 1980'li yıllardan itibaren dünyadaki küresel değişim dalgası çerçevesinde Türkiye'de yapısal ekonomik reformlara girilmiş, uygulanan para, kredi ve döviz politikaları değiştirilerek ithal ikamesine sanayileşme stratejisi terkedilerek yerine ihracata dönük sanayileşme stratejisi benimsenmiştir. 1980 sonrası ihracata dayalı ekonomik büyüme modelinin uygulanmaya başlanması özel sektörün desteklenmesi gerekliliğini zorunlu kılmıştır. Belirlenen hedeflere ulaşmada temel araç olarak teşvik ve özendirme araçları kullanılmıştır.

Toplumsal nitelikli kaynakların devlet eliyle öngörülen yatırım hedefleri doğrultusunda, belirlenen sektör veya kesimlere net transferi şeklinde genel tanımı

,Oyapılan teşvikler, tarihte olduğu gibi günümüzde de önemini korumaktadır. Ekonomi sistemlerinde önemli bir olgu olan teşvikler, toplam yatırım hacminin arttırılması, yatırımların verimli alanlara yapılmasının sağlanması, toplam yatırımlar içinde öz kaynakların çoğaltılması, geri kalmış bölgelere yatırımların özendirilerek gelişmişlik farkının minimuma indirilmesi, teknolojik gelişmelere ayak uydurmak ve dış rekabete dayanıklılığın arttırılması gibi faydaları amaçlamaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerin yapısal özelliklerinden kaynaklanan sorunlar kalkınmanın finansmanı açısından devlet müdahalesini de kaçınılmaz hale getirmiştir. 20. yüzyılın başından itibaren Türkiye’de teşviklerle ilgili düzenlemeler başlamış ve günümüze kadar çeşitli değişiklikler geçirerek devam etmiştir.

Bu çalışmada genel olarak teşvikler, teşvik sistemleri, teşviklerin etkinliği ve Türkiye’de teşvik uygulamaları ele alınmış günümüze kadar yürürlüğe giren teşvik yasaları eksik yönleri ile değerlendirilmeye çalışılmıştır.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname	: İnci GÜNAY
Field	: Business
Programme	: Accounting Finance
Supervisor	: Prof. Dr. Başak ATAMAN AKGÜL
Degree Awarded and Date	: MA - July 2009
Keywords	: Investment, subsidies, tax subsidies, Accounting Standards, Government Benefits, TMS 20

ABSTRACT

BY INVESTMENT ACCOUNTING FOR TAX SUBSIDIES AND ASSISTANCE ACTIVITIES OF TMS

In recent years, the world is experiencing rapid change. Since the 1990s many countries opened up to non-completion time of globalization and the phenomenon of globalization has come into question. Since 1980 the world in the context of the global wave of change in Turkey access to the structural economic reforms, and applied the money, credit and foreign exchange to import substitution industrialization strategy policies replaces export-oriented industrialization strategy by leaving been adopted instead.

After 1980 economic growth model based on exports of the private sector begin to support the implementation of the requirement was mandatory. Identified as the main tool to reach targets, incentives and incentive tools are used. The predicted resources of qualified social investment destination, according to the Indian government, the net transfer is determined sector or sectors as defined in the general incentives, as well as

on the date the remains are today Business systems an important phenomenon with incentives, the total investment volume increase, investment in productive areas to make the provision, the total investment in the equity of the reproduction, underdeveloped areas of investment by encouraging development of the difference to minimum setting, technological improvements to keep pace and non-competitive resistance to increase as the benefits are intended. Structural features of developing countries, especially the problems caused by state intervention in terms of development funding has also made inevitable. 20. Since the beginning of the century, with the related regulations in Turkey, began promoting and until today has continued to undergo various changes.

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1	Türkiye’de Kullanılan Teşvik Araçları	38
Tablo 2	Teşvik Araçlarının Sınıflandırılması	47
Tablo 3	Kullanılan Vergisel Teşvikler	48
Tablo 4	Seçilmiş Bazı Ülkelerde Kullanılan Teşvik Türleri	51
Tablo 5	Verilen Yatırım Teşvik Belgelerinin Sektörel Dağılımı (Adet)	59
Tablo 6	Teşvikli Yatırımların Sektörel Dağılımı (Milyar TL)	60
Tablo 7	Teşvikli Yatırımlarda Kullanılan Döviz Miktarlarının Sektörel Dağılımı (000 \$)	61
Tablo 8	Teşvik Edilen Yatırımların Yarattığı İstihdamın Sektörel Dağılımı (Kişi).	62
Tablo 9	Teşvik Edilen Yatırımların Bölgelere Göre Dağılımı	63
Tablo 10	Verilen Teşvik Belgelerinin Yatırımların İçeriklerine Göre Dağılımı (Adet)	64
Tablo 11	Teşvikli Yatırımların, İçeriklerine Göre Dağılımı (Milyar TL)	65
Tablo 12	Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Kullanılan Nakit Teşvikler	67
Tablo 13	Yatırıma Yönelik Vergisel ve Parasal Teşvikler	68
Tablo 14	5084 Sayılı Kanun Kapsamında Bulunan İller ve GSMH Oranları	96
Tablo 15	Sosyo-Ekonomik Durumuna Göre Yatırım Teşvikinden Yararlanacak İller	97

Tablo 16	Bedelsiz Yatırım Yeri Tahsisinin Uygulanabileceği İller (Kalkınmada Öncelikli Yörelere ve Fert Başına GSYİH Tutan 1500 ABD Doları veya Daha Az Olan İller	101
-----------------	---	-----

KISALTMALAR LİSTESİ

AAA	American Accounting Association (Amerikan Muhasebe Derneği)
AB	Avrupa Birliği
age	Adı geçen eser
agm	Adı geçen makale
AICPA	The American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
APB	Accounting Principles Board (Muhasebe İlkeleri Kurulu)
Ar-Ge	Araştırma ve Geliştirme
ASC	Accounting Standards Committee (Muhasebe Standartları Komitesi)
ASSC	Accounting Standards Steering Committee (Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi)
AT	Avrupa Topluluğu
BDDK	Bankacılık Dzenleme ve Denetleme Kurulu
BM	Birleşmiş Milletler
CCAB	Consultative Committee of Accountancy Bodies (Muhasebe Kuruluşları Danışma Komitesi)
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
DVK	Damga Vergisi Kanunu

ECSC	European Coal and Steel Community (Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu)
EIB	The European Investment Bank (Avrupa Yatırım Bankası)
ERDF	European Regional Development Fond (Avrupa Bölgesel Kalkınma Fonu)
ESF	European Social Fund (Avrupa Sosyal Fonu)
FASB	Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
FCE	Federation des Experts Comptables Europeen (Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu)
FRC	Financial Reporting Council (Finansal Raporlama Konseyi)
FRRP	Financial Reporting Review Panel (Finansal Raporlama Gözetim Heyeti)
GASC	Germany Accounting Standards Committe (Almanya Muhasebe Standartları Komitesi)
GATT	Gümrük Tarifesi ve Ticaret Genel Anlaşması
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IAS/UMS	International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	International Accounting Standards Committe (Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu)

ICAEW	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü)
IFAC/UMF	International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFRS/UFRS	International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standardı)
IMF	International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
IOSCO	International Organization of Securities Commissions (Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Örgütü)
İDT	İktisadi Devlet Teşekkülleri
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KOBİ	Küçük ve Orta Boy İşletmeler
KÖY	Kalkınmada Öncelikli Yörelere
KV	Kurumlar Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
MUY	Muhasebe Uygulama Yönetmeliği
OECD	Organisation for Economic Co-Operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
OHAL	Olağanüstü Hal
OSB	Organize Sanayi Bölgesi
SEC	Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu

SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SSK	Sosyal Sigortalar Kurumu
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development (Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı)
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

İşletmeler birçok nedenle yatırımda bulunurlar. Bazı işletmelerde yatırım faaliyeti, işletme faaliyetlerinin önemli bir kısmını oluşturur. Bazıları, fon fazlalarını değerlendirmek için yatırımda bulunurlar. Diğer bazıları da ticari ilişkilerini sağlamlaştırmak veya ticari yararlar elde etmek üzere yatırım yaparlar. Başka bir deyişle, işletmeler hayatlarının devamlılığını sağlamak amacıyla hem ana faaliyet hem de ana faaliyet konularıyla doğrudan ilişkisi olmayan konularda yatırım yaparlar. Ana faaliyet konuları ile ilgili olarak yatırım yaptıkları varlıklar; stoklar, ticari alacaklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklardır. Yan faaliyet konuları ile ilgili yaptıkları yatırımlar ise faiz, kar payı, kira geliri, hak bedeli gibi ek gelir elde etmek için yapılan yatırımlardır.

Yatırımlar kısa vadeli ve uzun vadeli olmak üzere iki şekilde sınıflandırılabilir. Kısa vadeli yatırımlar “Dönen Varlıklar” ana grubu altında, uzun vadeli yatırımlar ise “Duran Varlıklar” ana grubu altında bilançolarda yer almaktadır. Bir işletmenin yatırım yapmasının temelinde şu nedenler yatmaktadır; i-) Diğer bir işletme üzerinde tam zamanında üretim veya kısmi olarak kontrolü sağlamak, ii-) Nispeten devamlı gelir elde etmek, iii-) İyi iş ilişkileri kurmak veya geliştirmek, iv-) Özel fonlar oluşturmak.

İşletmelerin çeşitli nedenlerle yatırım yaptıkları varlıklar olan menkul kıymetler, duran varlıklar veya özel amaçlar için oluşturdukları fonları kısa veya uzun vadede elde tutması, yatırım kavramı kapsamında düşünülmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerde ekonomik kalkınmanın temel şartı, yatırım hacmini arttırmak ve yatırımlardan azami sosyal faydayı sağlamaktır. Bu bakımdan yatırımların artırılması ve bu yatırımların bir planlama anlayışı ve esası dahilinde yapılmış olması gerekir. Bu aşamada karşımıza yatırımları belirli sektörlere yönettici ve yatırımları teşvik edici uygulamalar çıkmaktadır.

Teşvik, belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, devlet tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve maddi olmayan destek, yardım ve özendirme şeklinde tanımlanmaktadır. Teşviklerin esası, kaynakların ülke ekonomisi açısından daha yararlı kabul edilen alanlara yönlendirilmesi olup, refah seviyesinin yükseltilmesi, bölgeler arası dengesizliklerin giderilmesi ve belirli mal ve endüstri gruplarının dış rekabete dayanabilir hale getirilmesidir. Teşvikler ayrıca enflasyonist ortamlardan doğabilecek riskler ve dış pazarlarda rekabet edebilmek için hızla değişen ve gelişen teknolojik imkanlara yetişebilme güçlüklerini ortadan kaldırmayı da amaçlamaktadır.

Türkiye’de yaşanan işsizlik, ekonomik istikrarsızlık ve bölgesel dengesizliklerin varlığı gibi sorunlar yatırım teşviklerinin uygulanmasını gerekli kılmaktadır. Ekonomik istikrarsızlık, yerli ve yabancı yatırımcıların ülkeye yatırım yapmasını zorlaştırmakta, istikrarsız bir ortamda yatırım yapma fikri girişimcilere hiç mantıklı gelmemekte ve var olan kaynaklar kısa vadede kazanç sağlayacak alanlarda kullanılmaktadır. Ayrıca yabancı yatırımların yerini kısa vadeli sermaye hareketlerinin alması ülkeyi yine kriz riski ile karşı karşıya bırakmaktadır. Bu amaçla ülkenin yatırım potansiyelini yönlendirebilmek ve yatırım yapılmasını sağlayabilmek amacıyla teşvik araçlarından sürekli olarak yararlanmak gerekmektedir.

Teşvikler her ne kadar uluslararası anlaşmalarla sınırlandırılmaya çalışılsa da özellikle gelişmekte olan ülkelerde yaygınlaşarak, çeşitlenerek ve gizlenerek uygulanmaktadır. Gelişmiş ülkelerdeki bölgesel farklılıklardan dolayı teşvikler açıkça olmasa da verilmektedir.

Vergisel teşvik politikaları ise teşvik politikalarının önemli bir bileşeni olup, sıkça başvurulan bir tedbirdir. Temel makro hedeflere ulaşmak için vergi teşvikleri önemlidir. Bu nedenle tüm devletler bu ekonomik enstrümanları kullanmak isterler. Vergi idaresi açısından bakıldığında vergi teşvikleri, kısa dönemde vazgeçilen gelirlerden ibarettir. Çünkü vergi teşviklerinin sosyal, idari ve siyasi amaçları bulunmaktadır. Bu amaçlar temel makro ekonomik hedefleri gerçekleştirmeye yöneliktir. Genel olarak vergi teşvikleri düşük oranlı kurumlar vergisi ve gelir vergisi, hızlandırılmış amortisman, vergi cenneti, vergi tatili, yatırım indirimi ve kredileri,

indirimler ve giderler, ihracat işleme bölgesi, gümrük muafiyeti ve Ar-Ge vergisel teşvikler olarak sınıflandırılabilir.

Günümüzde teşvikler ve yardımları, vergi muafiyet - istisnaları, düşük faizli kredi ya da hibe yardımları şeklinde olabileceği gibi, enerji indirimleri, arsa tahsisi ve finansman kolaylıkları sağlayan birtakım yöntemler şeklinde uygulanmaktadır.

Bu çalışma, UMS-20 esas alınarak hazırlanan “TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı”nın uygulanmasına ilişkin düzenlemeleri ve muhasebe uygulamalarını açıklamayı amaçlamaktadır.

Dört bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde yatırım, teşvik, yatırım teşvikleri ve vergisel teşvik kavramları hakkında temel bilgiler verilmiştir. İkinci bölümde, Dünyada ve Türkiye’de uygulanan vergisel teşvik politikaları incelenmiştir. Bu tedbirlerin vergi ve diğer mevzuatlardaki düzenlemeleri açıklanmaya çalışılarak mahiyeti ortaya konulmaya çalışılmıştır. Üçüncü bölümde, muhasebe standartları hakkında temel bilgiler verilmiş, anılan standartların uluslararası uyumlaştırma çalışmalarına değinilmiş ve son olarak da Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında yatırımlara yönelik devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması konusu ayrıntılı ve örneklerle işlenmiştir. Çalışmanın dördüncü bölümünde ise konu ile ilgili örnek uygulamaya yer verilmiştir.

1. KONUYA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

1.1. YATIRIM KAVRAMI

1.1.1. Yatırım Nedir?

Yatırım kelimesi birbirinden farklı kavramları içine almaktadır. Bu kelimenin geniş anlamli kullanımı ise anlatmada, anlamada ve uygulamada güçlülere, karşılıklara ve yanlışlıklara sebep olmaktadır. Bu nedenle yatırım kavramının ne anlama geldiği konusunda anlaşmazlıklar ve görüş ayrılıkları ortaya çıkmaktadır. Bu durumun çalışmada ortaya çıkmasını önlemek amacıyla yatırım kavramının açıklığa kavuşturulmasına gerek vardır. Yatırım kavramını tanımlayabilmek için, bu kelimenin halk arasında, işletme ve iktisat bilimlerinde nasıl anlaşıldığını belirlemekte büyük yarar vardır.

Yatırım deyimi işletme yönünden *gelecekte, uzun bir zaman süresince gerçekleşmesi beklenen karları elde etmek amacıyla belli kaynakların tahsisi* olarak tanımlanabilir. Yatırım geniş anlamli ile *ülkede bir dönem içinde üretilen ve ithal edilen mallardan tüketilmeyerek sonraki döneme bırakılan kısım, ülkenin üretim gücüne yapılan ilaveler* olarak da tanımlanabilir.¹

Genel ekonomi açısından yatırım; *belirli bir dönem içinde, ekonomideki üretim araçları varlığına yapılan ilaveler ve bu ilaveleri mümkün kulan harcamalar şeklinde tanımlanabilir.* Başka bir ifadeyle yatırım; *ülkede bir dönem içinde gerek üretilen ve gerekse dışarıdan getirilen üretim araçlarının tüketilmeyerek bir sonraki döneme kalan kısmıdır.*²

¹ Şükrü Kızılot, **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2000, s.503.

² **Para & Finans Ansiklopedisi**, Cilt. III, Creative Yayıncılık, İstanbul 1996, s.1550.,

Yatırımın tanımı genel ekonomi açısından yapılabildiği gibi, yatırımları teşvik mevzuatı açısından da yapılabilir. Buna göre yatırım; *işletmelerin üretim kapasitelerinde artış ya da sürekliliğin sağlanması ve gelecekte belli bir zaman süresince gerçekleşmesi beklenen karları elde etmek amacıyla kıt kaynakların üretime tahsis edilmesi olarak tanımlanabilir.*³

1.1.2. Yatırım Çeşitleri

Teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımları dokuz tür olarak şöyle sıralanmaktadır:⁴

1.1.2.1. Tamamen Yeni Yatırım

Mal ve hizmet üretimine yönelik olarak ana makine ve teçhizat ile yardımcı tesisleri içeren, gerektiğinde arazi, arsa, bina, inşaat harcamalarını da ihtiva eden, yatırımın yapılacağı yer de aynı üretim konusunda mevcut tesisi bulunmayan yatırımlardır.

1.1.2.2. Tevsi Yatırım

Yeni bir yatırım hüviyeti taşımayan, genişleme yapıldıktan sonra mevcut tesis ile müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden, aynı işletmede aynı mal ve hizmetin kapasitesini artırmaya yönelik, gelişmiş yörelerde ilave kapasitenin, mevcut kapasitesinin yüzde 100'ünü aşmayan yatırımlardır.⁵

³ Serdar Şaşman, "Türkiye'de Planlı Dönemlerde Özel Sektör Yatırımlarının Teşviki ve Yönlendirilmesi Politikaları", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi S.B.E., İstanbul 1985, s.4.

⁴ İrfan Ermin, "Yatırımlarda Devlet Yardımları-I", **Maliye Postası Dergisi**, Yıl: 23, Sayı: 530, Ekim 2001, s.57

⁵ Ermin, 2001, **a.g.m.**, s.57.

1.1.2.3. Modernizasyon Yatırımı

Gelişen teknoloji sonucunda verimlilik yönünden teknik ya da üretim maliyetleri açısından iktisadi ömrünü tamamlamış olan mal ve hizmet üretimine yönelik tesislerde, ana veya yardımcı makine ve teçhizatlara teknolojiye uygun parçaların eklenmesi veya makinede mevcut bir aksamın gelişmiş bir modeli ile değişmesini içeren yatırımlardır.

1.1.2.4. Yenileme Yatırımı

Mal ve hizmet üretimine yönelik tesislerde, üretim hattında yer alan bir bölüm ana makine ve teçhizat ve/veya yardımcı makine teçhizatların teknik ve/veya iktisadi ömrünü tamamlamış olması sebebiyle yenileri ile değiştirilmesini içeren yatırımlardır.

1.1.2.5. Kalite Düzeltme Yatırımı

Mal ve hizmet üretimine yönelik tesislerin mevcut üretim hatlarında elde edilen nihai ürünün doğrudan kalitesinin yükseltilmesine veya modelin değiştirilmesine yönelik olarak yapılacak yatırımlardır.

1.1.2.6. Darboğaz Giderme Yatırımı

Mal ve hizmet üretimine yönelik tesislere; mevcut üretim hattında yer alan ana ya da yardımcı makine ve teçhizatın bir bölümünün kapasite açısından işlevsel olarak üretim akışındaki diğer makine ve teçhizatların bir bölümünün kapasite olmadığı durumlarda yapılan, makine ve teçhizatların değiştirilmesi veya yeni makine ve teçhizat ilave edilmesine yönelik, kurulu kapasiteden tam olarak yararlanmak amacıyla yapılan yatırımlardır.

1.1.2.7. Entegre Yatırım

Mal ve hizmet üreten tesislerin mevcut üretim hatlarında elde edilen nihai ürüne bütünleyici nitelikte ara malı verecek ve/veya üretilmekte olan nihai ürünü ara yatırımın konusu ve projenin özelliği dikkate alınarak kaideten aynı il sınırları içinde veya yerde ve aynı tesis bünyesinde olan yatırımlardır.

1.1.2.8. Tamamlama Yatırımı

Mal ve hizmet üretimine yönelik tesislerin mevcut üretimi hattında ürün cinsini değiştirmeden, yeni bir ürün oluşturmadan ve kapasite artışına yol açmadan eksik kalmış makine ve teçhizatın tamamlanmasına yönelik yatırımlardır.⁶

1.1.2.9. Ürün Çeşitlendirmesi Yatırımı

Yeni bir yatırım hüviyeti taşımayan, mevcut tesis ile altyapı müşterekliği olan, aynı işletmede mevcut makine ve teçhizata yapılacak ilave yatırımla farklı bir ürün elde edilmesine yönelik yatırımlardır.⁷

⁶ Ermin, 2001, **a.g.m.**, s.57.

⁷ Ermin, 2001, **a.g.m.**, s.58.

1.1.3. Yatırımların Amaçları

Yatırımlar çok çeşitli amaçlar için gerçekleştirilirler. Bu amaçların başlıcalarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:⁸

- Mevcut üretim düzeyini koruyabilmek için eskiyen fabrika ve donatımı yenilemek,
- Şimdiki mamullerin üretimini arttırmak için gerekli fabrika ve donatımı sağlamak,
- Kapasiteyi arttırarak yeni mamuller üretmek,
- İşe yaramayan donatımı yenilemek veya üretim yöntemlerini daha etken işlemler ile değiştirmek, böylece maliyet masraflarını azaltmak veya üretimi arttırmak ya da her ikisini birlikte başarmak,
- Dağıtım kolaylıklarını genişletmek,
- Mamul niteliğini geliştirmek,
- Genel üretkenliği, çalışma koşullarını veya işgörenlerin yürek gücünü geliştirmek,
- İşgörenlerin ve halkın güvenliği ve sağlığını korumak amacıyla konulmuş yasaları uygulamak,
- Rekabete devam etmek,
- Riskleri azaltmak,
- İşletmenin endüstri içindeki yerini korumak ve etkinliğini arttırmak için araştırma yapmak,

⁸ Rıza Aşıkoğlu, **Türkiye’de Yatırım Teşvik Tedbirleri**, Anadolu Üniversitesi Kütahya İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Eskişehir 1988, s.4.

- Daha önce satın alınmakta olan hammaddeleri üretmek,
- Sonradan ortaya çıkan, kuruluş yeri ile ilgili sakıncaları ortadan kaldırmak için fabrikanın yerini değiştirmek,
- İşletmedeki işgörenlerin sağlık ve refahını korumak ve işgörenlerin eğitimini sağlamak.⁹

1.2. TEŞVİK KAVRAMI

1.2.1. Teşvik Nedir?

Teşvik kavramı, kullanılış amacına göre farklı şekillerde tanımlanabilmektedir. Pratikte, teşvik kavramı yerine sübvansiyon, iktisadi gayeli mali yardım, üreticiye yapılan transfer harcamaları, primler, destekler, uygun koşullu krediler gibi diğer bazı kavramlar da kullanılabilir. Bu kavramların her biri kullanılış amacına göre aynı anlama gelebileceği gibi farklı anlamları da içermesi mümkündür. Uluslararası anlaşmalarda karşılaşılan kavramlar ise, genelde sübvansiyon ve devlet yardımlarıdır.

Teşvik, kelime anlamı itibarıyla; *“belli bir işi yapma hususunda karar birimleri üzerinde etkide bulunabilme eylemidir.”*¹⁰

Ekonomi biliminde teşvikler; *“hedeflenen ekonomik faaliyetlerin diğer ekonomik faaliyetlere oranla daha fazla ve hızlı bir şekilde gelişmesini sağlamak için, kamu tarafından çeşitli yollarla sağlanan maddi ve/veya gayri maddi destek, yardım ve özendirme olarak tanımlanmaktadır.”*¹¹ Teşvikleri mali açıdan dar ve geniş anlamı ile tanımlamak mümkündür. Dar anlamda mali teşvikler, muafiyet, istisna veya indirimler suretiyle vergi harcaması şeklinde ortaya çıkan vergi ve benzeri teşvikleri ifade ederken, geniş anlamda mali teşvikler ise sayılan teşvikleri de kapsayan nakdi ve

⁹ Aşıkoğlu, 1988, **a.g.e.**, s.4.

¹⁰ Ayhan Yaman, “Teşvik Belgeli Yatırımların Finansmanında Asgari Özkaynak Şartı”, **Yaklaşım Dergisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı: 93, Eylül 2000.

¹¹ Turan Serdengeçti, **Türkiye’de Yatırım Teşvik Uygulamaları**, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara 2000, s.1.

aynı tüm teşvikler toplamıdır.¹²

TUGM tarafından benimsenen ve sıklıkla kullanılan teşvik tanımı; “*belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve/veya gayri maddi destek, yardım ve özendirmelerdir.*”

Teşvik; *belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve gayri maddi destek, yardım ve özendirmeler olarak tanımlanabilir.*¹³

Teşvikler genel olarak iki grupta toplanmaktadır. Bunlardan ilki, kamu tarafından doğrudan sağlanan desteklerdir. İkincisi ise, işletmelerin bazı yükümlülüklerinin azaltılması veya kamu tarafından desteklenmesidir.¹⁴

1.2.2. Teşviklerin Amaçları

Devlet yardımları geliştirmekte olan ülkelerde gerek iç piyasanın büyütülmesi hedefleri gerekse dış piyasalara rekabet yeteneğine sahip olarak çıkabilme yönünden yatırım oranının artırılmasında ve ihracatın yüksek seviyelere ulaşabilmesinde önemli bir yere sahiptir. Devlet yardımları özellikle geliştirmekte olan ülkelerde, ekonomik kalkınmanın sağlanmasında önemli rol oynamaktadır. Bu tür ekonomilerin özelliği tasarruf yetersizliği, dengesiz gelir, kaynak dağılımı ve ekonomik kalkınmayı sağlayacak beşeri ve fiziki sermaye yetersizliğinin hüküm sürmesidir. Ayrıca, yatırım ye kaynak kıtlığı, kurumsallaşma yetersizliği, bölgeler arası dengesizlik ve işsizlik sorunu, tabii kaynaklardan yeterince yararlanılamaması, girişimcilerin eğitim ve

¹² Mehmet Yaşın, “Yatırımcılara Devlet Tarafından Taşınmaz Mallar Üzerinden Sağlanan Mali Teşvikler”, **Yaklaşım Dergisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı: 177, Eylül 2007, s.32.

¹³ Aybüke İnci ve Rövsen Şahbazov, “Globalleşme Sürecinde Teşviklerin Yeri ve Önemi: Avrupa Birliği ve Türkiye Açısından Genel Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 227, Temmuz 2000, s.147.

¹⁴ Aytaç Eker, **Avrupa Birliği’nde ve Türkiye’de Teşvik Sistemleri ve Teşvik Politikaları**, Doğu Matbaası, Ankara 1995, s.53.

denetim yetersizliği, sık sık iktisadi bunalımlarla karşılaşılması gibi nedenlerle çeşitli şekillerde kamudan özel girişimlere kaynak aktarılmaktadır.

Klasik liberalizmin “*birakınız yapınlar*” felsefesinin aksine, günümüz ekonomileri belli amaçların gerçekleştirilmesi için bilinçli olarak etkilenmekte, uyarılmakta ve yönlendirilmektedir, Bazen Batının gelişmiş ekonomileri de endüstriyel gelişme süreçlerinde teşvik yoluyla ekonomilerini yönlendirmişler ve halen bugün de belli ölçüde yönlendirmektedirler. Aynı şekilde gelişmekte olan ülkelerde başta daha hızlı kalkınmak olmak üzere teşvik önlemlerine başvurumaktadırlar.

Teşvikler, ekonomik süreç ve yapının arzulanan sonuçlara ulaşması için başvurulmuş belli ekonomi politikası önlemleridir. Teşvik politikası, genel ekonomi politikasının bir alt dalı veya belli bir kesiti olup ekonomik birimleri belli davranışlara yönlendirerek arzulanan sonuçların gerçekleşmesini sağlamaktır. Teşvik politikasının ekonomiyi yönlendirmede benimsediği amaçlar ve gerçekleştirdiği işlevler, genel ekonomi politikasının amaçlarından farklı değildir. Esasen teşvik politikası, ekonomi politikası amaçlarını gerçekleştirmede kullanılan somut araçlardan bazılarıdır.¹⁵

Kısaca ekonomi politikalarının amaç-araç hiyerarşisi içinde teşvik politikaları, maliye ve para politikası ile kurumsal teknolojik araçların yalnızca belli bir kesitini kapsayarak bunları, belirlenmiş ekonomik amaçların gerçekleşmesi yönünde bir araya getirmektedir.¹⁶

Değişik alanlardaki araçların, birbiriyle uyumlu bir önlem paketi olarak bir araya getirilmesi, teşvik politikalarından sonuç almayı kolaylaştırmakta ve etkinliği yükseltmektedir. Çünkü tek tek araçların yarattığı cızlı etkilerle uyarılamayan ekonomik birimler tek bir noktaya yönelmiş çok sayıdaki aracın toplu etkisi ile etkin olarak yönlendirilmektedir. İşte etkinliği bu noktadan kaynaklanan teşvik politikası, özellikle

¹⁵ Hüsnü Erkan ve Rezan Tatlıdil, **Serbest Bölgelerde Uygulanacak Teşvik Tedbirlerinin Sektörlere Katkıları Yönünden Değerlendirilmesi**, TOBB Yayınları, Yayın No: 1975, Ankara 1990, s.50.

¹⁶ Erkan ve Tatlıdil, 1990, **a.g.e.**, s.51.

sanayileşme, istihdam, ekonomik kalkınma ve ödemeler dengesi gibi temel sorunların çözülmesi için yoğun olarak kullanılmaktadır.¹⁷

Ayrıca teşvik politikası, ekonominin arzulan bir yapıya ulaşması için de temel bir araçtır. Bu nedenle teşvikler, endüstrileşme ve sektörel yapı politikasının en uygun ekonomik yapıların tevekkülü için gerekli araçları konumundadır.¹⁸

Teşvik ve destek politikalarının belli başlı amaçları ise aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Belirli bölgelerde ekonomik faaliyetlerin teşviki veya işletmelerin belirli bir bölgede kurulmalarının özendirilmesi,
- Piyasanın tek başına sunmayacağı hizmetlerin sağlanabilmesi,
- Belirli sanayi kollarındaki düşüşün yavaşlatılması (kömür ve demir-çelik sanayi gibi),
- Doğal olaylara bağlı dalgalanmaların azaltılması (tarımda olduğu gibi),
- Belirli üretici gruplarının gelir düzeylerinin korunması (tarımsal üreticiler gibi),
- Belirli gruplarda (genç, kadın ve engelliler gibi) istihdamın teşvik edilmesi,
- Yerli işletmelerin piyasa paylarının diğer ülke işletmelerine göre artırılması,
- Araştırma-geliştirme faaliyetlerinin artırılması ve çevrenin korunması gibi piyasa mekanizmasının zayıf olduğu konuların desteklenmesi.¹⁹

¹⁷ Erkan ve Tatlıdil, 1990, **a.g.e.**, s.52.

¹⁸ Hüsnü Erkan, **Ekonomi Politikaları Temelleri**, Aydın Kitabevi, İzmir 1990, s.182.

¹⁹ Mustafa Özçam, **Ekonomide Teşvikler ve Türkiye'deki Durum**, Sermaye Piyasası Kurulu Araştırma Raporu, Ankara 2003, s.1.

1.2.3. Teşviklerin Gerekçeleri

Teşvik uygulamalarının gerekçeleri konusunda çok geniş bir tartışma alanı bulunmaktadır. Teorik temelleri devletin ekonomideki fonksiyonuyla birlikte ele alınmaktadır. Liberal kapitalizmde teşvik benzeri hükümet müdahalelerinin alanının minimize edilmesi savunulurken, devlet kapitalizminde daha geniş bir alan tanınarak devletin gerektiğinde iktisadi alanı düzenleme işlevine olumlu yaklaşılabilmektedir.

Teşvikler, teoriden çok pratikte kabul gören bir konudur. Yararlarının maliyetini karşılayıp karşılamadığı ve hangi koşullarda başvurulması gerektiği hem akademik alanda, hem de uygulamacılar arasında sürüp giden bir tartışma konusudur.²⁰

Teorik tartışmalar devam ederken, pratikte gelişmiş kapitalist ülkelerde bile teşvik uygulamalarına rastlanmaktadır. Hatta gelişmiş ülkelerin bu tür amaçlar için ayırabilecekleri kaynakların nispeten geniş olması, bu ülkelere daha güçlü teşvik politikaları yürütme imkânı tanımaktadır. Uluslararası kıyaslamalarda, gelişmiş ülkelerin teşvik amaçlı kullandıkları fonlarının büyük miktarlara ulaştığı dikkat çekmektedir.

Teşvik uygulamaları için öne sürülen gerekçeler, ülkelerin benimsedikleri ekonomi politikasına ve gelişmişlik düzeylerine göre değişebilmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerin teşvik uygulamalarına gerek duymalarında başlıca şu gerekçeler ileri sürülmektedir; ekonomik kalkınma, geri kalmış bölgelerin kalkındırılması, uluslararası rekabet gücü kazanma, verimlilik artışı, istihdam imkânlarını genişletme, teknoloji transferi, ihracatı arttırmak, sanayileşme ve yabancı sermaye çekme gibi amaçlar.²¹

Gelişmiş ülkelerde ise; rekabet gücünü korumak, teknolojik gelişmeyi sürdürmek, sermaye kaçışını engellemek, bölgesel dengesizlikleri gidermek, verimlilik artışı, sorunlu sektörleri desteklemek, işsizliği azaltmak gibi amaçlar için

²⁰ UN, **Incentives and Foreign Direct Investment**, No: 30, 1996, s.9.

²¹ Mustafa Duran, **Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Politikaları (1968 - 1998)**, T.C.Hazine Müsteşarlığı Araştırma ve İnceleme Dizisi, Ankara 1998, s.49.

başvurulmaktadır. Bazen doğru ya da yanlış, ekonomik olmayan amaçlar için de teşviklerin kullanıldığına rastlanabilmektedir.

Devletin teşvikleri kullanarak yukarıda sayılan temel amaçlarını gerçekleştirmesi, hazırlayıp yürüteceği sanayi ve ticaret politikasıyla mümkün olabilmektedir. Uygulama ekonomisi bağlamında şekillenen “*stratejik sanayi ve ticaret politikaları*” aynı zamanda teşvik politikasının temelini ve çerçevesini belirlemektedir.²²

1.2.4. Teşviklerin Gerekliliği

Teşvikler de tıpkı vergiler gibi, bir iktisat politikası ve sosyal politika aracıdır. Eğer bir ekonomide vergi varsa teşvik de olabilir.²³

Verginin klasik olarak fiskal ve ekstra fiskal olmak üzere iki fonksiyonu bulunmaktadır. Verginin asıl fonksiyonunun fiskal fonksiyonu olduğu açıktır ve vergi teşvik ve koruma önlemleri ile diğer bazı gerekçelerle bu fonksiyonu ikinci plana bırakılmaktadır.

Vergi kanunlarında yer alan teşvik ve koruma önlemleri çeşitli indirim, istisna ve ertelemelerle sağlanır. Bu özelliği ile teşvik ve koruma önlemleri ilk bakışta vergi gelirlerinin azalmasına yol açan araçlar olarak görülebilir. Görünüş böyle olmakla beraber, uygulamada sonuç tamamen farklı olabilir. Gerçekten amaca uygun olarak, rasyonel ve selektif genel bir plana göre uygulandığı takdirde, vergi teşvikleri, milli tasarrufun artan bir kısmının verimli yatırımlara özellikle sınaî yatırımlara kanalize ettiği, dolayısıyla üretim ve verimliliğin artışını sağladığı, iş ve çalışma alanlarının genişlemesine yol açtığı ölçüde vergi geliri kaybını fazlasıyla telafi ettiği gibi, uzun vadede vergi gelirlerinin önemli ölçüde artmasını sağlayabilir.²⁴

²² Duran, 1998, **a.g.e.**, s.50.

²³ Mustafa Mazlum, İlhan Yücel ve Muammer Tekeoğlu, **Özel Kesim Yatırım İmkânları ve Yatırım Kararlarında Teşviklerin Etkinliği**, TOBB Yayını, Ankara 1990, s.9.

²⁴ ..., **Vergi Reform Komisyonu Raporları**, Cilt: 1, İstanbul 1969, s.30.

Vergi teşviklerinin yukarıdaki sonuçları sağlaması bazı koşulların gerçekleşmesi, rasyonel bir vergi teşvik politikasının tespiti ve bu politikaya uygun vergi düzenlemelerinin yapılması halinde mümkündür. Yukarıdaki amaçlar ancak aşağıda sayılan ilkelere uygun düzenlemelerle beklenen sonuçları verebilir:²⁵

- Teşviklerde global rekabet gücü ve istihdam yaratma kapasitesi birinci önceliği haiz olmalıdır.
- Vergi teşviklerinin sonuçları hesaplanabilir olmalıdır.
- Teşvik olmasa da normal koşullarda gerçekleşecek konularda teşvik düşünülmemelidir.
- Teşvik düzenlemelerinin sonuçları sürekli izlenmeli, beklenen sonuçları yaratmayanlar ayıklanmalı, gerekirse başka tedbirler getirilmelidir.
- Vergi teşvikleri ile sağlanan avantajların boyutu iyi tespit edilmelidir. Sağlanan teşvikler hantal, rekabet gücünden yoksun işletme yapılarını ortaya çıkarmamalıdır.
- Teşviklerin kapsamı somut ve sınırlı olarak belirlenmeli, teşvik düzenlemesi genel düzenleme haline gelmemelidir. Bütün mükelleflerin yararlandığı teşvikin hiç bir mükellefin yararlanmadığı teşvik demek olduğu unutulmamalıdır.
- Vergi teşvik düzenlemelerinde de “adalet”, “eşitlik” ve “verimlilik” gibi vergileme ilkelerine uyulmalıdır.²⁶

²⁵ TÜSİAD, **Sanayileşmede Teşvik Sistemleri**, TÜSİAD Yayını, İstanbul 1990, s.5.

²⁶ Aydın Kıratlı, “Vergi Sistemimizde Yer Alan Vergi Teşvikleri ve Korumaları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı: 165, Eylül 2006.

1.2.5. Türk Teşvik Sisteminin Gelişimi

Türkiye’de teşvik uygulamalarının geçmişi 1913 yılına kadar gitmektedir.²⁷ Teşviklerle ilgili ilk yasa 1913 yılında uygulamaya konulan “*Teşvik-i Sanayi Kanunu Muvakkati*”dir. Ancak Osmanlı Devleti’nde bu konu ile ilgili çalışmalar 1863 yılında kurulan “*Islah-ı Sanayi Komisyonu*” ile başlamıştır.²⁸ 1913 yılında çıkartılan yasa ile toplam değeri 1.000 TL’sini geçen, en az 5 HP motor gücü kullanan sanayi kuruluşlarına, makine ve donatım ile ham ve yabancı maddelerin ithalinde gümrük vergisi bağışıklığı sağlamıştır.²⁹ Dünya iktisadi bunalımı (1929) ve bunun getirdiği belirsizlikler, teşvik önlemlerinden yararlanabilecek sosyal ve ekonomik yapının henüz yeterli olamaması ve aşarın 1925 yılında kaldırılıp, bunun yerine vergi yükünün tarım ve sanayi kesimine kaydırılması gibi sebeplerle Teşvik-i Sanayi Kanunundan istenilen sonuçlar tam olarak alınamamış ve 1942 yılında yürürlükten kaldırılmıştır.³⁰ Buna rağmen daha sonraki dönemlerde uygulanan teşvik politikalarına öncülük etmiştir.³¹

1950’den sonra devlet, koruma ekonomi politikalarını uygulamakla birlikte özel sektöre çok geniş bir saha bırakmış, kendisi daha çok altyapı yatırımlarına öncelik vermiştir. 1950-1960 döneminin, bugünkü karma ekonomik düzenin ve dolayısıyla teşvik politikalarının bir hazırlayıcısı olduğunu söylemek mümkündür. Bu dönemde, 1951 yılında Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu, 1953 yılında Turizm Endüstri Teşvik Kanunu, 1954 yılında Maden Kanunu, 1954 yılında yine Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu, 1954 yılında Petrol Kanunu, 1956’da Şeker Kanunu ve 1957 yılında da Gider Vergileri Kanunu çıkartılmak suretiyle yabancı sermayeyi özendirici tedbirler alınmaya çalışılmıştır.

Türkiye’de teşvik ve yönlendirme önlemleri tam anlamıyla, 1962 yılında DPT’nin kurulup 1963 yılında ilk planlı dönemin başlaması ile uygulanmaya başlamış

²⁷ İsmail Çiloğlu, “Teşvik Politikalarının Yönlendirme Gücü”, **Hazine Dergisi**, Ocak 2000, s.31.

²⁸ Aziz Kutlar ve Cemal Öztaş, **Kalkınmada Öncelikli Yörelere Teşvikli ve Teşviksiz Yatırım Uygulamaları**, Çağ Matbaacılık, Elazığ 1996, s.13.

²⁹ DPT, **VI. Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu Yatırımları Teşvik Politikaları**, Yayın No: 2186, DPT Yayınları, Ankara 1989, s.6.

³⁰ DPT, 1989, **a.g.e.**, s.7.

³¹ İTO, **Türkiye İçin Model Olabilecek Ülkelerde Uygulanan Teşvik Uygulamaları ve Ülkemize Uygulanabilirliği**, İTO Yayınları, Yayın No: 2007-51, İstanbul 2007, s.24.

ve sanayi ürünü ihracatı da ilk kez bu dönemde teşvik önlemlerinden faydalanma olanağı bulmuştur.³² 1963 yılında yatırım indirimi için 202 sayılı yasa, 1964 Gümrük Kanunu'na bağlı gümrük giriş tarife cetvellerinin değiştirilmesiyle ilgili 474 sayılı yasa yürürlüğe girmiş böylece sanayileşmenin hızlandırılması hedeflenmiştir. Ayrıca, 1963'de ihracatta vergi iadesine olanak tanıyan 27.6.1963 tarih ve 261 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir.

1967 yılında yürürlüğe giren 933 Sayılı Kanun ile mevcut teşvik sisteminin temelleri oluşturulmuştur. Bu kanunun 4.maddesi ile Başbakanlığa bağlı olarak kurulan “*Yatırımları ve İhracatı Geliştirme ve Teşvik Bürosu*” tarafından teşvik uygulamaları yürütülmüştür. Bu büro, Başbakanlığın 13.9.1967 tarihli Genelgesi ile DPT Müsteşarlığı'na bağlanmıştır. Ancak, 933 sayılı kanunun bazı maddeleri Anayasa Mahkemesi tarafından 25.10.1963'de iptal edilmiş, böylece en önemli teşvik araçları yürürlükten kaldırılmıştır. Ortaya çıkan boşluklar ise kararnamelerle giderilmeye çalışılmıştır.³³

1968 yılında Teşvik Belgeli sisteme geçilmiş ve Haziran 1968'de ilk teşvik belgesi düzenlenmiştir. 1969-1979 yılları arasında yatırım teşvik tedbirlerinin etkinlik ve sayısında önemli bir değişiklik olmamıştır. Dördüncü plan döneminde (1979-1983) bütünlüğü önleyici gelişmeler olmuştur. 24 Ocak 1980 kararları ile birlikte sanayileşme stratejisi değiştirilerek, dışa dönük sanayi stratejisi benimsenmiş, buna paralel olarak da ihracatın teşviği önem kazanmış ve ihracata dönük sanayileşme teşvik edilmiştir.

Beşinci 5 Yıllık Kalkınma Planı (1985-1989) ile birlikte, yapısal değişiklik tekrar gündeme gelmiştir. Üretim yapının mevcut kaynak birikimine ve bölgeler arası dengelere göre, dış rekabet imkânları dikkate alınarak ve mal kıtlıklarına yol açmayacak şekilde (1980 öncesi sık sık görülen mal kıtlıkları) tespit edileceği belirtilmiştir. Bu dönemde teşviklerin, yatırım konusuna, kapasitesine, teknolojisine, istihdam ve ödemeler dengesine katkısı ile yer seçimine göre etkili ölçülerde farklılaştırılarak, selektif bir biçimde kullanılacağı hususuna dikkat edilmiştir. İhracata yönelik yatırımların teşviği yine öncelikli tutulmuş, yurtdışı yatırım ve tasarrufun çekilmesine

³² DPT, 1989, **a.g.e.**, s.9.

³³ ..., **Hazine Dergisi**, 75. Yıl Özel Sayısı, Ankara, 1999, s.86-87.

özen gösterilmiş, serbest bölgelerin gelişimine ve dış ticaretin bu bölgelerden yapılacak ihracatla geliştirilmesine ağırlık verilmiştir. Bunlara ilaveten, istihdam probleminin çözülmesine katkı sağlamak için de emek yoğun sektörlerin teşvik edilmesine ağırlık verileceği planda belirtilmiştir. Bu dönemde daha çok kararnamelerle düzenlemelerin yapıldığı da dikkatlerden kaçmaması gereken bir durumdur.

Altıncı 5 Yıllık Kalkınma Planı (1990-1994) döneminde de, kamu kesimi yatırımlarının bölgeler arası gelişmişlik farkını azaltmak amacıyla kalkınmada öncelikli yörelere (KÖY) yapılacak yatırımların, ekonomik ve sosyal alt yapıya yönelik olmasının sağlanacağı, yatırımların yine imalat sanayinde ve özellikle ihracata yönelik olarak yoğunlaşmasının teşvik edileceği belirtilmiştir. Aynı zamanda AB'ye üyelik perspektifi de dikkate alınarak, teşvik edilecek olan projelerin uzun dönemde rekabet şansına sahip teknolojik yapıda olması, mevcut tesislerin ise modernizasyonuna yönelik teşviklere de ağırlık vermiştir.³⁴

Yedinci 5 Yıllık Planda da, bir önceki plan benzeri politikalara öncelik verildiği görülmektedir. Teşvik uygulamaları ile ilgili yapılan son düzenleme ile Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Teşvik Fonu Esasları Karar, Yüksek Planlama Kurulumun 23.2.1998 tarihli raporu üzerine, 933 sayılı Kanunda değişiklik yaparak 23.2.1998 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ayrıca, Yarım Kalmış Yatırımlarla İlgili 26.2.1999 tarihli ve 9.4.1999 tarihli kararnameler de yürürlüğe girmiştir. 4059 sayılı Yasa'da Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü'nün görevleri 9.bendinde; *“Kalkınma planları ve yıllık programlardaki ilke, hedef ve politikalar yönünde yatırımların ve döviz kazandırıcı hizmetlerin ihracat ve ithalat politikalarının hedefleri de gözetilerek desteklenmesi ve yönlendirilmesi konularında teşvik tedbirlerini hazırlamak, uygulamak, uygulamayı takip etmek ve değerlendirenerek gerekli tedbirleri almak, yatırımları teşvik mevzuatı çerçevesinde yatırım projelerini değerlendirerek uygun görülenleri teşvik belgesine bağlamak, teşvik tedbirlerini uygulamakla görevli kuruluşlar arasında koordinasyonu temin etmek ...”* şeklinde belirlenmiştir.

³⁴ Hazine Dergisi, 1999, a.g.m., s.92

Yasadan da anlaşılacağı gibi, teşviklerle ilgili temel belirleyici kurum DPT'dir. Fakat uygulamadan ve koordinasyondan yetkili kurum ise, Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü'dür. Devlet yardımları ve teşvik uygulamalarının çok dağınık bir idari yapı içerisinde uygulandığı, sağlıklı bilgi toplanması ve toplanan bilgilerin uyumlu hale getirilmesinin zorlaştığı, hatta destek programlarının uygulanması sırasında yaklaşık 20 ayrı kamu kuruluşunun görev yapması ise sistemin etkinliğini azaltıcı bir olumsuzluk olarak görünmektedir. Yine, bir kısım destek programlarının bütçe dışı fonlarla finanse edilmesi ve bu fonların hesaplarının tutulmasında yeterli derecede önemin gösterilmemesi de veri eksikliği ve yanlışlığı yoluyla teşvik uygulamalarını etkisiz hale getirebilmektedir. Ayrıca, sürekli ve sık sık değişen teşvik mevzuatının da sağlıklı bir kayıt tutulamamasına neden olduğu söylenebilir.³⁵

Yine, vergisel teşvik tedbirlerinin hazırlanıp, altyapısının oluşturulması ve uygulanması ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü ile Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü arasında belli dönemlerde koordinasyon eksikliklerinin yaşandığı, bunların da teşvik sisteminin etkinliğini azaltabildiği söylenebilir.³⁶

1.2.6. Türkiye'de Kullanılan Teşvik Araçları

Ülkemizde kullanılan vergisel teşvik enstrümanları: yatırım indirimi, gümrük muafiyeti, KDV istisnası, vergi resim ve harç istisnası, gelir vergisi stopajı teşviki, bazı harcamaların vergiden düşülmesi, zararın ileriye aktarılması, yeniden değerlendirme ve hızlandırılmış amortisman, bedelsiz yatırım yeri tahsisi, enerji desteği, sigorta primi işveren paylarında teşvik, uygun koşullu krediler olarak sayılabilir. Bunların uygulanma şekli aşağıda açıklanmaktadır.³⁷

³⁵ T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, **Yeni Stratejilerin Belirlenmesi-Teşvik 2000**, II. Cilt, Hazine Müsteşarlığı Yayınları, Ankara 1999, s.13

³⁶ Halit Çiçek, "Teşvikler, Gereçleri ve Türkiye'de Vergisel Teşvikler-II", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 151, Nisan 2001, s.177.

³⁷ Naci B. Muter ve Birol Kovancılar, "Doğrudan Yabancı Yatırımlara Yönelik Teşvik Rekabetinin Türk Kamu Mali Yapısı Üzerine Olası Etkileri: Türk Vergi Teşvik Sistemine Yönelik Öneriler", **Yaklaşım Dergisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı: 11, Haziran 2004, s.13-19.

Tablo 1: Türkiye’de Kullanılan Teşvik Araçları

Teşvik Türü	Yatırım indirimi tutarının hesaplanmasında mükelleflerin, faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin harcamalar yatırım indirimine konu edilecek harcamalardır. Araçlar işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmak şartıyla yatırım indirimine konu edilir. Yatırım indirimine konu iktisadi kıymetin değeri iktisadi kıymetin değeri en az 5 milyar olmalıdır. Yatırım teşvik belgesi alma zorunluluğu kaldırılmıştır, otomatik olarak uygulanmaktadır. Bölgesel ve sektörel ayırım yok, tüm mükellefler için % 40 oranında uygulanıyor.
Gümrük Muafiyeti	Belge almak şartıyla % 100 oranında genel olarak uygulanmaktadır.
KDV Desteği	Yatırım teşvik belgesi olması şartıyla, yerli ve İthal makine-teçhizat için genel olarak uygulanmaktadır.
Vergi, Resim ve Harç İstisnası	İhracat taahhüdüne bağlı olarak uygulanmaktadır.
Gelir Vergisi Stopajı Teşviki	5084 Sayılı Yasanın 3. maddesine göre 31-12-2009 tarihine kadar uygulanmak üzere, 01-04-2005 tarihinden itibaren yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu işyerlerinde çalıştırdıkları işçiler ile, ile 01-04-2005 tarihinden önce işe başlamış olan gelir/kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu tarihten önce ilgili idareye verdikleri en son 4 aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri işçi sayısına ek olarak yeni işe aldıkları ve fiilen bu işyerlerinde çalıştırdıkları işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için tamamının, diğer yerlerdeki işyerleri için % 80’inin verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilecektir.
Bazı Harcamaların Vergiden Düşülmesi	Vergi sisteminde otomatik olarak uygulanmaktadır.
Zararın İleriye Aktarılması, Yeniden Değerleme ve Hızlandırılmış Amortisman	Vergi sisteminde otomatik olarak uygulanmaktadır.
Bedelsiz Yatırım Yeri Tahsisi	5084 sayılı Kanununun 5. Maddesine göre 2001 yılında kişi başına GSYH tutarı 1500 ABD doları veya altında olan illerle birlikte GSYH tutarı 1500 doların üzerinde olup, kalkınmada öncelikli yöreler kapsamında olan

	<p>illerde en az 10 kişilik istihdamı öngören yatırımlara girişen gerçek veya tüzel kişilere, Hazineye, katma bütçeli kuruluşlara, belediyelere veya il özel idarelerine ait arsa ve arazilerin mülkiyeti bedelsiz olarak devredilebilecektir. Ancak, organize sanayi ve endüstri bölgelerinde yer alabilecek yatırımlar için, bu bölgelerde tahsis edilecek boş parsel bulunmaması koşulu aranacaktır.</p>
Enerji Desteği	<p>5084 sayılı yasaya göre, 31-12-2008 tarihine kadar uygulanmak üzere, 01-10-2003 tarihinden itibaren, imalat sanayi, madencilik, hayvancılık, seracılık, soğuk hava deposu, turizm konaklama tesisi, eğitim veya sağlık alanında faaliyete geçen, fiilen ve sürekli olarak asgari 10 kişi çalıştıran işletmelerin elektrik enerjisi giderlerinin % 20'si Hazinece karşılanır. Bu orana 10'un üzerindeki her işçi için 0,5 puan eklenir. Hazine'ce karşılanacak oran; organize sanayi ve endüstri bölgelerindeki işletmeler için % 50'yi, diğer yerlerde kurulu işletmeler için % 40'ı geçemez.</p>
Sigorta Primi İşveren Payları	<p>5084 sayılı yasaya göre 31-12-2008 tarihine kadar uygulanmak üzere 01-10-2003 tarihinden itibaren yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu işyerlerinde çalıştırdıkları işçiler ile, bu tarihten önce işe başlamış olan gelir/kurumlar vergisi mükelleflerinin bu tarihten önce ilgili idareye verdikleri en son 4 aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri işçi sayısına ek olarak yeni işe aldıkları ve fiilen bu işyerlerinde çalıştırdıkları işçiler için, 506 sayılı SSK Kanununun 72. ve 73. maddelerine göre prime esas kazançları üzerinden hesaplanan sigorta primlerinin işveren hissesinin organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için tamamı, diğer yerlerdeki işyerleri için % 80'i Hazine tarafından karşılanacaktır.</p>
Uygun Koşullu Krediler	<p>KOBİ, bölgesel amaç ve bazı sektörler için sembolik düzeylerde kısmi olarak uygulanmaktadır.</p>

1.3. YATIRIM TEŞVİKLERİ KAVRAMI

1.3.1. Yatırım Teşviki Nedir?

Yatırım teşviklerini kısaca; *ülke hükümetlerinin yatırımcılara, bir yatırım projesinin büyüklük, tür ve konumunu etkilemek amacıyla sağladığı finansal faydalar olarak tanımlamak mümkündür.*

UNCTAD'ın tanımına göre ise; belirli bir kuruluş ya da kuruluş grubuna belirli bir biçimde davranmaya yönlendirmek üzere hükümetler tarafından ya da hükümetlerin talimatları doğrultusunda sağlanan her türlü ölçülebilir ekonomik avantajdır.³⁸

Yatırım teşviklerinin genel bir tanımı OECD tarafından yapılmıştır. Bu tanıma göre yatırım teşvikleri; *“bir yatırımın maliyetini veya potansiyel kârını etkileyerek veya yatırımla ilgili risklerini değiştirerek yatırımın büyüklüğünü, bölgesini ve sektörünü etkilemek için hazırlanan hükümet önlemleridir.”*³⁹

1.3.2. Yatırım Teşviklerinin Amaçları

Günümüzde ülkeleri teşvik önlemleri uygulamasına iten birçok neden bulunmaktadır. Kalkınmanın yatırımlarla, yatırımlarında tasarruflarla sağlanması tasarruf ve yatırımların teşvikini zorunlu hale getiren nedenlerin başında yer almaktadır.

Öte yandan, demokratik düzenden vazgeçmeden planlı bir kalkınmayı gerçekleştirmek, özel sektörün de kalkınma planlarına uygun bir şekilde hareket etmesine bağlı olmaktadır. Oysa demokratik bir düzende devletin özel sektör üzerinde emredici bir gücü yoktur. Bu durum, devletin elinde dolaylı bir müdahale aracı olan teşvik önlemlerini uygulamaya koymasında önemli bir rol oynamaktadır.

Ayrıca az gelişmiş ülkelerin genel görülen şekliyle, kalkınma yükünü bütün

³⁸ Birol Kovancılar, “Ülkemizde Yatırım Ortamının İyileştirilmesi, Yatırımların Teşviki ve Avrupa Birliği Uygulamaları Çerçevesinde Alternatif Modeller”, **Tugiad Ekonomi Ödülleri**, s.11. http://www.tugiad.org.tr/bultendosya/Birol_Kovancilar_1%5B1%5D.doc [10.02.2008]

³⁹ UNCTAD, **World Investment Report**, New York 1994, s.290.

ağırlığıyla devletin üstlenmesi ve bunun doğurduğu enflasyonist, politik ve sosyal istikrarsızlığı gidermek, yeni sanayilerin uluslararası rekabete uygun olarak kurulmasını sağlamak, işletmelerin mali yapısının ve sermaye piyasasının yetersizliğinin meydana getirdiği zayıflığı ortadan kaldırmak, kalkınmaya hız kazandıracak sektörlerin gelişmesine yardımcı olmak, devleti teşvik önlemleri uygulamasına yönlendiren diğer etkenleri oluşturmaktadır.⁴⁰

Gelişmekte olan ülkeler açısından, ekonomik kalkınmanın temel koşulu, yatırım hacmini artırmak ve yatırımlardan azami sosyal faydayı sağlamaktır. Günümüzde, toplam yatırımların yüzde 20'si kamu, yüzde 80'i de özel sektör tarafından yapılmaktadır. Bu ise devletin yatırımcılara destek olmasını zorunlu kılmaktadır.

Halk arasında kısaca "*teşvikler*" olarak bilinen ve günümüzdeki adı ile "*Yatırımlarda Devlet Yardımı*", olarak ifade edilen bu teşvikler, zaman zaman yayınlanan kararnameler ve tebliğlerle belirlenmektedir. Yatırımlarda Devlet yardımının amacı, kararnamede şu şekilde açıklanmıştır: "*Bu karar; kalkınma planı ve yıllık programlara uygun, istihdamı artırıcı, bölgeler arası dengesizlikleri giderici özelliklere sahip, döviz kazandırıcı faaliyetlere dönük, ileri ve uygun teknoloji getiren, uluslararası rekabet gücü sağlayan yatırımların; desteklenmesi amacını taşır.*"⁴¹

Özetlemek gerekirse yatırım teşvikleri genellikle şu amaçlar doğrultusunda verilmektedirler;

- Ekonomik kalkınmayı sağlamak,
- İşsizliği önlemek ve teknolojik gelişmeyi hızlandırmak,
- Bölgesel kalkınmayı sağlamak,
- Maliyeti minimuma indirmek ve kârlılığını arttırmak.

⁴⁰ Yaman, 2000, **a.g.m.**

⁴¹ Şükrü Kızılot, "Teşvik Nedir Ne Değildir?", **Sabah Gazetesi**, Mali Yaklaşım Köşesi, 20.5.1997, s.11.

1.3.2.1. Ekonomik Kalkınmayı Sağlamak

Özellikle gelişmekte olan ülkelerin yatırım teşviklerinden bekledikleri başlıca amaçlardan biri ekonomik kalkınmayı sağlamaktır. Zira bu ülkelerin en önemli sorunlarından biri budur. Söz konusu ülkeler açısından ekonomik kalkınmanın temel koşulu, yatırım hacmini arttırmak ve yatırımlardan azami faydayı sağlamaktır.⁴² Daha önce de belirttiğimiz gibi az gelişmiş ülkelerin ve gelişmekte olan ülkelerin, tüketim meylili yüksektir. Bu nedenle söz konusu ülkeler, yatırımlarını arttırabilmek için gerekli tasarruf birikiminden yoksundurlar. Bu ülkelerin kalkınma süreçlerinde karşı karşıya buldukları tasarruf - yatırım darboğazı ancak dışarıdan ilgili ülkelere yapılacak tasarruflar ile ortadan kaldırılabilir. Bu durumdan hibe veya dış borç alınarak kurtulmak mümkündür.⁴³

Gelişmekte olan ülkelerin hükümetleri, gelişmiş ülkelerle aralarındaki farkı kapatabilmek ve ekonomik kalkınmayı sağlayabilmek için, yatırım teşvikleri aracılığıyla de stratejik sektörler vasıtasıyla ülke sanayinin gelişmesini amaçlamaktadırlar. Stratejik sektörlerin teşvikler vasıtasıyla desteklenmesi zorunluluğu, söz konusu ülke hükümetlerinin bu alanlara özel ilgi göstermelerine neden olmaktadır. Gelişmekte olan ülkelere, ülkeye özgü geleneksel sektörler göreceli olarak önemli sayılabilecek düzeydedirler. Yatırımların bu ülkelere özellikle verimsiz alanlara yönelme ihtimali, planlı kalkınma yollarının gündeme gelmesine neden olmuştur. Yatırım teşvikleri, ülke kaynaklarının ekonomik kalkınma doğrultusunda verimli alanlara yönlendirilmeleri amacını taşımaktadır. Bu nedenle özendirici ve/veya caydırıcı yatırım teşvik politikasının varlığı son derece önemlidir. Örneğin ülke hükümetleri, vergi politikası aracılığıyla ihtiyat ve spekülasyon amaçlı olarak elde tutulan özel kesimin tasarruflarını yatırım alanlarına yöneltmek amacını taşıyabilirler.

⁴² Şükrü Kızılot, “Yürürlükteki Yatırım Teşvikleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı: 54, Haziran 1997, s.68.

⁴³ Rıdvan Karluk, **Türkiye’de Yabancı Sermaye Yatırımları**, İTO Yayınları, İstanbul 1983, s.209.

1.3.2.2. İşsizliği Önlemek ve Teknolojik Gelişmeyi Hızlandırmak

Büyük bir işsizlik sorunu ile karşı karşıya olan az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler açısından bu sorunu giderecek yatırımların varlığı çok önemlidir. Zira söz konusu ülkelerin yatırımlar için gerekli olan öz kaynakları son derece sınırlıdır. Bu nedenle yatırım teşvikleri, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için istihdam açısından oldukça elverişlidirler.

Sınırların neredeyse ortadan kalktığı günümüz dünyasında, sermayenin mobil hale gelmesi işgücü kavramının da mobil hale gelmesinde büyük rol oynamıştır. 1960'lı ve 1970'li yıllarda, emek - yoğun üretim yapısı nedeniyle daha ziyade vasıfsız ve ucuz işgücünün mobilitesi söz konusuysen; günümüzde, teknoloji -yoğun üretim yapısından dolayı vasıflı işgücüne büyük talep bulunmaktadır. Ancak günümüzde sanayileşmiş ülkelerin özellikle vasıfsız işgücünün mobilitesine pek sıcak bakmadığı bilinmektedir. Bu nedenle temelde kâr güdüsüyle hareket eden ulus ötesi işletmeler, tek bir merkezden üretim yapmak yerine dünyanın dört bir yanında faaliyet göstermeye başlamışlardır. Ulus ötesi işletmelerin yaptıkları yatırımlar ile birlikte, genellikle üst düzey yöneticiler de yatırım yapılan ülkeye gitmekte, ancak diğer işgücü ülke kaynaklarından sağlanmaktadır. Özellikle yüksek işsizlik düzeyine sahip az gelişmiş ülkeler açısından bu yatırımlar işsizliği azaltabilecek büyük bir imkân anlamına gelmektedir. Bu ülkelerin, işsizliği giderecek bu yatırımları kendi kaynakları yeterli değildir. Dolayısıyla söz konusu ülkeler yatırım teşvikleri aracılığıyla işsizliği azaltmayı hedeflemektedirler.⁴⁴

Ülkelerin uyguladıkları yatırım teşviklerinin amaçlarından birisi de teknolojik gelişmeyi hızlandırmaktır. Teknoloji terimi konusunda genel kabul görmüş bir tanım olmamasına karşın çeşitli tanımlar mevcuttur. Genel anlamda teknoloji, malların üretiminde uygulanabilen bilgi kümesi ve yeni malların yaratılması olayıdır.⁴⁵ Teknolojik gelişmeyi hızlandırmak ise teknolojik yeniliklerden geçmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkeler, kalkınmalarını hızlandırmak için ancak gelişmiş ülkelere üretilen, üretimde verimi ve etkinliği arttıran teknolojik yeniliklere ihtiyaç

⁴⁴ Mehmet Hüseyin Bilgin, "Türkiye'ye Yönelik Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının İstihdama Etkisi", **Öneri Dergisi**, Yıl: 11, Cilt: 6, Sayı: 22, Haziran 2004, s.253.

⁴⁵ Karluk, 1983, **a.g.e.**, s.31.

duymaktadırlar. Söz konusu ülkeler, kendi imkânlarıyla bu teknolojik yenilikleri üretebilmekte son derece yetersizdirler. Bu nedenle bu ülkeler ya teknoloji transferi vasıtasıyla ihtiyaç duydukları teknolojik yeniliklere sahip olabilmektedirler. Teknoloji transferleri; lisans anlaşmaları, teknik yayınlar, ticaret, resmi teknik yardım programları ve diğer haberleşme araçları yollarıyla gerçekleştirilebilmektedirler.⁴⁶ Gelişmekte olan ülkelerde, yatırım teşvikleri aracılığıyla, sanayileşmenin ilk yıllarında teknoloji transferi kolaylaştırılırken daha sonraki yıllarda ise teknoloji üretimi ve taklidi özendirilmeye çalışılmaktadır.⁴⁷ Böylece söz konusu ülkeler, gelişmiş ülkeler seviyesine ulaşarak uluslararası arenada rekabet güçlerini arttırmak umundadırlar. Bunun için de teknolojik gelişmenin hızlandırılması gerekmektedir.

1.3.2.3. Bölgesel Kalkınmayı Sağlamak

Yatırım teşviklerinin en önemli amaçlarından biri de bölgelerarası dengesizlikleri gidermektir. Çoğu gelişmekte olan ülkelerde sanayileşmenin belirli bölgelerde yoğunlaştığı, dolayısıyla da bölgelerarası gelişmişlik farkının önemli boyutlara ulaştığı bilinen bir gerçektir. Bunun çeşitli nedenleri vardır. Bazı bölgeler iktisadi gelişmeyi sağlayacak doğal kaynaklar, doğal yollar, elverişli iklim koşulları, yerleşime uygun coğrafi koşullar vb. gibi çeşitli özelliklere sahip olmasına karşılık, bazı bölgeler bu olanaklardan yoksundurlar. Ayrıca tarihsel gelişim süreci içerisinde sanayi yapılanmalarına sahip olan bölgeler de iktisadi yapının gelişmesinde avantaj sağlamaktadırlar. Bu sayede güçlü bir sanayi altyapısı, nitelikli işgücü piyasası, ulaştırma ve telekomünikasyon altyapısı ile tüketici tabanına sahip olan bu bölgeler merkez haline gelmektedirler. İktisadi faaliyetlerin bu denli yoğun olduğu bu bölgeler adeta manyetik bir alan gibi iş ve nüfus patlamasına maruz kalmaktadırlar. Bazı bölgeler ise ana kalkınma sürecinin dışında kaldıkları halde uygun coğrafi koşulları ve ikliminden dolayı turizm ve/veya tarım sektörleri aracılığıyla kalkınabilmektedirler.⁴⁸

⁴⁶ Karluk, 1983, **a.g.e.**, s.34.

⁴⁷ Duran, 1998, **a.g.e.**, s.14.

⁴⁸ Ayşegül Mutlu, “Bölgesel Kalkınma ve Türkiye’de Yatırım Teşviklerinin Bölgesel Bazda Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı: 123, Mart 2003, s.20

Yatırım teşvikleri sadece ülke düzeyinde söz konusu değildir. Örneğin bölgesel bir entegrasyon olan AB içinde İspanya'nın geniş bir bölümü, Portekiz, İrlanda, Yunanistan ve eski Doğu Almanya az gelişmiş olarak nitelendirilmişler ve yatırım teşviklerine ilişkin lehte uygulamalardan faydalanmışlardır.⁴⁹ Tüm bu nedenlerden dolayı ülke hükümetleri yatırım teşvikleri aracılığıyla bölgesel kalkınmayı ve dolayısıyla da dengeli kalkınmayı sağlamaya çalışmaktadırlar.

1.3.2.4. Maliyeti En Aza İndirmek ve Karlılığı Arttırmak

Yabancı sermaye akımları temelde kâr güdüsüyle hareket etmektedirler. Dolayısıyla yatırımcılar yatırım kararı verirken pek çok faktörü göz önünde bulundurarak hareket ederler. Yatırımcı, kârlılığını arttırabilmek için maliyetlerinin minimum düzeyde olmasını arzu eder. Aynı, nakdi, vergisel, diğer nitelikteki yatırım teşvikleri ve garanti ve kefaletler aracılığıyla yatırımın maliyeti düşürülmekte dolayısıyla da karlılık arttırılmaktadır. Ayrıca yatırımcının kârlılık kadar önem verdiği bir diğer faktör de risktir. İlgili ülke hükümetleri, yatırım teşvikleri aracılığıyla siyasi karmaşa, millileştirme, döviz kuru istikrarsızlığı, devalüasyon gibi riskleri karşılamak amacını taşıyabilmektedirler.

1.3.3. Yatırım Teşviklerinin Sınıflandırılması ve Değerlendirilmesi

Teşviklerin yatırımcıların yatırım yeri konusundaki kararlarına etkisi tartışmalıdır. Bu konuda farklı yazarların farklı yaklaşımlara sahip oldukları söylenebilir. Bu alanda yapılan araştırmaların ulaştığı sonuçlardan bir kısmına göre mali ve finansal teşviklerin yatırımcıların yatırım yeri kararları üzerinde sınırlı bir önemi vardır. Dolayısıyla yatırımcılar teşvikleri genellikle yatırım belirleyici bir faktör olarak görmemektedirler. Ancak şu açıktır ki, daha büyük projeler için yapılan rekabet hesaplarında ciddi boyutlardaki ödüller bu gibi yatırımların ülkeye çekilmesinde önemli bir role sahip olmaktadır. Bir diğer ifade ile teşvik paketleri yatırımcıların ilk

⁴⁹ Muter ve Kovancılar, 2004, **a.g.m.**, s.7.

aşamada ilgilendikleri yer seçim faktörleri arasında olmasa da, yer seçiminin sonucu geniş oranda bölge veya ülke tarafından sunulan teşvik paketine bağlı olmaktadır. İngiltere ve Fransa gibi bazı ülke örneklerinde sunulan teşviklerin değeri ile ciddi sayıda iş-yaratan doğrudan yabancı yatırım projeleri arasında bir pozitif korelasyon olması bu durumun bir kanıtıdır.⁵⁰

Yatırımlara yönelik olarak kullanılan teşvik araçları; aynı teşvikler, nakdi teşvikler, vergisel teşvikler, garanti ve kefaletler ve diğer teşvikler olarak sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırma temelinde kullanılan araçlar ise aşağıdaki tablodan görülebilir.⁵¹

⁵⁰ Mustafa Duran, **Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları**, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma ve İnceleme Dizisi, Yayın No: 33, Ankara 2003, s.27.

⁵¹ Mustafa Duran, **Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları**, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma ve İnceleme Dizisi, Yayın No: 33, Ankara 2003, s.27.

Tablo 2: Teşvik Araçlarının Sınıflandırılması

1- Aynı Teşvikler	Arsa- Arazi Tahsisi Bina Temini
2- Nakdi Teşvikler	Karşılıksız Hibeler Primler Karşılıklı Uygun Koşullu Krediler (düşük faiz, uzun vade)
3- Vergi Teşvikleri	Gelir ve Kurumlar Vergisi Teşvikleri Düşük Oranlı Gelir ve Kurumlar Vergisi Vergi Muafiyeti Zarar Mahsubu Hızlandırılmış amortisman Yatırım İndirimi Bazı Harcamaların Vergiden Düşülmesi Vergi kredisi (finansman fonu) KDV Teşvikleri Sermaye mallarına KDV istisnası Gelişmemiş bölgelere ve/veya bazı ürünlere düşük KDV oranı Gümrük Vergisi Teşvikleri Makine-teçhizat, hammadde, parça ve yedek parça gibi sermaye mallarına gümrük muafiyeti Gümrük vergisi iadesi
4- Garanti ve Kefaletler	Kredi garantileri Yüksek ticari risk taşıyan projelere kamu kaynaklı risk sermayesi katılımı Ekonomik ve ticari riskleri kapsayan ayrıcalıklı kamu sigortası
5- Diğer Teşvikler	Altyapı hazırlanması Ucuz enerji desteği Yatırım öncesi hizmetler; finansman kaynakları, yatırım projesi hazırlama ve yönetme, Pazar araştırması, hammadde ve altyapı durumu, üretim prosesi ve pazarlama teknikleri, eğitim, know-how veya kalite kontrol geliştirme teknikleri ile ilgili yardımlar Ayrıcalıklı kamusal anlaşmalar

Kaynak: Mustafa Duran, *Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları*, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma ve İnceleme Dizisi No: 33, 2003, s.27.

Bu teşvik araçlarından nispeten daha yaygın olarak kullanılan vergisel teşvikler düşük oranlı kurumlar vergisi, vergi tatilleri, hızlandırılmış amortisman, yatırım indirimi, sosyal güvenlik paylarına ilişkin indirim, KDV istisnası, gümrük muafiyeti ve gümrük vergisi iadesidir.⁵²

Tablo 3: Kullanılan Vergisel Teşvikler

Teşvik Türü	Gelişmekte Olan Ülkeler			Gelişmiş Ülkeler			Orta ve Doğu Avrupa	Toplam
	Afrika	Asya	Latin Amerika	Kuzey Amerika	Batı Avrupa	Diğer Gelişmiş		
Ülke Sayısı	23	17	12	2	20	4	25	103
Düşük Oranlı GKV	18	13	12	2	16	2	20	83
Vergi Tatili	16	13	8	2	7	2	19	67
Hızlandırılmış Amortisman	12	8	6	2	10	3	6	47
Yatırım İndirimi	4	5	9	-	5	-	3	26
Sos. Güv. Pay. İndirim	2	1	2	-	5	-	2	12
KDV İstisnası	14	12	6	2	9	-	2	45
Güm. Muafiyeti	5	13	11	2	7	2	13	63
Güm.Ver. İadesi	10	8	10	1	6	2	12	49

Kaynak: Mustafa Duran, *Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları*, Ankara: T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma ve İnceleme Dizisi, Yayın No: 33, 2003, s.30; UNCTAD, *Incentives and Foreign Direct Investment; Background Report*, Geneva, 1995.

Hükümetlerin çoğu yabancı yatırımların artırılması için vergisel enstrümanların kullanımında hedefli bir yaklaşıma güvenmektedirler. Bu tür bir yaklaşımı benimsemiş gelişmekte olan ülkelerde popüler bir vergi teşviki tablodan da

⁵² Duran, 2003, a.g.e., s.27.

izlenebileceği gibi kurumlar vergisi oranının indirilmesidir. İncelenen 103 ülkeden 83'ünde düşük oranlı Gelir ve Kurumlar Vergisi kullanılmaktadır. Kurumlar Vergisi oranı indirimleri çoğunlukla yatırım artışından daha büyük gelir kayıplarına neden olabilmektedir. Kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesi hem yeni yatırımlara hem de mevcut eski yatırımlara fayda sağlamaktadır. Yatırımlar üzerinde küçük etkiye sahip olmasına karşılık hazine açısından kısa vadede ciddi gelir kayıplarına neden olabilmektedir. Verilmiş bir yatırım uyarımı düzeyi için vergi oranı azaltışları, vergi kredileri ve yatırım indirimlerine göre daha yüksek gelirden vazgeçilmesine yol açabilecektir. Bunun nedeni vergi oranındaki indirimlerinin, mevcut yatırımlar dolayısıyla yapılan vergi ödemelerine ilaveten yeni yatırımlar üzerinden alınacak vergi ödemelerinde de azalmaya neden olmasıdır.⁵³

Vergi tatilleri özellikle gelişmekte olan ülkelerde ve geçiş ekonomilerinde en yaygın kullanılan teşvik araçlarıdır ve 67 ülke tarafından kullanılmaktadır. Gelir ve Kurumlar vergisinin tamamen veya kısmen geçici bir süre tatil edilmesi olarak açıklanabilecek vergi tatili uygulaması yeni yatırımların hedeflenmesine oldukça uygun vergisel teşvik türüdür. Buna karşılık vergi tatilleri bir ülkeden yâda bölgeden diğerine taşınması oldukça kolay olan “*footloose*” olarak belirtilen oldukça serbest ve kısa dönemli endüstrilere ve işletmelere daha cazip gözükmekte özellikle uzun dönemli yatırım projeleri için bu oranda cazip olmamaktadır. Ayrıca mevcut işletmelerden ziyade yeni işletme kuruluşlarını ödüllendirmekte uzun vadede gerçekleşebilecek ekonomik ömrü nispeten uzun olan yatırımlar aleyhine uygulamaları ortaya çıkarmaktadır. Vergi tatili sürecinin sonrasında telafi edilmesi düşünülen vergi kayıpları bu sürecin bitiminde çeşitli nedenlerle vergi gelirine dönüştürülemeye bilmektedir. Bunun nedeni vergi tatillerinin uzun dönemli ve taşınması oldukça güç yatırımlar yerine mobil işletme olarak belirtilebilecek (konfeksiyon, yazılım gibi) bir gecede başka bir ülkeye taşınması oldukça kolay olan işletmeleri teşvik etmesi ve vergi arbitrajı fırsatlarına açık olmasıdır.⁵⁴

⁵³ Anwar Shah (Ed), **Fiscal Incentives for Investment and Innovation**, The World Bank, New York Oxford University Press, New York 1995, s.27.

⁵⁴ Shah, 1995, **a.g.e.**, s.27.

Özellikle endüstrileşmiş ülkelerin çoğunda kullanılan bir diğer hedefli yaklaşım tüm yatırım alanlarında ya da hükümetin gelişmesini istediği yatırım alanlarında yatırım indirimi veya vergi kredisi uygulanmasıdır. Yatırım indirimi sermaye maliyetini düşürmek amacıyla sağlanan ve yapılan yatırımın tamamının veya belli bir oranının vergilendirilebilir gelirden indirilmesi uygulamasıdır. Bununla birlikte yatırım indirimi vergi idaresi ile ilgili idari bir takım güçlükleri yapısında barındırır ve gelişmiş bir muhasebe sistemini gerektirir.⁵⁵

Hong Kong, Lübnan ve Mairitus gibi bir kaç küçük ekonominin tüm işletmeler için daha düşük kurumlar vergisi oranını içeren, hedefi olmayan bir yaklaşım benimsediği gözlenmektedir. Uluslararası yatırımcılar bir ülkenin % 35-40 dolayındaki uluslararası düzeyin altında düşük bir kanuni vergi oranı sunmasına oldukça olumlu bakabilmektedirler. Ancak bu yaklaşım en azından geçiş süreci boyunca vergi gelirlerinde azalmalara yol açabilmektedir.⁵⁶

Bu yaklaşımların dışında uç bir yaklaşım tüm yatırımcılar veya bir grup yatırımcı için vergilerin kaldırılmasıdır. Vergi cenneti haline gelen bu gibi ülkeler tüm dolaysız gelir vergilerini kaldırmakta dolaylı tüketim ve istihdam vergilerine güvenmektedirler. Diğer bir takım ülkeler ise teşvikleri, ihracat işleme bölgeleri olarak bilinen özel bölgelerde ihracatı benimseyen faaliyetlerle sınırlamaktadırlar. Bu uç yaklaşımlar, sürdürülebilir, yüksek katma değerli yatırım projelerinin çekilmesi hedefi açısından bakıldığında karışık sonuçları ortaya çıkartabilmektedir.⁵⁷

Vergi cenneti ülkeler doğrudan yabancı yatırımların teşvikinde başarılı sayılabilirler. Ancak bu başarı, genellikle bankacılık, sigortacılık ve internet işletmeleri gibi nispeten küresel faaliyetler ve mobil işletmelerle sınırlıdır. Cayman adaları

⁵⁵ Duran, 2003, **a.g.e.**, s.44.

⁵⁶ Jacques Morisset, "Tax Incentives", **Viewpoint**, The World Bank Group Private Sector and Infrastructure Network, Note Number: 25, January 2003, s.2.

⁵⁷ Morisset, 2003, **a.g.m.**, s.2.

dünyanın en büyük bankalarına ev sahipliği yapan beşinci büyük finans merkezi konumundadır.⁵⁸

Aşağıdaki tablodan seçilmiş bazı ülkelerde kullanılan vergisel teşvik türleri görülebilir. Ülkelerden bir kısmı Türkiye ile bire bir rakip konumda olan ülkelerdir. Bunlar arasında Macaristan, Polonya ve Bulgaristan gibi ülkeleri sayabiliriz.

Tablo 4: Seçilmiş Bazı Ülkelerde Kullanılan Teşvik Türleri

Ülke	Vergi Tatili / Vergi Muafiyeti	İndirimli Vergi Oranı	Yatırım İndirimi / Vergi Kredisi	Gümrük Muafiyeti KDV İstisnası	Ar-Ge İndirimi	Bazı Harcamaların Düşülmesi
Avustralya		*	*	*	*	*
Bulgaristan	*			*		
Çin	*	*	*	*	*	
Hindistan	*	*	*		*	*
Endonezya	*			*		
İrlanda	*	*	*			
İsrail	*	*	*		*	*
Macaristan	*		*	*		
Malezya	*	*	*		*	*
Polonya	*		*			
Rusya	*	*		*		
Singapur	*	*	*		*	*
Slovenya			*	*		*
Tayland	*			*	*	*
Türkiye	*		*	*		

Kaynak: UNCTAD, *Tax Incentives and Foreign Direct Investment - A Global Survey*, United Nations, New York and Geneva, 2000, s.61, 111.

⁵⁸ Louis T. Wells, Nancy J. Allen; Jacques Morisset and Neda Pirnia, **Using Tax Incentives to Compete for Foreign Investment - Are They Worth the Costs?**, FIAS Occasional, Paper No:15, 2001, s.88.

1.3.4. Yatırım Teşviklerinin Veriliş Nedenleri

İkinci Dünya savaşından bu yana tüm dünyada hükümetler, yatırım kararları ve ekonominin geneli üzerindeki etkilerinin bilincinde olarak, yatırım teşvikleri uygulamaktadırlar. Gümrük muafiyetleri ve çeşitli vergi indirimleri ile başlatılan teşvik uygulamaları, bugüne değin tercihli vergi oranları, vergi istisna ve muafiyetleri, vergi cennetleri, hızlandırılmış amortisman, yatırım indirimi ve endeksleme, nakit ödemeler (grant), teşvikler/tercihli krediler, kredi garantileri, faiz oranı sübvansiyonları, bedava arsa ve arazi tahsisi, yabancı işçi çalıştırma olanağı, serbest bölge uygulamaları, Ar-Ge ve ileri teknoloji teşvikleri biçiminde yoğunlaşarak sürdürülmüştür.

Nitekim bir OECD araştırmasına göre⁵⁹ 1980'lerde sadece sanayi sektörüne verilen teşviklerin (ziraat ve gıda hariç), OECD ülkelerinin ortalama GSYİH'si içindeki payı % 3'ün altına düşmemiştir (Belçika % 95, İrlanda % 6, İsveç % 7,5, Portekiz % 7). IMF'ye göre⁶⁰ ise, resmi ihracat kredilerindeki teşvik/sübvansiyon oranı tüm dünyada % 12'lere, az gelişmiş ülkelerde ise % 64'lere ulaşabilmektedir.

Tanımlamak gerekirse, yatırım teşvikleri, hükümetlerin yatırım kararları üzerinde olumlu etkide bulunması ya da potansiyel bir yatırımın getirisini artırmak ya da taşıdığı riskleri azaltmak yönünde etkide bulunması amacıyla tasarladıkları, projelere, sektörlerle, girişimci işletmelere ve genel ya da seçici ya da bölgesel olarak verdikleri özendiricilerdir. Bu özendiricileri özellikle yabancı sermaye için yatırım ilkelerini etkileyen genel önlemler olan, politik istikrar, fiyat istikrarı, piyasa büyüklükleri, kârlılık, sermaye ve kâr transferi kolaylıkları, bürokrasi azlığı gibi önlemlerle karıştırmamak gerekir. Yatırım teşvikleri yukarıda sayılan bu genel önlemlere ilave olarak sunulurlar.

Yatırım teşvikleri, refah iktisadi adı verilen "*Normatif İktisat*" kapsamında pareto-optimal bir kaynak dağılımını gerçekleştirebilmek için "*İkinci En İyi Teoremi*" çerçevesinde ve piyasa başarısızlıklarına karşı alınan önlemler olarak da

⁵⁹ Robert Ford ve Wim Suyken, **Industrial Subsidies in the OECD Economies**, OECD Economics Studies No: 15, Autumn 1990, s.11-13.

⁶⁰ IMF, **Issues and Developments in International Trade Policy**, Occasional Paper: 63, December 1988, Tablo A. 13.

tanımlanmaktadır.⁶¹

Yatırım teşvikleri gelişmiş ülkelerde daha ziyade ölçek ekonomileri ve yüksek sabit maliyetle piyasalara girişi özendirmek, Ar-Ge ve yüksek teknoloji çalışmaları yol açtığı olumlu dışsallıkları özendirmek, enformasyon asimetrisinin özellikle sermaye piyasalarında yol açtığı piyasa başarısızlıklarını düzeltmek amacıyla ve AB uygulamasında görüldüğü gibi bölgesel kalkınma farklılıklarını gidermek amacıyla verilmektedir.⁶² (Fransa’da hızlı tren, İngiltere’de Concorc projeleri gibi). Örneğin Avrupa Birliği (AB) bünyesinde Avrupa Bölgesel Kalkınma Fonu (ERDF), Avrupa Sosyal Fonu (ESF), Avrupa Tarım Rehberlik ve Garanti Fonu (EAGGF), Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu (ECSC) ve Avrupa Yatırım Bankası (EIB) gibi fonlar altında ve asıl olarak nakit yardımı, bağışlar ve sübvansiyonlu yatırım kredileri biçimindeki finansal desteklerin temel beş amacı, daha az gelişmiş bölgelerin geliştirilmesine katkıda bulunmak, yok olan sanayiler sonucu doğan işsizliği azaltmak, genç nüfusa iş yaratmak, kırsal gelişme, tarım ve ormancılığın geliştirilmesi, Ar-Ge çalışmalarının teşvik edilmesidir.

Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde ise, yatırım teşviklerinin nedenlerinin başında yetersiz sermaye birikimi, yabancı sermaye girişi azlığı bölgesel kalkınma farklılıkları, istihdam ve gelir yaratılması, ihracatın artırılması gibi nedenler gelmektedir. Öte yandan, ünlü Maliyeci Wiseman teşvikleri tek başına ekonomik motiflerle açıklamamak gerektiğini, bu konuda politik beklenti ve çıkarların önemli olduğunu vurgulamaktadır.⁶³

⁶¹ Gene M. Grossman, **Promoting New Industrial Activities: A Survey of Recent Arguments and Evidence**, OECD Economic Studies No: 14, Spring 1990, s.95-96.

⁶² Aysel Durmuş, “The Evaluation of Investment Incentives, As a Means of Industrial Subsidies, In Developed and Developing Countries”, **Yayınlanmamış Master Tezi**, The American University, London 1991, s.33-58.

⁶³ Jack Wiseman, **Is there a Logic of Industrial Subsidisation?**, in Subsidies, Tax Relief and Prices, proceedings of the 33 rd. Congress of the International Institute of Public Finance Varna (Ed. K. Hansen), Sept. 5-9 1977, s.59-68.

1.3.5. Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Politikası

Ülkemizde, ekonomi politikalarının bir parçası olarak ve Kalkınma Planları ve Yıllık Programlar doğrultusunda hazırlanan mevzuatla yürütülen teşvikler belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla kamuca çeşitli yöntemlerce verilen maddi ve/veya gayri maddi destek, yardım ve özendirme şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda ekonomik teşviklerin verilme nedenlerinin temelinde, kaynakların ülke ekonomisi açısından daha yararlı olduğu kabul edilen alanlara yönlendirilmesi gerektiği düşüncesi olduğu ileri sürülebilir.⁶⁴

08.07.2002 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmak suretiyle yürürlüğe giren “*Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar*” ile yürürlükteki teşvik mevzuatı şekillenmiş bulunmaktadır. Bir önceki, yani 2000/1821 sayılı Karar’a⁶⁵ benzer bir şekilde bu kararda da teşviklerin amacı, “*bölgelerarası dengesizlikleri gidermek, istihdam yaratmak ve uluslararası rekabet gücünü artırmak için Kalkınma Planları ve Yıllık Programlarda öngörülen hedefler ile Avrupa Birliği normları ve uluslararası anlaşmalara uygun olarak tasarrufları, katma değeri yüksek, ileri ve uygun teknolojileri kullanan yatırımlara yönlendirmek suretiyle yatırımların desteklenmesi*” olarak belirtilmektedir.⁶⁶ Bu kararname daha ziyade büyük çaplı ve canlı yatırımlarla ilgilidir.

Bugünkü yatırımların yönlendirilmesine ve teşvikine uygun ilk düzenleme kanaatimizce “*Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Karar*”⁶⁷ ile yapılmış bulunmaktadır. Yatırımı yönlendirme ve teşvik politikalarında tartışma gündemine girmiş bulunan başlıca iki görüş mevcuttur.

Birinci görüş, hiçbir yatırım gücü olmayanlara da imkân sağlamayı hedef alan “*krediyi ver, yatırımı gerçekleştirsinler*” türündeki olanıdır. Buna karşılık ikinci ve bugün uygulanmakta olan görüş, “*Yatırım yapılsın, destek sonradan gelsin*” türünde

⁶⁴ Turan Serdengeçti, “Yatırım Teşvik Uygulamaları”, **Yaklaşım Dergisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı: 80, Ağustos 1999, s.204.

⁶⁵ Resmi Gazete, Sayı: 24291, Tarih: 18.01.2001.

⁶⁶ 2002/4367 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı: Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar.

⁶⁷ Resmi Gazete, Sayı: 22170, Tarih: 13.01.1995, 94/6411 No’lu Tebliğ.

olanıdır.

Bu görüşten hareketle bu konudaki gelişmeler dikkate alındığında, *"Yatırım indirimi bakımından özkaynak şartı 2361 sayılı Kanundan önce ikili bir önem taşımaktadır. Bir taraftan teşvik şartı olarak yatırımın belli bir kısmının özkaynaktan karşılanması gerekmekte, öte yandan uygulama şartı olarak da, indirim, yatırımın özkaynaktan karşılanan kısmına uygulanmaktadır. 2361 sayılı Kanunla indirimin sadece özkaynaktan karşılanan yatırım kısmına uygulanacağı şartı kaldırılmış, kaynağı ne olursa olsun, yatırım harcamalarının bütününe indirim uygulanması"* esası kabul edilmiştir.⁶⁸

Teşviklerin mevzuatı ya da yasal düzenleme temelini oluşturan diğer bir düzenleme ise bu konuda yayımlanan tebliğdir. Uygulama esaslarını düzenleyen bu tebliğ henüz yayımlanmamıştır.

Bir önceki uygulamayla⁶⁹ ile kıyaslandığında yeni kararnamede sırasıyla;⁷⁰

- Teşvik belgesi için gerekli asgari yatırım tutarlarının sabit kaldığı,
- Daha önce gelişmiş yörelerdeki yatırımlardaki asgari tutar olan 600 milyar TL'den vazgeçildiği, bunun da diğer yöreler için geçerli kılınan 400 milyar TL'lik sınıra çekildiği göze çarpmaktadır.
- Buna bağlı olarak belge düzenlemesi karşılığı alınan bedelin kalkınmada öncelikli yörelerde 200 milyon TL ve diğer yörelerde 400 milyon TL ile sınırlı tutularak, daha önce gelişmiş ülkelerde alınan 600 milyon ve 2 trilyon TL'lik yatırım tutarını aşan belgelerden alınan 2 milyar TL'nin de diğer yörelerdeki gibi 400 milyon TL sınırına çekildiği görülmektedir. Bu uygulama da kuşkusuz son bir yıldır yatırım kararlarında görünen ciddi azalmanın payı büyüktür.

⁶⁸ Yılmaz Özbacı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Feryal Matbaacılık, Ankara 1997, s.266-267.

⁶⁹ Resmi Gazete, Sayı: 24291, Tarih: 18.01.2001, 2000/1821 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımları Teşvik Fonu Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı.

⁷⁰ Mustafa Durmuş, "Yatırım Teşvikleri ve Yeni Teşvik Rejimi-I", **Yaklaşım Dergisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı: 116, Ağustos 2002.

- Yatırım indirimi oranları açısından iki karar arasında bir farklılık söz konusu değildir. Yine gelişmiş yörelerde bu oran % 40, kalkınmada öncelikli yöreler ve yeni kararlarla Özel Amaçlı Bölgelerdeki (daha önce organize sanayi bölgeleri adı altında düzenlenmişti) yatırımlar ve özel önem taşıyan sektör yatırımlarında (50 milyon \$'ı aşan) % 100; normal yörelerdeki yatırımlarda % 60; uluslararası rekabet gücü kazandıracak, ileri teknoloji gerektiren, katma değeri yüksek, vergi gelirleri ve istihdam artırıcı özelliklerden en az ikisini içeren ve 250 milyon USD karşılığı Türk Lirasını aşan sınaî yatırımlar için yöre farkı gözetilmeksizin % 200 oranında uygulanması öngörülmektedir.⁷¹

- Kredi tahsilinde (önceki uygulamada Fon'dan kredi tahsisi adı altında) bölgesel gelişmeye yönelik yatırımlarda anılan bölgelerde yapılacak yeni yatırımlara bu kararname ile en az 3 trilyon'luk yatırım ve en az 75 kişi çalıştırma şeklindeki koşul aynen korunmuştur.

- Kredi tahsisinde bir yenilik ise Ar-Ge yatırımları ve diğer teknolojik yatırımlara tahsis edilecek kredi miktarlarına getirilen sınırlarla ilgilidir. Buna göre, kredi miktarı Tebliğ ile belirlenecek tutarın % 50'sini (her halükarda 400 milyar TL'yi) aşamaz (Bu tutar daha önce 250 milyar TL idi). Bölgesel kalkınmaya ilişkin olarak tahsis edilecek kredi ise sabit yatırım tutarının % 50'ünü (her halükarda 4,5 trilyon TL'yi) aşamaması şeklindeki düzenleme aynen korunmuştur.

- Kredi tahsisi ile ilgili bir diğer yenilik md. 16'da (g) bendinde düzenlenmiştir. Buna göre maddede belirtilen yatırımlar hariç olmak üzere kalkınmada öncelikli yörelerdeki imalat sanayi, tarımsal sanayi ve madencilik konularındaki yatırım ve işletme kredisi tutarı birlikte hesaplanması halinde 700 milyar TL'yi aşamaz. (Bunun 500 milyarı yatırım ve 200 milyarı 200 milyar tutarındadır).

- Yeni kararlarla getirilen bir diğer yenilik teşvik belgeli tesislerin kiralanmasıyla ilgilidir. Madde 17'nin son bendinde yapılan düzenlemeyle yatırım yerinin değiştirilmemesi, teşvik belgesinde yer alan yatırıma ilişkin yükümlülüklerin yatırımcı tarafından yerine getirilmesi ve tesislerin bütünlüğünün bozulmaması kaydıyla

⁷¹ 2002/4367 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, Madde: 14.

tesislerin kiralanması serbest bırakılmaktadır (Bu konuda herhangi bir izne gerek duyulmamaktadır).⁷²

- Ayrıca daha önce, öngörülen süre veya ek süre bitimini takip eden 6 ay içinde yatırımın tamamlama vizesinin yapılması için başvuru yapılmaması halinde teşvik belgesinin iptal edileceği ve verilmiş destek unsurlarının 6183 sayılı Kanuna göre geri alınacağı hükmü yeni mevzuatta yer almamaktadır.⁷³

- Bir diğer değişiklik kamu kurumlarınca alınan teşvik belgeleriyle ilgilidir. Önceki kararnamede madde 16'da düzenlendiği şekliyle kamu kurum ve kuruluşlarınca teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırımların belgenin isnat ettiği karar hükümlerine bağlı kalınmaksızın mevcut haliyle tamamlamış sayılarak tamamlama vizesi işleminin yapılacağı hükmü kaldırılmıştır.

- Son değişiklik "*Yatırımları Teşvik Fonuyla*" ilgilidir. Mevzuatın ikinci bölümünü oluşturan bu bölümde, Yatırımları Teşvik Fonu kaldırıldığı için daha önceden bu fondan sağlanan krediler yeni kanunda "*Bütçe Kaynaklı Krediler*" başlığı altında düzenlenmiş bulunmaktadır. Genel olarak kredilendirme usulleri konurken, kredi faiz oranları yatırım kredilerinde yıllık % 15'ten % 20'ye, işletme kredilerinde ise % 25'ten % 30'a çıkartılmıştır.⁷⁴

⁷² 2002/4367 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, Madde: 17.

⁷³ 2002/4367 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, Madde: 18-19.

⁷⁴ 2002/4367 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, Madde: 12.

1.3.6. Yatırım Teşviklerinin Türkiye Ekonomisindeki Yeri

Osmanlı Devleti ve onun devamı olan Türkiye Cumhuriyeti tarihindeki ilk teşvik kararları (hem yatırım ve hem ihracat teşvikleri) ilk ihracat teşviği olarak, pamuğu işleyerek, pamuk ipliği olarak ihraç edecek olanlardan ihraç gümrük resminin alınmayacağıın ilan edilmesi sayılabilir. Bu karar Türkiye'deki teşviklerin temelini teşkil eder.⁷⁵ Türkiye'deki ilk uygulamalar 1913'te Teşvik-i Sanayi Kanun-u Muvvakkiti ile başlamıştır. 14.12.1913 tarihinde çıkartılan bu kanunla toplam değeri 1.000 TL'yi geçen en az 5 HP motor gücü kullanan sanayi kuruluşlarına, makine donanımı ile ham ve yardımcı madde alımında gümrük vergisi muafiyeti tanınmıştır. Bu yıllarda ekonomik, sosyal ve siyasal yönden yaşanan değişimler kamu politikalarını da büyük ölçüde etkilemiştir. Buna yönelik olarak uygulanan teşvik sistemleri sırası ile ülke sanayisinin tesis edilmesi, korunması ve rekabete hazır hale getirilmesi aşamalarında, destekleyici ve koruyucu niteliğe bürünmüştür.⁷⁶ 1923 yılında İzmir'de yapılan Birinci İktisat Kongresi'nde alınan kararlar doğrultusunda. 1927'de Teşvik-i Sanayi Kanunu 15 yıllık bir süre için yürürlüğe konulmuş ve Milli Sanayinin geliştirilmesi için her türlü kolaylık gösterilmiştir.⁷⁷

Cumhuriyetten öncesinden beri uygulana gelen teşvik politikaları uygulamaları günümüze kadar oldukça çok değişikliklere uğramıştır. Bu süreç içerisinde gerçekleştirilen teşvik uygulamaları Kalkınma Planları ve Yıllık Programlarla belirlenen mevzuatlarla yürütülmüştür ve yürütülmektedir.

⁷⁵ Yavuz Mollasalihoğlu, "İhracat Teşvikleri", <http://www.foreigntrade.gov.tr/ead/DTDERGI/nisan99/ihrtes.htm>, [07.02.2008].

⁷⁶ Özlem Ünal, **1996-2000 Yıllarında Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü'nce Düzenlenen Yatırım Teşvik ve Kobi Yatırım Teşvik Belgeleri**, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Yayınları, Ankara 2001, s.3.

⁷⁷ Mollasalihoğlu, 2008, **a.g.m.**

Türkiye’de yatırımı teşvik etmek amacıyla verilen belge sayısı 1998-2002 döneminde sektörlere göre incelenecek olursa (Tablo 5), ilk sırayı hep imalat sektörünün aldığı görülmektedir. Bunu hizmetler ve tarım sektörü takip etmiştir. Ancak madencilik sektöründe verilen teşvik belgesi miktarında 2002 yılında önemli artış olmuş, bir önceki yılda 63 olan yatırım teşvik belgesi miktarı, 2002 yılında 101 adet olmuştur.⁷⁸

Tablo 5: Verilen Yatırım Teşvik Belgelerinin Sektörel Dağılımı (Adet)

Yıllar	Tarım	Madencilik	İmalat	Enerji	Hizmetler	Toplam
1998	145	135	2.472	46	1.493	4.291
1999	109	93	1.601	48	1.117	2.968
2000	94	85	2.093	46	1.203	3.521
2001	51	63	1.299	46	695	2.154
2002	44	101	1.953	29	875	3.002

Kaynak: T.C. Hazine Müsteşarlığı

⁷⁸ Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara 2000, s.67.

Tablo 6’da Türkiye’de 1998-2002 döneminde sektörlere göre teşvik edilen yatırımların tutarları verilmektedir. Buna göre bu dönemde ilk sırayı yine hep imalat sektörünün aldığı görülmektedir. Bunu hizmetler ve enerji sektörü takip etmiştir. Tablo’ya göre, 2000 yılından itibaren yatırımlara verilen teşvik edilen yatırımlarda önemli artışlar kaydedilirken, özellikle enerji sektörüne yönelik yatırımlarda 2000 ve 2001 yıllarında önemli artışlar söz konusudur. Bu yatırımların tamamına yakını sabit yatırımlardır. Bunun yanı sıra madencilik sektöründe teşvik edilen yatırımlarda 2002 yılında önemli artış olmuş, bir önceki yılda 100.392 milyar TL olan teşvik edilen yatırım miktarı, 2002 yılında 654.166 milyar TL olmuştur.

Tablo 6: Teşvikli Yatırımların Sektörel Dağılımı (Milyar TL)

Yıllar	Tarım	Madencilik	İmalat	Enerji	Hizmetler	Toplam
1998	91.834	94.725	2.217.802	237.962	1.866.144	4.508.466
1999	99.141	57.785	2.219.127	230.893	2.622.812	5.229.758
2000	129.435	81.205	3.474.741	2.110.804	2.965.192	8.761.378
2001	100.244	100.392	5.656.605	1.846.037	2.895.565	10.598.842
2002	179.577	654.166	8.930.433	491.365	4.974.132	15.229.674

Kaynak: T.C. Hazine Müsteşarlığı

Tablo 7’de Türkiye’de 1998-2002 döneminde sektörlere göre teşvik edilen yatırımlar için kullanılan döviz miktarları yer almaktadır. Buna göre, bu dönemde ilk sırayı yine hep imalat sektörünün aldığı görülmektedir. Bunu hizmetler ve enerji sektörü takip etmiştir. Ancak madencilik sektöründe teşvik edilen yatırımlarda kullanılan döviz miktarında 2002 yılında önemli artış olmuş, bir önceki yılda 51.799.000 \$ olarak gerçekleşirken, 2002 yılında bu miktarı 227.662.000 \$ olmuştur.⁷⁹

Tablo 7: Teşvikli Yatırımlarda Kullanılan Döviz Miktarlarının Sektörel Dağılımı (000 \$)

Yıllar	Tarım	Madencilik	İmalat	Enerji	Hizmetler	Toplam
1998	108.899	184.060	5.195.933	405.584	3.618.876	9.513.352
1999	89.221	71.909	3.168.695	298.483	2.715.087	6.343.395
2000	84.054	73.538	3.438.053	1.585.342	2.147.563	7.328.550
2001	44.109	51.799	3.419.876	1.189.728	1.376.147	6.081.659
2002	51.992	227.662	4.158.423	185.466	1.486.198	6.109.741

Kaynak: T.C. Hazine Müsteşarlığı

⁷⁹ Mustafa Duran, **Türkiye’de Yatırımlara Sağlanan Teşvikler ve Etkinliği**, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü Araştırma ve İnceleme Dizisi, Yayın No: 32, Ankara, Kasım 2002, s.22.

Tablo 8’de Türkiye’de 1998-2002 döneminde sektörlere göre teşvik edilen yatırımların yaratmış olduğu istihdamın durumu görülmektedir. Buna göre bu dönemde ilk sırayı 1999 yılı hariç (bu yılda hizmetler sektörü 94.031 kişilik istihdam yaratırken, imalat sektörü 91.819 kişilik istihdam yaratmıştır.) her yıl imalat sektörünün aldığı görülmektedir. Bunu hizmetler ve tarım sektörü takip etmiştir. Ancak 2002 yılında teşvik edilen yatırımlar içinde madencilik sektöründe önceki yıllara göre oldukça büyük bir artış sergileyerek, 2001 yılında 2.246 olan istihdam yaratımı, 2002’de 6.499’a yükselmiştir.⁸⁰

Tablo 8: Teşvik Edilen Yatırımların Yarattığı İstihdamın Sektörel Dağılımı (Kişi)

Yıllar	Tarım	Madencilik	İmalat	Enerji	Hizmetler	Toplam
1998	7.405	5.095	147.246	673	125.371	285.790
1999	4.694	2.758	91.819	534	94.031	193.836
2000	5.390	2.625	92.037	1.747	87.041	188.840
2001	3.024	2.246	62.677	1.232	33.746	102.925
2002	3.251	6.499	87.962	311	44.783	142.806

Kaynak: T.C. Hazine Müsteşarlığı

⁸⁰ Duran, 2002, **a.g.e.**, s.23.

Tablo 9’da Türkiye’de 1998-2002 döneminde bölgelere göre teşvik edilen yatırımlara verilen belge adetleri ve yatırım değerleri yer almaktadır. Buna göre bu dönemde ilk sırayı hem verilen belge adedinde, hem de yatırım tutarında hep Marmara Bölgesinin aldığı görülmektedir. Marmara Bölgesini, Ege ve İç Anadolu Bölgeleri takip etmiştir. Bunun yanı sıra bu dönemde hem verilen belge adedinde, hem de yatırım tutarında her yılda Doğu Anadolu bölgesinin en düşük düzeyde olduğu görülmektedir.⁸¹

Tablo 9: Teşvik Edilen Yatırımların Bölgelere Göre Dağılımı

Yıllar	Marmara	İç Anadolu	Ege	Akdeniz	Karadeniz	Doğu Anadolu	Güney Doğu Anadolu	Muhtelif	Toplam
Belge Sayısı (Adet)									
1998	1.574	691	639	408	432	177	323	47	4.291
1999	1.053	510	519	275	258	131	158	64	2.968
2000	1.356	560	560	311	304	148	209	73	3.521
2001	832	301	346	203	168	110	153	41	2.154
2002	1.356	372	450	299	187	85	212	41	3.002
Toplam Yatırım (Milyar TL.)									
1998	1.788.557	587.614	745.769	447.362	311.247	119.024	323.264	185.630	4.508.466
1999	2.119.901	738.493	651.305	350.613	361.234	113.820	218.797	675.596	5.229.758
2000	3.221.956	786.993	661.079	1.865.879	732.517	208.510	312.590	971.854	8.761.378
2001	4.177.039	964.030	1.110.686	981.581	614.887	259.972	1.998.872	491.775	10.598.842
2002	5.953.994	2.304.629	1.863.676	1.953.135	592.667	393.709	1.407.700	760.163	15.229.673

Kaynak: T.C. Hazine Müsteşarlığı

⁸¹ Duran, 2002, a.g.e., s.23.

Tablo 10'da Türkiye'de 1998-2002 döneminde verilen teşvik belgelerinin yatırımların içeriklerine göre sayıları yer almaktadır. Buna göre bu dönemde ilk sırayı tamamıyla yeni yatırım olan yatırımlar alırken, bunu tevsi, finansal kiralama ve modernizasyon yatırımları izlemektedir.⁸²

Tablo 10: Verilen Teşvik Belgelerinin Yatırımların İçeriklerine Göre Dağılımı (Adet)

	1998	1999	2000	2001	2002
Komple Yeni Yatırım	2.743	1.793	2.069	1.256	1.450
Tevsi	872	619	715	475	773
Tamamlama	58	61	70	59	82
Yenileme	71	115	161	120	274
Kalite Düzeltme	16	21	22	23	17
Darboğaz Giderme	35	34	19	13	22
Modernizasyon	106	127	118	84	111
Entegrasyon	27	28	20	16	39
Nakil	1	1	3	-	2
Finansal Kiralama	355	160	319	97	211
Devir	-	-	-	-	-
Restorasyon	-	1	1	-	1
Araştırma Geliştirme	3	-	-	4	1
Çevre Koruma	-	1	1	-	-
Yap İşlet Devret	4	7	3	3	-
Altyapı	-	-	-	-	-
Ürün Çeşitlendirme	-	-	-	4	19
Toplam	4.291	2.968	3.521	2.154	3.002

Kaynak: T.C. Hazine Müsteşarlığı

⁸² Duran, 2002, a.g.e., s.23.

Tablo 11’de Türkiye’de 1998-2002 döneminde teşvikli yatırımların içeriklerine göre miktarları yer almaktadır. Buna göre bu dönemde ilk sırayı yine tamamıyla yeni yatırım olan yatırımlar alırken, bunu tevsi, finansal kiralama ve modernizasyon yatırımları izlemektedir. Bu değerler incelendiğinde verilen teşviklerde özellikle 2000 yılında bir önceki yıla göre önemli artışlar olmuştur.⁸³

Tablo 11: Teşvikli Yatırımların, İçeriklerine Göre Dağılımı (Milyar TL),

	1998	1999	2000	2001	2002
Komple Yeni Yatırım	3.349.788	3.471.247	6.168.316	6.055.021	8.542.504
Tevsi	654.242	903.266	1.378.604	1.807.678	3.771.372
Tamamlama	52.082	153.010	170.817	192.049	573.161
Yenileme	61.238	176.756	455.689	412.563	691.634
Kalite Düzeltme	6.374	16.142	22.184	23.878	24.581
Darboğaz Giderme	40.930	53.864	31.109	38.779	45.656
Modernizasyon	129.283	239.951	301.862	1.485.516	993.689
Entegrasyon	24.999	83.173	39.071	76.843	289.778
Nakil	3.600	980	2.007	-	26.928
Finansal Kiralama	110.630	62.682	164.936	107.639	240.965
Devir	-	-	-	-	-
Restorasyon	-	79	542	-	1.247
Araştırma Geliştirme	759	-	-	4.510	928
Çevre Koruma	-	459	765	-	-
Yap İşlet Devret	74.541	68.150	25.477	375.968	-
Altyapı	-	-	-	-	-
Ürün Çeşitlendirme	-	-	-	18.396	27.231
Toplam	4.508.466	5.229.758	8.761.378	10.598.841	15.229.673

Kaynak: T.C. Hazine Müsteşarlığı

⁸³ Duran, 2002, a.g.e., s.24.

Tablo 12’de 1985-2001 döneminde teşvik kapsamında kullanılan nakit miktarları verilmiştir. Bu tabloya göre, nakit teşviklerde yıllar itibariyle düzenli bir gelişme göstermemiştir. Bu dönemde toplam 4,3 milyar dolar nakit teşvik kullanılmıştır. Dönem içerisinde en yüksek nakit teşvik uygulaması 531 milyon dolarla 1991 yılında gerçekleşmiştir. 1991 ve öncesi dönemde nakit teşviklerin önemli bir kısmı hibe niteliğindeki Kaynak Kullanımı Destekleme Primi’nden oluşmaktaydı. Tablo incelendiğinde 1989-1994 döneminde nakit teşvikler yoğun bir şekilde kullanılmıştır. 1997 yılında KOBİ kredilerinin başlamasıyla birlikte tekrar yüksek seviyelere çıkmakla birlikte, takip eden yıllarda nakit teşviklerde düşme eğilimi gözlenmektedir. Bu tür kredilerin miktarının azalması reel kesimde üst üste krizlerin yaşandığı (1998, 2000, 2001) ve sanayinin yoğun olduğu bölgede yaşanan 1999 ile depremi, yatırımcıları oldukça fazla etkilemiştir. Ayrıca son dönemde devletin tüm yatırım harcamalarında tasarrufa gitmiş olması da yatırım harcamalarının geneli açısından olumsuzlukların bir devamı olmuştur.⁸⁴

⁸⁴ Duran, 2002, **a.g.e.**, s.24.

Tablo 12: Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Kullanılan Nakit Teşvikler

Yıllar	KOBİ	Genel	Toplam	Toplam
	Milyon TL	Milyon TL	Milyon TL	Milyon \$
1985	-	843	843	2
1986	-	26.930	26.930	40
1987	-	98.297	98.297	115
1988	-	215.195	215.195	151
1989	-	513.195	513.195	242
1990	-	1.136.522	1.136.522	436
1991	-	2.215.061	2.215.061	531
1992	-	3.061.916	3.061.916	446
1993	-	5.416.170	5.416.170	493
1994	-	9.671.160	9.671.160	326
1995	-	8.474.599	8.474.599	185
1996	-	16.894.172	16.894.172	208
1997	20.596.922	40.834.356	61.431.278	406
1998	20.982.269	50.703.418	71.685.687	276
1999	43.306.834	61.274.466	104.581.300	250
2000	36.772.069	62.964.824	99.736.893	160
2001	8.018.115	89.325.478	97.343.593	79
Toplam	129.676.209	348.620.559	482.502.811	4.346

Kaynak: Mustafa Duran, **Türkiye’de Yatırımlara Sağlanan Teşvikler ve Etkinliği**, TC. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Araştırma ve İnceleme Dizisi-32, Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Ankara: T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Yayınları, 2002, s.24

Tablo 13: Yatırıma Yönelik Vergisel ve Parasal Teşvikler

Yıllar	Vergisel Teşvikler			Parasal Teşvikler			Genel Toplam			
	Cari Milyon TL	Milyon \$	Vergisel/GSMH	Cari Milyon TL	Milyon \$	Parasal/GSMH	Cari Milyon TL	Milyon \$	GSMH/Pay	
1985	698.330	1.348	1,98%	843	2	0,00%	699.173	1.350	1,98%	1,98%
1986	941.428	1.407	1,84%	26.930	40	0,05%	968.358	1.447	1,84%	1,84%
1987	1.263.497	1.478	1,68%	98.297	115	0,13%	1.361.794	1.593	1,73%	1,73%
1988	2.264.368	1.595	1,75%	215.195	152	0,17%	2.479.563	1.746	1,88%	1,88%
1989	3.035.627	1.432	1,32%	513.196	242	0,22%	3.548.823	1.674	1,46%	1,46%
1990	2.515.797	965	0,63%	1.136.522	436	0,29%	3.652.319	1.401	0,79%	0,79%
1991	3.384.149	812	0,53%	2.215.062	531	0,35%	5.599.211	1.343	0,82%	0,82%
1992	6.496.241	943	0,59%	3.061.916	445	0,28%	9.558.157	1.388	0,92%	0,92%
1993	13.829.516	1.259	0,69%	5.416.170	493	0,27%	19.245.686	1.752	0,94%	0,94%
1994	28.911.419	942	0,74%	9.671.161	326	0,25%	38.582.579	1.268	1,10%	1,10%
1995	44.932.552	1.100	0,57%	8.474.599	185	0,11%	53.407.152	1.286	0,83%	0,83%
1996	74.588.037	988	0,66%	16.894.173	208	0,11%	91.482.210	1.196	0,64%	0,64%
1997	123.816.141	1.917	0,66%	40.834.357	278	0,14%	164.650.498	2.195	1,07%	1,07%
TPLM	306.677.101	16.186	0,85%	88.558.421	3.452	0,15%	395.235.522	19.638	1,23%*	1,23%*

Kaynak: Mustafa DURAN, **Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Politikaları (1968-1998)**, TC. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Araştırma Dizisi-19, Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Ankara, 1998, s.229

Tablo 13’de ise 1985-1997 döneminde vergisel (Gümrük Muafiyeti, Yatırım İndirimi, KDV Ertelemesi), parasal teşvik miktarları (Teşvik Primi, Kaynak Kullanımı Destekleme Primi, Fon Kaynaklı Krediler) ve GSMH’ye oranı gösterilmektedir. Tablo incelendiğinde vergisel teşvik miktarlarının, parasal teşvik miktarlarından daha fazla olduğu ve GSMH içindeki payının da daha fazla olduğu görülebilmektedir. Özellikle vergisel teşvikler 1992 yılından itibaren her yıl katlanarak arttığı görülmektedir. Ancak bu dönem incelendiğinde vergisel teşviklerde artış olmasına rağmen GSMH içindeki payı her dönem daha da azalmıştır. Bunun en önemli nedeni gümrük rejiminde sağlanan liberalizasyon ile birlikte yatırım indiriminden sağlanan vergi tasarrufunda ve ithal makine teçhizatına ilişkin KDV ertelemeinden sağlanan vergi tasarrufunda yıllar itibarıyla artış olmasıdır. Bu durum 1990 yılından itibaren yatırımlarda meydana gelen

artışta uygulanan teşviklerin önemli bir payının olduğu açıktır. 1996 yılından itibaren de parasal teşviklerde önemli artışlar gözlenmektedir. Parasal teşvikler genelde geri ödemesi olmayan teşvikler şeklinde gerçekleşmiş olup, sadece fon kaynaklı kredilerde bir geri ödeme söz konusu olmuştur.⁸⁵

1.4. VERGİSEL TEŞVİK KAVRAMI

1.4.1. Vergisel Teşvik Nedir?

Teorik olarak vergi teşvikinin, belli bir yatırım projesine genel olarak yatırımlara tanınan avantajlardan farklı biçimde sağlanan bir vergi indirimi olduğu söylenebilir. Bir başka ifade ile vergi teşvikleri, yatırımın diferansiyel vergilemesi ile ilgili bir konudur. Örnek olarak verilecek olursa, yabancı yatırımlara yerli yatırımlardan daha düşük kurumlar vergisi oranı uygulaması bir vergi teşvikidir. Bu tanımlamaya göre vergiye duyarlı yatırım alan ve türleri seçilecek ve bu konuda verilecek teşvikler yatırımları arttıracaktır. Bu sebeple vergiye duyarlı olmayan yatırımlara teşvik verilmesi halinde beklenen amacın gerçekleşmesi mümkün değildir. Hatta tersine uygulamada vergiye duyarlı projeler yerine, zaten karlı olan ve teşvik olmasa da gerçekleştirilecek olan projelere teşvik verilebilmektedir.⁸⁶

Vergi teşvikleri çeşitli yazarlar tarafından değişik şekillerde tanımlanmaktadır. Haller ve Kauffman'a göre yatırımlarla ilgili vergi teşviki çeşitli vergilerden kısmi veya tam istisna ve yatırımlar için özel indirim veya hızlandırılmış amortismanı kapsamaktadır.⁸⁷ Bazı teorisyenler ise teşvikleri “*vergi gideri*” olarak kabul etmektedir. Vergi teşvikini vergi gideri olarak kabul eden görüşe göre, *vergi yasalarındaki indirimler, muafiyetler, istisnalar, farklı oran uygulamaları, sosyal ve ekonomik amaçlarını gerçekleştirmek için vergi alan devlet açısından vergi gideridir*. Bu tanıma göre makine ve araç alımlarına uygulanan yatırım kredisi, çeşitli banka ve tasarruf

⁸⁵ Duran, 2002, **a.g.e.**, s.141-143.

⁸⁶ Ömer Faruk Batirel, “Vergi Teşvikleri ve Yatırım İlişkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 274, Haziran 2004, s.36.

⁸⁷ Jack Heller ve Kenneth M. Kauffman, **Tax Incentives for Industry in Less Developed Countries**, Commerce Clearing House, Inc. Chicago, 1963, s.13.

sandıklarının ayırdığı şüpheli alacaklarla ilgili karşılık ve rezervler, birer vergi gideridir.⁸⁸

Vergisel teşviklerin temel özelliğini, yatırımcıların vergi yükünün azaltılması olarak açıklamak mümkündür. Bu bağlamda vergisel teşvikleri, *vergi kanunlarında değişiklik yapmak suretiyle bazı ekonomik unsurlara ya da faaliyet alanlarına vergisel kolaylıklar ve ayrıcalıklar sağlamak* şeklinde tanımlamak mümkündür.⁸⁹

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere yatırımlarla ilgili vergi teşviki, belirli bir kazanç veya iradın vergiden istisna edilmesi veya işletmelerin vergilerini çeşitli yollarla erteleme imkânları olarak belirlenmektedir.⁹⁰

1.4.2. Vergisel Teşviklerin Etkinliği

Yatırımlara tanınan vergi teşvikleri kurumlar vergisi oranının düşürülmesi, vergi tatili, yatırım indirimi ve hızlandırılmış amortisman olarak sıralanabilir. Bunlara gümrük vergileri ve KDV istisnası ve serbest bölge istisnaları da katılabilir.

Bu önlemlerden düşük kurumlar vergisi oranı, yüksek vergi oranlı ülkelerin yabancı yatırımcısına bir teşvik niteliği taşımamakta, mevcut yatırımlara ek bir yarar sağlar nitelikte olmakta, yüksek vergi ödeyen işletmelerin transfer fiyatlaması yoluyla yurt içinde ya da uluslar arası biçimde düşük vergi yüküne maruz iştiraklerine kaydırarak vergiden kaçınmasına yol açmakta ve vergi teşviki olmasa da yatırım yapacak olan işletmelere vergi avantajı tanımaktadır. Belli yatırımlara düşük kurumlar vergisinin avantajları, kolayca yönetebilmesi ve gelir kaybının ve vergi harcama bütçesinin oldukça saydam oluşudur.

⁸⁸ Stanley S. Surrey, **Tax Incentives**, Tax Incentives Symposium, Conducted by the Tax Institute of America, D. C. Health and Company, Lexington, 1971, s.10.

⁸⁹ Emrah Akın, “Çokuluslu Şirketler, Doğrudan Yabancı Yatırımlar ve Vergisel Teşvik”, **Yaklaşım Dergisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı: 148, Nisan 2005, s.70.

⁹⁰ Ziyaettin Bildirici, **Çeşitli Ülkelerde ve Ülkemizde Yatırımları Özendirici Vergi Teşvikleri**, T. C. Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Eskişehir 1989, s.10.

Yatırım indirimi ise yatırım malları ve sabit varlıkların ikamesi halinde yenilerinin de yararlanabilmesi yüzünden, kısa ekonomik ömürlü yatırımlara yol açması, indirimden yararlanan işletmelerin aynı varlıkları satıp tekrar yenilerini alarak mükerrer indirimden istifade etmesi, oldukça yüksek yönetim maliyetleri, zarar nakline ilişkin düzenlemelerin yetersiz olması halinde yatırımlardan elde edilen karların gecikmesi halinde bu tür yatırımlar aleyhine sonuç vermesi gibi aksaklıklarla maluldür. Yatırım indiriminin olumlu yönleri ise; olumlu dışsallıklarının yaygın olan yatırımları seçip özendirilmesi ve hazineye yüklediği gelir kaybının hesaplanabilir oluşudur.

Hızlandırılmış amortisman ise düşük kurumlar vergisi ve yatırım indirimine göre en olumlu vergi teşvik önlemidir. Bu, müessese ile hem uzun ömürlü yatırımlar aleyhine ayrımcılık yapılmamakta hem de yatırım indirimi ile düşük oranlı kurumlar vergisinin sağladığı tüm avantajlar elde edilmektedir. Üstelik kurumlar vergisi bu önlemlerle tüketim matrahına yaklaşmakta ve bilinen kurumlar vergisinin yatırımlar aleyhine yol açtığı sapmaları azaltmaktadır. Hızlandırılmış amortismanın olumsuz yönleri ise oldukça sınırlıdır. Bunlardan birincisi belli ölçüde yönetsel maliyetinin oluşu ile zarar nakdinin yeterli düzenlenmeyişi halinde getirisi ileriki dönemlerde yaygın yatırımlar aleyhine sonuç verişidir. Buna karşın yatırım indirimi vergi erteleme sinin yanı sıra bir vergi indirimi de sağlamaktadır. Aslında hızlandırılmış amortisman sabit varlıkların ve sermayenin enflasyona karşı bir korunma mekanizması olarak da kabul edilebilir.⁹¹

Vergi tatili, teşvik önlemlerinin en kötüsü kabul edilmektedir. Bir defa teşvik türleri içinde en az saydam olanıdır ve çok sayıda sapmalara yol açmaktadır. Kötüye kullanmaya ve vergiden kaçınmaya çok yatkın bir mahiyeti olduğu kabul edilmektedir. Yeni ve eski işletmeler arasında rekabet eşitsizliklerine sebep olmaktadır. Kısa vadeli projelerin lehindedir. Vergi tatili konusunda Malezya ve Tayland için yapılan

⁹¹ Chalk Nigel, **Tax Incentives in the Phillipines: A Regional Perspective**, IMF Working Paper: 182, 2001; Aktaran: Ömer Faruk Batirel, "Vergi Teşvikleri ve Yatırım İlişkisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 274, Haziran 2004, s.38.

araştırmalarda bu önlemin yatırımların teşvikinde çok az önemli olduğu ve desteklenen projelerin teşvik olmasa da yapılabilecek yatırımlar olduğu tespit edilmiştir.⁹²

Uluslar arası gözlemler ve ekonometrik çalışmalar; vergilerin yatırımları etkileyen en önemli faktör olmadığını, 45 ülke üzerinde yapılan araştırmada yolsuzluğun azaltımının en etkili önlem sayılan kurumlar vergisi oranının düşürülmesi ile aynı etkiyi yaptığı; yatırımcıların ekonomik ve kurumsal altyapısını vergi sisteminden daha önemli gördüklerini teyit etmiş bulunmaktadır.⁹³

Ülkemizde yatırımlara vergi teşviki konusunda benimsenen önlemler yatırım indirimi ve hızlandırılmış amortismandır. Her iki önlem de 1963 yılında vergi sistemimize katılmıştır. Vergi tatili ise teşvik önlemi olarak yer almamaktadır. Vergi yasaları dışında örnek verdiğimiz gibi teknoloji geliştirme bölgeleri ya da serbest bölgelerle ilgili yasal düzenlemelerde gelir ve kurumlar vergisine ilişkin belli süre tatil uygulamaları görölmekteyse de; vergi sistemimizde devamlı ve genel bir rejim olarak benimsenmemiştir.

Yatırım indirimi 4842 sayılı yasa ile yapılan değişiklik sonucu teşvik belgesine, yatırım türüne, yatırımın büyüklüğüne dayanmayan bir teşvik önlemidir. Daha önce sektörel ve bölgesel ayırım yapılabilirken teşvik mantığına aykırı olarak genel olarak amortismanına tabii sabit varlıkların maliyet bedelinin %40'ı vergi matrahından indirilebilir hale gelmiştir. ABD'nin 1961-1986 arası uyguladığı yatırım indirimi oranının en fazla %10 olduğu dikkate alınırsa bu oran oldukça yüksektir. İstisnaya indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam edilebilmekte, kazancın yetersiz olduğu dönemlerde dikkate alınmayan istisna izleyen dönemler için fiyat endekslerine göre endekslenmektedir. Sabit varlığa enflasyon düzeltimi de yapılabilmektedir. Görüldüğü gibi yeni yatırım indirimi rejimi hızlandırılmış amortismanına daha çok benzemiştir. Yatırım indiriminde sabit varlığın %40'ı, hızlandırılmış amortismanda normal amortisman oranının iki katı oranında yıllık yüzdeler ve azalan bakiyelerle, ilk

⁹² R. Boadway, D. Chua and F. Flatters, **Investment Incentive and the Corporate Tax System in Malaysia** Halvorsen, R. **Fiscal Incentives for Investment in Thailand**, in A. Shah ed., "Fiscal Incentives for Investment and Innovation", Oxford University Press, New-York, 1995; Aktaran: Batirel, 2004, **a.g.m.**, s.38.

⁹³ S. J. Wei, "How Taxing in Corruption on International Investors", **Review of Economics and Statistics**, Vol: 82, s.11; Aktaran: Batirel, 2004, **a.g.m.**, s.39.

yıllarda daha büyük bir kısım gider yazılarak tamamı vergi matrahından düşülebilmektedir. Sisteme 1960 sonrası giren teşvik amaçlı bu iki rejimin aynı varlıklar için uygulanması oldukça tartışmalıdır. Şimdi bir de bunlara büyük yatırımlar için vergi tatili eklenmek istenmektedir. Yeni yatırım indirimi rejimi ile kaldırılan büyük yatırımlara, yatırımların birkaç katı indirim yerine yatırım indirimine ek vergi tatili getirilmektedir. Teşvik önlemleri içinde teorik olarak olumsuz yönleri ağır basan vergi tatilinin üstelik de var olan rejimlere ek olarak getirilmesi savunulur nitelikte değildir.⁹⁴

Yapısı itibarıyla vergi tatili uygulamasından en çok yararlanan yatırımlar ilk yıllardaki karlılığı yüksek yatırımlardır. Bu tür yatırımlar ise çoğunlukla ticaret, kısa süreli inşaat işleri ve hizmetler sektörüne yapılan yatırımlardır. Yatırım indirimi veya vergi kredileri ve hızlandırılmış amortisman uygulamaları ise yapıları gereği sermaye yatırımlarını hedefleyen teşviklerdir. Kısa vadeli ve sermaye yatırımı oranı düşük yatırımlar açısından yatırım indirimi benzeri uygulamalar çok fazla anlamlı olmamaktadır. Öte yandan, yatırım indirimi uygulaması, başka kaynaklardan gelirleri olan işletmeler için daha elverişli bir yöntemdir.⁹⁵

⁹⁴ Batırel, 2004, **a.g.m.**, s.39.

⁹⁵ Yüksel Karaca, "Vergi Teşviklerine İlişkin Değerlendirmeler", **Maliye Postası Dergisi**, Yıl: 23, Sayı: 533, Kasım 2002, s.54-55.

2. TÜRKİYE'DE VE DÜNYADA UYGULANAN VERGİ TEŞVİK POLİTİKALARI

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde sanayinin yeterince gelişmemiş olması, yatırımların ve yatırım mallarının yetersiz olması nedeniyle dışa bağımlılığın fazla olması, teknolojik gerilik, dış ödemeler açığı ve tasarruf yetersizliği gibi sorunlar, ekonomik ve sosyal kalkınmanın gerçekleşmesini engelleyen unsurlar olarak ortaya çıkmaktadır. Küreselleşme sürecinin etkileri ile teşvik politikaları, ülkelerin ekonomik ve sosyal kalkınmalarını gerçekleştirebilmelerinde, küresel rekabet ortamında rekabet güçlerini artırarak dünya olanaklarından daha fazla yararlanabilmelerinde ve dolayısıyla refah düzeylerini artırabilmelerinde, ekonomi politikalarını önemli araçlarından biri durumuna gelmiştir.⁹⁶

Teşvik politikaları uygulamaları, özel girişimcinin yer aldığı gelişmiş, gelişmekte olan ve geri kalmış her ülkede uygulanmaktadır. Fakat ülkelerin ekonomik, sosyal, teknik ve kültürel yapısına göre uygulanışı ve içeriği farklılık göstermektedir. Geri kalmış ve gelişmekte olan ülkelerde kıt kaynakların optimum bir şekilde kullanılmasını ve dağılımını sağlamak, yatırımları en uygun ve verimli alan ve bölgelere yönlendirmek, ekonominin itici ve sürekli sektörlerini harekete geçirmek, döviz gelirlerini artırmak için teşvik tedbirlerine ihtiyaç vardır. Gelişmiş ülkelerde ise gelişmenin doğurduğu ekonomik ve sosyal meselelerin çözümlenmesi için yöneltici ve caydırıcı nitelikte olmak üzere teşvik politikaları uygulanabilmektedir.⁹⁷

⁹⁶ İsmail Aydoğuş, **Türkiye'nin Avrupa Birliği ile Bütünleşmesi Sürecinde Devlet Yardımları**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 28, Afyon 2000, s.3.

⁹⁷ Salih Demirel, **Yatırım Projelerinin Değerlendirilmesinde Teşvik Mevzuatı: Yatırım Projelerinin Değerlendirilmesi-I**, Türkiye Kalkınma Bankası Yayınları, Ankara 1989, s.60.

2.1. DÜNYA'DA UYGULANAN VERGİ TEŞVİK POLİTİKALARI

Teşvikler sadece az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelere has bir olgu değildir. Çünkü teşviklerin amacı sadece ekonomik kalkınma değil, sosyal ve toplumsal kalkınmadır ve bu doğrultuda her ekonomide teşvikler ortaya çıkmak zorundadır ve çıkmaktadır da. Dünyanın en gelişmiş ekonomilerinde dahi açık veya gizli teşvik tedbirleri mevcuttur.

Dünya uygulamalarına bakıldığında, artık teşviklerin oldukça sınırlandırıldığı görülmektedir. Böyle olmakla birlikte, özellikle bölgesel düzeyde ve küçük işletmelerde, gelişmeden nasiplenmemiş kurum, bölge, ekonomik ünitelerin desteklenmesi tüm ekonomilerde devam etmektedir. Bunun tipik örneği Amerika'dadır. Amerikan ekonomisinde bugün finansal kaynak aktarımı biçiminde, özellikle küçük işletmelerin desteklenmesinde teşvikler halen vardır.⁹⁸

Dünya uygulamalarına bakıldığında teşvik tedbirleri genel olarak aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir:⁹⁹

- Doğrudan teşvikler: Mali yardım, araştırma-geliştirme yardımı, vergi istisna ve muafiyetleri, kredi garantileri ve sigortaları, tavizli krediler, hibeler ve gerice yörelere bölgesel tavizler.
- Kamu ihale ve alımları biçiminde tanınan teşvikler.
- Ulusal standart uygulaması (Bu uygulama özellikle yeni sanayileşmekte olan ülkelerin ihracat mallarına uygulanmaktadır, yeni sanayileşmekte olan ülkeler ise henüz mukabil önlem alma konusunda çekimser davranmaktadır).
- Doğrudan ithal kısıtlamaları (yasaklar, kotalar, kontenjan listeleri, dumping iddiaları, vs.).
- Gümrük tarifeleri ile koruma.

⁹⁸ Halil Sarıhasan, **Genel Teşvik Politikalarının Değerlendirilmesi ve Yeni Stratejilerin Belirlenmesi Paneli**, Hazine Müsteşarlığı-TOBB, I. Bölüm, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Yayınları, Ankara 1999, s.42.

⁹⁹ TÜSİAD, 1990, **a.g.e.**, s.6.

Teşvikler içinde önemli bir yer tutan vergi teşviklerinden yaygın olarak uygulanan bazıları aşağıdaki gibidir:

- Kurumlar vergisi muafiyeti: Farklı ülkelerde farklı şekillerde kurumlar vergisi muafiyeti uygulanmaktadır. Bunlardan biri geri kalmış bölgelerde 5-10 yıl gibi belli süre ile uygulanan kurumlar vergisi muafiyetidir.
- Kurumlar vergisi indirimi: Mükellefin yer aldığı bölge ve faaliyet gösterdiği sektöre göre değişen oranlarda kurumlar vergisi indirimi yapılmaktadır.
- Yerel vergi muafiyeti: Bazı bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere belli bir süreyle veya süresiz olarak vergi muafiyeti tanınmaktadır.
- Birinci yılda % 100 amortisman ayırma imkânı: Az sayıda uygulanan bu yöntemle bazı mükelleflerin vergi yükü azaltılmakta veya ertelenmektedir.
- Mesleki vergi bağışıklığı: Belirli bölgelerde turizm, sağlık gibi tespit edilmiş faaliyetlere vergi bağışıklığı sağlanmaktadır.
- KDV oran indirimleri: Bölgesel ve sektörel olarak uygulanmakta ve bazı mallar veya bazı bölge çıkışlı mallar için düşük oranlı katma değer vergisi uygulanmaktadır.¹⁰⁰

¹⁰⁰ Öztin Akgüç, **Vergilerimizin Yatırım Kararları Üzerindeki Etkileri**, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü'nün 23 Mayıs 1975 tarihinde İstanbul Hilton Oteli'ndeki seminerde sunulan tebliği (Seminerde sunulan tebliğler, S. K. Berksun ve F. Bilginoğlu tarafından derlenmiş ve "Vergilerimizin İşletmelerin Yatırım ve Finansman Kararlarına Etkileri" adıyla yayımlanmıştır.)

2.2. TÜRKİYE’DE UYGULANAN VERGİ TEŞVİK POLİTİKALARI

Ekonomik değerlerin geliştirilmesi ve mükelleflerde vergi verme bilincinin geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması amacına paralel olarak vergi mükelleflerine belli kanunlarda hüküm altına alınmış çeşitli teşvikler sağlanmaktadır. Söz konusu bu teşvikleri konuları itibarıyla satırbaşları olarak aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Yatırım indirimi istisnası,
- Ar-Ge indirimi,
- Eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası,
- Araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarda katma değer vergisi istisnası,
- Endüstri bölgelerinde uygulanan vergisel teşvikler,
- Serbest bölgelerde uygulanan vergisel teşvikler,
- Olağanüstü hal bölgesinde ve kalkınmada öncelikli yörelerde uygulanan vergisel teşvikler,
- Organize sanayi bölgelerinde uygulanan vergisel teşvikler,
- Kredi teminine ilişkin işlemlerde vergi, resim ve harç istisnası,
- Yatırımların ve istihdamın artırılmasına yönelik vergisel teşvikler,
- Kültür yatırımları ve girişimlerine yönelik vergisel teşvikler.

Yukarıda konularına göre sıralanan ve her biri ayrı bir araştırma ve inceleme ile yazı konu olarak işlenebilecek kapsam ve öneme sahip vergisel teşviklerin yer aldığı kanunlar ve bu kanunlardaki hukuki düzenlemelere aşağıda yer verilmiştir.¹⁰¹

¹⁰¹ Necat Özen, “Vergisel Teşviklerin Yer Aldığı Kanunlar ve Kanuni Hükümler”, **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, Sayı: 217, Mayıs 2006, s.9-10.

2.2.1. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergisel Teşvikler

- Esnaf muaflığı (GVK m.9): Belirtilen şekil ve şartlarda çalışan bazı ticaret ve sanat erbabı gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Buradaki esnaf muaflığı, sosyal ve ekonomik amaçlı bir koruma önlemi şeklinde karşımıza çıkmaktadır.¹⁰²

- Diplomat Muaflığı ve Yabancı Elçilik ve Konsolosluklarda Çalışanların Ücret İstisnası (GVK m.15 ve 16): Yabancı uyruklular ve Türkler karşılıklı olarak gelirleri vergiden istisna tutulmuştur. Bu maddelere göre düzenlenen istisnalar daha çok teknik amaçlı olarak göze çarpmaktadır.

- Telif Kazançları İstisnası (GVK m.18): Maddede sayılan kazanç türleri gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Bu sınırlamanın öngörülmediği istisna ile sanat ve kültürün, sanatçı ve bilim adamının teşviki sağlanmaya çalışılmıştır.¹⁰³

- PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası (GVK mükerrer m.18)
- Konut Kira Geliri İstisnası (GVK m.21)
- Müteferrik İstisnalar (GVK m.23-29)
- Sergi ve Panayır İstisnası (GVK m.30)
- Özel İndirim (GVK m.31)
- Sakatlık İndirimi (GVK m.31)
- Özel Gider İndirimi (GVK m.63)
- Yatırım İndirimi (GVK ek m.1-6)
- Bağış ve Yardım İndirimi (GVK m.89)

¹⁰² 4369 Sayılı Kanununun 26.ıncı maddesiyle değişen fıkra, 01.01.1999 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹⁰³ 3239 Sayılı Kanununun 40.ıncı maddesiyle değişen fıkra; 4444 Sayılı Kanununun 4.üncü maddesi ile değişen fıkra, 01.01.2000 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

- Ar-Ge Vergi Ertelemesi (GVK m.89)¹⁰⁴

2.2.2. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergisel Teşvikler

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan vergisel teşvik uygulamaları aşağıdaki gibidir:

2.2.2.1. Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu¹⁰⁵ uyarınca; özel okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle ve Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde, beş hesap dönemi boyunca kurumlar vergisinden istisnadır (KVK, madde 5-1). İstisna, mükelleflerin 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu¹⁰⁶ kapsamında işletilen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

İstisnadan yararlanmak isteyen, faaliyete geçmelerini müteakiben Maliye Bakanlığı'na yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir.

5580 sayılı Kanun hükümlerine tabi özel okullar tarafından ilgili dönem kapasitelerinin %10'unu geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri katma değer vergisinden istisnadır.¹⁰⁷

¹⁰⁴ Çiçek, Nisan 2001, **a.g.m.**, s.177-178.

¹⁰⁵ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹⁰⁶ 5580 Sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 14.02.2007 tarih ve 26434 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹⁰⁷ Özen, Mayıs 2006, **a.g.m.**, s.10.

2.2.2.2. Ar-Ge İndirimi

5520 Kurumlar Vergisi Kanunu¹⁰⁸ uyarınca; işletme bünyesinde gerçekleştirilen ve yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü beyanname bildiren kurum kazancından indirilebilecektir (KVK Madde: 1-a).

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanla tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir (KVK Madde: 1-a).

2.2.2.3. Yatırım İndirimi İstisnası

5479 sayılı Kanun¹⁰⁹ ile yatırım indirimi istisnası kaldırılmıştır. Yani, 193 sayılı Gelir Vergisi Yasasının Yatırım indirimi İstisnasını düzenleyen 19.uncu maddesi 01.01.2006 tarihinden itibaren kaldırılmıştır.

¹⁰⁸ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹⁰⁹ 5420 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 04.04.2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

2.2.3. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergisel Teşvikler

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda¹¹⁰ yer alan vergisel teşvik uygulamaları aşağıdaki gibidir.

2.2.3.1. İhracat İstisnası

İhracat istisnası konusunun yer aldığı KDVK'nın 11/1(a) maddesi, 5766 sayılı Kanunun 12(e) maddesiyle¹¹¹ değiştirilmiştir. Buna göre; ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri KDV'den istisnadır.

2.2.3.2. İhracat Kaydıyla Yapılan Mal Teslimlerinde Tecil-Terkin Uygulaması

Tecil-terkin uygulaması konusunun yer aldığı KDVK'nun 11/1(c) maddesine, 3297 sayılı Kanunun¹¹² 5/A maddesi eklenmiştir. Buna göre; ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

¹¹⁰ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹¹¹ 5766 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 06.06.2008 tarih ve 26898 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹¹² 3297 Sayılı 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununun, 1606 Sayılı Türkiye Kızılayı Türk Hava Kurumu ve Türkiye Çocuk Esirgeme Kurumunun Bazı Vergilerden, Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulmasına Dair Kanun, 20.06.1986 tarih ve 19140 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun¹¹³ 51.inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 48.inci maddesine göre, ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

2.2.3.3. Yatırım Malı Teslimlerinde KDV İstisnası

Yatırım malı teslimlerinde KDV istisnası konusunun yer aldığı KDVK'nun 13/d maddesine, 4369 sayılı Kanunun¹¹⁴ 59.uncu maddesi eklenmiştir. Buna göre; Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makina ve teçhizat teslimleri (şu kadar ki, yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar), KDV'den istisnadır.

2.2.3.4. İthalatta KDV Ertelemesi

KDV Kanunu'nun 49. maddesinin 4369 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan ikinci fıkrası ile Kanunun yayımlandığı tarihe kadar alınmış olan yatırım teşvik belgeleri için uygulanan önemli bir teşvik unsurudur.¹¹⁵

¹¹³ 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹¹⁴ 4369 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹¹⁵ Halit Çiçek, "Teşvikler, Gerekçeleri ve Türkiye'de Vergisel Teşvikler-I", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 150, Mart 2001, s.179.

2.2.4. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Teşvikler

213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergisel teşvik uygulamaları aşağıdaki gibidir:¹¹⁶

2.2.4.1. Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı

Enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlendirme oranı konusunda VUK'un mükerrer 298.inci maddesi, 5024 sayılı Kanunun¹¹⁷ 2.inci maddesiyle değiştirilmiştir. Buna göre;

“Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur:

Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer.

Kapsama giren mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla malî tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki otuzaltı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son oniki ay dikkate alınır. Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılır.

¹¹⁶ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹¹⁷ 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Bakanlar Kurulu; bu maddede yer alan % 100 oranını % 35'e kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar yükseltmeye, % 10 oranını ise % 25'e kadar çıkarmaya veya tekrar kanunî seviyesine kadar indirmeye yetkilidir.

Yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile ilân edilir.”

2.2.4.2. Yenileme Fonu

Duran varlıkların satışından elde edilen karlar belli bazı koşulların gerçekleşmesi halinde vergilendirilmemekte ve bunların yenileme giderlerinin karşılanmasında kullanılabilir. Şartların gerçekleşmesi halinde elde edilen kar pasifte 549 ÖZEL FONLAR hesabı altında izlenebilir. Yenileme fonu hesabı, 549 ÖZEL FONLAR hesabının yardımcı hesabıdır.

Yenileme fonu ayırabilmek için satılan varlığın yenilenmesinin işin mahiyetine göre zorunlu bulunması ve yöneticilerce bu konuda karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olması gerekir.

Yenileme fonu ayırabilmek için gerekli şartlar ve uygulama şöyle açıklanabilir:¹¹⁸

1. Satış veya sigortadan alınmasından doğan kar, aynı çeşit bir duran varlığın alınmasına tahsis edilmelidir. Yenileme fonuna alınan karla, satılan veya kaybolan kıymetin yenilenmesi öngörülmüştür.

Örneğin bir iplik fabrikasında, harman makinesinin satışından doğan karın yenileme fonuna alınması için, yine harman makinesi alınacak olmalıdır. Tarak makinesi satın almak için yenileme fonu ayrılamaz.

¹¹⁸ Ümit Ataman, Genel Muhasebe Muhasebede Dönemsonu İşlemleri, Cilt.II, Türkmen Kitabevi, İstanbul 1999, s. 154-155.

Bununla beraber, yenileme sırasında teknolojik gelişmeler ve işletme ihtiyaçlarının gerektirdiği bazı değişiklikler olabilir. Örneğin eşya nakliyatı yapan bir işletmede , kamyon satışından doğan karla, bir treyler veya frigofirik kamyon alınması mümkündür. Keza yolcu nakliyatı ile uğraşan bir işletmede, 30 kişilik bir otobüs satışından doğan karla, 50 kişilik bir otobüs alınabilir. Buna karşılık hem eşya hem de yolcu nakliyatı yapan bir müessesede kamyon satış karı otobüs alınmasına tahsis edilecekse yenileme fonu ayrılamaz.

Önemli olan kıymetin tahsis edileceği hizmetin eskisi ile aynı olmasıdır.

2. Satılan veya hasara uğrayan duran varlığın yenilenmesi, işin mahiyetine göre zorunlu olduğunda, işletmeyi yönetenlerce ayrıca karar verilmiş olması şartı aranmaz. Örneğin, tek bir treylerle nakliyecilik yapan bir işletmenin bu treylerleri kaza sonucu kıymetini tamamen kaybederse, bir yenisinin alınması zorunludur. Aksi halde faaliyetin yürütülmesi imkanı kalmaz. İşte bu durumda, varsa sigorta tazminatı alınmasından doğan kar yenileme fonuna alınabilir.

Bununla beraber duran varlığın yenilenmesi, işin mahiyetine göre zorunlu da olsa, satış veya sigorta tazminatı alınmasından doğan kar işletmeden çekilmişse, yenileme fonu ayrılamaz. Kar işletmeden çekilmemekle beraber, beyan edilen vergi matrahına dahil edilmişse, fon tesisi yine mümkün değildir.

3. Yenileme fonu ayırabilmek için işletmelerin bilanço esasına göre defter tutmaları gerekmektedir. Kendi isteği ile bilanço esasına göre defter tutanlar yenileme fonu ayırabilmektedirler.

4. Yenileme fonuna alınan karın 3 yıl içinde kullanılması zorunludur. Her ne şekilde olursa olsun, bu süre içinde kullanılmayan karlar, üçüncü yılın vergi matrahına eklenir.

Kanunda yer alan “her ne şekilde olursa olsun” deyimini, bu konuda mücbir sebeplerin dahi dikkate alınmayacağını göstermektedir.

Kar, karın oluştuğu tarih ne olursa olsun, iki dönem bilançosunda matraha ilave edilmeyecek, üçüncü dönemin sonuna kadar kullanılmamışsa, bu dönem sonu itibarıyla

tespit edilerek vergi matrahına dahil edilecektir. 2006 yılı içinde satılmış ve yenileme fonu ayrılmış bir makinenin karı 2006 ve 2007 yıllarında 549 ÖZEL FONLAR hesabında saklanarak vergi dışı bırakılacak, 31.12.2008 tarihine kadar kullanılmadığı takdirde 2008 yılı vergi matrahına ilave edilecektir.

Yenileme fonuna alınan karın, üçüncü yılın sonuna kadar bekletilmesi için devamı halinde mümkündür. Daha önce faaliyet durdurulduğunda (tüzel kişilerde tasfiyeye girildiğinde), bu tarih itibariyle tespit edilecek dönem vergi matrahına yenileme fonundaki karın da ilavesi gerekir.

Kurumların devri veya veraset suretiyle intikallerde de, bekleme süresi, devir ya da intikal tarihinde üç yıl dolmamış da olsa sona erer.

5. Yenileme fonu teşkili suretiyle satın alınan yeni duran varlığın amortismanı, yenileme fonundan mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra, amorti edilmemiş kısım kalırsa, buna ait amortismanlar normal şekilde cari yıl giderlerine aktarılır.¹¹⁹

2.2.4.3. Azalan Bakiyeler Usulünde Amortisman

Normal veya azalan bakiyeler usulünde amortisman konusunda VUK'un mükerrer 320.inci maddesine ek olarak 205 sayılı Kanunun 20.inci maddesi ilave edilmiştir. Buna göre;

“1. İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabilir.

2. Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başladıktan sonra bu usulden dönülemez.

3. Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başladıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir. Bu suretle usul

¹¹⁹ Ataman, 1999, s.156.

değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eski bilançolarda belirtmeye mecburdurlar. Kabul edilen yeni usul bu bildirim yapıldığı beyannamenin taalluk ettiği dönemden itibaren nazara alınır. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir.”

2.2.4.4. Fevkalade Amortisman

Amortismanına tabi olup yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden; yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen; cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalanlar VUK’dan istisnadır (VUK Madde: 317).

2.2.4.5. Vergi Borçlarının Terkini

Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları; mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları, Maliye Bakanlığınca zararlı mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur (VUK Madde: 115).

VUK’un 115.inci maddesine ek olarak 4731 sayılı Kanunun 4/D maddesi¹²⁰ ilave edilmiştir. Buna göre; Maliye Bakanlığı terkin yetkisini mahalline devredebilir. Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yaptıracığı tahkikat üzerine tespit eder.

¹²⁰ 4731 Sayılı 17/8/1999 ve 12/11/1999 Tarihlerinde Meydana Gelen Depremlerden Zarar Görenlerin Vergi Borçları ve Vergi Cezalarının Terkini ile Vergi Usul Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu ve Organize Sanayi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 30.12.2001 tarih ve 24626 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Ayrıca, yukarıda sayılan kanunların haricinde 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun, 4325 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu gibi kanunlarda da vergisel bazı özendirici ve teşvik edici tedbirler yer almaktadır.¹²¹

2.2.5. 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda Yer Alan Vergisel Teşvikler

Serbest bölgeler; ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla beraber gümrük bölgesi dışında sayılan, ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı ve/veya kısmen uygulandığı, sınaî ve ticari faaliyetler için daha geniş teşvik ve imkânların tanındığı ve fiziki sınırları ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerler olarak tanımlanmaktadır. Serbest bölgelerden amaçlananlar; Türkiye'de ihracat için yatırım ve üretimi arttırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli bir şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkânlarından daha fazla yararlanmak olarak sayılmakta, bu bölgelerin işlevleri olarak ise ülkeye yabancı sermaye ve teknolojilerin getirilmesine imkân sağlayacak uygun zemin oluşturulması, sanayicinin ihtiyaç duyduğu bazı hammadde ve ara malların kolaylıkla, istenilen miktarda ve zaman kaybı olmadan temin edilebilmesi, sağlanan teşvik ve avantajlarla düşük maliyetli mal üretimi ve ihracı, Türkiye dışından gelen malların transit olarak diğer ülkelere satımı, yeni istihdam olanakları meydana getirilmesi, Türk ihraç ürünlerinin ihracatını kolaylaştırmak ve hızlandırmak bakımından bir basamak olması işlevlerini görmesi şeklinde değerlendirilmektedir.

Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de gelir ve kurumlar vergisinden muaftır.” hükmü yer almaktadır. Bu hükümlerle serbest bölgelerde elde edilen kazançların Türkiye'de vergilendirilmemesi öngörülmüştür.

¹²¹ Çiçek, Mart 2001, **a.g.m.**, s.179-180.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda¹²² 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılan değişiklikler 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak, bu tarih itibariyle yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde yapılan değişiklik ile madde metninde yer alan “*vergi, resim, harç*” ifadesi madde metninden çıkartılmış ve bu bölgelerde yalnızca gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilerek bu bölgelerde vergi mevzuatının geçerli olması sağlanmıştır. 5084 sayılı Kanun¹²³ ile eklenen geçici 3. madde ile de bu bölgelerde faaliyette bulunanlara bir takım vergisel istisnalar tanınmıştır.¹²⁴

3218 sayılı Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin,

- Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden,
- Bu bölgelerde istihdam edilen personele ödenen ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden,
- Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan istisnadır.

Ayrıca, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin, bu bölgelerde elde ettikleri kazançlar, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. (SBK geçici m. 3) (KV Sirküleri 13) (KVG 85).

¹²² 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹²³ 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹²⁴ Cemali Oktay, “3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununda 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun İle Yapılan Düzenlemeye İlişkin Bir Husus”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:201, Haziran 2005, s.73.

Serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar ile serbest bölgelerde verilen hizmetler katma değer vergisinden de istisnadır (KDVK m.16/l-c, KDVK 17/4-i, KDVG 39, 93).¹²⁵

2.2.6. 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergisel Teşvikler

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu¹²⁶ gereği; bankalar, yurtdışı kredi kuruluşları ve uluslar arası kurumlarca kullanılacak kredilerin temini ve geri ödenmesi amacıyla düzenlenecek kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç) damga vergisinden istisnadır.¹²⁷

2.2.7. 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nda Yer Alan Vergisel Teşvikler

492 sayılı Harçlar Kanunu¹²⁸ gereği; anonim, eshamlı komandit ve limited işletmelerin kuruluş, sermaye artırımı, birleşme, devir, bölünme ve nevi değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemler ile bankalar, yurtdışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilerin temini ve bunların teminatları ile geri ödenmelerine ilişkin işlemler harca tabi tutulmayacaktır (HK, m.123).

Organize sanayi, endüstri veya teknoloji geliştirme bölgelerinde yer alan gayrimenkullerin ifraz veya taksim veya birleştirme işlemleri harçtan müstesnadır (HK.m.59/n).¹²⁹

¹²⁵ Şenay Oto, "İstanbul Konferansları Serbest Bölgeler Mevzuatı –II", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 155, Ağustos 2001, s.25.

¹²⁶ 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 01.07.1964 tarih ve 111751 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır; Değişiklik: 5035 Sayılı Kanun, Yürürlük Tarihi: 02.01.2004, Madde: 30.

¹²⁷ Özen, Mayıs 2006, **a.g.m.**, s.14.

¹²⁸ 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 17.07.1964 tarih ve 11756 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹²⁹ Özen, Mayıs 2006, **a.g.m.**, s.15.

2.2.8. 4325 Sayılı Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere İstihdam ve Yatırımların Teşviki Hakkında Kanunda Yer Alan Vergisel Teşvikler

4325 sayılı Kanunla¹³⁰; olağanüstü hal bölgesinde ve kalkınmada öncelikli yörelerde vergi teşvikleri uygulamak ve yatırımlara bedelsiz kamu arsa ve arazisi temin etmek suretiyle yatırımları ve istihdam imkânlarını artırmak amaçlanmıştır.¹³¹ Bu amaca ulaşmak için;¹³²

- Vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak,
- Yatırımlara bedelsiz kamu arsa ve arazileri temin etmek araç olarak belirlenmiştir.

Kanun ile getirilen vergi teşviklerinden Olağanüstü Hal Bölgesi ve mücavir alanına dâhil Batman, Bingöl, Bitlis, Diyarbakır, Hakkâri, Mardin, Muş, Siirt, Şırnak, Tunceli ve Van illeri ile Devlet İstatistikî Enstitüsü Başkanlığınca belirlenen fert başına Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla Miktarı 1.500 doların veya daha az ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca belirlenen sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyi -0,5 ve daha düşük bulunan illerden Bakanlar Kurulunca 26.1.1998 tarih ve 98/10551 sayılı Karar ile belirlenen Adıyaman, Ağrı, Ardahan, Bayburt, Erzurum, Gümüşhane, Iğdır, Kars, Ordu, Şanlıurfa ve Yozgat illeri yararlanacaktır.¹³³

Söz konusu illerde, 1.1.1998-31.12.2000 tarihleri arasında yeni işe başlayan fiilen ve sürekli olarak 10 ve üstü işçi çalıştıran gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, işe başlama tarihinden itibaren yatırım dönemi dâhil 5 vergilendirme dönemi hangi iş kolunda faaliyet gösteriri erse gösterebilirler gelir ve kurumlar vergisinden muaf

¹³⁰ 4325 Sayılı Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 21.01.1998 tarih ve 23239 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

¹³¹ Levent Demirdağ, “4325 Sayılı Yasa İle Getirilen Vergi Teşvikleri ve Muhasebeleştirilmesi”, **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, Yıl: 14, Sayı: 6, Haziran 1998, s.43-51.

¹³² Bayram Güzel, “İstanbul Konferansları: Yatırımlarda Devlet Teşvikleri-II”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 155, Ağustos 2001, s.14.

¹³³ Melek Sargın, “4325 Sayılı Kanunla Getirilen Vergisel Teşvikler”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 83, Eylül-Ekim 1999, s.37.

tutulmuştur. Ayrıca bu mükelleflere istisna süresinin sonundan itibaren 31.12.2007'ye kadar gelir ve kurumlar vergisini indirimli olarak ödeme imkânı sağlanmıştır. Bu indirim imkânından 1.1.1998 tarihinden önce faaliyette bulunan işletmelerin de, yarattıkları ek istihdam ölçüsünde yararlanması hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, söz konusu illerde yeni işi başlayan ya da yeni işçi alan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için yanlarında çalışanların ücretlerinden kesilen vergilerin iki yıl ertelenmesi yatırımlarla ilgili kullanılan kredilere ilişkin her türlü vergi, resim ve harç istisnası, sigorta işveren paylarının hazinece karşılanması ve bedelsiz arsa ve arazi tahsisi imkânı tanınmıştır.¹³⁴

2.2.8.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası

01.01.1998-31.12.2000 tarihleri arasında Olağanüstü Hal Bölgesi kapsamında sayılan illerde yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu illerdeki işyerlerinden elde ettikleri kazançları işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla- işe başlama tarihinden itibaren Yatırım dönemi dâhil 5 vergilendirme dönemi gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır.¹³⁵ (4325 sayılı Kanun m.3).

2.2.8.2. Gelir ve Kurumlar Vergisi İndirimi

İstisna süresinin sonundan başlamak ve 31.12.2007 tarihinde sona ermek üzere, Olağanüstü Hal Bölgesi kapsamında sayılan illerdeki işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırılması halinde, bu işyerlerinden elde edilen kazançlar üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden işçi sayısına göre tespit edilen oranda indirim uygulanır. (4325 sayılı Kanun m.3)

¹³⁴ Demirdağ, Haziran 1998, **a.g.m.**, s.43-51.

¹³⁵ M. Şevki Kaya, "Yatırımların ve İstihdamın Arttırılmasına Yönelik Yeni Teşvikler: Vergi ve Sigorta Primi İndirimleri, Enerji Desteği ve Bedelsiz Yatırım Yeri Tahsisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 186, Mart 2004, s.24.

2.2.8.3. Bedelsiz Yatırım Yeri Tahsisi:

Kalkınmada Öncelikli Yörelerde en az 10 kişilik istihdam öngören teşvik belgeli yatırımlar için gerçek ve tüzel kişilere Hazineye ait arazi ve arsaların mülkiyeti bedelsiz devredilebilir. (4325 sayılı Kanun m. 8)

2.2.9. 4737 Sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu'nda Yer Alan Vergisel Teşvikler

4737 sayılı Kanunun¹³⁶ amacı, yatırımları teşvik etmek, yurtdışında çalışan Türk işçilerin tasarruflarını Türkiye'de yatırıma yönlendirmek ve yabancı sermaye girişinin artırılmasını sağlamaktır.

Endüstri Bölgelerinde faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik teşviklere 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Kanununda yer verilmiştir. Bu bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflere gelir vergisi stopajı teşviki, sigorta primi işveren hisselerinde teşvik, bedelsiz Yatırım yeri tahsisi ve enerji desteği sağlanmaktadır.

2.2.10. 4562 Sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nda Yer Alan Vergisel Teşvikler

4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu¹³⁷ ile bu bölgeler için bazı teşvikler getirilmiştir. Kanunun 14. maddesine göre; organize sanayi bölgesinin yetkili organları projelerinin keşif tutarı ile ilgili olarak Sanayi Ticaret Bakanlığı'ndan kredi talep edebilirler.

¹³⁶ 4737 Sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu (Endüstri Bölgeleri Kanunu ve Organize Sanayi Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun), 19.01.2002 tarih ve 24645 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹³⁷ 4562 Sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu, 15.04.2000 tarih ve 24021 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Aynı maddenin son fıkrasında yer alan vergisel teşvikler ise hala tartışılmaktadır. Buna göre; “*Fert başına GSYİH miktarı 3500 \$ ve aşağıdaki gelir miktarını bulan organize sanayi bölgesi (OSB) bulunan yerler, 4325 sayılı Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda Değişiklik Yapılması hakkında Kanun’dan yararlanırlar.*” Maddede geçen OSB bulunan yer kavramı, o ilin tamamını mı, OSB bulunan yerleşim birimini mi yoksa yalnızca OSB sınırları içinde kalan yerleri mi kapsadığını açıklamaya muhtaç bir kavramdır. Bu ibareden OSB bulunan iller kastediliyorsa, bu durumda Türkiye’nin 8-10 ili dışında kalan kısımlarının tamamında (fert başına GSYİH 3500 \$’ın altında olduğundan) OHAL Bölgesi ve Köy’lerdeki 4325 sayılı Kanunla getirilen vergisel teşviklerin uygulanması gerekecektir. Bu durumda devletin vergi gelirlerinin birkaç ilin vergilerinden oluşması gibi bir sonuç ortaya çıkar ki, bu tür bir uygulamanın ne kadar sakıncalı sonuçlara gebe olduğunu anlatmaya bile gerek yoktur.¹³⁸

2.2.11. 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Kanunu’nda Yer Alan Vergisel Teşvikler

5084 sayılı Kanunun¹³⁹ 1. maddesinde belirtildiği üzere amacı; “Bu Kanunun amacı; bazı illerde vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak, enerji desteği sağlamak ve yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temin etmek suretiyle yatırımları ve istihdam imkânlarını arttırmaktır” şeklinde belirlenmiştir.¹⁴⁰ Bununla birlikte üretim maliyetlerinin yüksekliği nedeniyle uluslar arası piyasalarda rekabet etmekte zorlanan sanayiciler için maliyetlerin azaltılmasına katkıda bulunarak uluslar arası piyasalarda rekabet güçlerinin artırılması hedeflenmiştir. Özellikle son yıllarda döviz kurundaki düşüşler nedeniyle ihracat olumsuz şekilde etkilenmiş ve işletmeler rekabet güçlerini kaybetmeye başlamışlardır. Bu sebeple işletmelerin rekabet güçlerinin artırılması için

¹³⁸ Güzel, Ağustos 2001, **a.g.m.**, s.16.

¹³⁹ 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

¹⁴⁰ Adem Durak, “5084 Sayılı Kanunla Getirilen Gelir Vergisi Stopajı Teşviki”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 274, Haziran 2004, s.73.

ve 4325 sayılı Kanundan beklenen başarının sağlanamamış olması sebebiyle yeni bir teşvik kanununa ihtiyaç duyulmuştur.¹⁴¹ Bu kanunla 2001 yılında kişi başı GSYİH miktarı 1500 ABD Dolarının altında yer alan 36 il “Kalkınmada Öncelikli Yöre” (KÖY) kapsamına alınmıştır. 5350 sayılı Kanunla; ise milli gelirden aldığı pay 1500 ABD Doları veya daha az olan iller ve bu iller dışında kalan iller ile ilgili yeni bir düzenleme yapılmıştır. DPT Müsteşarlığınca 2003 yılı için belirlenen sosyo-ekonomik gelişmişlik sıralamasına göre endeks değeri eksi olan iller için, bedelsiz arsa ve arazi temini açısından düzenleme yapılmıştır.

5084 sayılı Kanun kapsamında aşağıda belirtilen 36 il yer almasına karşın, 5350 sayılı Kanunla değişikliğe gidilerek 13 il daha teşvik programına alınmıştır. Bu 13 il, 2003 yılı itibari ile DPT Müsteşarlığının istatistiklerine dayanılarak sosyo-ekonomik gelişmişlik endeks değerlerinin eksi değerde olması nedeni ile dâhil edilmiştir. 5084 sayılı Kanun kapsamında yer alan illerin, bir bölgeye dâhil olup olmadıklarına göre değil gelişmişlik düzeylerine göre değerlendirilmesi makul ve rasyonel bir ölçüt olarak nitelenebilir.¹⁴² Nitekim 5350 sayılı Kanunla bu kıstasa önemli ölçüde yer verilmiştir.

¹⁴¹ İsmail Çobanoğlu, “5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Kanununun Getirdikleri”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 24, 2004, s.46-47.

¹⁴² Mehmet Korkusuz, “Belirli İllerde Yapılacak Yatırımlara 5084 Sayılı Kanunla Sağlanan Vergi Avantajları ve Diğer Avantajlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Sayı: 135, Mart 2004, s.45.

Tablo 14: 5084 Sayılı Kanun Kapsamında Bulunan İller ve GSMH Oranları

Kırşehir	1488	A.Karahisar	1263	Düzce	1142	Yozgat	852
Sinop	1459	Batman	1216	Çankırı	1136	Ardahan	842
Giresun	1443	Erzincan	1158	Siirt	1111	Hakkari	838
Amasya	1439	Ordu	1064	G.Hane	1075	Bingöl	795
Uşak	1436	Bartın	1061	Aksaray	966	Bitlis	646
Malatya	1417	Bayburt	1017	Adıyaman	918	Şırnak	638
Sivas	1399	Ş.Urfa	1008	Kars	886	Muş	578
Tokat	1370	D.Bakır	1313	Mardin	983	Osmaniye	1157
Van	859	Iğdır	855	Ağrı	568	Erzurum	1061

Yatırımların ve istihdamın teşvik edilmesi konusunda Maliye Bakanlığı'nın 2 Seri No'lu Genel Tebliğ'inde¹⁴³ belirtildiği üzere 5350 sayılı Kanunla 1.4.2005 tarihinden itibaren, gelir vergisi stopaj desteği ve diğer teşviklerden yararlanacak iller ve endeks değerleri tablo 15'de görülmektedir.¹⁴⁴

¹⁴³ Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Genel Tebliği, Seri No:2, 04.06.2005 tarih ve 25835 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹⁴⁴ Mustafa Küçükilhan, Mustafa Lamba ve Atilla Karahan, "Uygulamada Yatırımların Teşviki (5084 Sayılı Kanun Kapsamında Afyonkarahisar İli Örneği)", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 204, Eylül 2005, s.145.

Tablo 15: Sosyo-Ekonomik Durumuna Göre Yatırım Teşvikinden Yararlanacak İller

İl	Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Endeksi	İl	Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Endeksi	İl	Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Endeksi
Kilis	-0,41175	Çorum	-0,32761	Elazığ	-0,10131
Tunceli	-0,40003	Artvin	-0,26018	Karaman	-0,09852
Kastamonu	-0,37558	Kütahya	-0,20684	Nevşehir	-0,07483
Niğde	-0,35582	Trabzon	-0,18852		
K.Maraş	-0,34968	Rize	-0,1784		

2.2.11.1. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki

5084 sayılı Kanununun 3.üncü maddesinde belirtildiği gibi; 01.04.2005 tarihinden itibaren yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, en az on işçi çalıştırmaları koşuluyla, bu iş yerlerinde çalıştırdıkları işçilerin ve 01.04.2005 tarihinden önce işe başlamış olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden asgarî on işçi çalıştıranların iş yerlerinde fiilen çalışan işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin; organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için tamamı, diğer yerlerdeki iş yerleri için yüzde sekseni, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir (5084 Sayılı Kanun, m.3).

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

Terkin edilecek tutar, işçi sayısı ile asgari ücret üzerinden ödenmesi gereken gelir vergisinin çarpımı sonucu bulunacak değer üzerinden yukarıda belirtilen oranlara göre saptanan tutarı aşamaz (5084 Sayılı Kanun, m.3).

Terkin edilecek vergi tutarı bir üst sınırla belirlenmiştir.¹⁴⁵ Bu kapsamda terkin edilecek tutar; organize sanayi ve endüstri bölgelerinde, yeni işe alınan işçi sayısı ile asgari ücret üzerinden ödenmesi gereken verginin çarpımı sonucu bulunacak tutarın tamamını diğer yerlerdeki işyerlerinde ise %80'ini aşmayacaktır.¹⁴⁶

2.2.11.2. Sigorta Primi İşveren Hisselerinde Teşvik

5084 sayılı Kanununun 4.üncü maddesinde belirtildiği gibi; 01.04.2005 tarihinden itibaren yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, en az on işçi çalıştırmaları koşuluyla, bu iş yerlerinde çalıştırdıkları işçilerin ve 01.04.2005 tarihinden önce işe başlamış olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden asgarî on işçi çalıştıranların iş yerlerinde fiilen çalışan işçilerin, prime esas kazançları üzerinden 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 72 ve 73.üncü maddeleri uyarınca hesaplanan sigorta primlerinin işveren hissesinin; organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için tamamı, diğer yerlerdeki iş yerleri için yüzde sekseni Hazinece karşılansın (5084 Sayılı Kanun, m.4).

Hazinece karşılanacak tutar, işçi sayısı ile Sosyal Sigortalar Kanununun 78.inci maddesi uyarınca belirlenen prime esas kazanç alt sınırına göre hesaplanan işveren hissesi prim tutarının çarpımı sonucu bulunacak değer üzerinden, yukarıda belirtilen oranlara göre saptanan tutarı aşamaz (5084 Sayılı Kanun, m.4).

İşveren hissesine ait primlerin Hazinece karşılanabilmesi için işverenlerin çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içerisinde Kuruma verilmesi ve sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin işçi hissesine isabet eden tutarı ile Hazinece karşılanmayan işveren hissesine ait tutarın ödenmiş olması şarttır. Bu maddeye göre işveren tarafından ödenmesi gereken primlerin geç ödenmesi halinde,

¹⁴⁵ Mustafa Gürhan ACAR, *5084 Sayılı Yatırım ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'la Getirilen Düzenlemeler*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 271, Mart 2004, s.174.

¹⁴⁶ KÜÇÜKİLHAN; LAMBA; KARAHAN, Eylül 2005, a.g.m. s.146.

Hazinece Kuruma yapılacak ödemenin gecikmesinden kaynaklanan gecikme zammı, işverenden tahsil edilir (5084 Sayılı Kanun, m.4).

2.2.11.3. Bedelsiz Yatırım Yeri Tahsisi

5084 sayılı Kanunun 5.inci maddesinde belirtildiği gibi; kanunun 2.nci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen illerde (Tablo-16) en az on kişilik istihdam öngören yatırımlara girişen gerçek veya tüzel kişiler lehine; hazineye, özel bütçeli kuruluşlara, il özel idarelerine veya belediyelere ait arazi veya arsaların üzerinde kırkdokuz yıl süreli bağımsız ve sürekli nitelikli bedelsiz irtifak hakkı tesis edilebilir. Bu taşınmazlar üzerindeki kamuya ait ve ihtiyaç dışı bina ve müstemilat ile üzerinde henüz faaliyete geçmemiş yatırım bulunan arazi veya arsalar da bu kapsamda değerlendirilir. Ancak, talep edilen taşınmazın bulunduğu ilçenin mülkî sınırları içinde organize sanayi veya endüstri bölgesi bulunması halinde, bu bölgelerde yer alabilecek yatırımlar için tahsis edilecek boş parsel bulunmaması şartı aranır (5084 Sayılı Kanun, m.5).

31/8/1956 tarihli ve 6831 sayılı Orman Kanununa tâbi alanlar hariç olmak üzere, Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunması nedeniyle irtifak hakkı tesis edilemeyen taşınmazlar üzerinde ise kırkdokuz yıl süreli bedelsiz kullanma izni verilebilir. Kanunun 2.nci maddesinin (a) bendi kapsamı dışında kalan kalkınmada öncelikli yörelerdeki diğer illerde (Gökçeada, Bozcaada hariç) bedelsiz yatırım yeri tahsisine ilişkin olarak, 5 inci maddenin 31/12/2006 tarihinde yürürlükte olan hükümleri uygulanır (5084 Sayılı Kanun, m.5).

İrtifak hakkı tesis edilecek veya kullanma izni verilecek taşınmazlardan imar planı bulunmayanların planları ile uygulama projeleri, bedelsiz olarak verilen ön izin süresi içinde yapılır (5084 Sayılı Kanun, m.5).

İstihdam edilecek işçi sayısına, yatırım konusu işletmenin faaliyete geçtiği tarihten itibaren beş yıl süreyle uyulması zorunludur (5084 Sayılı Kanun, m.5).

Yatırımcı tarafından, mücbir sebepler hariç öngörülen sürede yatırımın en az yüzde ellisinin tamamlanmadığının veya taşınmazın üzerine yatırıma başlama tarihinden itibaren bir yıl içinde herhangi bir yatırım yapılmadığının ya da işletmeye geçtikten sonra faaliyetin sona erdirildiğinin tespiti, irtifak hakkı ve kullanma izni sözleşmesinin ağır şekilde ihlali sayılır ve bu durumda herhangi bir yargı kararı aranmaksızın irtifak hakkı veya kullanma izni iptal edilerek taşınmaz üzerindeki muhdesat, zemin maliki idareye intikal eder. Bu durumda ilgili idarenin talebi üzerine irtifak hakkı tapu idarelerince re'sen terkin edilir ve taşınmazın carî yıl proje maliyet bedelinin yüzde biri oranında tazminat alınır (5084 Sayılı Kanun, m.5).

Yatırımcı tarafından, mücbir sebepler hariç öngörülen sürede yatırımın en az yüzde ellisinin gerçekleştirilmesine rağmen yatırımın tamamlanmaması veya öngörülen istihdam sayısına yüzde onu aşan oranda uyulmaması halinde ise bedelsiz olarak tesis edilmiş irtifak hakkı veya verilen kullanma izni, bedelliye dönüştürülür. Bu durumda yıllık irtifak hakkı veya kullanma izni bedeli, yatırımın carî yıl proje maliyet bedelinin binde beşidir (5084 Sayılı Kanun, m.5).

Bedelsiz irtifak hakkı veya kullanma iznine konu taşınmazların üzerinde gerçekleştirilecek yatırımın toplam tutarı, bu taşınmazların maliki idarelerce takdir edilecek rayiç değerinin üç katından az olamaz (5084 Sayılı Kanun, m.5).

Tablo 16: Bedelsiz Yatırım Yeri Tahsisinin Uygulanabileceği İller (Kalkınmada Öncelikli Yörelere ve Fert Başına GSYİH Tutan 1500 ABD Doları veya Daha Az Olan İller)

\$	İl Adı	\$	İl Adı	\$	İl Adı	\$	İl Adı
918	Adıyaman	1654	Çorum	1781	Kastamonu	1111	Siirt
568	Ağrı	1313	Diyarbakır	1817	Kilis	1459	Sinop
966	Aksaray	1704	Elazığ	2725	Kırıkkale	1399	Sivas
1439	Amasya	1158	Erzincan	1488	Kırşehir	1008	Şanlıurfa
842	Ardahan	1061	Erzurum	1417	Malatya	638	Şırnak
2137	Artvin	1443	Giresun	983	Mardin	1370	Tokat
1061	Bartın	1075	Gümüşhane	578	Muş	1506	Trabzon
1216	Batman	836	Hakkari	2117	Nevşehir	1584	Tunceli
1017	Bayburt	855	Iğdır	1781	Niğde	859	Van
795	Bingöl	1584	K.Maraş	1064	Ordu	852	Yozgat
646	Bitlis	1587	Karabük	1157	Osmaniye	2969	Zonguldak
2335	Çanakkale	2012	Karaman	1897	Rize		
1136	Çankırı	886	Kars	1680	Samsun		

Yukarıdaki tabloda bedelsiz yatırım yeri tahsisinden yararlanacak olan iller verilmiştir. İl sayısı 36'dan fazladır çünkü bu teşvik unsuru 50 ili kapsamına almaktadır. Ancak diğer teşvik unsurlarından daha önce saydığımız 36 ilde bulunan gerçek ve tüzel kişiler yararlanabilecektir. Yukarıdaki tabloda yer alan iller “*kalkınmada öncelikli yöre*” olarak değerlendirilen illerdir. Teşvik kapsamında yatırıma başlama ve bitiş tarihleri ile ilgili ciddi bir düzenleme yapılması uygun olacaktır.¹⁴⁷

2.2.11.4. Enerji Desteği

5084 Sayılı Kanunun 6.ıncı maddesinde belirtildiği gibi; 31.12.2009 tarihine kadar uygulanmak üzere 2.nci maddenin (a) bendi kapsamındaki illerde, 01.04.2005 tarihinden itibaren faaliyete geçen ve asgarî on işçi çalıştıran işletmeler ile 01.04.2005 tarihinden önce faaliyete geçmiş ve asgarî on işçi çalıştıran işletmelerden; fiilen ve

¹⁴⁷ Küçükilhan vd, Eylül 2005, **a.g.m.**, s.150.

sürekli olarak hayvancılık (su ürünleri yetiştiriciliği ve tavukçuluk dahil), organik ve biyoteknolojik tarım, kültür mantarı yetiştiriciliği ve kompostu, seracılık, sertifikalı tohumculuk ve soğuk hava deposu ile imalât sanayi, madencilik, turizm konaklama tesisi, eğitim veya sağlık alanlarında faaliyette bulunanların elektrik enerjisi giderlerinin yüzde yirmisi Hazinece karşılanır. Bu orana; 01.04.2005 tarihinden sonra faaliyete geçen işletmelerde asgarî sayıdan sonraki her bir işçi için, 01.04.2005 tarihinden önce faaliyete geçmiş işletmelerde ise bu tarihten sonra işe başlayan ve asgarî işçi sayısından sonraki her bir işçi için 0,5 puan eklenir. Hazinece karşılanacak oran, organize sanayi veya endüstri bölgelerinde faaliyette bulunan işletmeler için yüzde elli, diğer alanlarda faaliyette bulunan işletmeler için yüzde kırkı geçemez (5084 Sayılı Kanun, m.6).

Fiilen ve sürekli olarak çalıştırılan işçi sayısının tespitinde, aylık prim ve hizmet belgeleri esas alınır (5084 Sayılı Kanun, m.6).

2.2.12. 5225 Sayılı Kültür Yatırımlarını ve Girişimlerini Teşvik Kanunu İle Getirilen Vergisel Teşvikler

5225 sayılı Kanunun¹⁴⁸ amacı, bireyin ve toplumun kültürel gereksinimlerinin karşılanmasını; kültür varlıkları ile somut olmayan kültürel mirasın korunmasını ve sürdürülebilir kültürün birer ögesi haline getirilmesini; kültürel iletişim ve etkileşim ortamının etkinleştirilmesini; sanatsal ve kültürel değerlerin üretilmesi, toplumun bu değerlere ulaşım olanaklarının yaratılmasını ve geliştirilmesini; ülkemizin kültür varlıklarının yaşatılması ve ülke ekonomisine katkı yaratan bir unsur olarak değerlendirilmesi, kullanılması ile kültür merkezlerinin yapımı ve işletilmesine yönelik kültür yatırımı ve kültür girişimlerinin teşvik edilmesini sağlamaktır.¹⁴⁹

Bu kanun kapsamındaki kültür yatırım ve girişimleri için uygulanacak teşvik unsurları şunlardır:

¹⁴⁸ 5225 Sayılı Kültür Yatırımları ve Girişimleri Teşvik Kanunu, 21.07.2004 tarih ve 25529 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanmıştır.

¹⁴⁹ Özen, Mayıs 2006, **a.g.m.**, s.16.

2.2.12.1. Gelir Vergisi Stopajı İndirimi

Bu kanun uyarınca belge almış kurumlar vergisi mükellefi yatırımcı veya girişimcilerin, ilgili idareye verecekleri aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri, münhasıran belgeli yatırım ve girişimde çalıştıracakları işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, yatırım aşamasında üç yılı aşmamak kaydıyla %50'si, işletme aşamasında ise yedi yılı aşmamak kaydıyla %25'i, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilmektedir (5225 sayılı K. Madde: 5/b).

2.2.12.2. Taşınmaz Mal Tahsisi

Kültür ve Turizm Bakanlığının, bu kanun kapsamında kültür yatırımı ve girişimleri için taşınmaz mal tahsisi yapma yetkisi bulunmaktadır (5225 sayılı K. Madde: 5/a).

2.2.12.3. Sigorta Primi İşveren Paylarında İndirim

Bu kanun uyarınca belgelendirilmiş kurumlar vergisi mükellefi yatırımcı veya girişimcilerin, ilgili idareye verecekleri aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri, münhasıran belgeli yatırım veya girişimde çalıştıracakları işçilerin, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 72 ve 73. maddeleri uyarınca prime esas kazançları üzerinden hesaplanan sigorta primlerinin işveren hissesinin, Yatırım aşamasında üç yılı aşmamak şartıyla %50'si, işletme aşamasında ise yedi yılı aşmamak şartıyla %25'i Hazinece karşılanır (5225 sayılı K. Madde: 5/c).

2.2.12.4. Su Bedeli İndirimi ve Enerji Desteği

Kültür yatırımı ve girişimleri, su ücretlerini Yatırım ve girişimin bulunduğu yörede uygulanan tarifelerden en düşüğü üzerinden öderler. Bu Yatırım veya girişimin elektrik enerjisi ve doğal gaz giderlerinin %20'si beş yıl süreyle Hazinece karşılanır (5225 sayılı K. Madde: 5/d).

2.2.12.5. Yabancı Uzman Personel ve Sanatçı Çalıştırabilme

Belgeli yatırım veya girişimlerde, Kültür ve Turizm Bakanlığının ve İçişleri Bakanlığının görüşü alınarak Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca verilen izinle toplam personel sayısının %10'unu aşmamak üzere yabancı uzman personel ve sanatçı çalıştırılabilir (5225 sayılı K. Madde: 5/e).

2.2.12.6. Hafta Sonu ve Resmi Tatillerde Faaliyette Bulunabilme

Belgeli girişimler ile belge kapsamındaki diğer birimler belgede belirlenen çalışma süresi içinde hafta sonu ve resmi tatillerde de faaliyetlerine devam edebilirler. Belgeli yatırımı veya girişimi Bakanlığın izni ile devralanlar da kalan süre için bu kanun hükümleri çerçevesinde teşvik ve indirim uygulamasından yararlanırlar (5225 sayılı K. Madde: 5/f).

2.2.13. 5350 Sayılı Kanun ve Uygulamasında Özellik Arz Eden Hususlar

29.01.2004 tarih ve 5084 sayılı Kanunla, GSYİH miktarı diğer illere göre düşük bazı illerde 01.10.2003 tarihinden itibaren faaliyete geçecek yatırımlara, 2008 yılı sonuna kadar, çalıştırdıkları işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanacak gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren payının % 80-100'ünün Hazine tarafından karşılanması ve yine bu yatırımlara enerji desteği sağlanması ve bedelsiz yatırım yeri tahsis edilmesi

hükme bağlanmıştı. 5350 sayılı Kanunla¹⁵⁰ bu teşvikin kapsamı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca 2003 yılı için belirlenen sosyo-ekonomik gelişmişlik sıralamasına göre endeks değeri eksi olan illeri de kapsayacak şekilde genişletti ve Kanunla sağlanan desteklerden yararlanma koşullarında bazı değişiklikler yapıldı.¹⁵¹

- 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ile 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na göre yapılanların yanı sıra, 5350 sayılı Kanunla uluslararası anlaşma hükümlerine istinaden yapılan hizmet ve yapım işlerinin gerçekleştirilmesine yönelik faaliyetler de teşvik kapsamı dışında tutulduğundan, 01.04.2005 tarihinden itibaren uluslararası anlaşma hükümlerine istinaden hizmet ve yapım işlerinin gerçekleştirilmesine yönelik faaliyette bulunacak işverenler, bu faaliyetlerine ilişkin istihdamları dolayısıyla sigorta primi işveren hissesi teşvikinden yararlanamayacaklardır.

- 01.10.2003 tarihinden sonra özelleştirme kapsamında devir alınan işletmeler, “mevcut ve faaliyette bulunan işletmelerin devredilmesi, birleşmesi, bölünmesi veya nevi değiştirmesi gibi hallerin yeni işe başlama olarak değerlendirilmemesi” uygulaması kapsamı dışına çıkarılmıştır.

- 01.04.2005 tarihinden önce faaliyete başlayan işletmeler için, koşulların sağlanıp sağlanmadığı, dört aylık sigorta prim bordrolarına göre değil aylık prim ve hizmet belgelerine göre bildirilen işçi sayısı olarak bordronun ilgili olduğu dönemin son ayma ilişkin işçi sayısı dikkate alınacaktır. Teşvik kapsamına dâhil olan illerde bulunan iş yerleri dolayısıyla birden fazla aylık prim ve hizmet belgesi verilmesi durumunda işçi sayısı olarak, enerji desteği uygulamasında ilgili işkolu veya sektörde faaliyet gösteren işletmelere ilişkin bordrolardaki işçi sayısının toplamı dikkate alınacaktır.

- 5084 sayılı Kanununun 7. maddesinin (h) bendinde yapılan değişikliğe göre, Kanun Kapsamına giren illerde 31.12.2007 tarihine kadar tamamlanan yeni yatırımlar için, gelir vergisi stopajı desteği, sigorta primi işveren hissesi desteği ve

¹⁵⁰ 5350 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 18.05.2005 tarih ve 25819 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁵¹ Mustafa Akıl, “5350 Sayılı Kanunla Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Kanununda Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 202, Temmuz 2005, s.23.

enerji desteği, 2008 yılı sonuna kadar değil, yatırımın tamamlandığı tarihi izleyen beş yıl süresince uygulanacaktır. Örneğin, 31.12.2007 tarihinde tamamlanan bir yatırım için 2012 yılının Aralık ayı sonuna kadar teşvikten yararlanılacaktır.

- 5350 sayılı Kanunun 6. maddesi ile 5084 sayılı Kanunun 7. maddesine eklenen ve 06.02.2004 tarihinden geçerli olan (j) bendinde, Kanun kapsamındaki illerde bulunan işletmelerden, bu Kanunda düzenlenen destek unsurlarından diğer ilgili mevzuat uyarınca yararlanmakta olanlar; aynı dönem için ve mükerrer olarak, bu kanunla sağlanan destek unsurlarından ayrıca yararlanamayacaktır. Bu durumda, yatırımcıların tercihleri dikkate alınmak suretiyle uygulama, destek unsurlarından sadece biriyle sınırlı olarak yapılacaktır. Aynı dönem için mükerrer olarak teşvikten yararlanılamayacaktır.

- 5084 sayılı Kanunun, 5350 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki 2. maddesinde sayılan illerde faaliyette bulunanlardan (Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığınca 2001 yılı için belirlenen fert başına GSYİH tutarları 1500 ABD Doları veya daha az olan illerde), 5084 sayılı Kanunun önceki 3 (Gelir vergisi stopajı teşviki) ve 4. (Sigorta primi işveren paylarında teşvik) maddelerinde belirtilen teşvik ve desteklerden yararlanma hakkı kazanan mükellefler, bu haklarından aynen yararlanmaya devam edeceklerdir. Ancak, bu yatırımcılar, gerekli şartları sağlamaları ve talep etmeleri halinde, 5084 sayılı Kanunun 5350 sayılı Kanunla değişik 3 (Gelir vergisi stopajı teşviki) ve 4. (Sigorta primi işveren paylarında teşvik) maddeleri hükümlerinden yararlanabileceklerdir.

Buna göre gerekli şartları sağlayanlar dilerlerse, 5084 sayılı Kanunun 3. maddesinin 5350 sayılı Kanunla değişen hükümlerinden yararlanabileceklerdir. Ancak 5350 sayılı Kanunla belirlenen yeni koşulların sağlanmış olduğu her durumda, yeni hükümler yatırımcıya ek avantaj sağlayabilecektir. Buna göre 5084 sayılı Kanunda belirtilen illerde teşvikten yararlananlar durumlarına uygun Kanun düzenlemesinden yararlanmaları gerekir.¹⁵²

¹⁵² Akıl, Temmuz 2005, **a.g.m.**, s.24.

Örneğin, 01.10.2003 tarihinden önce faaliyete geçen ve bu tarihten önce verdiği son prim bordrosunda (20) işçi çalıştıran bir yatırımcı ilave olarak istihdam ettiği (10) işçi için 5084 sayılı Kanunun önceki hükümlerine göre vergi ve sigorta primi avantajlarından yararlanmaya devam ederken işçi sayısını % 20 artırıp 36 çıkarırsa, eski hükümlere göre (16)/ yeni hükümlere göre ise (6x2=12) işçi için (01.01.2005 tarihinden sonraki ilave istihdamın iki katı sayıda) vergi ve sigorta primi avantajlarından yararlanabilecektir. Böyle bir durumda da yeni hükümlerden yararlanmayıp eski hükümlerden yararlanmak daha doğru olacaktır.

Buna karşın örneğin, 01.10.2003 tarihinden önce faaliyete geçmiş ve bu tarihten önce ilgili idareye verilmiş olan en son dört aylık sigorta prim bordrosunda bildirilen işçi sayısı (40) ve bu tarihten sonra işe (5) işçi almış olsun bu durumda 5084 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde sadece (5) işçi için gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesi avantajlarından yararlanabilmektedir. Yatırımcı Ocak 2005 ayından itibaren, mevcut işçilerini % 20 oranında artırarak (45x %20=9) yeni işçi daha çalıştırmaya başlamış ise, bu durumda 1.10.2003 tarihinden sonraki işçi sayısı toplamı 14 olmaktadır. Yatırımcı 5084 sayılı Kanuna göre 14 işçi için, 5350 sayılı Kanuna göre ise (9x2=18) adet (01.01.2005 tarihinden sonraki ilave istihdamın iki katı sayıda) işçi gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesi avantajlarından yararlanabilecektir.

Bu durumda yatırımcının 5350 sayılı Kanun hükümlerinden yararlanması daha doğru bir tercih olacaktır.

- 5084 sayılı Kanunun, 5350 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki 6'ncı maddesine istinaden enerji desteğinden yararlanabilecek işletmelerle ilgili uygulamaya; aylık prim ve hizmet belgeleri esas alınmak suretiyle, bir takvim yılı için en az $\frac{3}{4}$ 'ünde çalıştırılmış olma şartı aranmaksızın, aynı madde hükümleri çerçevesinde devam edilecektir.

Buna karşın, 5084 sayılı Kanun kapsamına giren illerde;

- Yeni işe başlayan işletmelerin, 5084 sayılı Kanunun 5350 sayılı Kanunla değişik 6. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen şartları sağlamaları,

• 01.10.2003 tarihinden önce 5084 sayılı Kanunun 6. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen konularda faaliyete geçmiş olan işletmelerin ise bu maddenin yürürlük tarihini müteakip 01.10.2003 tarihinden önce ilgili idareye vermiş oldukları en son dört aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri işçi sayılarını, fiilen ve sürekli olarak 5084 sayılı Kanunun, bu Kanunla değişik 6. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen şartları sağlamaları, halinde yeni hükümler uygulanabilecektir.¹⁵³

2.3. TÜRK TEŞVİK VE VERGİ SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

İyi ve etkin bir teşvik sistemi ekonomideki darboğazları giderecek, üretimde dışa bağımlılığı azaltacak, katma değeri yüksek üretim ile önsel ve gerisel katsayıları yüksek sektörlerde üretime yönelik yatırımları ve muhtemelen başlangıçta yüksek hacimde sermayeye ihtiyaç duyan marjinal yatırımları hayata geçirebilecek, maliyeti, kaynak israfı, suistimali ve kırtasiyeciliği en az düzeyde olan bir teşvik sistemidir.

Etkin bir teşvik sistemi tesis edilmesindeki amaca ulaştığı ölçüde başarılıdır. Yani teşviklerin olmadığı bir durumda toplumca kabul edilmiş ölçütlere göre sağlanan sosyal fayda, teşvikle sağlanan faydayı aşmadığı sürece uygulanan teşvik programının gerekliliğini yani hayatîyetini ortaya koyar. Ancak teşvikler amacı ile sınırlı olmalı, aksine bir vergi cenneti oluşturma sonucunu doğurmamalıdır.¹⁵⁴

Bununla birlikte amaca ulaşılabilirliği yönünden vergi teşvik tedbirlerinin etkinliğinin ölçümü zor olduğu gibi, genel olarak uygulanan teşvik politikalarının etkinliğini ölçmede kullanılan yatırım teşvik belgelerinin gerçekleşme sonuçları da bilinmemektedir. Zira Maliye Bakanlığı nezdinde bu amaca yönelik bir veri tabanı oluşturulmamıştır. Bu nedenle değerlendirmeler verilen teşvik belgelerine göre yapılmaktadır. Bu eksikliği telafi etmek üzere Kalkınma Planı'nda 262. Madde gereğince sistemin etkinliğinin ölçülebilmesi ve ayrılan kaynağın amacına uygun

¹⁵³ Akıl, Temmuz 2005, **a.g.m.**, s.25.

¹⁵⁴ İsmail Tanrıöven, "Vergi Teşvikleri ile Hazinesinin Kaybına Karşılık Ekonominin Sağladığı Faydaların Mukayesesi", **İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 47, Sayı: 1-4, İstanbul, 1988, s.333

kullanılıp kullanılmadığını araştırmak üzere takip, kontrol ve değerlendirme mekanizmasının etkin hale getirileceği taahhüt edilmişse de henüz fiili olarak bir gelişme sağlanamamıştır.

Türk vergi ve teşvik sisteminin yapısını ve etkinliğini değerlendirecek olursak aşağıdaki sonuçlara ulaşabiliriz:

- Gelişmiş ülkelerde yatırım teşvikleri bölgesel kalkınma farklarını ortadan kaldıranın yanı sıra ölçek ekonomilerine sahip sektörlerde piyasaya girişleri desteklemek, sosyal fayda yaratan sektörlere yatırımı arttırmak ve Ar-Ge çalışmalarını özendirmek gibi amaçlarla veriliyorken Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde yatırım teşviklerinin temel nedeni sermaye birikiminin yetersiz olması, istihdam yaratılması, sosyal fayda yaratan sektörlerin desteklenmesi, ihracatın arttırılması ve bölgesel kalkınmanın gerçekleştirilmesi olmaktadır.¹⁵⁵

- Mevcut yatırım teşvik sisteminde yatırımların miktarını, zamanlamasını, bölgesini veya sektörünü etkileyebilecek boyutta bir teşvik aracı bulunmamaktadır.¹⁵⁶

- Yürürlükteki teşvik sisteminde vergisel teşvikler arasında sağladığı katkı açısından en güçlü etkisi olan araçlar, yatırım indirimi, gümrük muafiyeti ve KDV desteğidir. Vergi teşvikleri arasında en etkin olanı yatırım indirimidir. Yatırım indiriminden yararlanan işletmelerden % 19,8 oranında stopaj kesilmesi yatırım indiriminin etkinliğini zayıflatmıştır. Kısa bir süre öncesine kadar % 40-200 oranları arasında uygulanan yatırım indiriminin yatırım maliyetine katkısı yatırım indiriminden % 40 oranında yararlanılması durumunda sağlanan net tasarruf % 5,4, % 60 yararlanılması durumunda % 8, % 100 oranında yararlanması durumunda vergi tasarrufu oranı % 13,2 ve % 200 oranında yararlanması durumunda ise % 26,4 olmuştur. Birinci dereceden rakibi konumundaki ülkelerle Türkiye'nin sağladığı teşvikli oran kıyaslandığında diğer ülkelerin teşviksiz normal düzeylerinin Türkiye'nin teşvikle sağladığı düzeye denk geldiği görülmektedir.¹⁵⁷

¹⁵⁵ Mutlu, Mart 2003, **a.g.m.**, s.22.

¹⁵⁶ Duran, Kasım 2002, **a.g.e.**, s.21.

¹⁵⁷ Duran, Kasım 2002, **a.g.e.**, s.16-17.

- Vergisel teşvik araçları içinde diğer önemli teşvik aracı olan gümrük muafiyeti, küreselleşme ve bölgesel entegrasyonların etkisiyle eski etkinliğini ve önemini yitirmiştir. Tüketim bazlı vergilerden sermaye malları üzerinden alınan KDV diğer önemli teşvik aracıdır. Son dönemde yatırım teşvik belgesi kapsamına giren ithal ve yerli makine - teçhizat için KDV istisnası şeklinde uygulanmaktadır. KDV'nin yatırım malı makine -teçhizat için istisna tutulması yatırım aşamasında işletmelerin finansman giderlerinin azaltılması bakımından önem arz etmektedir. KDV istisnasının yatırım teşvik amaçlı olarak daha cazip bir teşvik aracı konumuna getirilebilmesi için istisna kapsamının genişletilmesi düşünülebilir. KDV desteğinin yatırım maliyetlerine net katkısı bulunmamaktadır. İstisnaya tabi tutulmasa da ödenen KDV sonuçta mahsuba tabi tutulacaktır. Sadece istisnaya tabi tutulan dönemle mahsup döneminin uzun olması durumunda bu arada para değerindeki yıpranma kadar bir katkı söz konusu olacaktır. KDV istisnası yatırım döneminde işletmelere finansman giderlerinin azaltılmasını sağlamaktadır.¹⁵⁸

- Türkiye'de belli başlı vergilerin yanı sıra yatırım esnasında karşılaşılan fon, resim ve harç şeklinde birçok işlem vergisi bulunmaktadır. Bunların tutarı ile ilgili sağlıklı herhangi bir bilgi bulunmadığından teşvik oranlarına ne ölçüde katkı sağladığı hesaplanamamaktadır.

- Teşvik araçları içinde en cazip olanı doğrudan finansman destekleridir. Yatırımlar bu tür nakdi teşviklere daha duyarlıdır. Yürürlükteki teşvik sisteminde yatırımlar üzerinde güçlü etkiye sahip nakit teşviklerin kapsamı daralmıştır. Kaynak Kullanımını Destekleme Primi ve Fon Kaynaklı Kredi gibi cazip teşvik araçlarının kaynak sorunu nedeniyle uygulama imkânı kalmamıştır. Uygun koşullu krediler bölgesel amaç, Ar-Ge ve KOBİ gibi bazı alanlarda istisnai de olsa uygulama imkânı olmakla birlikte sağlanan kaynaklar ancak sembolik düzeylerde kalmaktadır. Teşvik kapsamında kullanılan kaynakların miktarı incelendiğinde 1985-2001 döneminde

¹⁵⁸ Duran, Kasım 2002, **a.g.e.**, s.19-20.

hibe ve uygun koşullu kredi olarak verilen nakit teşviklerin toplamı 4,3 milyar dolar dolayındadır.¹⁵⁹

- Teşvik rekabetinin ülkelere ağır maliyetler yükleyebildiği bir dönemde ülkemiz teşvik sisteminin maliyet ve faydalarını karşılaştırmamızı, sistemin etkinlik, verimlilik ve yararlılık analizlerinin yapılmasını engelleyen bir yapı mevcuttur. Bu tür analizlere imkân tanıyacak yatırım tutarları ve kullanılan teşviklere ilişkin veriler yetersizdir. Ayrıca kurumsal yapılanmada yaşanan sorunlar Teşvik Kurumunun her 10 yılda başka bir kuruma bağlanması ve gittiği her kurumda sil baştan yapılandırılması kurumsal birikim ve istikrarın oluşumunda önemli sorunlara yol açabilmektedir. Mevcut kurumsal yapı politika belirleme ve uygulama sonuçlarını analiz etme yönünde tasarlanmayıp daha çok rutin işleri yapmak üzere organize olmuştur. İlave olarak uygulayıcı kurumlar çoktur ve bunlar arasında bir üst birim sayesinde koordinasyon sağlanamamaktadır.¹⁶⁰

- Ülkemiz yatırım iklimi açısından önemli bir sorun alanı vergi sistemi ve vergi idaresidir. Dünya Bankası'nın tespitlerine göre, “vergi sistemi” Türkiye’ye yatırım yapan girişimcilerin en çok şikâyet ettikleri temel sorun alanları arasındadır. Denilebilir ki Türk vergi sistemi ekonominin gelişmesine, tasarruf, yatırım ve istihdama ciddi engeller oluşturmakta, kayıt dışı ekonomiyi ve istihdamı teşvik etmektedir.

- Teşvik Mevzuatında kurumsal çatışmalar, eşgüdüm eksikliği ve belirsizlik söz konusu olabilmektedir. Vergi idaresi ve yatırım teşvikleri sistemi Türkiye’de, çoğu zaman çakışan (hatta çatışan) farklı mevzuat ve yetkilere sahip uygulamacı bir kaç kamu kurum ve kuruluşu tarafından yürütülmektedir (Maliye Bakanlığı, Hazine müsteşarlığı -YSGM ve TUGM- Dış Ticaret Müsteşarlığı ve Gümrük Müsteşarlığı). Bu durum, hepsi kendi düzenlemelerine sahip kurumların arasında sık sık anlaşmazlık ve gerginliklerin ortaya çıktığı çok karışık bir sistemin oluşmasına neden olmaktadır. Örneğin, teşvik mevzuatının, yatırımcılar için büyük belirsizlik ve kafa karışıklığına yol açacak şekilde, vergi idareleri, Gümrükler ve Hazine tarafından farklı

¹⁵⁹ Duran, Kasım 2002, **a.g.e.**, s.20-21.

¹⁶⁰ Duran, Kasım 2002, **a.g.e.**, s.10.

yorumlanması seyrek rastlanan bir durum değildir. Yatırımcılara yapılması gereken ödemelerin de bir sene kadar gecikmesi az rastlanan bir durum değildir.

- Teşvik mevzuatında ve vergi sisteminde açık ve detaylı tanımların eksikliği şeffaf olmayan bir ortam yaratmaktadır. “Ülkemize uluslararası rekabet gücü kazandıracak katma değeri yüksek yatırımlar” gibi genel ifadeler, yatırımcının kesin olarak hesaplayıp güvenilebileceği bir vergi indirimi alabileceğine işaret etmemektedir. Yatırım teşvik sisteminin anlaşılabilirliği ve belirsizlikler yatırımcıları soğutabilmektedir.¹⁶¹

- Son yıllarda Dünyanın birçok ülkesinde kurumlar vergisi oranlarında ciddi bir düşüş eğilimi yaşanmaktadır. Kurumlar vergisi oranında 1996-2002 yılları arasında Almanya’da % 19, İrlanda’da % 22, İzlanda’da % 15, Macaristan’da % 15, Polonya’da % 12 İtalya’da % 13’lük düşüşler yaşanmıştır. Türkiye’de aynı dönemde % 11’lik bir düşüş yaşandıysa da % 33 olarak uygulanan kurumlar vergisi oranı rakip ülkelerle karşılaştırıldığında yüksek gözükmektedir.¹⁶²

- İleri Batı ülkelerinin özelliklerinden birisi de yapılacak hukuki düzenlemelerde konsensüs sağlanmasına verdikleri önem ve kazanılmış haklar konusunda gösterdikleri özendir. Ülkemizde maalesef bu anlamda ciddi sorunlardan bahsedilebilir. Yabancı sermaye, elindeki kıymetleri edindiği dönemde geçerli olan kuralların bu kıymetler henüz elden çıkarılmadan değiştirilmesini, kazanılmış haklara aykırı düzenleme olarak değerlendirmekte, bu düzenlemeler esnasında kendi görüşünün alınmamasını ise kabul edememektedir. Bu durum bir kereye mahsus alınan vergilerde de, menkul kıymetlerin değerlendirilmesine ilişkin değişikliklerde de, yatırım indirimi stopaj oranının değiştirilmesinde de böyle olmuştur. Yabancı sermaye kanunların geriye yürümezliği ve kazanılmış haklara saygı gösterilmesinde bizden farklı bir anlayışa sahiptir. Kanunların geriye yürümesi ülkemizde sıkça başvurulmuş bir uygulama olmuştur. Örneğin, yatırımlara uygulanan indirim stopajının kaldırılması gerekirken, 08.12.2000 tarihinde fon payı dâhil %19,8’e yükseltilmiş ve uygulama da, geriye dönük

¹⁶¹ FIAS, “Diagnostics of FDI in Turkey”, [www.hazine.gov.tr.] sitesinden yöneticiler için özet şeklinde türkçeleştirilmiş özetine ulaşmak mümkündür.

¹⁶² Duran, 2003, **a.g.e.**, s.39.

olarak 01.01.2000'den başlatılmıştır. Bu gibi uygulamalar güvensiz bir yatırım ortamını ortaya çıkarmakta ve yatırım yapanlar adeta pişman edilebilmektedir.¹⁶³

- Yatırımcılar için vergilendirme ile ilgili diğer önemli sorunların başında karmaşık ve sıkça değişen vergi kuralları, vergi dairelerinde yaşanan sıkıntılar ve geciktirilen ya da hiç yapılmayan geri ödemeler gelmektedir. Bu faktörler, yatırımcıların iş planları ve fizibilite çalışmaları açısından öngörülemez bir ortam yaratmaktadır. Vergi idaresiyle ilgili sorunları aşağıdaki şekilden görmemiz mümkündür. Bunlar arasında en önemli sorun olarak kurallardaki ve oranlardaki değişme sıklığı belirtilmiş, ardından geri ödemelerin gecikmesi veya yapılmaması üzerinde durulmuştur (Gerçekten de KDV geri ödemelerindeki süre, birçok ülkede ortalama bir ay olurken, Türkiye'de sekiz ayı bulmaktadır). Bunları takiben kâğıt işinin çokluğu, vergi memurlarının yetersizliği, suni karmaşa gibi sorunlar belirlenmiştir. Bunların ardından vergi idaresiyle ilgili olarak vergi yetkililerinin düşmanca ve kaba tavırları, vergi formları ve doldurulması ve rüşvet talepleri dikkat çeken sorunlardandır.

- Kayıt dışılık vergileme açısından yarattığı adaletsizlik dışında yarattığı olumsuz, haksız, yorucu, yıpratıcı koşullar sebebiyle yatırımcıların kararlarını olumsuz yönde etkileyen temel bir sorundur. Aynı sektörde faaliyet gösteren kayıt dışı istihdamı sebebiyle vergi ve sigorta primi ödemeyen, kayıt dışı satışları sebebiyle KDV, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi ödemeyen bir kurumla kayıt altındaki bir diğeri kıyaslandığında kayıt dışılığın yatırım ortamı açısından ne gibi sorunlara yol açtığı ortaya çıkacaktır.¹⁶⁴

¹⁶³ Şaban Erdikler, "Türkiye'nin Yabancı Sermaye Performansının İyileştirilmesinin Önündeki Vergisel Engeller ve Alınabilecek Önlemler", **Active Bankacılık ve Finans Dergisi**, Yıl:6, Sayı:30, Mayıs-Haziran 2003, s.12.

¹⁶⁴ Muter ve Kovancılar, Haziran 2004, **a.g.m.**, s.13.

3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA YATIRIMLARA YÖNELİK DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARIN AÇIKLANMASI

3.1. MUHASEBE STANDARTLARI HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Ülkelerin muhasebe standartları ve standartların belirlenmesine ilişkin yapılanmaları bazı farklılıklar taşımaktadır. Bu farklılıklar, hukuki ve mali sistemin yapısı, işletmelerin ortaklık yapısı ve buna bağlı olarak finansman yöntemleri, muhasebe mesleğinin gelişim düzeyi, muhasebe bilgilerinin kullanıcılarının eğitim ve gelişmişlik düzeyi gibi faktörlerden kaynaklanmaktadır.

Ancak, son yıllarda yapılan çalışmalar, ülkeler-birlikler arasındaki muhasebe standardı farklılıklarını ülkelerin kendi uygulamalarında yapacakları değişikliklerle uluslararası muhasebe standartları ile uyumlandırarak azaltmak yönündedir.

Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak Dünyadaki gelişmiş birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Ancak Türkiye’de yapılan çalışmalar neticesinde çoklu bir muhasebe standardı sistemi ortaya çıkmış ve bir işletme bazen birden fazla muhasebe sistemine tabi olur hale gelmiştir. Söz konusu standartlar incelendiğinde, uluslararası muhasebe standartlarına en yakın uygulamanın SPK Seri: XI, No: 25 Tebliğiyle açıklanan muhasebe standartları ile belirlendiği görülmektedir. Hatta öyle ki bazı küçük farklılıkların dışında bu standartlar uluslararası muhasebe standartların adeta çevirisi durumundadır. Dünyada bu konuda cereyan eden eğilimler de göz önüne alındığında; bir an evvel çoklu standart uygulamasından vazgeçilmeli, mevcut standartlar uluslararası muhasebe standartlarına uyum dereceleri de dikkat alınarak birleştirilip tek bir muhasebe standartları sistemi olarak açıklanmalı, bu konuda tek yetkili otorite olarak da Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

ilan edilmelidir. Böylece hem muhasebeciler-uygulayıcılar-öğrenciler açısından standartlar arasındaki farklılıkları anlamak bir uzmanlık işi olmaktan çıkmış, hem de işletmeler herkes için ayrı muhasebe standardına göre mali tablo düzenlemek maliyetinden kurtulmuş olacaklardır.

Bu bölümde muhasebe standartlarının tanımı, önemi, oluşturulma süreci, oluşturulması sürecinde gelişmiş bazı ülkelerde ve Türkiye’de yapılan çalışmalar ve muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırmasına yönelik yapılan çalışmalar hakkında bilgi verilmektedir.

3.1.1. Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Önemi

Muhasebe, genel anlamda işletmenin mali durumunu gerçeğe uygun olarak yansıtmayı amaçlayan bir sistemdir. Kaynağın, doğal kurallara dayanması gerekmektedir. Muhasebe ile ilgili doğal kurallar bilimsel ve tarafsız yaklaşımlar sonucu oluşmaktadır.¹⁶⁵

Muhasebe uygulamaları, kaynağını muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartlarından almalıdır. Muhasebe uygulamalarının belirli temellere uyması zorunludur ve bu nedenle muhasebe kavram ve ilkelerine dayanarak muhasebe standartları geliştirilmiştir.¹⁶⁶

Muhasebe bilgi sistemi, planlama, kontrol, koordinasyon, analiz ve karar verme için bilgi toplama, saklama ve yayma amacıyla birlikte çalışan ve birbiriyle ilişkili unsurlar topluluğudur.¹⁶⁷ Muhasebe bilgi sistemi, işletme süreçlerinin muhasebe yönünü yansıtır ve iktisadi kurumda hâlihazırda veya gelecekte çıkarı bulunan ve bu

¹⁶⁵ İbrahim Lazol, “SPK Uygulamaları, Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Üçgeninde Muhasebe”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Mufad Yayınları, Sayı: 7, İstanbul, Temmuz 2000, s.9.

¹⁶⁶ Başak Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2002, s.4.

¹⁶⁷ Abdullah Tekin ve Raif Parlakkaya, “Tümleşik Bilgi Sistemleri ve Muhasebe Bilgi Sistemi”, http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=201, [01.02.2008].

nedence kurum hakkında bilgi edinme ihtiyaçı olan karar vericilere bilgi temin etme işlevini yapar.¹⁶⁸

Muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin, kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgiler aktarabilmesi, benzer olayları benzer şekilde ifade etmesi, ürettiği bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırabilir olması belirli muhasebe standartlarına göre hazırlanması ile mümkündür.¹⁶⁹

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamaların yönlendiren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar olarak tanımlanabilmektedir.¹⁷⁰

Muhasebe standartları, mali tablo ilkelerinin uygulamaya geçirilmesini sağlayan esaslar ve yöntemlerden oluşur. Bu standartlar ekonomideki tüm sektörlerle ilgili olabileceği gibi sadece bir sektörü de ilgilendirebilir. Örneğin; “*Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması*” standardı sadece bankacılık sektörünü ilgilendirmesine rağmen, “*Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standardı*” ise, ekonomide yer alan tüm sektörleri ilgilendirmektedir.¹⁷¹

Muhasebe standartlarının uygulamaya konulması işletmeler açısından çok önemlidir. Muhasebe standartları, işletmelerin finansal performanslarını farklı dönemlerde aynı temelde karşılaştırma yapmalarına ve işletme için önemli konularda karar almalarına yardımcı olur. İşletmenin ileriye dönük gerçekçi planlarının oluşturulması, isabetli hedef ve amaçların belirlenmesine yardımcı olur. İşletmelerin dönemler itibarıyla analiz kolaylığı sağlayarak aynı sektördeki diğer işletmelerin finansal performanslarına dayanarak yapılan karşılaştırmalarda doğru bir biçimde yorumlanmasına yardımcı olur. Ayrıca muhasebe standartları işletmelerin denetimlerinin kolaylaştırılmasına da yardımcı olmaktadır. Kısacası muhasebe

¹⁶⁸ Necdet Şensoy, **Nakit Akış Tabloları**, Yayılım Yayıncılık, İstanbul 2002, s.1.

¹⁶⁹ Akgül ve Akay, 2002, **a.g.e.**, s.4.

¹⁷⁰ M. Selçuk Uslu, “Muhasebe Standartları Yüksek Öğretimde Öğrenciye Hangi Aşamada Verilebilir; Bir Örnek: ABD Uygulaması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Ankara: Mōdav Yayınları, Sayı: 9, Ocak 1998, s.25.

¹⁷¹ Yüksel Koç Yalkın, “Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Ankara: Mōdav Yayınları, Sayı: 2, Haziran 2002, s.2.

standartları işletmeler ve ülke ekonomisi açısından son derece önemlidir. Bu nedenle muhasebe standartlarının benimsenerek, doğru bir biçimde uygulanması gerekir.¹⁷²

3.1.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci

Dünyada muhasebe işlemleri artık tümüyle elektronik ortamda yürütülüyor. Önemli olan işlemlerin kaydı değil, mali tabloların denetimidir. Denetim ve değerlendirme için standart oluşturulması esastır.¹⁷³

Muhasebe standartlarının uygulanması sırasında bazı sorunlar, uygulamaya başladıktan sonra ortaya çıkabilmektedir. Veya standartlarda kısmen değişiklik ihtiyacı doğabilmektedir. Bunlarda zamanla yeni standart oluşturulması yoluyla düzeltilmekte ve giderilmektedir.¹⁷⁴

İşletmelerin ve işletme dışı çevrelerin karar alma sürecinde belirleyici rolü olan muhasebe standartları, birçok çıkar grubunun ilgi odağı durumunda olup, muhasebe standartlarının kimin tarafından belirleneceği de tartışma konusu olagelmıştır. Muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda ileri sürülen görüşler şunlardır;

- Muhasebe standartlarının yasama yoluyla belirlenmesi,
- Muhasebe standartlarının özel sektör düzenleyici kuruluşları vasıtasıyla belirlenmesi,
- Kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi.¹⁷⁵

¹⁷² Akgül ve Akay, 2002, **a.g.e.**, s.5.

¹⁷³ Mustafa Özyürek, **Vergi Dünyasına Bakış, Muhasebe Standartlarını Kim Oluşturmalı**, Türmob Yayınları, Yayın No: 59, Ankara 1999, s.123.

¹⁷⁴ Ahmet Hayri Durmuş, **Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31)**, TMUD Yayınları, Yayın No: 7, İstanbul 1992, s.6.

¹⁷⁵ Saim Üstündağ, “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 1, Nisan 2000, s.32.

3.1.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Yapılan Çalışmalar

Finansal krizler ve son yıllarda dünyada yaşanan muhasebe skandalları uluslararası alanda muhasebe standartlarının kalite tartışmaları ve uluslararası uyumlaştırılma ihtiyacı ile birlikte, muhasebe standartlarının oluşturulması süreci ve muhasebe standardı oluşturma fonksiyonu üstlenen kuruluşları da gündeme taşımıştır. Muhasebe standartlarının oluşturulması amacıyla son yıllarda, bağımsız kurulların yapılandırılmakta olduğu gözlenmektedir.¹⁷⁶

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür.¹⁷⁷

Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası AB’ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır.¹⁷⁸

Bu bağlamda, ülkemizin gelişmekte olan bir ülke konumunda olması, muhasebe standartlarıyla ilgili çalışmaların, ekonominin gelişmesi ve ülkemizin dışa açılmasıyla paralel olmasını gerektirmiştir.¹⁷⁹

TMSK; UFRS’yi set olarak aynen uygulama konusunda ilke kararını almış ve IASB ile yapılan telif hakkı sözleşmesi kapsamında uluslararası muhasebe

¹⁷⁶ TMSK, **2006 Faaliyet Raporu**, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayınları, Ankara, Mayıs 2007, s.19.

¹⁷⁷ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, Ekim 2006, **a.g.e.**, s.4.

¹⁷⁸ Sabri Bolat, “Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye’de Yapılan Çalışmalar”, <http://gmtml.tr.gg/B%26%23304%3BRAZDA-AVRUPADAN-MUHASEBE.htm?PHPSESSID=ad5cfe329e8168893169598bd8bff589>, [28.03.2008].

¹⁷⁹ Ayboğa, Eylül 2003, **a.g.m.**, s.105.

standartlarının Türkçe çevirilerini Türk Muhasebe Standartları olarak resmi gazetede yayımlamıştır.¹⁸⁰

Türkiye’de muhasebe uygulamalarını genelde TTK ile VUK’daki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği veya uygun bulunmadığı durumlarda, yasal statüye sahip bazı kuruluşların kendi etki alanlarına giren işletmeler için, muhasebe uygulamalarını yönlendirici çalışmalar yaptığı görülmektedir. Bu kuruluşlardan önemli olanlarını şöyle sıralayabiliriz:¹⁸¹

- İktisat Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu
- Türk Bankalar Birliği
- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi
- Sigorta Murakabe (Denetleme) Kurulu
- Sermaye Piyasası Kurulu
- Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü’nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)

¹⁸⁰ Nalan Akdoğan, “Türkiye Muhasebe Standartları’nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi”, <http://www.modav.org/yazard.asp?yzrid=2&yaziid=29>, [30.03.2008].

¹⁸¹ Yahya Arıkan, “Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, İstanbul: İSMMM Yayınları, Sayı: 36, 1996, s.60-71.

3.2. MUHASEBE STANDARTLARININ ULUSLARARASI UYUMLAŞTIRILMASI VE UYUMLAŞTIRMAYA YÖNELİK YAPILAN ÇALIŞMALAR

Son yıllarda teknolojik ilerlemelerle birlikte finansal işlem hızında meydana gelen inanılmaz artış ve fon akımlarının serbestleştirilmesi yönündeki politikalar sermaye piyasalarının uluslararası bir boyut kazanmasını sağlamış, arası finansal piyasalarda, sermaye piyasaları yoluyla fon toplanması yöntemi ağırlık kazanmaya başlamıştır. Günümüzde birçok borsaya çok sayıda yabancı işletme kote olmuş, sınır ötesi menkul kıymet satışları bazı ülkelerde gayrisafi yurtiçi gelirin de üzerine çıkmış, menkul kıymet piyasalarında yabancı yatırımları artmıştır. Sermaye piyasalarındaki bu gelişmeler, güvenilir finansal bilgilerin uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını zorunlu kılmaktadır. Başka ülkelerden fon sağlamak isteyen bir işletmenin mali tablolarının ayrıca bir düzeltmeye veya yeniden düzenlemeye ihtiyaç göstermeksizin diğer ülkelerde de kabul görmesi, başta maliyetlerin azalması ve yatırımcının korunması olmak üzere pek çok avantaj sağlayacaktır.¹⁸²

Küreselleşme ve buna bağlı olarak dış ticaretin gelişimi sonucunda birçok ülkede ekonomik faaliyetler, genellikle başka ülkelerde de faaliyetleri bulunan çokuluslu işletmeler tarafından gerçekleştirilmektedir. Muhasebe ve raporlama standartlarında ortak uygulamaların benimsenmesi çokuluslu işletmeler açısından; mali tabloların hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülkeler arasında iş gücü hareketlerinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda fayda sağlayacaktır. Ayrıca; bu işletmeler dünya çapında ülkeler arasında kaynak aktarımları yapmakta olup, güvenilir finansal bilgiler olmaksızın bu işlemlerin kontrol edilmesi mümkün değildir.

¹⁸² TMSK, Mayıs 2007, a.g.e., s.19.

Dünyanın değişik bölgelerinde ülkeler arasında ekonomik işbirlikleri, ekonomik topluluk ve birlikler şeklinde yapılanmaların yaygınlık kazandığı görülmekte ve bu tür bölgesel işbirliklerinin hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak; muhasebe standartlarındaki farklılıkların ortadan kaldırılarak, üye ülkelerde faaliyet gösteren işletmelere ilişkin mali bilgilerin karşılaştırılabilir olmasının sağlanmasına yönelik önlemler alınmaktadır.¹⁸³

Her ülkenin farklı ulusal muhasebe sistemi vardır. Bu farklılıktan dolayı ülkelerarası yapılan muhasebe işlemlerinde uyumlaştırma oldukça zor olmaktadır. Bu nedenle Uluslararası Muhasebe Standartları uyumlaştırma açısından faydalı olmaktadır.¹⁸⁴ Mali raporların, şeffaf, kolayca anlaşılabilir ve birbiri ile karşılaştırılabilir nitelikte olması küreselleşen dünya ekonomisi için çok büyük önem taşıyor. Kolayca anlaşılabilir ve birbiri ile karşılaştırılabilir nitelikteki mali raporlar ise ancak Uluslararası Muhasebe Standartları ile sağlanabilmektedir.¹⁸⁵

Ülkeler arasında muhasebe açısından farklılıkları dört başlık altında toplayabiliriz:¹⁸⁶

- Muhasebe uygulamalarının yasal düzenlemeler veya mesleki örgütler tarafından saptanması,
- Değerlemede ihtiyatlı ve iyimser olunması,
- Muhasebe uygulamalarının esnek ve tekdüze olması,
- Finansal bilgilerin açıklanmasında gizlilik ve şeffaflık bulunması.

Farklı finansal raporlama ilke ve kuralları nedeniyle muhasebe alanında önce ulusal düzeyde daha sonra ise uluslar arası düzeyde standardizasyon sağlanması gerekmektedir.¹⁸⁷

¹⁸³ TMSK, Mayıs 2007, **a.g.e.**, s.19.

¹⁸⁴ S. Jeffrey Arpan, Lee H. Rade Baugh, **International Accounting and Multinational Enterprises**, Two Edition, UAS: John Wiley, 1985, s.327.

¹⁸⁵ Nazım Hikmet, “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Karşı Görüşler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, İstanbul: Mufad Yayınları, Sayı: 10, Nisan 2001, s.70.

¹⁸⁶ Aydın Karapınar, “Muhasebe Uygulamalarında Uluslararası Uyumun Araştırılması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, İstanbul: Mödav Yayınları, Sayı: 2, Haziran 2000, s.85.

Globalleşmenin muhasebeye en önemli etkisi Uluslar arası Muhasebe Standartlarının oluşturulması gereğinin ortaya çıkmasında olmuştur. Globalleşme sadece işletmelerde değil, muhasebe sistemlerini ve muhasebe meslek mensuplarını da etkilemektedir.¹⁸⁸

Muhasebede globalleşme ve uluslar arası standardizasyon, uygulama kolaylığının sağlanması açısından önem taşımaktadır. Global standardizasyonun var olduğu bir sistemde, kayıt ve sınıflama gibi çeşitli muhasebe işlemlerinin anlaşılması ve yorumlanması kolaylaşmaktadır. Uluslar arası düzeyde, tekdüzen bir muhasebe sisteminin uygulanması, hesap ve terim birliği sağlanmasını, uluslar arası faaliyetlerde bulunan işletmelerin finansal tablolarının anlaşılır ve güvenilir olmasını sağlayabilir.

Muhasebede uyumlaştırma, çeşitli ve değişik muhasebe uygulamalarını tekdüzenliliğe doğru yönlendiren çalışmalar olarak nitelendirilebilir. Standardizasyon, muhasebe tekniği ile ilgili bazı uluslar arası kurallar biçiminde ortaya çıkmaktadır. Uyumlaştırma deyimi, AB komisyonu tarafından ortaya atılan ve bu topluluğa üye ülkelerin muhasebe uygulamalarında bir birlik sağlanmasını amaçlayan çalışmalardan oluşmaktadır. Standardizasyon deyimi ise, genellikle Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi'nin çalışmaları için kullanılmaktadır.¹⁸⁹

Avrupa Birliği'ne üye olma çabalarını sürdüren ve bir anlamda Gümrük Birliği kapsamında büyük gelişmeler sağlayan ülkemizin karşılaşılabileceği önemli sorunlardan biri de muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasıdır.¹⁹⁰

1930'lu yıllardan günümüze sermaye piyasalarında ve menkul kıymetler borsalarında yaşanan her krizden sonra; kamuoyunu aydınlatma çabaları artmıştır. Finansal tablolarda şeffaflığın sağlanması ve bilginin tam açıklanmasının ilk adımları da muhasebe standartlarının üretilmesi ve zaman içinde kalitesinin artırılması için atılmıştır. Ekonomilerde yaşanan risk ve kriz faktörünün derecesi aynı zamanda kaliteli

¹⁸⁷ Ayboğa, Eylül 2003, **a.g.m.**, s.99.

¹⁸⁸ Ülkü Ergün, "Küreselleşmenin Meslek Elemanlarına Etkisi", **Türkiye XIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**'nda Sunulan Bildiri, Çeşme-İzmir, 1993, s.403.

¹⁸⁹ Ümit Gücenme, "Küreselleşmede Muhasebe Standartları", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, İstanbul: MUFAD Yayınları, Sayı: 5, Ocak 2000, s.7.

¹⁹⁰ Gökdeniz, 1996, **a.g.e.**, s.107.

muhasebe standartlarına olan ihtiyacın derecesini de beraberinde getirmiştir. Her ülke bir yandan ulusal muhasebe standartlarını oluşturur veya geliştirirken, diğer yandan da uluslar arası sermaye hareketlerinden ve uluslar arası yatırımlardan pay alabilmenin neredeyse ön şartı haline gelen uluslar arası muhasebe standartlarına da uyum sağlayabilmenin arayışına girmiştir.¹⁹¹

Globalleşmenin meydana getirdiği uluslar arası yoğun faaliyetler bir işletmenin finansal bilgilerinin birçok ülke finansal tablo kullanıcıları tarafından paylaşımını da ortaya çıkarmıştır. Ülkeler arası farklılıklar mali bilgilerin karşılaştırılabilir ve yeknesak olmasına engel teşkil etmiştir. Her ne kadar ülkelerdeki muhasebe standartlarını tespit eden kurumlar global uyumlaştırma için önemli bir güç oluşturmakla birlikte, tek başına gerçekleştirilen bu çabalar tam anlamıyla ortak bir uyumlaştırma için yeterli değildir. Bütün bu gelişmeler, Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi'nin de kurulmasına sebep olmuştur.¹⁹²

3.2.1. Birleşmiş Milletler (BM) Tarafından Yapılan Çalışmalar

BM, uluslararası muhasebe konusuna 1970'lerin başından itibaren ilgi göstermiş olup, BM tarafından muhasebe standartları ve raporlamaya ilişkin olarak yapılan çalışmaların başından itibaren çokuluslu işletmelerin faaliyetlerine yönelik olduğu görülmektedir.¹⁹³ Konu ile ilgili olarak BM bünyesinde bir komisyon kurulmuş; ayrıca, 1982'de Ekonomik ve Sosyal Konsey tarafından çokuluslu işletmelere ilişkin birimin bir parçası olarak faaliyet gösteren "*The Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting*" (ISAR) olarak anılan bir çalışma grubu oluşturulmuştur. ISAR tarafından yapılan çalışmalar yıllık olarak

¹⁹¹ Ömer Lalik, "Sermaye Piyasasının Başarısı İçin Kaliteli Muhasebe Standartları", **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu**'ndan Bildiri, İzmir: SMMM Odası, 4-8 Kasım 1998, s.22.

¹⁹² Fuat Öksüz, "Küreselleşme Çabaları Doğrultusunda Batı Ülkelerinin Muhasebe Sistemindeki Gelişmeler", İSMMMO tarafından düzenlenen **21. Yüzyıla Girerken Muhasebe Denetimi Mesleği ve Teknolojik Gelişmeler** konulu sempozyumda sunulan bildiri, Antalya, 5-9 Mayıs 1999, s.148-149.

¹⁹³ Peter Taylor ve S. Turley, **The Regulation of Accounting**, Basil Blackswell Ltd, New-York 1986, s.161-162.

yayımlanmakta, muhasebe alanında dünya çapında ortaya çıkan gelişmeler ve önemli muhasebe konularında gelişmekte olan ülkelere ve eski doğu bloğu ülkelerine faydalı bir kaynak oluşturmaktadır. BM'nin muhasebe alanındaki çalışmalarına gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelere katkıda bulunma yaklaşımı ağır basmaktadır.¹⁹⁴

BM nezdindeki Komisyon ve ISAR esas olarak gelişmemiş ülkelere yönelik çalışmalar yaparken, gelişmekte olan ülkelere de yardımcı olma amacına ağırlık vermektedir. Bu iki grup periyodik olarak toplanmakta, bu toplantılara IASC temsilcisi de katılmaktadır. Genel olarak BM ve IASC işbirliği içindedirler.¹⁹⁵ Ancak, BM son zamanlarda uluslararası muhasebe standartları konusundaki rolünü "gözlemci" statüsü ile sınırlandırmış görünmektedir.¹⁹⁶

BM'nin, konumu itibariyle muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonunda etkin rol alması mümkündür. Ancak, yukarıda da değinildiği üzere, BM nezdinde bugüne kadar yapılan çalışmalar bu alanda BM tarafından yapılabileceklerin sınırlı olduğunu göstermektedir.¹⁹⁷

3.2.2. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Tarafından Yapılan Çalışmalar

OECD'ye gelişmiş ya da gelişmekte olan az sayıda ülke üyedir. OECD de çokuluslu işletmelerin aktivitelerinin açıklık kazanması için 1976 yılında çokuluslu işletmelerin Kurallar seti adı altında bir çalışma yayınlamıştır. Bu çalışmanın amacı, birçoğunun anayurdu OECD'ye üye ülkeler olan çokuluslu işletmelere olan güveni arttırmak ve eleştiri alan konulardaki açıklarını gidermektir.

OECD bir Muhasebe Standartları Çalışma Grubu (Working Group on Accounting Standards) oluşturulmuştur. Bu grupta, gelişmiş dünyadan devlet uzmanları

¹⁹⁴ Lawrence, 1996, **a.g.e.**, s.262.

¹⁹⁵ D.S. Frederick Choi, **International Accounting and Finance Handbook**, John Willey&Sons Inc, New-York 1997, s.10-14.

¹⁹⁶ Peter Carlson, "Advancing the Harmonisation of International Accounting Standards; Exploring an Alternative Path", **The International Accounting**, Vol: 32 Number: 3, 1997, s.360-361.

¹⁹⁷ Üstündağ, Nisan 2000, **a.g.m.**, s.49-50.

muhasabe konularını tartışmaktadırlar. Bu grup muhasabe standartlarını oluşturan bir kuruluş değildir. Daha çok raporlama yükümlülüklerine ilişkindir.¹⁹⁸

Ayrıca, muhasabe standartları konusu OECD'nin çok geniş çalışma alanlarının sadece birini oluşturmakta olup; kendi amaçları ile çelişmediği sürece uluslararası muhasabe standartları oluşturulması faaliyetlerini IASB'ye bırakma eğiliminde görünmektedir. Standartların oluşturulmasındaki rolü "gözlemci" statüsü ile sınırlandırılmış durumdadır.¹⁹⁹

3.2.3. Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü (IOSCO) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Son yıllarda bütün dünyada küreselleşme nedeniyle uluslararası muhasabe standartları oluşturulması konusu büyük ilgi görmektedir. IOSCO Teknik Komitesi'nin 1989 yılında "*uluslararası halka arzlar*" üzerine hazırladığı raporda; ülkeler arasındaki farklı raporlama yükümlülüklerinin sınır ötesi menkul kıymet ihraçlarında en çok problem yaratan hususlardan biri olduğu belirtilmiştir.²⁰⁰

IOSCO, uluslararası kabul gören muhasabe standartlarını kendisi belirlemek yerine, standartların oluşturulmasında IASB'nin çalışmalarını destekleme politikasını benimsemiştir. 1995 yılı sermaye piyasaları düzenleyici kuruluşlarının muhasabe standartlarının harmonizasyonundaki fonksiyonu açısından bir dönüm noktası olmuştur. 1995'de IOSCO'nun yıllık toplantısında, IOSCO ve IASB uluslararası menkul kıymet ihraçlarında esas alınacak muhasabe standartlarının oluşturulması yönünde anlaşmaya varmışlardır. IOSCO ve IASB'nin ortak girişimleri muhasabe standartlarının harmonizasyonu çabalarını önemli bir aşamaya taşımış bulunmaktadır.²⁰¹

¹⁹⁸ Akgül ve Akay, 2002, **a.g.e.**, s.28-29.

¹⁹⁹ Üstündağ, Nisan 2000, **a.g.m.**, s.50.

²⁰⁰ Akgül ve Akay, 2002, **a.g.e.**, s.29-30.

²⁰¹ Üstündağ, Nisan 2000, **a.g.m.**, s.52.

3.2.4. Uluslararası Para Fonu (IMF) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Uluslararası kabul gören muhasebe standartlarının ya da uygulama prensiplerinin geliştirilmesi, ekonomik politika geliştirilmesine ve uluslararası finansal sistemin güçlendirilmesine katkıda bulunmaktadır. IMF'in bu konuya olan ilgisini arttıran etkenlerden biri uluslararası kamuoyundan gelen veri açıklaması, parasal ve finansal şeffaflık, bankacılık, menkul kıymet ve sigorta işlemlerinde düzenleme, denetleme, muhasebe, iflas ve işletme yönetimi de dâhil olmak üzere ekonomi ve finansla ilgili bazı alanlarda standartların belirlenmesi çağrısı oluşmuştur. IMF ve Dünya Bankası IFAC çalışmalarının Kamu Sektörü Komitesi'ne katılmakta ve IFRS/IAS'a dayalı olarak muhasebe standartları geliştirmeyi hedeflemektedir.²⁰²

3.2.5. Avrupa Birliği (AB) Tarafından Yapılan Çalışmalar

AB'nin üye ülkelerin serbest ticaret yapabilecekleri tek bir pazar oluşturma amacı doğrultusunda, üye ülkelerin muhasebe uygulamalarının da uyumlaştırılması amaçlanmaktadır. AB tarafından muhasebe standartlarının harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar 1957 Roma Anlaşması hükümleri uyarınca üye ülkelerin işletmeler kanunlarının uyumlaştırılması gereği çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.

Avrupa Birliği'nce muhasebe standartlarının harmonizasyonuna ilişkin girişimler direktifler vasıtasıyla yürütülmekte olup; bu amaçla Dördüncü, Yedinci ve Sekizinci direktifler yayımlanmıştır. Dördüncü Direktif belli tipteki işletmelerin düzenleyecekleri mali tabloların biçimsel yapılaşma, kapsamına, değerlendirme ilkelerine ve denetimine ilişkin esasları düzenlerken, Yedinci Direktif konsolide mali tablolarla ilgili hükümleri içermektedir. Sekizinci Direktif'te ise mali tabloların denetimini yürütecek denetçiler ve nitelikleri ile ilgili hususlar yer almaktadır.²⁰³

²⁰² Akgül ve Akay, 2002, **a.g.e.**, s.30-31.

²⁰³ Gökdeniz, 1996, **a.g.e.**, s.29 & Nalan Akdoğan, "Dördüncü Yönergenin Öngördüğü Bilanço Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması", **Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Avrupa Topluluğu'na Entegrasyonda Muhasebe Standartları, Girne, 1991, s.5-6.

AB bünyesinde direktifler vasıtasıyla muhasebe standartlarında harmonizasyon sağlama çabalarında başlangıçtan itibaren; direktiflerin teknik olarak eksiklikler taşıması, direktiflerin üye ülkeler tarafından ulusal mevzuata zamanında aktarılmaması nedeniyle ülkeler arasında farklılıkların devam etmesi, muhasebe ile ilgili direktiflerde yayımlandıkları tarihten itibaren değişiklik yapılmaması sonucu güncelliğin sağlanamaması ve kalite geliştirici mekanizmaların oluşturulamaması, muhasebe standartlarında uyumlaştırmanın karşılıklı tanıma yöntemiyle sağlanması politikasının başarısızlıkla sonuçlanması, üye ülkelerin ulusal muhasebe standardı oluşturucu komisyonlar veya kurullar kurması nedeniyle direktiflerin içerdiği hükümlerin yumuşatılması, büyük Avrupa işletmelerinin AB muhasebe standartlarına uymaları halinde uluslararası sermaye piyasalarından faydalanabileceklerini ummalarına karşın bunun gerçekleşmemesi gibi birtakım sorunlarla karşılaşmıştır.

AB, 1990'lı yılların başından itibaren söz konusu sorunların önüne geçilebilmesi için; mevcut direktiflerin gözden geçirilmesi, Avrupa çapında muhasebe standardı oluşturacak bir kurulun kurulması gibi hususları da içeren alternatif harmonizasyon stratejileri üzerinde çalışmıştır. Sonuç olarak, 14 Kasım 1995'de Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarının harmonizasyonunda AB'nin yeni stratejisini belirleyerek Avrupa Konseyi'ne ve Avrupa Parlamentosu'na bildirmiştir. Buna göre, AB'nin yeni stratejisi; uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde IASC/IOSCO girişimlerinin desteklenmesi ve AB muhasebe uygulamalarının IAS ile uyumlu hale getirilmesi yönündedir. Ancak, muhasebe standartlarının harmonizasyonun tam anlamıyla başarılabilmesi ile ilgili olarak halen cevaplanması gereken birçok soru bulunmaktadır.²⁰⁴

²⁰⁴

Üstündağ, Nisan 2000, **a.g.m.**, s.50-51.

3.2.6. Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu (IASC) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Uluslar arası muhasebe standartlarındaki farklılıkları uyumlaştırmak, mevcut standartları geliştirmek ve yeni standartlar hazırlamak amacıyla 1973 yılında merkezi Londra'da bulunan bağımsız bir organizasyon niteliğindeki Uluslar arası Muhasebe Standartları Komisyonu (International Accounting Standards Committee-IASC) kurulmuştur. Komisyona 104 değişik ülkeden 2.000.000 muhasebeciyi temsil eden 143 muhasebe kuruluşu üyedir.²⁰⁵

Uluslar arası muhasebe standartlarının oluşturulması sürecinde öne çıkan bir örgüt olarak IASC, etkili küresel ve bölgesel aktörlerle kurmuş olduğu özel ilişkileri nedeniyle, çeşitli ulusal ve uluslar arası örgütlerin oluşturduğu çok aktif bir ağ düzeneği içinde işlev görmektedir.²⁰⁶

Kuruluşundan itibaren ilk 15 yıl süresince, IASC 26 standart ve çok sayıda taslak hazırlamış olmasına rağmen, temel farklılıkları ortadan kaldırmaya yönelik önemli bir düzenleme yapamamıştır. 1989 yılında Dünya menkul kıymetler borsası ile ilgili düzenlemeleri yapan Uluslar arası Menkul Kıymetler Komisyonu Örgütü (IOSCO) belirli koşulların yerine getirilmesi, (yeni standartların belirlenmesi, uygulamada işletmelere tanınan inisiyatifin daraltılması ve açıklık-kamuyu aydınlatma prensibine daha fazla önem verilmesi) halinde IASC tarafından kabul edilen standartları (IAS) destekleme kararı almıştır.²⁰⁷ Gerekli koşulların yerine getirilmesi halinde farklı ülkelerde hisse senedi işlem gören işletmeler açısından tek tip mali tablo hazırlamak yeterli olabileceği gibi uluslar arası standartların uyumlaştırılmasında da önemli bir gelişme sağlamış olacaktır.²⁰⁸

²⁰⁵ <http://www.iasc.com>, [03.03.2008]

²⁰⁶ Özgür Özmen Uysal, "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslar arası Örgütler", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 17, Ocak 2006, s.87.

²⁰⁷ Nobes Christopher, **International Accounting Standards and Their Effect on the Financial Reporting of UK and Other European Companies**, Management Accounting, London, Jul/Aug 1998, s.1.

²⁰⁸ Servet Özkök, "Avrupa Birliği'ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çalışmaları", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 2, Ekim 2000, s.92.93.

3.2.7. Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu (FCE) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu (FCE) 1987'de Çalışma Grubu ve Avrupa Muhasebe Uzmanları Birliği, adlı iki organizasyondan kurulmuştur. Federasyon özellikle AB ile bağılı çalışmalar yürütmektedir. Şöyle ki AB Komisyonu'na şirketler hukuku ve muhasebe harmonizasyonu konularında tavsiyeler vermektedir. Denetim, muhasebe ve vergi konularında çalışmalar yapmaktadır.

3.2.8. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (UMF) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Uluslararası Muhasebe Federasyonu (UMF)'nin aslında belki de burada IASB'den ayrı olarak çalışıyor olarak diğeri organizasyonlar alt başlığı altında incelenmesine karşı çıkılabilir. Şöyle ki, UMF'nin çalışmaları IASB ile adeta bütünleştirdiği gözükmektedir. Ancak UMF, IASB'den bağımsız bir kuruluştur ve onun bir alt kurumu değildir. Bu bağlamda UMF'den de ayrıca bahsedilmesinde fayda görülmektedir.

UMF, 11. Uluslararası Muhasebeciler Kongresinden sonra, 1977'de oluşturulmuştur. UMF'nin görevleri denetim için uluslararası alanda yönlendirmeler oluşturmak, muhasebe eğitimi ve yönetimi ile teknik araştırmanın teşvikidir. UMF'nin bir diğeri görevi ise her beş yılda bir Uluslararası Muhasebe Kongresi'ni düzenlemektir.

3.2.9. Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türkiye’deki Uygulamaların Karşılaştırılması

Küreselleşen dünya ortamında, her ülkenin benimseyebileceği standartların oluşturulması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Uluslararası uyumlaştırılmış standartlara ulaşmadan önce ülke içinde muhasebe farklılıklarının giderilmesi gerekecektir.

Uyumlaştırmanın en büyük yararı, uluslararası finansal bilgilerin tek formda birleştirilmesidir. Yine uyumlaştırma, bütün dünyadaki yerel ekonomik, hukuki ve sosyal seviyeyi mümkün olduğu en yüksek düzeye çıkarma ve tutarlı hale getirmektir. Yine bunun yanında, muhasebe ilkeleri ve standartlarında henüz yeterli gelişmeyi sağlayamamış ülkeler açısından yol gösterici olması ve ülke standartlarının kalitesinin yükseltilmesini sağlamaktadır.²⁰⁹

Ülkelerarası uygulama farklılıklarının tamamıyla ortadan kaldırılması mümkün değildir. Ama bunun için son yıllarda yapılan çalışmalar bu zorluğu bir ölçüde gidericidir. AB üyesi ülkelerde borsaya tabi işletmeler IAS/IFRS uygulamasına 2005 yılında başlamıştır. Bunun olmasıyla ülkemizde SPK ve BDDK’ da kendi sektörleri içindeki işletmelerde uygulanması amacıyla IAS/IFRS’ye uyumlu tebliğler yayınlamışlardır. TMSK’nın son olarak yayınladığı çeviri metinleri de uyumlaştırmanın Türkiye’de de ciddi anlamda yapıldığının göstergesidir.

Ülkemizde son yıllarda, muhasebe standartları konusunda büyük yol kat edilmiştir. Özellikle SPK’ca yayımlanan tebliğler ve son olarak Maliye Bakanlığı’nca yayımlanan “*Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ*” ile ülkemizdeki muhasebe uygulamalarındaki başıbozukluk büyük ölçüde giderilmiş ve uluslararası standartlara uyum konusunda önemli adımlar atılmıştır.

SPK’ca ve Maliye Bakanlığı’nca yapılan düzenlemelerde, IASB tarafından yayımlanan standartlar ile Avrupa Topluluğu’nun yönergeleri göz önüne alınmış, yapılan çalışmaların bunlarla uyumlu hale getirilmesi amaçlanmıştır. Türkiye’nin

²⁰⁹ Murat Kiracı ve Tunç Köse, “IASB, FASB ve TMSK’teki Muhasebe Standartları Süreci ve Uyumlaştırma”, *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 1, Sayı:3, Haziran 2002, s.57.

Avrupa Topluluğu'na tam üye olması durumunda, muhasebe uygulama ve standartlarının Topluluk yönergeleri ile uyumlu olması zorunluluğunu da göz önünde bulundurursak yapılan bu çalışmaların önemini daha iyi anlayabiliriz.²¹⁰

SPK tarafından yapılan çalışmalar, Maliye Bakanlığı'nca yapılan çalışmalardan daha kapsamlıdır. Bunun başlıca nedeni Maliye Bakanlığı'nın konuya ilişkin çalışmalarının yeni başlamış olmasıdır. Ancak, SPK tarafından belirlenen standartlar, sadece SPK'ya bağlı kurum ve kuruluşları kapsadığından etki alanı küçüktür. Bu nedenle, Maliye Bakanlığı'nca yapılan çalışmaların devam ettirilmesi ve uygulamaya bir an önce geçirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, Maliye Bakanlığı'nca belirlenen standartlar ile SPK'ca belirlenen standartların uygulama birliği açısından birbirleriyle uyumlu olarak belirlenmesi de büyük önem taşımaktadır.

Aksi takdirde ülkemizdeki muhasebe uygulamalarının karmaşık bir hal alması kaçınılmaz olur. Ancak bu konuda asıl belirleyici kurumun TMSK olduğu ve muhasebe standartları konusunda tek yetkili kurumun TMSK olması gerektiği inancındayız.

Bu bölümde yapılacak değerlendirmelerde; IASB standartları ve AT yönergeleri ile SPK, Maliye Bakanlığı'nca yapılan çalışmalar, belli ana konularda karşılaştırılarak sunulmaya çalışılacaktır.

3.2.9.1. Genel Hükümler Açısından Karşılaştırılma

Genel hükümler açısından, ülkemizdeki muhasebe standartlarının (IAS ve AT yönergeleri) uyumlu olduğu görülmektedir.²¹¹

- Uluslararası standartlarda öngörülen finansal tablolar ülkemizdeki muhasebe standartlarında da yer almaktadır.

²¹⁰ Arıkan, 1996, **a.g.m.**, s.60-71.

²¹¹ Arıkan, 1996, **a.g.m.**, s.60-71.

- Finansal tablolardaki bilgilerin doğru ve güvenilir olması, işletmeler tarafından benimsenen muhasebe politikalarından önemli olanlarının finansal tablolarda, dipnotlar ve ekler aracılığıyla açık ve anlaşılır bir biçimde belirtilmesi ve muhasebe politikalarıyla ilgili açıklamaların finansal tablolarla bütünlük oluşturması, ülkemizde yayınlanan muhasebe standardı tebliğlerinde de belirtilmektedir.

- Uluslararası standartlarda önerilen; tam açıklama, tutarlılık, karşılaştırılabilirlik, sosyal sorumluluk, önemlilik, süreklilik, dönemsellik gibi kavramlar ülkemiz standartlarında da yer almaktadır.

3.2.9.2. Düzenlenen Bilançoların Biçimsel Yapı, İçerik ve Açıklayıcı Notlar Bakımından Karşılaştırılması

SPK ve Maliye Bakanlığı'nın belirlemiş olduğu bilanço modelleri, bazı başlıklarda birbirinden farklıdır.

Ayrıca ülkemizdeki bilanço modelleri ile uluslararası standartlardaki bilanço modelleri arasında bazı kalemlerin sıralanması, gruplandırılması ve ayırımında farklılıklar olduğu, ancak kapsam bakımından uluslararası standartların ruhuna genelde uyulduğu görülmektedir.

Ülkemizdeki standartlarda düzenlenmesi önerilen bilanço tipinin, AT dördüncü yönergesinin 9. maddesinde önerilen hesap tipi bilanço modelini esas aldığı görülmektedir.

Ancak 9. maddede bilanço kalemlerinin sıralanmasında aktife en az likit değerden başlayarak, likit değerlere göre bir sıralamanın yapıldığı oysa Türkiye uygulamalarında IASB standartlarında olduğu gibi en likit değerden en aza doğru bir sıralamanın esas alındığı görülmektedir.²¹²

²¹² Arıkan, 1996, a.g.m., s.60-71.

3.2.9.3. Uygulanan Değerleme Kurallarının Karşılaştırılması

Uluslararası standartları ile Türkiye uygulamaları değerlendirme kuralları bakımından karşılaştırıldığında uyum içinde bulunduğu, yalnızca bazı bilanço kalemlerine ilişkin hükümlerde farklılık olduğu görülmektedir. Uluslararası standartlarda temel değerlendirme ölçüsü olarak önerilen tarihi maliyet, ülkemiz uygulamalarında da kullanılmaktadır. Uluslararası standartlar, yenileme maliyetine veya diğer enflasyon muhasebesi yöntemlerinde yer alan bazı benzer değerlendirme ölçülerini bazı varlık unsurlarına alternatif değerlendirme esası olarak uygulanmasını öngörmüştür. Ülkemizde söz konusu tercihin kısmi olarak yapıldığı ve yalnızca amortisman tabii maddi duran varlıkları kapsayacak biçimde, Maliye Bakanlığı'nca saptanan usul ve esaslara göre yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı görülmektedir.

Dönen ve duran varlıkların satın alma ve üretim maliyeti tutarına hangi giderlerin gireceği konusunda belirleme yapan uluslararası standartlar ile Türkiye uygulamaları arasında da bir uyum bulunmaktadır.

Kuruluş giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri ülkemizdeki uygulamalarda da istenirse aktifleştirilirler. Kuruluş giderlerinin 5 yılda itfası ülkemiz uygulamasında da mevcuttur. Ancak kuruluş giderlerinin itfa edilmedikçe veya itfa edilmeyen kısmını karşılayacak kadar dağıtılabılır yedekler ve birikmiş karlar olmadığı sürece kar dağılımının yapılmayacağını öngören uluslararası standartlar ile ülkemiz uygulamaları çelişmektedir.²¹³

3.2.9.4. Gelir Tablolarına İlişkin Karşılaştırma

Uluslararası standartların öngördüğü gelir tipleri ile SPK ve Maliye Bakanlığı'nca öngörülen gelir tablosu tipleri içerik yönünden uyumludur. Hatta ülkemizdeki uygulamalar hem şekil hem de içerik yönünden uluslararası standartlardan çok daha ileri düzeydedir.

²¹³ Arıkan, 1996, a.g.m., s.60-71.

Sonuç olarak diyebiliriz ki; ülkemizde standartlar belirlenirken Uluslararası Muhasebe Standartları göz önüne alınmıştır. Bu nedenle ülkemiz uygulamaları UMS ile genelde uyumludur. Bu uyumun devam ettirilmesi, ülkemizin gelişmesi ve dünya ile bütünleşmesinde büyük önem taşımaktadır.²¹⁴

3.3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA YATIRIMLARA YÖNELİK DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI

Devletin desteği olmaksızın işletmeler tarafından yapılma ihtimali zayıf olan faaliyetleri özendirmek ve teşvik etmek amacıyla devlet; sektörler, ülkelere, bölgelere, ürünlere ve iş kollarına göre çeşitli devlet teşvikleri ve devlet yardımlarını uygulamaya koymaktadır.

Literatürde “teşvik” kavramı, belirli ekonomik ve sosyal faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen nakdi ve/veya gayrinakdi destek, yardım ve özendirmeler olarak tanımlanmaktadır.²¹⁵

Ülkemizde devlet desteği, 27.12.1994 tarih ve 94/6401 sayılı İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı kapsamında, prensip olarak gelişmiş ve batılı ülkelerin uygulamalarına paralel bir şekilde ve “bir faaliyetin yapılması” şartına bağlı olarak sağlanmaktadır.²¹⁶

Ülkemizde uygulanan devlet teşviklerini aşağıdaki gibi sınıflandırmak ve açıklamak mümkündür;²¹⁷

²¹⁴ Arıkan, 1996, **a.g.m.**, s.60-71.

²¹⁵ İsmail Çiloğlu, “Teşvik Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Hazine Dergisi**, Sayı: 8, 1997,

s.1.

²¹⁶ <http://www.foreigntrade.gov.tr/ihr/dvyardim/DEVLET%20YRD.doc>, [17.03.2008]

²¹⁷ <http://www.tbb.org.tr>, [17.03.2008]

- Devlet teşvikleri; devletin belirli koşulların geçmişte yerine getirilmiş olması veya gelecekte yerine getirilmesi şartıyla ve kaynak aktarımı yoluyla yaptığı yardımları,

- Varlığa ilişkin teşvikler; uzun vadeli varlıkların satın alınması, oluşturulması veya elde edilmesi şartlarına bağlı olarak, varlıkların cinslerine, yerlerine veya elde edilme ve tutulma sürelerine sınırlamalar da getirebilen teşvikleri,

- Gelire ilişkin teşvikler; varlıklarla ilgili olmayan diğer devlet teşviklerini,

- Feragat edilebilir krediler; devletin, belirli durumların varlığı halinde geri ödenmesinden feragat ettiği kredileri,

- Rayiç değer; sözleşmeye konu varlığın bilgili ve istekli taraflar arasında muvazaadan ayrı olarak el değiştirmesine veya yükümlülüğün yerine getirilmesine esas olmak üzere, öncelikle ilgili varlığın borsa değerini, borsa değerinin oluşmaması durumunda ise değerlendirme gününde bu tanıma uygun alım-satım değerini

ifade eder.

12.05.2005 tarih ve 5350 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla,²¹⁸ 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun²¹⁹ bazı maddelerinde değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerle daha önce teşvik kapsamında olmayan birçok il daha çeşitli teşvikler açısından yasa kapsamına alınmış ve böylece devlet teşviklerinden yararlanan il sayısı artmıştır.

Hatırlanacağı gibi, 5084 sayılı Kanunla belirli bir gelir düzeyinin altında kalan illerde vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak, enerji desteği sağlamak, kalkınmada öncelikli iller kapsamındaki diğer iller de dâhil olmak üzere yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temini gibi birçok teşvik sağlayarak, yatırım ve istihdam olanaklarının arttırılması

²¹⁸ Resmi Gazete, Sayı: 25819, Tarih: 18.05.2005.

²¹⁹ Resmi Gazete, Sayı: 25365, Tarih: 06.02.2004.

sağlanmıştır. Bu bağlamda işletmeler bu teşviklerden önemli ölçüde yararlanmışlardır.²²⁰

Devlet yardımları da; belirli koşulların yerine getirilmesi şartıyla devletin sağladığı ekonomik bir faydayı ifade etmektedir.

Bakanlar Kurulu'nun 27.12.1994 tarih ve 94/6401 sayılı Kararının 4. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak AB ve GATT normlarına uygun olarak hazırlanan; 98/10 sayılı Ar-Ge Tebliği, 97/5 sayılı Çevre Maliyetlerinin Desteklenmesi Tebliği, 2006/6 sayılı Pazar Araştırması ve Pazarlama Desteği Tebliği, 2005/4 sayılı Yurt Dışı Ofis-Mağaza Yardımı Tebliği, 2000/1 sayılı İstihdam Yardımı Tebliği, 2000/2 sayılı Eğitim Yardımı Tebliği, 2004/6 sayılı Yurt Dışı Fuar Yardımı Tebliği, 2006/4 sayılı Marka Yardımı Tebliği, 95/7 sayılı Yurt İçi Fuar Yardımı Tebliği vb. uygulamalar ile işletmeler çeşitli devlet yardımlarından yararlanmaktadır.²²¹

Esas itibariyle devlet teşviki ve yardımlarının muhasebeleştirilmesi mali tabloların hazırlanması iki temel nedenden dolayı önemlidir. Bunlar; kaynak aktarımı var ise, bunun için uygun bir muhasebe yöntemi bulunması ve devlet yardımlarından fayda elde edilmesi halinde, mali tabloların önceki dönemdeki mali tablolarla ve diğer işletmelerin mali tablolarıyla karşılaştırılmasının kolaylaştırılmasıdır.

Bu amaçla; “*TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı*”, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından 1 Kasım 2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

²²⁰ İmdat Türkay, “5030 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik Sonrasında 5084 Sayılı Kanunda Yer Alan Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinin Esasları”, **Mali Pusula Dergisi**, Sayı: 7, Temmuz 2005, s.42.

²²¹ <http://www.foreigntrade.gov.tr/ihr/dvyardim/DEVLET%20YRD.doc>, [17.03.2008].

Devlet bağışlarıyla ilgili bu standart taslağı 11 adet konu başlığı altında 41 adet madde hükmü içermektedir.²²² Türkiye Muhasebe Standartlarının alışıldığı formatta ele alındığı standart taslağında önce standardın amacı, ikinci kısımda tanımlar verilmiştir.

Bu çalışma, “*TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı*”nın uygulanmasına ilişkin düzenlemeleri ve muhasebe uygulamalarını açıklamayı amaçlamaktadır.

3.3.1. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardının Gelişimi

Ülkemizde ve diğer ülkelerde; devletin bir takım faaliyetleri özendirmek ve teşvik etmek amacıyla uygulamaya koyduğu teşvik ve devlet yardımları mevcuttur. Temel amacı muhasebe uygulamalarına yön vermek olan muhasebe standartları, bu konu ile ilgili olarak da çeşitli uygulamaları içermektedir. Dünyada konu ile ilgili muhasebe standartları incelendiğinde genel uygulamanın, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun (International Accounting Standards Board-IASB) Eylül 1981’de taslağını hazırladığı, Nisan 1983’te yayımladığı, 1 Ocak 1984’te yürürlüğe koyduğu ve 1994 yılında revize ettiği “*IAS-20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government- UMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*”²²³ standardının ülkelere uyarlaması şeklinde olduğu görülmektedir. Bir başka ifade ile UMS-20’nin ülkelerin yasa ve mevzuatlarına uygun şekilde uyarlanarak uygulamaya konduğu gözlemlenmiştir.

Ülkemizde de Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması ile ilgili çeşitli kurum ve kuruluşların çalışmaları olmuştur. Bu uygulamalarda da UMS-20’nin esas alındığı ve bir takım düzenlemeler yapılarak uygulamaya konulduğu görülmektedir.

²²², “TMS Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Kamuya Açıklanması”, **Muhasebe Bilim Dünya Dergisi**, Ankara: Mödav Yayınları, Cilt; 2, Sayı; 2 Haziran 2000, s. 105-110.

²²³ <http://www.iasplus.com/standard/ias20.htm>, [18.03.2008].

Aşağıda ülkemizde bugüne kadar çeşitli kurum ve kuruluşların konuyla ilgili olarak oluşturduğu ve uygulamaya koyduğu standartların bir karşılaştırması yer almaktadır.²²⁴

ULUSLAR ARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (UFRS/IFRS)	TMSF/TFRS (TMSK)	SPK TEBLİĞ KISIMLARINDA DÜZENLENEN KONULAR	BDDK MUHASEBE UYGULAMA YÖNETMELİĞİNDE DÜZENLENEN KONULAR
IAS-20	TMS-20	KISIM-26	9 SAYILI TEBLİĞİ
Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	Devlet Teşvik ve Yardımları	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Dipnotlarda Açıklanması

3.3.2. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardının Amacı

Adı geçen standartta sırasıyla şu başlıklar altında madde hükümleri yer almaktadır: devlet bağışları, gayri nakdi devlet bağışları, varlıklara ilişkin bağışların gösterilmesi, gelire ilişkin bağışların gösterilmesi, devlet bağışlarının geri ödenmesi, devlet yardımları, kamuyu aydınlatma, geçiş hükümleri ve yürürlük tarihidir.

Standardın ikinci maddesinde hangi konuların bu standart kapsamına girmeyeceği belirtilmiştir. Üçüncü madde tanımlara ayrılmıştır. Burada; devlet; devlet yardımı, devlet bağışları, varlıklara ilişkin bağışlar, gelire ilişkin bağışlar, feragat edilebilir krediler ve gerçek değer tanımları yapılmıştır.

4. madde hükmüne göre; devlet yardımları, verilen yardımın değişen doğasına ve ona bağlanan şartlara göre birçok şekil alabilmektedir. Yardımın amacı, normal olarak yardımın sağlanamaması durumu da yapılmayacak işlemlerin işletme tarafından yapılmasını teşvik etmektedir.

²²⁴

http://tmud.org.tr/Standartlar-karsilastirmali_liste.doc, [18.03.2008].

Adı geçen standardın ö.madde hükmüne göre; işletme tarafından alınan devlet yardımı mali tabloların hazırlanmasında iki nedenden dolayı önemli olabilir. İlk olarak, eğer kaynaklar transfer edilmişse, söz konusu transfer için uygun bir muhasebeleştirme yöntemi bulunmalıdır. İkincisi, rapor döneminde işletmenin söz konusu yardımdan ne ölçüde yararlandığı hususuna işaret edilmesi istenen bir şeydir. Bu, işletmenin mali tablolarının önceki dönem mali tablolarıyla ve başka işletmelerin mali tablolarıyla karşılaştırılmasını kolaylaştırır.

6. madde hükmüne göre; devlet bağışları bazen sübvansiyon, yardım, prim gibi diğer isimlerle de anılır.²²⁵

3.3.3. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardında Geçen Tanımlar

Bu standartta adı geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir;²²⁶

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

Devlet Yardımı: Belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir. Bu standart kapsamındaki devlet yardımları; gelişmekte olan bölgelerde altyapı sağlanması veya rakipler üzerine ticari kısıtlamalar getirilmesi gibi genel ticaret koşullarını etkilemek suretiyle sadece dolaylı olarak sağlanan faydaları içermez.

Devlet Teşvikleri: İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet

²²⁵ Feriştah Sönmez, “Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, İstanbul: Mufad Yayınları, Sayı: 28, Ekim 2005, s.132.

²²⁶ TMSK, **Türkiye Muhasebe Standartları-TFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları/IAS ile Uyumlu)**, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayınları, Ankara 2006, s.588.

yardımlarını ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamaz.

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

Gelire İlişkin Teşvikler: Varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan devlet teşvikleridir.

Feragat Edilebilir Krediler: Önceden belirlenmiş koşullar altında borç verenin alacağından feragat etmeyi kabul ettiği kredilerdir.

Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.²²⁷

Standartta ayrıca temel kavramların açıklanmasına ek olarak, bazı hususlar da açıklığa kavuşturulmak amacı ile aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

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

Bir işletmenin devlet yardımı alması finansal tabloların hazırlanmasında iki nedenden ötürü önemli olabilir. İlk olarak, eğer bir kaynak transferi gerçekleştiyse, transferin muhasebeleştirilmesi için uygun bir yöntem bulunmalıdır. İkinci olarak, raporlama döneminde işletmenin söz konusu yardımlardan ne kadar fayda sağladığının belirtilmesi beklenir. Bu durum, işletmenin finansal tablolarının önceki dönemlerle ve diğer işletmelerle karşılaştırılmasını kolaylaştırır.

²²⁷ TMSK, 2006, a.g.e., s.590.

Bazı hallerde devlet teşvikleri; destek, sübvansiyon veya prim olarak da adlandırılır.²²⁸

3.3.4. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardının Kapsamı

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanmasında bu standart uygulanır.

Bu standart aşağıdaki konuları kapsamaz:

- Fiyat değişiminin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzeri nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar;

- İşletmelere vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasında yararlanmak üzere sağlanan faydalar veya (gelir/kurumlar vergisi istisnaları, yatırımı teşvik amaçlı vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulaması ve indirilmiş vergi oranları gibi) vergi yükümlülüğüne bağlı olarak belirlenen ya da vergi yükümlülüğü ile sınırlı olarak sağlanan devlet yardımları;

- Devlet'in bir işletmeye iştirak etmesi;

- “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” kapsamındaki devlet teşvikleri.²²⁹

Standartta ilişkin genel kapsam aşağıdaki gibi belirlenmiştir. Kapsama dâhil edilen uygulamalara ilişkin diğer standartlar dikkate alınmalıdır. Bu standart kapsamında yer alması ve almaması gereken konular şunlardır;²³⁰

- Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanmasında bu standart uygulanır.

²²⁸ TMSK, 2006, a.g.e., s.591.

²²⁹ TMSK, 2006, a.g.e., s.589.

²³⁰ TMSK, 2006, a.g.e., s.589.

- Bu standardın aşağıdaki konular ile ilgili olmadığı belirtilmiştir. Bu konular;
- Fiyat değişiminin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzer nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar;
- İşletmelere vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasında yararlanmak üzere sağlanan faydalar veya (gelir/kurumlar vergisi istisnaları, yatırımı teşvik amaçlı vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulaması ve indirilmiş vergi oranları gibi) vergi yükümlülüğüne bağlı olarak belirlenen ya da vergi yükümlülüğü ile sınırlı olarak sağlanan devlet yardımları;
- Devletin bir işletmeye iştirak etmesi;
- TMS 41: Tarımsal Faaliyetler kapsamındaki devlet teşvikleri.

3.3.5. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardının Destek Unsurları

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki 2006/3 sayılı tebliğ ile açıklandığı üzere teşvik belgeli yatırımlara sağlanacak destek unsurları şunlardır:

- Gümrük vergisi muafiyeti,
- Katma değer vergisi istisnası,
- Faiz desteği.

Yukarıdaki destek unsurları dışında yasalar ve Bakanlar Kurulu kararları ile teşvik belgesine bağlı olarak öngörülen diğer destek unsurları da geçerli olacaktır.²³¹

²³¹ Veysi Seviğ, “Yatırımları Teşvik Unsurları”, **Dünya Gazetesi**, 22 Aralık 2006, s.7.

3.3.6. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Sunumu

3.3.6.1. Devlet Teşviği

Madde 7: “Gerçeğe uygun değerleri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dâhil olmak üzere tüm devlet teşvikleri, aşağıdaki koşulların gerçekleşeceğine dair makul bir güvence oluşmadan finansal tablolara yansıtılmaz:

- Elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmesi,
- Teşviğin işletme tarafından elde edilmesi.”

Madde 8: “Devlet teşviği, işletmenin teşviğin elde edilmesi için gerekli koşulları yerine getireceğine ve teşviğin elde edileceğine dair makul bir güvence olmadan finansal tablolara yansıtılmaz. Devlet teşviğinin fiilen elde edilmesi, teşvike ilişkin koşulların yerine getirildiği veya getirileceği anlamına gelmez.”

Madde 9: “Devlet teşviğinin elde edilme şekli, teşviğin muhasebeleştirilme yöntemini etkilemez. Buna göre, devlet teşvikleri nakden veya devlete olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde elde edilmiş olsa dahi aynı şekilde muhasebeleştirilir.”

Madde 10: “Devletten temin edilen feragat edilebilir kredi, feragat koşullarının işletme tarafından yerine getirileceğine dair makul bir güvencenin oluşması durumunda devlet teşviği olarak kabul edilir.”²³²

Standardın 7. madde hükmü, adil değerdeki gayri nakdi bağışları da içeren devlet bağışları, aşağıda belirtilen hususlar makul bir şekilde temin edilene kadar tanınmamalıdır;

- İşletmenin bağışa koşul olarak sürülen şartlara uyum sağlaması,
- Bağışların alınması,

²³² TMSK, 2006, a.g.e., s.591.

Açıklama: Yukarıdaki 7.madde hükmü, hukuki düzenlemelerin sıkı koşullara bağlandığının güzel bir örneğidir.

8.inci madde hükmüne göre; işletmenin bağışa ilişkin şartlara uyacağına dair makul bir teminat (garanti) olmadıkça ve bağış, işletme tarafından alınmadıkça, yapılan devlet bağışı tanınmaz. Bağışın alınması tek başına bağışa ilişkin şartların yerine getirildiği veya getirileceği konusunda kesin kanıt oluşturmaz.

9.uncu madde hükmüne göre, bağışın kabul edilme usulü, bağışın muhasebeleştirilme yöntemini etkilemez. Bağış nakit olarak alınsa da, devlet karşı olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde gerçekleşse de aynı şekilde hesaplara geçirilir.

10.uncu madde hükmü; feragat edilebilir kredi şeklinde devletten alınan bir kredi, işletmenin kredinin feragat edilebilirliği koşullarıyla karşılaşması durumunun muhtemel olduğu zamanlarda bir devlet bağışı şeklinde işlem görür.²³³

Şimdi yukarıdaki açıklamaları sayısal bir örnek yardımı ile açıklamaya çalışalım.²³⁴

Örnek: İşletme teşvik kapsamında yurtdışından bir makine satın almaya karar vermiş, yatırım teşvik belgesi ile ilgili prosedürü tamamlamış, gerekli teminatları sağlamış ve teşvik belgesini almıştır. İşletme makinenin satın alınması ile ilgili süreci tamamlamış, yatırım teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmiş ve makineyi teslim almış ve çalışır duruma getirilmiştir. Teşvik kapsamında alınan makinenin bedeli olan 75.000 TL + diğer giderler 25.000 TL olmak üzere 100.000 TL fatura bedeli için banka nezdinde akreditif açtırmıştır. Makine ve diğer giderlere ilişkin KDV tutarı 18.000 TL'dir. İşletme KDV muafiyeti yazısını almış ve işlemleri Yeminli Mali Müşavire onaylattırıştır.

²³³ Sönmez, Ekim 2005, **a.g.m.**, s.132-133.

²³⁴ Bünyamin Öztürk, Necdet Sağlam ve Salim Şengel, **UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ed: Adnan Sevim, "TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması", Maliye ve Hukuk Yayınevi, Ankara 2008, s.644.

Makinenin işletmeye teslimi, çalışır hale gelmesi ve gerekli prosedürlerin yerine getirilmesine kadarki süreçte aşağıdaki yevmiye kaydı yapılacaktır.

.../.../...		
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs.	100.000	
<i>Teşvikli Yatırımlar</i>		
<i>Makine Bedeli</i> 75.000		
<i>Nakliye Sigorta Bedeli</i> <u>25.000</u>		
102 Bankalar Hs.		100.000

Teşvikli yatırım mallarının ithalinde, gümrük idareleri tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek ertelenen KDV, “192 Diğer KDV Hs.” ve “392 Diğer KDV Hs.”nda izlenecektir.²³⁵ Bu işleme ilişkin kayıt aşağıdaki gibi yapılacaktır.

.../.../...		
192 Diğer KDV Hs.	18.000	
<i>192 01 Teşvikli Yatırım Malları İthal KDV</i>		
392 Diğer KDV Hs.		18.000
<i>392 01 Teşvikli Yatırım Malları İthal KDV</i>		

²³⁵ Kerim Banar, **Yatırım İşlemleri ve Muhasebesi**, T.C. Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları, Yayın No: 4, Eskişehir 1998, s.108; Tuğrul Tüfekçioğlu, “**Sanayi Yatırımı Teşvikleri ve Muhasebe Uygulamaları**”, T.C. Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Yayın No: 74, Eskişehir 1989, s.51.

Yatırımın yatırım teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmesi, makine işletmeye teslim edilip, çalışır hale getirildikten ve prosedür tamamlandıktan sonra ise aşağıdaki kaydın yapılması gerekecektir.

.../.../...		
253 Tesisat, Makine ve Cihazlar Hs.	100.000	
258 Yapılmakta Olan Yatırım Hs.		100.000
<i>Teşvikli Yatırımlar</i>		
<i>Makine Bedeli</i> <i>75.000</i>		
<i>Nakliye ve Sigorta Bedeli</i> <u><i>25.000</i></u>		

Yatırımın yatırım teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmesi ve işletmenin ödediği KDV tutarı, ertelenen bu verginin tutarına ulaşıncaya kadar beklenir ve herhangi bir işlem yapılmaz. Vergi tutarına ulaşıldıktan sonra vergi dairesinden alınacak belge gümrük idaresine verilerek ve terkin gerçekleştirilmiş olacaktır.²³⁶ Bu çerçevede yapılacak kayıt da aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

.../.../...		
392 Diğer KDV Hs.	18.000	
<i>392.01 Teşvikli Yatırım Malları İthal KDV</i>		
192 Diğer KDV Hs.		18.000
<i>192.01 Teşvikli Yatırım Malları İthal KDV</i>		

²³⁶ Banar, 1998, a.g.e., s.108.

Yatırımın yatırım teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi durumunda ise, erteleme işlemi ortadan kalkacağından, ertelenen tutar “360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.”na kaydedilecek, borç vergi dairesine ödenecek ve aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

.../.../...		
392 Diğer KDV Hs.	18.000	
<i>392.01 Teşvikli Yatırım Malları İthal KDV</i>		
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.		18.000
<i>360.01 Ödenecek KDV</i>		

İşlemlerin tamamlanmasından sonra, ertelenen KDV tutarı, “191 İndirilecek KDV Hs.”na aktarılmak üzere aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

.../.../...		
191 İndirilecek KDV Hs.	18.000	
<i>191.01 Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler KDV</i>		
192 Diğer KDV Hs.		18.000
<i>192.01 Teşvikli Yatırım Malları İthalat KDV</i>		

Madde 11: “Devlet teşvikleri finansal tablolara yansıtıldıktan sonra, bunlara ilişkin koşullu borç ve koşullu varlıklar, karşılıklar, ‘TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar’ standardı uyarınca muhasebeleştirilir.”

Madde 12: “Devlet teşvikleri, bu teşviklerle karşılanması amaçlanan giderlerle eşleştirilmek üzere giderlerin yapıldığı ilgili dönemler boyunca sistematik şekilde gelir olarak finansal tablolara yansıtılır. Devlet teşvikleri, doğrudan özkaynaklar ile ilişkilendirilmez.”²³⁷

Açıklama: 11inci .madde hükmüne göre, devlet yardımı kabul edildikten sonra, herhangi bir beklenmedik olay, IAS 10’da yer alan “Beklenmedik Olaylar ve Bilanço Tarihinden Sonra Meydana gelen Olaylar ”a uygun olarak işlem görür.

12.inci madde hükmüne göre; devlet bağışları, tazmin edilmeye niyetlenen ilgili giderlerle karşılaştırılabilir için gerekli dönem boyunca sistematik olarak gelir olarak düşünülmelidir. Direkt olarak pay sahiplerinin menfaatlerine alacak olarak geçirilmemelidirler.²³⁸

Bu çerçevede yapılacak muhasebeleştirme işlemlerini, sayısal bir örnek yardımı ile açıklamaya çalışalım.²³⁹

Örnek: İşletme kalkınmada öncelikli yörelerden birinde üretim faaliyetinde bulunmaktadır. Devlet söz konusu bölgede istihdamı ve üretimi teşvik etmek amacı ile enerji giderlerini dönem içinde çalışanların ücretlerinden kesilen gelir vergisi (stopaj) ile mahsup etmeye olanak sağlamaktadır. İşletmeye ilgili dönemde 5.000 TL’lik elektrik faturası gelmiş ve çalışanlardan stopajı yapılan gelir vergisi tutarı 7.000 TL’dir. Bu durumda yapılacak kayıtları aşağıdaki gibi yapmak gerekecektir.

Elektrik faturası geldiğinde ve çalışanlara ilişkin ücret bordrolarına bağlı olarak gelir vergisi stopajı yapıldığında yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır:

²³⁷ TMSK, 2006, **a.g.e.**, s.591.

²³⁸ Sönmez, Ekim 2005, **a.g.m.**, s.133.

²³⁹ Sevim, 2008, **a.g.e.**, s.648.

.../.../...		
730 Genel Üretim Giderleri Hs.	12.000	
<i>Elektrik Giderleri</i> 5.000		
<i>İşçilik Giderleri Stopajı</i> <u>7.000</u>		
381 Gider Tahakkukları Hs.		5.000
<i>Ödenecek Elektrik Giderleri</i>		
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.		7.000
<i>Ödenecek Gelir Vergisi Stopajı</i>		

Gelir vergisi stopajı ve elektrik giderlerine ilişkin mahsup ve ödeme işlemleri yapıldığında da aşağıdaki kayıt yapılacaktır. Burada elektrik teşvik geliri kurumlar vergisinden muaf bir gelir olacaktır.

.../.../...		
381 Gider Tahakkukları Hs.	5.000	
<i>Elektrik Giderleri</i>		
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.	7.000	
<i>Ödenecek Gelir Vergisi Stopajı</i>		
100 Kasa Hs.		7.000
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hs.		5.000
<i>Elektrik Teşvik Gelirleri</i>		

“2 seri No’lu Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Genel Tebliği’nde²⁴⁰, gelir vergisi stopajı teşvikinin uygulanmasında yeni işe başlayan işletmelerin; gelir veya kurumlar vergisi açısından ilk kez mükellefiyet tesisi ya da kapsama dâhil illerde yeni bir işyerinin kurulması ve ancak, yeni işe başlayan mükelleflerin en az 30 işçi çalıştırmaları koşuluyla çalıştırdıkları tüm işçiler için teşvikten yararlanabilecekleri belirtilmiştir.

Gelir ya da kurumlar vergisi mükelleflerine ait olup 01.04.2005 tarihinden önce faaliyeti durdurulan, ancak mükellefiyeti devam eden işletmelerin, bu tarihten sonra yeniden faaliyete geçirilmesi işleminin yeni işe başlama olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiştir. Ayrıca Teşvik Kanunu kapsamında olmayan bölgelerde yer alan istihdamın Teşvik Kanunu kapsamındaki bölgelere ya da kapsama dâhil bölgelerde var olan istihdamın bölge içine kaydırılmasına yönelik teşviklerden yararlanma amaçlı uygulamaların yeni işe başlama olarak kabul edilmeyeceği vurgulanmıştır. Öte yandan Kanun kapsamındaki illerde 01.10.2003 tarihinden sonra özelleştirme kapsamında

²⁴⁰

Resmi Gazete, Sayı: 25835, Tarih: 04.06.2005.

devralınan işletmeler de yeni işe başlama olarak kabul edilerek, en az 30 işçi çalıştırılması koşuluyla bu işyerinde çalıştırılan işçilerin tamamı için gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanabilecekleri belirtilmiştir.”²⁴¹

Konuyu kanun ve standart açısından ele alan bir örnek yardımı ile açıklamaya çalışalım.²⁴²

Örnek: İşletme 2 seri No’lu Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Genel Tebliği kapsamında, gelir vergisi stopajı teşvikinin uygulanmasında belirtildiği gibi işe yeni başlamıştır ve gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetini yeni tescil ettirmiştir. Ayrıca işletme Tebliğ kapsamındaki illerden birinde faaliyet göstermektedir ve 40 işçi çalıştırmaktadır. İşyeri tehlike derecesi 1’dir. Çalışanlara ilişkin ilgili döneme ait ücret bordrosu bilgileri aşağıdaki gibidir:

²⁴¹ Türkay, Temmuz 2005, **a.g.m.**, s.46.

²⁴² Sevim, 2008, **a.g.e.**, s.650.

Brüt Ücretler Toplamı: 30.000 TL

Kesintiler:

SSK İşgören Payı: 4.200 TL

SSK İşgören İşsizlik Payı: 300

4.500 TL

Gelir Vergisi: Matrahı: 25.500 TL

Gelir Vergisi Kesintisi: 3.825

Damga Vergisi: 180 TL

(Tehlike Derecesi 1'e Göre)

SSK İşgören Payı: 5.850 TL

SSK İşsizlik İşgören Payı: 600

6.450 TL

Kesintiler Toplamı: 8.505 TL

Net Ücret: 21.495 TL

Yukarıdaki işçilerin tamamının üretimde çalışan direkt işçiler olduğunu varsaydığımızda, ücret bordrosuna ve sigorta bildirgelerini baz alarak yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

.../.../...		
720 Direkt İşçilik Giderleri Hs.		36.450
<i>Brüt İşçi Ücretleri</i> 30.000		
730 Genel Üretim Giderleri Hs		
<i>SSK Primi İşv. Payı</i> 6.450		
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.		4.005
<i>Ödenecek G. Vergi Stop.</i> 3.825		
<i>Ödenecek D. Vergi Stop.</i> 180		
361 Ödenecek Sosyal Güv. Kes. Hs.		10.950
<i>Ödenecek SSK Primi İşg. P.</i> 4.200		
<i>Ödenecek SSK İşsizlik Payı</i> 300		
<i>Ödenecek SSK Primi İşv. P.</i> 6.450		
335 Personele Borçlar Hs.		21.495
<i>Ödenecek Gelir Vergisi Stopajı</i>		

İlgili döneme ilişkin bu tahakkuk kaydından sonra, personele ödenecek net ücretlerin ve ödenecek sosyal güvenlik kesintilerinin kasadan nakit olarak ödendiğini, ödenecek vergi fonların ise teşvik kapsamında ilgili prosedür yerine getirilerek mahsup işleminin yapıldığını varsaydığımızda aşağıdaki kayıt yapılarak, teşvikten yararlanmış olunacaktır. Burada işgören istihdam teşvik geliri kurumlar vergisinden muaf bir gelir olacaktır.

.../.../...		
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.		4.005
<i>Ödenecek G. Vergi Stop.</i> 3.825		
<i>Ödenecek D. Vergi Stop.</i> 180		
361 Ödenecek Sosyal Güv. Kes. Hs.		10.950
<i>Ödenecek SSK Primi İşg. P.</i> 4.500		
<i>Ödenecek SSK Primi İşv. P.</i> 6.450		
335 Personele Borçlar Hs.		21.495
<i>Ödenecek İşçi Ücretleri</i>		
100 Kasa Hs.		32.445
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hs.		4.005
<i>İşgören İstihdam Teşvik Gelirleri</i>		

Madde 13: “Devlet teşviklerinin muhasebeleştirme yöntemine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır: Teşviğin doğrudan öz kaynak olarak kaydedildiği ‘sermaye yaklaşımı’ ve teşviğin bir veya daha fazla dönemde gelir kaydedildiği ‘gelir yaklaşımı’dır.”

Madde 14: “Sermaye yaklaşımının dayandığı gerekçeler şunlardır:

- Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla gelir tablosunda gösterilmek yerine, bilanço ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden dolayı söz konusu teşvikler doğrudan özkaynak olarak kaydedilmelidir ve

- Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın

devlet tarafından sağlanan bir teşviği temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine gelir tablosunda yer verilmemelidir.”²⁴³

Açıklama: 13.üncü madde hükmüne göre; devlet bağışlarının muhasebe işlemlerinde iki geniş yaklaşım bulunmaktadır. İlki direkt olarak pay sahiplerinin menfaatine geçirildiği sermaye yaklaşımı ve ikincisi, bağışın, bir dönem veya dönemler boyunca gelir olarak kabul edildiği gelir yaklaşımı

14.üncü madde hükmünde, sermaye yaklaşımını savunanların ifadeleri yer almaktadır.

- Devlet bağışları bir finansman aracıdır ve finanse ettikleri harcamaları denkleştirmek amacıyla gelir tablosuna geçirilmeleri yerine bilançoda gösterilmelidirler.
- Geri ödenmeleri beklenilmediği için direkt olarak pay sahiplerinin menfaatlerine geçirilmedirler.
- Devlet bağışlarının, devletten maliyetsiz bir şekilde sağlanan teşvik olması dolayısıyla gelir tablosunda yer alması uygun değildir.²⁴⁴

Sermaye yaklaşımının dayandığı gerekçeler göz önünde bulundurulduğunda; yapılacak kayıtları bir örnek yardımı ile açıklayalım.²⁴⁵

Örnek: İşletme aldığı yatırım teşvik belgesine dayanarak, yatırım indirimi kapsamında 100.000 TL tutarında makine ithal etmiş ve bedeli için banka nezdinde akreditif açtırmıştır. Yatırım teşvik belgesinde yatırım indirimi oranı % 100'dür. Teşvik kapsamında gümrük vergisi muafiyeti vardır ve ithal edilen makineye ilişkin gümrük vergisi tutarı 10.000 TL'dir.

²⁴³ TMSK, 2006, **a.g.e.**, s.591-592.

²⁴⁴ Sönmez, Ekim 2005, **a.g.m.**, s.133.

²⁴⁵ Sevim, 2008, **a.g.e.**, s.653.

Sermaye yaklaşımına göre yapılacak kayıt aşağıdaki gibi yapılacaktır:

.../.../...		
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs.	110.000	
<i>Teşvikli Yatırımlar</i>		
<i>Makine Bedeli 100.000</i>		
<i>Gümrük Vergisi <u>10.000</u></i>		
102 Bankalar Hs.		100.000
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.		10.000
<i>Gümrük Vergisi 10.000</i>		

Prosedür yerine getirildiğinde ve mal gümrükten çekildiğinde sermaye yaklaşımına göre yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır;

.../.../...		
253 Tesisat, Makina ve Cihazlar Hs.	110.000	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.	10.000	
<i>Gümrük Vergisi</i>		
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs.		110.000
<i>Teşvikli Yatırımlar</i>		
<i>Makine Bedeli</i>		
549 Özel Fonlar Hs.		10.000
<i>Yatırım ve Geliştirme Fonları</i>		

Yukarıdaki kayıtlarda da görüleceği gibi, 10.000 TL’lik Gümrük Vergisi’nin terkinini yapılarak bir gelir tablosu hesabı olan “679 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs” yerine bir bilanço hesabı olan ve öz kaynaklar grubu içinde yer alan “549 Özel Fonlar Hs”nda yer almıştır. Bu durumda 10.000 YTL’lik tutar ilgili dönemin hâsılatı veya gelirleri arasında yer almayacak ve kar dağıtımından ayrı tutulacak ve işletme için bir nevi kar yedeği olarak nitelendirilmiş olacaktır.

Madde 15: “Gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeler ise şunlardır:²⁴⁶

- Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde gelir olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır.

²⁴⁶ TMSK, 2006, a.g.e., s.592-593

- *Devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle teşvikleri kazanır. Bu nedenle bu teşvikler gelir kaydedilmeli ve teşviklerle karşılanması amaçlanan ilgili giderlerle eşleştirilmelidir.*

- *Gelir vergisi ve diğer vergilerin gelir tablosunda gelirden düşülüyor olması gözönüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de gelir tablosu ile ilişkilendirilmelidir.”*

Madde 16: *“Gelir yaklaşımında, devlet teşviklerinin ilgili maliyetlerle ilişkilendirilmek üzere, ilgili dönemler boyunca sistematik ve oransal bir biçimde gelir tablosuna alınması esastır. Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda gelir olarak finansal tablolara yansıtılması tahakkuk esasına (TMS 1 Finansal Tabloların Sunumu) uygun değildir ve ancak, tahsil edildiği dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin bir esasın bulunmaması durumunda bu uygulama kabul edilebilir.”*

Madde 17: *Çoğunlukla, bir işletmenin bir devlet teşviği ile ilgili maliyet ve harcamaları finansal tablolarına yansıttığı dönemler kolayca belirlenebilir ve böylece belirli harcamalardaki devlet teşvikleri ilgili harcamanın finansal tablolara yansıtıldığı dönemde gelir olarak muhasebeleştirilir. Benzer şekilde, amortismanına tabi varlıklara ilişkin teşvikler, genellikle bunların amortismanları oranlarında ilgili dönemler boyunca gelir olarak finansal tablolara yansıtılır.*

Madde 18: *Amortismanına tabi olmayan varlıklara ilişkin teşvikler belirli yükümlülüklerin yerine getirilmesini gerektirebilir ve ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde katlanılan maliyetlerin gerçekleştiği dönemler boyunca gelir olarak muhasebeleştirilir. Örneğin, üzerine bina inşa edilmesi koşuluyla alınan bir arsa teşviğinin, binanın ömrü boyunca finansal tablolara gelir olarak yansıtılması uygun olacaktır.*

Madde 19: *Teşvikler bazı durumlarda birçok koşulun yerine getirilmesini gerektiren bir finansal veya mali yardım paketinin parçası olarak alınabilir. Böyle durumlarda, teşviğin kazanılacağı dönemleri belirleyen maliyet ve giderleri ortaya*

çıkaran koşulların belirlenmesinde özen gösterilmelidir. Bu gibi durumlarda teşviğin bir bölümünü belli bir esasa göre, diğer bölümünü de başka bir esasa göre ilgili dönemlere dağıtmak uygun olabilir.

Madde 20: *Önceden gerçekleşmiş gider veya zararları karşılamak ya da işletmeye gelecekte herhangi bir maliyet gerektirmeksizin acil finansman desteği sağlamak amacıyla verilen devlet teşvikleri, tahsil edilebilir hale geldiği dönemde gelir olarak finansal tablolara yansıtılır.*

Madde 21: *Bazı durumlarda, devlet teşvikleri işletmenin belirli harcamaları üstlenmesini teşvik etmek yerine, acil finansman desteği sağlamak amacıyla verilebilir. Bu tür teşvikler bir tek işletmeyle sınırlandırılabilir ve aynı durumdaki tüm işletmelere tanınmayabilir. Bu durumlar işletmenin teşvike hak kazandığı dönemde teşvikin, etkisinin açıkça anlaşılabilmesi için gereken açıklamalar ile birlikte, gelir olarak finansal tablolara yansıtılmasına olanak sağlayabilir.*

Madde 22: *Bir devlet teşviğine, geçmiş bir hesap döneminde gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanmasına yönelik olarak hak kazanılmış olabilir. Bu tür teşvikler finansal tablolara olan etkisinin açıkça anlaşılabilmesi için gerekli açıklamalar ile birlikte, tahsil edilebilir hale geldiği dönemin geliri olarak muhasebeleştirilir.”²⁴⁷*

Açıklama: 15.inci madde hükmünde gelir yaklaşımı taraftarı olan görüşlerin ifadeleri yer almaktadır.

- Devlet bağışları pay sahipleri yerine başka bir kaynak olan devletten elde edilen fonlar oldukları için direkt olarak pay sahiplerinin hesabına geçirilmemelidirler, fakat uygun dönemlerde gelir olarak kabul edilmelidirler,
- Devlet bağışları nadiren karşılık beklemezler. İşletme bağışın şartlarına uyduğu ve planlanmış yükümlülüklerin karşılanmasıyla kazanılırlar. Bu yüzden, gelir olarak kabul edilmelidirler ve ilgili maliyetlerle karşılaştırılmalıdırlar.

²⁴⁷

TMSK, 2006, a.g.e., s.593.

- Gelir vergisi ve diğer vergiler, gelir üzerinden alındığı için mali politikaların uzantısı olan devlet bağışlarının da gelir tablosunda yer alması mantıklıdır.

Standardın 16. madde hükmü ile SPK tebliğinin 577. madde hükmü birbiriyle aynıdır. Buna göre; ‘Devlet bağışlarının sistematik ve makul bir şekilde ilgili maliyetlere ilişkili olduğu dönem boyunca karşılaştırılması gelir yaklaşımında temel ilkedir. Devlet bağışlarının münferit olarak olay bazında gelir olarak kabul edilmesi tahakkuk esasına göre muhasebeleştirme varsayımı ile uyumlu değildir. Ancak sadece bir bağışı alındığı dönemden başka dönemlere dağıtmak için herhangi bir dayanak olmazsa kabul edilebilir.’²⁴⁸

Standardın 15, 16, 17, 18. madde hükümleri gelir yaklaşımını ayrıntılı bir şekilde açıklamaktadır. 17. madde hükmü bağışa ilişkin maliyet ve giderlerinin hemen belirlendiği dönemi, 18. madde hükmü ise bağışa ilişkin maliyet ve giderlerin hemen belirlenemediği, belirli koşulların yerine getirilmesinin beklendiği döneme ilişkindir.

17.inci madde hükmü, devlet bağışlarının aynı dönemdeki ilgili giderle karşılaştırılarak gelir kaydı yapılacağı belirtilmiştir. Amortisman tabi varlıklarla ilişkili bağışlarda ise amortisman ayrılan dönem süresince ve oranda gelir olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

TMS’nin 18.inci madde hükmü, amortisman tabi olmayan varlıklara ilişkin bağışların dönemsel gelir kayıtlarını açıklamaktadır. Buna göre; amortisman tabi olmayan varlıklara ilişkin bağışlar ayrıca belirli koşulların yerine getirilmesini gerektirir ve bundan sonra şartları yerine getirme maliyetlerinin ortaya çıktığı dönemlerde gelir kaydedilir. Arsa örneği ile durum açıldığı kavuşturulmuştur. Bir arsanın bağış olarak verilmesi, onun üzerinde bir binanın inşa edilmesi şartına bağlanabilir. Bu durumda yapılan bağışın, binanın yaşam süresi boyunca gelir olarak kaydedilmesi uygun olur.

19.uncu madde hükmü de yine bağışların birtakım koşullara bağlandığı finansal yardım paketi olduğu durumda, bağışın kazanıldığı dönemleri belirleyen

²⁴⁸ Sönmez, Ekim 2005, **a.g.m.**, s.133.

maliyet ve harcamaları, ortaya çıkaran koşulların saptanması gerekir ve maliyet dönemleriyle orantılı dağıtım gerekebileceğini belirtmektedir.

TMS'nin 20. ve 21.inci madde hükmü, acil bir finansal yardım sağlayan işletmenin "olağandışı gelir hesabına" kayıt yapımını gerektirdiğini belirtmektedir.

Yukarıdaki 20 ve 21.inci madde hükümlerden görüldüğü üzere, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden 'gelir tablosu' ilkelerine göre 'faaliyet geliri' ile 'olağandışı gelir' hesapları ayırımına dikkat edilmektedir.²⁴⁹

Örnek: Yukarıda "*Sermaye Yaklaşımı*" için vermiş olduğumuz sayısal örneği, "*Gelir Yaklaşımı*" için standartta yer alan yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde aşağıdaki gibi muhasebeleştirme mümkün olabilecektir.²⁵⁰

.../.../...			
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs.		110.000	
<i>Teşvikli Yatırımlar</i>			
<i>Makine Bedeli</i>	<i>100.000</i>		
<i>Gümrük Vergisi</i>	<i>10.000</i>		
102 Bankalar Hs.			100.000
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.			10.000
<i>Gümrük Vergisi</i>			

²⁴⁹ Sönmez, Ekim 2005, **a.g.m.**, s.134.

²⁵⁰ Sevim, 2008, **a.g.e.**, s.656.

Prosedür yerine getirildiğinde ve mal gümrükten çekildiğinde sermaye yaklaşımına göre yapılacak kayıt şu şekilde yapılacaktır;

.../.../...		
253 Tesisat, Makina ve Cihazlar Hs.	110.000	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.	10.000	
<i>Gümrük Vergisi</i>		
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs.		110.000
<i>Teşvikli Yatırımlar</i>		
<i>Makine Bedeli</i>		
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hs		10.000
<i>Gümrük Vergisi Teşvik Gelirleri</i>		

Yukarıdaki kayıtlarda da görüleceği gibi, 10.000 TL'lik Gümrük Vergisi'nin terkinin yapılarak bir gelir tablosu hesabı olan "679 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs"na kaydedildiği görülmektedir. Oysa "Sermaye Yaklaşımı"nda bu tutar, bir bilanço hesabı olan ve öz kaynaklar grubu içinde yer alan "549 Özel Fonlar Hs"na kaydedilmişti. Durum böyle olunca "Gelir Yaklaşımı" için standartta yer alan yukarıdaki açıklamalar yerine getirilmiş olur. Örneğin standartta; bu gelirin hangi döneme ait olduğunun kolayca anlaşılabilmesi, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin ömrü süresince finansal tablolara gelir yansıtılabilmesi, gelir vergisi ve diğer vergilerin gelir tablosunda gelirden düşülüyor olması, ilgili dönemin gelirleri ile ilgili dönemin giderlerinin gelir tablosunda karşılaştırılabilir olması gibi nedenler "Gelir Yaklaşımı"nın üstünlükleri olarak değerlendirilmektedir. Teşviklerin "Gelir Yaklaşımı"nda "602 Diğer Gelirler Hs"ndan ziyade "679 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs"nda izlenmesinin daha doğru olacaktır. Zira "602 Diğer Gelirler Hs", "Gelir Tablosu"nun "Brüt Satış Karı" bölümünde yer

alan bir hesaptır ve ana faaliyet konusu ile ilgili gelirleri ifade eder. Oysa bu tür teşvikler işletmenin ana faaliyet konusu dışında arızı nitelik taşıyan gelirlerdir. Bu nedenle “67 Olağandışı Gelir ve Karlar” grubu içinde yer alan “679 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs”nda izlenmesinin gerektiğini söylemek mümkün olur.

3.3.6.2. Parasal Olmayan Devlet Teşvikleri

Yukarıda parasal devlet teşviklerine ilişkin açıklamalarda bulunduk. Şimdi de “Parasal Olmayan Devlet Teşvikleri”ne ilişkin açıklamalarda bulunacağız;

Madde 23: “Bir devlet teşviği, 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 teşviğin ve varlığın belirlenen gerçeğe uygun değer ile finansal tablolara kaydedilmesi genel uygulamadır. Bazı durumlarda izlenen alternatif yöntem, varlık ve teşviğin nominal değeri üzerinden kaydedilmesidir.”²⁵¹

Açıklama: 23.üncü madde hükmü gayri nakdi devlet bağışlarının iki yöntemle muhasebeleştirilebileceğini açıklamıştır. Bu yöntemden ilki, gayri nakdi varlıkları gerçek değeriyle kaydetmek, ikinci alternatif yöntem ise varlık ve bağışın her ikisini nominal değer üzerinden kayıtlara geçirmektir.²⁵²

Bu durumu aşağıdaki örnek ile açıklamak mümkündür:²⁵³

Örnek: İşletmeye teşvik kapsamında organize sanayi bölgesinde 10 yıllığına kullanmak üzere bir arsa tahsis edilmiştir. Arsanın yapılan ekspertiz sonucundaki değeri 120.000 TL’dir.

²⁵¹ TMSK, 2006, **a.g.e.**, s.594.

²⁵² Sönmez, Ekim 2005, **a.g.m.**, s.134.

²⁵³ Sevim, 2008, **a.g.e.**, s.658.

Bu durumda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

.../.../...		
250 Arazi ve Arsalar Hs	120.000	
<i>Teşvikli Arazi ve Arsalar</i>		
549 Özel Fonlar Hs.		120.000
<i>Yatırım ve Geliştirme Fonları</i>		

3.3.6.3. Varlıklara İlişkin Teşviklerin Sunumu

Standartta varlıklara ilişkin teşviklerin sunulmasına ilişkin aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

Madde 24: “Gerçeğe uygun değeri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dâhil olmak üzere, varlıklara ilişkin teşvikler bilançoda ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek gösterilir.”

Madde 25: “Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin (veya teşviklerin varlıklarla ilgili uygun bölümlerinin) finansal tablolarda sunumunda iki alternatif yöntem kabul edilir:”

Madde 26: “Yöntemlerden birisinde teşvik, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik ve oransal bir biçimde gelir tablosuna yansıtılmak üzere ertelenmiş gelir olarak gösterilir.”²⁵⁴

Açıklama: 24. 25. 26. ve 27.inci madde hükümleri varlıklara ilişkin bağışların mali tablolarda gösterilmesinde kullanılan iki yöntemden söz etmektedir. İlkinde, bağışı varlığın kullanılabilir Ömrü boyunca sistematik ve makul bir şekilde, bilançoda ertelenmiş gelir şeklinde gösterilmesidir. İkincisinde, varlık ve bağışın varlığın ömrü

²⁵⁴ TMSK, 2006, a.g.e., s.594.

boyunca, varlığın taşıdığı bedelden indirimi şeklinde gösterilmesidir (azaltılmış bir amortisman tutarı şeklinde gelir olarak gösterimi). Azaltılmış amortisman yöntemi, çalışmamızın 5.kısımında muhasebe kayıtlarında örnek verilmiştir.²⁵⁵

Bu amaçla Tekdüzen Hesap Planı'nda uzun vadeli ertelenmiş gelirler için, "480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler", kısa vadeli ertelenmiş gelirler için de "380 Gelecek Aylara Ait Gelirler" hesapları kullanılabilir.²⁵⁶ Ancak dönemlere ait gelirler ile ertelenmiş gelir kavramları birbirinden farklı kavramlardır. Gelecek dönemlere ait gelirlerde peşin yapılmış bir tahsilât söz konusu iken, ertelenmiş gelirlerde ise bir vade ya da süre söz konusudur. Bu nedenle Tekdüzen Hesap Planı'nda aynı gruplar içerisinde "480 Ertelenmiş Gelir" ve "382 Ertelenmiş Gelir" hesaplarının kullanılmasının uygun olacaktır.

Örnek: Bu yöntemde varlığın faydalı ömrü boyunca söz konusu olacak değeri ilgili kayıt şu şekilde yapılacaktır:²⁵⁷

.../.../...		
250 Arazi ve Arsalar Hs.	120.000	
<i>Teşvikli Arazi ve Arsalar</i>		
480 Ertelenmiş Gelir Hs.		120.000
<i>Gelecek Yıllara Ertelenmiş Gelir</i>		

²⁵⁵ Sönmez, Ekim 2005, **a.g.m.**, s.134.

²⁵⁶ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması (Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu)**, Dokuzuncu Baskı, Gazi Büro Kitabevi Yayını, Ankara 1999, s.23-25.

²⁵⁷ Sevim, 2008, **a.g.e.**, s.659.

Ertelenmiş gelirin ilgili döneme (yıla) isabet eden kısmına ilişkin kayıt ise aşağıdaki gibi yapılacaktır (120.000 TL/10 YIL = 12.000 TL):

.../.../...		
382 Ertelenmiş Gelir Hs.	12.000	
<i>Gelecek Yıllara Ertelenmiş Gelir</i>		
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hs.		12.000
<i>Gelecek Aylara Ertelenmiş Gelir</i>		

Ertelenmiş gelirin döneme isabet eden kısmının gelir tablosuna yansıtılabilmesi için yapılacak kayıt da şu şekilde yapılacaktır:

.../.../...		
382 Ertelenmiş Gelir Hs.	12.000	
<i>Gelecek Yıllara Ertelenmiş Gelir</i>		
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hs		12.000
<i>Ertelenmiş Gelir</i>		

Madde 27: “Diğer yöntemde ise teşvik, varlığın defter değerinin tespiti sırasında indirilir. Amortisman tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla teşvik, gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olur.”²⁵⁸

²⁵⁸ TMSK, 2006, a.g.e., s.594.

Örnek: Yukarıdaki örnekte teşvike konu olan varlığın arazi ve arsa olduğunu varsaymıştık. Arazi ve arsalarda amortisman uygulaması söz konusu olmadığı için (üzerinde tesis varsa olabilir) bu yöntemin uygulaması için söz konusu varlığın bir bina olduğunu varsayalım. Bu çerçevede yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:²⁵⁹

.../.../...		
252 Binalar Hs.	120.000	
<i>Teşvikli Binalar</i>		
549 Özel Fonlar Hs.		120.000
<i>Yatırım ve Geliştirme Fonları</i>		

İlgili döneme (yıla) isabet eden amortisman giderine ilişkin kayıt da aşağıdaki gibi yapılacaktır (120.000 TL/10 YIL = 12.000 TL):

.../.../...		
730 Genel Üretim Giderleri Hs.	12.000	
<i>Amortisman Giderleri</i>		
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		12.000
<i>Teşvikli Binalar Amortismanı</i>		

Madde 28: “Varlıkların satın alımı ve ilgili teşviklerin elde edilmesi işletmenin nakit akımında önemli hareketlere sebep olabilir. Bu nedenle ve varlıklara yapılan yatırım tutarının gösterimini sağlamak amacıyla, bu tür hareketler genellikle,

²⁵⁹ Sevim, 2008, a.g.e., s.660.

*bilanço sunumu sırasında teşviğin ilgili varlıktan indirilip indirilmediğine bakılmaksızın, nakit akım tablosunda ayrı kalemler olarak gösterilir.”*²⁶⁰

Açıklama: 28.inci madde hükmü ise, varlıkların satın alımı veya bağışlar şeklinde olması nakit akımlarında büyük hareketlere yol açmasından ötürü, nakit akım tablosunda, brüt yatırımlar şeklinde ayrı kalem olarak gösterilmesini öngörmektedir.²⁶¹

3.3.6.4. Gelire İlişkin Teşviklerin Sunumu

Gelirlere ilişkin teşviklerin sunumunda da farklı yöntemler mevcuttur.

Madde 29: *“Gelire ilişkin teşvikler bazı durumlarda gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya “Diğer Gelirler” genel başlığı altında, alternatif olarak da ilgili giderlerden düşülerek gösterilir.”*²⁶²

Açıklama: 29.uncu madde hükmüne göre, gelire ilişkin devlet bağışları bazı kereler, gelir tablosunda alacak olarak gösterilir. Bu durumda ‘Diğer Gelirler’ kalemi altında ya da bağışla ilgili harcama /maliyet kayıtlarından indirilmek üzere gösterilirler. Her iki gösterimi savunan görüşler mevcuttur ve 30. ve 31.inci madde hükümleri bunları açıklamaktadır.²⁶³

İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenini faaliyet hâsılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade

²⁶⁰ TMSK, 2006, **a.g.e.**, s.594.

²⁶¹ Sönmez, Ekim 2005, **a.g.m.**, s.134.

²⁶² TMSK, 2006, **a.g.e.**, s.594.

²⁶³ Sönmez, Ekim 2005, **a.g.m.**, s.134.

farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi v.b. hâsılat kalemleri bu kapsamda ele alınabilir.²⁶⁴

Madde 30: *“İlk yöntemi destekleyenler gelir ve gider kalemlerinin netleştirilmesinin uygun olmadığını ve teşviğin giderden ayrıştırılmasının teşviklerle ilişkisi olmayan diğer giderlerle karşılaştırma yapılmasını kolaylaştırdığını savunmaktadır. İkinci yöntemde ise, teşviğin olmaması durumunda işletme tarafından ilgili giderlerin yapılmayabileceği, dolayısıyla da giderler ile teşvikten doğan gelirin netleştirilmemesinin uygun bir sunum olmayacağı ileri sürülmektedir.”*²⁶⁵

Açıklama: 30.uncu madde hükmüne göre, devlet bağışların ‘diğer gelirler’ gibi hesapların altında gösterilmesini savunanlara göre; gelir ve harcamaların birbiriyle mahsup edilmesinin uygun olmadığını, ayrıca bağışın harcamadan ayrılmasının karşılaştırma yapmayı kolaylaştırdığını ileri sürmektedir.

Yine 30. madde hükmüne göre, bağışın ilgili harcamadan indirilmek üzere gösterimini savunanlar, bağış hazır olmamış olsaydı, harcamaların yapılmayacağını ve bağışla karşılaştıracak bir gider olmaksızın mali tablo gösteriminin yanıltıcı olduğunu ileri sürmektedirler.²⁶⁶

Bu çerçevede birinci yönteme göre yapılacak muhasebeleştirme işlemini bir örnek yardımı ile açıklamaya çalışalım:²⁶⁷

Örnek: İşletme 150.000 TL karşılığı olan bir ürünü ihraç etmiş ve bedelinin bankadaki hesabına yatırıldığını aldığı dekont ile öğrenmiştir. İşletme ayrıca bu ihracat kapsamında 15.000 TL tutarındaki teşvik primini de prosedürü yerine getirerek tahsil etmiştir.

²⁶⁴ “1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”, Resmi Gazete, Sayı: 21447, Tarih: 26.12.1992.

²⁶⁵ TMSK, 2006, **a.g.e.**, s.595.

²⁶⁶ Sönmez, Ekim 2005, **a.g.m.**, s.135.

²⁶⁷ Sevim, 2008, **a.g.e.**, s.662.

Bu durumda yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi yapılacaktır:

.../.../...		
102 Bankalar Hs.	150.000	
<i>102 01 Ticari Mevduat Hesabı</i>		
100 Kasa Hs.	15.000	
601 Yurtdışı Satışlar Hs.		150.000
<i>601 01 Teşvikli Yurtdışı Satışlar</i>		
602 Diğer Gelirler Hs.		15.000
<i>602 01 İhracatı Teşvik Primi</i>		

Buradaki teşvik primi doğrudan işletmenin ana faaliyet konusu ilgilendiren satışlar ile ilgili olduğu ve arızı bir nitelik arz etmediği için “679 Diğer Olağandışı Faaliyetlerden Gelir ve Karlar Hs” yerine “602 Diğer Gelirler Hs” kullanılmıştır.

İkinci yönteme göre yapılacak muhasebeleştirme işlemi de bir örnek yardımı ile açıklamaya çalışalım:²⁶⁸

Örnek: İşletme 150.000 TL karşılığı olan bir ürünü ihraç etmiş ve bedelinin bankadaki hesabına yatırıldığını aldığı dekont ile öğrenmiştir. İhraç edilen bu ürünlere ilişkin “Satışların Maliyeti” 115.000 TL’dir. İşletme ayrıca bu ihracat kapsamında 15.000 TL tutarındaki teşvik primini de prosedürü yerine getirerek tahsil etmiştir.

²⁶⁸ Sevim, 2008, a.g.e., s.663.

Bu durumda yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi yapılacaktır:

.../.../...		
102 Bankalar Hs.	150.000	
<i>102 01 Ticari Mevduat Hesabı</i>		
100 Kasa Hs.	15.000	
601 Yurtdışı Satışlar Hs.		150.000
<i>601 01 Teşvikli Yurtdışı Satışlar</i>		
620 Satılan Mamüller Maliyeti Hs.		15.000
<i>620 01 İhracatı Teşvik Primi</i>		

Buradaki teşvik primi doğrudan işletmenin ana faaliyet konusu ilgilendiren satışlar ile ilgili olduğu ve arızı bir nitelik arz etmediği için “679 Diğer Olağandışı Faaliyetlerden Gelir ve Karlar Hs” yerine “602 Diğer Gelirler Hs” kullanılmıştır. Sonuç itibari ile her iki yöntemde de işletmenin “Brüt Satış Karı”nın 50.000 TL olduğu görülmektedir. Ancak toplam gelir ve maliyet büyüklüğünün görülmesi açısından birinci yöntemin daha uygun bir yaklaşım olduğu görüşündeyiz.

Madde 31: “Her iki yöntem de gelirlere ilişkin teşviklerin sunumu açısından kabul edilebilir yöntemlerdir. Finansal tabloların tam anlaşılması amacıyla teşvike ilişkin açıklamalar gereklidir. Teşviğin, ayrıca gösterilmesi gereken herhangi bir gelir veya gider kalemi üzerindeki etkisinin kamuya açıklanması genellikle uygundur.”²⁶⁹

²⁶⁹

TMSK, 2006, a.g.e., s.595.

Açıklama: 31.inci madde hükmü, bağışın herhangi bir gelir veya gider kalemine etkisinin kamuya, ayrı ayrı açıklanmasının daha iyi-uygun olacağını belirtmektedir.²⁷⁰

3.3.6.5. Devlet Teşviklerinin Geri Ödenmesi

Yukarıda çeşitli yönleri ile açıklamaya çalıştığımız devlet teşviklerinin geri ödenmesi ile ilgili olarak da aşağıdaki açıklamaları yapmak mümkündür.

Madde 32: “Geri ödenmesi gereken devlet teşvikleri, TMS- 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardı çerçevesinde bir muhasebe tahmininin düzeltilmesi olarak muhasebeleştirilmelidir. Gelire ilişkin bir teşviğin geri ödenmesi durumunda, ödenen tutar öncelikle bu tutarın izlendiği itfa edilmemiş ertelenmiş gelir kaleminden düşülür. Geri ödenen tutarın ertelenmiş gelir bakiyesini aşması veya ertelenmiş gelir kaleminin olmaması durumunda, söz konusu tutar doğrudan gider olarak gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesi durumunda, ilgili varlığın defter değeri geri ödenecek tutar kadar artırılır veya ertelenmiş gelir hesabı geri ödenecek tutar kadar azaltılır. Varlığın defter değerinin artırılması halinde, birikmiş amortisman tutarı devlet teşviklerinin olmadığı yeni durum itibariyle geçmişe şamil olarak yeniden hesaplanır ve bulunan fark gider olarak doğrudan gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Madde 33: “Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesini gerektiren durumlarda, ilgili varlıkların yeni defter değerlerindeki olası değer düşüklükleri dikkate alınır.”²⁷¹

Açıklama: 32.inci madde hükmü ‘Devlet Bağışlarının Geri Ödenmesi’ hakkındadır. Geri ödeme, hiç ertelenmiş kredi olmadığı durumda, bir gider olarak kabul edilmektedir. Bir varlığa ilişkin bir bağışın geri ödenmesi, ertelenmiş gelir dengesi, ödenecek oranda azaltılarak kaydedilecektir. Ayrıca, ödenebilir hale gelen bir devlet

²⁷⁰ Sönmez, Ekim 2005, **a.g.m.**, s.135.

²⁷¹ TMSK, 2006, **a.g.e.**, s.595.

bağışının muhasebe tahminlerinin, yeniden gözden geçirilmesi olarak kabul edileceğini (TMS-10 hükümlerine göre) belirtilmiştir.²⁷²

Örnek: Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde konuyu daha önce vermiş olduğumuz 120.000 TL tutarındaki arazi ve arsayı ele alarak açıklamaya çalışalım. Hatırlanacağı gibi ertelenmiş gelirin 12.000 TL'lik kısmı ilgili dönem gelirlerine alınmıştı. Bu durumda bu kısmı gider yazıp, geri kalan ertelenmiş vergi tutarını iptal etmemiz gerekecektir. Bu durumda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi yapılacaktır.²⁷³

.../.../...		
480 Ertelenmiş Gelir Hs.	108.000	
<i>480 01 Gelecek Yıllara Ertelenmiş Gelir</i>		
689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar Hs	12.000	
<i>689 01 Gelecek Yıllara Ertelenmiş Gelir</i>		
250 Arazi ve Arsalar Hs		120.000
<i>250 01 Teşvikli Arazi ve Arsalar</i>		

3.3.7. Devlet Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi ve Sunumu

TMS'nin 34. 35. 36. 37. ve 38.inci madde hükümleri 'devlet yardımları'na ayrılmıştır. Standardın 3.madde b şikkı hükmünde devlet yardımı, belirli şartları taşıyan işletme veya işletmelere ekonomik yarar sağlamak için devlet tarafından organize edilmiş faaliyetler olarak tanımlanmıştır. Devlet yardımına girmeyen faaliyetler de sayılmıştır. Buna göre, bu standart amacıyla devlet yardımları, gelişmekte olan yerlerde alt yapılaşmanın sağlanması veya rakiplere ticari kısıtlamalar yüklemek gibi genel ticari koşulları etkileyen faaliyetlerle, dolaylı sağlanan yararları kapsamaz. 34. madde hükmü,

²⁷² Sönmez, Ekim 2005, **a.g.m.**, s.135.

²⁷³ Sevim, 2008, **a.g.e.**, s.664.

devlet yardımı tanımı dışında tutulmuş yardımların, makul bir şekilde değer biçilemeyen yardım türleri ile işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devletle yapılan işlemler olduğunu belirtmektedir.²⁷⁴

Madde 34: “Devlet teşvikleri tanımı dışında kalan devlet yardımları, kendilerine bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin olağan ticari faaliyetlerinden ayırt edilemeyen devletle yapılan işlemleri kapsar.”

Madde 35: “Bu bağlamda; ücretsiz teknik yardım, pazarlama önerileri veya garanti sağlama gibi yardımlar, kendilerine bir değer atfedilemeyen yardımlara örnektir. İşletmenin satışlarının bir bölümünün devlet satın alma politikası ile garanti edilmesi işletmenin normal ticari işlemlerinden ayrıştırılması mümkün olmayan devlet yardımlarına bir örnektir. Fayda sağladığı kesin olmakla birlikte devlet yardımlarının normal ticari faaliyetlerden ayrıştırılması nesnel verilere dayanılarak yapılamaz.”

Madde 36: “Yukarıda örneklenen faydaların önemli boyutta olması durumunda, finansal tablolarının yanıltıcı olmaması için devlet yardımlarının türü, kapsamı ve süresi açıklanır.”

Madde 37: “Faizsiz veya düşük faizli krediler devlet yardımı niteliğindedir, ancak piyasa faiz hadleri üzerinden borçlanması halinde ödenecek olan faiz tutan ile söz konusu düşük oranlar üzerinden ödenen faiz arasındaki fark nedeniyle sağlanan fayda finansal tablolara yansıtılmaz.”

Madde 38: “Bu standart kapsamında devlet yardımları genel ulaşım ve iletişim şebekesi iyileştirilmesi ile sulama veya su tesisatı döşeme gibi tüm topluma fayda sağlamak için sürekli bir şekilde verilen hizmetleri kapsamaz.”²⁷⁵

Açıklama: TMS'nin 35.inci madde hükmü, makul bir şekilde değer biçilemeyen bu yardımların örnekleri bedava teknik yardım ve pazarlama tavsiyeleri ve garanti sağlamasıdır. İşletmenin satışların bir bölümü için sorumlu bir devlet tedarik

²⁷⁴ Sönmez, Ekim 2005, **a.g.m.**, s.135.

²⁷⁵ TMSK, 2006, **a.g.e.**, s.596.

politikası, işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen ve devletle olan işlem örneklerinden bazılarıdır.

36.ıncı madde hükmü devlet yardımının; yapısını, kapsamı, süresi ve kamuya açıklanmasının gerekli olduğunu hatırlatmaktadır.

37.ınci madde hükmü, sırt maliyetli kredilerin, düşük faiz oranlarının bir çeşit devlet yardımları olduğunu belirtmiştir.

38.ınci madde hükmü, genel olarak toplumun hizmetine sunulan devlet yardımlarının bu standart hükümlerine dâhil olmayacağını belirtmiştir. Devlet yardımı kapsamına girmeyen hizmetler ise şunlardır; bayındırlık hizmetleri, genel ulaşım ve iletişim ağının geliştirilmesi, sulama, su şebekesi gibi yerel toplumun kullanımına sunulan hizmet ve tesislerdir.²⁷⁶

Bu çerçevede devlet yardımlarını bir örnek yardımı ile açıklamaya çalışalım:²⁷⁷

Örnek: İşletme 5.000 TL stand kirası, 6.000 TL stand yapım gideri, 4.000 TL dekorasyon gideri, 3.000 TL nakliye ve taşıma gideri ve 2.000 TL personel gideri olmak üzere toplam 20.000 TL tutarında bir harcama yaparak yurtdışında bir fuara katılmıştır ve bu harcamalara ilişkin belgeler ile birlikte destek için İhracatı Geliştirme Merkezi'ne başvurmuş ve Yurtdışı Fuarlara Katılım Desteği almıştır. İşletme destek tutarı olan 20.000 TL'nin hesabına yattığını bankadan gelen dekonttan öğrenmiştir.

Bu durumda giderlere ve devlet yardımına ilişkin yapılacak yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

²⁷⁶ Sönmez, Ekim 2005, **a.g.m.**, s.135.

²⁷⁷ Sevim, 2008, **a.g.e.**, s.666.

Harcamalara ilişkin yevmiye kaydı:

.../.../...		
760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Hs.	20.000	
760 01 Stand Kirası 5.000		
760 02 Stand Yapım Gideri 6.000		
760 03 Dekorasyon Gideri 4.000		
760 04 Nakliye ve Taş. Gideri 4.000		
760 04 Personel Gideri <u>4.000</u>		
100 Kasa Hs.		20.000

Devlet yardımının alınmasına ilişkin yevmiye kaydı:

.../.../...		
102 Bankalar Hs.	20.000	
<i>Ticari Mevduat Hesabı</i>		
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hs.		20.000
<i>679 01 Yurtdışı Fuarlara Katılım Desteği</i>		

Yukarıda standartta yer alan açıklamalar çerçevesinde devlet yardımlarına ilişkin yalnızca bir örnek ele aldık. Zira diğer devlet yardımlarına ilişkin uygulamalarda yukarıdaki örnek ile paralel uygulamaları içermektedir.

3.3.8. Diğer Açıklamalar

Standartta yukarıdaki açıklamalar dışında, “aşağıdaki hususların da finansal tablolarda açıklanması gerekliliği vurgulanmaktadır.

- *Finansal tablolardaki sunum yöntemleri de dâhil olmak üzere, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi için benimsenen muhasebe politikaları,*
- *Finansal tablolara yansıtılan devlet teşviklerinin türü, tutan ve süresi ile işletmenin doğrudan faydalandığı diğer devlet yardımları,*
- *Finansal tablolara yansıtılmış devlet yardımlarına ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer koşullar.*

Bu standardı ilk defa uygulayan bir işletme gereken konularda açıklama gerekliliklerine uymalı ve

- *Finansal tablolarını “TMS 8- Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” uyarınca muhasebe politikası değişikliğine göre düzeltmeli veya*
- *Standardın yürürlük tarihinden sonra tahsil edilebilir veya geri ödenecek hale gelen teşvikler veya teşvik bölümleri için bu standart hükümlerini uygulamalıdır.*

Bu standart 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.”²⁷⁸

²⁷⁸ TMSK, 2006, a.g.e., s.596.

3.3.9. Geçiş Hükümleri

“Standardı ilk defa uygulayacak işletme, gereken konularda açıklama gerekliliklerine uymalı ve;

- *Finansal tablolarını “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” uyarınca muhasebe politikası değişikliğine göre düzeltilmeli veya*

- *Standardın yürürlük tarihinden sonra tahsil edilebilir veya geri ödenecek hale gelen teşvikler veya teşvik bölümleri için bu standart hükümleri uygulanmalıdır.”*

279

²⁷⁹ TMSK, 2006, a.g.e., s.597.

4. UYGULAMA

ABC Holding enerji, inşaat ve taahhüt sektörlerinde birden çok işletmesi ile yer alan, ülkesinde sektör devi haline gelmiş enerji ve inşaat sektörlerinde faaliyet gösteren bir işletmedir. Teşvik belgesine sahip olan ABC Holding'in yönetim kurulu yeni yatırımlar kararı almıştır. Sabit yatırımlara yapılan harcamaların toplamı 2.000.000 YTL'dir. Sabit kıymet yatırımı da devam eden kurum Merkez Bankası Kaynak Kullanımı Destekleme Fonunda 100.000 YTL destekleme primi tahsis etmiştir.

ABC Holding faaliyet alanını Türkiye ile sınırlı kalmasını istememekte ve dünya çapında faaliyet gösteren bir işletme ile ortaklık kurarak ismini dünya piyasalarına da duyurmak istemektedir. Bu nedenle, yurt dışı menşeli XYZ Co. ile ortaklık yoluna gitmiş ve bu ortaklık Türkiye'de toplam tutarı 5.000.000 Amerikan doları olan bir polietilen tesis kurma kararı almıştır. Kurulacak olan ortaklık teşvik belgesi başvurusu yapmış ve gerekli olan koşullar tamamlanmıştır. ABC Holding yeni kurulacak olan ortaklığa alış maliyeti 8.000.000 YTL ve birikmiş amortismanı 2.000.000 YTL olan üretim tesisi ile, alış maliyeti 15.000.000 YTL, birikmiş amortisman 5.000.000 YTL olan fabrika binasını aynı sermaye olarak koyarak ortak olmuştur. ABC Holding'in yeni kurulan ortaklıktaki sermaye tutarı 20.000.000 YTL olacak bu tutarı karşılamak için üretim tesisi 7.500.000 TL, fabrika binası 12.500.000 YTL değer ile ortaklığa devredilecektir. ABC Holding'in ortaklıktaki sermaye oranı %15 dir.

ABC Holding bünyesinde faaliyet gösteren inşaat grubu devletin açtığı bir ihaleyi kazanmış ve otoban yapımına başlamıştır. Gruba ait olan iş makinelerinden bir tanesinin yeni yatırımda kullanılamayacak kadar eskimiş olduğu fark edilmiş ve bu makinenin yenilenmesi hususunda yönetim kurulu karar almıştır. Normal amortisman yöntemine göre birikmiş amortismanı 1.000.000 YTL ve maliyet bedeli 2.000.000 YTL olan ve yeniden değerlemeye tabi tutulmamış olan makine, yenisini almak üzere peşin

bedelle 5.000.000 YTL + %18 KDV ile satılmış ve yeni makine peşin olarak 6.000.000 YTL + %18 KDV ile satın alınmıştır.

Holding'in grup içi işletmeleri olan enerji grubu ve inşaat grubu çalışanların kendi bünyelerinde sigortalamaktadır. Gelişmekte olan enerji sektöründe yeni iş imkânlarını takip eden ve geliştiren Ar-Ge Projelerinde çalışan personelleri için toplam 3.000 YTL ücret tahakkuk ettirilmiştir. İşyeri tehlike derecesi göz önüne alındığında işveren sigorta prim oranı %20 olarak belirlenmiştir. İnşaat grubunda çalışan 105 kişiden 4 tanesi İş Kanunu hükümleri uyarınca özürlü kapsamında işlem görmektedir. Özürlü çalışanlardan 3 tanesi asgari ücretli diğeri ise 800 YTL maaş ile çalışmaktadır. Ücretler ilgili ayda tahakkuk edilmekte ve bir sonraki ayda ödenmektedir.

Holding Yönetim Kurulu 2007 yılında tarımsal faaliyette bulunmaya karar vermiştir. Bu kararı sonucunda holding tarım faaliyetleri ile ilgilenecek bir işletme kurmuş ve bu işletme gerekli olan şartları yerine getirerek devlet teşviki olarak bedelsiz 10 adet İnek ile 25 yıl için arazi tahsis etmiştir. İşlem günündeki ineklerin toplam makul değerleri 10.000 YTL ve arazinin makul değerinin 25.000 YTL olduğu saptanmıştır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında Holding ve grup işletmelerinin muhasebe kayıtları TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı'na göre yapılacaktır.

Bilindiği gibi devlet teşviklerinin ve yardımlarının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini açıklayan TMS 20 Standardı'na göre teşviklerin muhasebeleştirilmesinde iki adet yaklaşım mevcuttur. Bu yaklaşımlar sermaye ve gelir yaklaşımıdır. Yaklaşımları kısaca hatırlayarak çözüme devam etmekte yarar vardır. Sermaye yaklaşımına göre devlet teşvikleri kazanılmış bir gelir değillerdir. Ayrıca herhangi bir maliyete de sahip değillerdir. Bu nedenle devlet teşviklerinin gelir tablosunda yer almamaları gerekmektedir. Sermaye yaklaşımına göre devlet teşviklerinin özkaynak grubu altında takip edilmelerinde yarar vardır. Gelir yaklaşımında ise devlet teşviklerinin hissedarlardan elde edilen gelirlerin de yer aldığı özkaynak grubu içerisinde takip edilmesi doğru değildir. Dolayısıyla bu yaklaşıma göre devlet teşviklerinin uygun gelir hesapları ile gelir tablosuna aktarılması gerekir.

Teşvik belgeli yatırımcıların yeni yatırımlar dolayısı ile adlarına tahakkuk eden destekleme primlerini sabit yatırımların maliyet bedellerini azaltıcı bir unsur olarak kaydetmesi ya da gelir olarak gelir tablosuna aktarması mümkündür. ABC Holding'in sabit yatırımları için Merkez Bankası Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu'ndan tahsis ettiği 100.000 YTL'lik destekleme primine ait muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

.../.../...		
100 Kasa	100.000	
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar		100.000

Bu kayıttan sonra yapılan 2.000.000 YTL'lik yatırımın maliyeti 100.000 YTL indirilecektir ve yatırımın maliyeti, 1.900.000 YTL olacaktır. Yukarıdaki kayıt TMS 20 uyarınca gelir yaklaşımının sadeleştirilmesi yönteminin benimseyen bir işletmenin yapması gereken kayıttır. Ancak, işletme gelir yaklaşımında sadeleştirme yoluna gitmese bu durumda muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

.../.../...		
100 Kasa	100.000	
649 Diğer Gelirler		100.000

ABC Holding yatırımlarını uluslar arası piyasalara kaydırmak için yeni bir ortaklık kurma yoluna gitmiştir. Ülkemizde uygulanan kanunlar çerçevesinde, kurumlar üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin tamamını veya bir kısmını

a- Teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak bir sermaye ortaklığına

b- Yabancı ortaklı bir anonim ortaklığa ait sermaye olarak konulmasından kaynaklanan kazançların, aşağıdaki koşullara uyması kaydıyla kesin bir şekilde ve tamamen vergi dışı kalması mümkündür.

Bu koşullar aşağıdaki gibi özetlenebilir;

a- Yeni kurulacak ortaklığın tam mükellef bir kurum olması

b- Yeni kurulacak ortaklık tarafından yapılacak yatırım tutarının 5.000.000 Amerikan Doları ya da eşdeğer yabancı para karşılığı Türk Parasından az olmaması gerekmektedir.

ABC Holding'in uluslar arası piyasada adını duyurmak için uygulamaya koyduğu ortaklık planı yukarıdaki bahsi geçen koşulları taşıdığı için vergi muafiyeti uygulanabilecektir. Bu noktada devletin yeni yatırımları teşvik etme yöntemi olarak vergi muafiyeti uyguladığını görmekteyiz.

ABC Holding'in üretim tesisini ve fabrikasını ortaklığa aynı sermaye olarak koymasına ya da bir başka deyişle devretmesine ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.../.../...		
242 İştirakler	20.000.000	
243 İştiraklere Sermaye Taahhütleri		20.000.000
.../.../...		
243 İştiraklere Sermaye Taahhütleri	7.500.000	
257. Birikmiş Amortismanlar	2.000.000	
253. Tesisat, Makine ve Diğer Cihazlar		8.000.000
649 Diğer Gelirler		1.500.000
.../.../...		
243. İştiraklere Sermaye Taahhütleri		
257 Birikmiş Amortismanlar	12.500.000	
252 Binalar	5.000.000	
649 Diğer Gelirler ²⁸⁰		15.000.000
		2.500.000

Belirtildiği üzere üretim tesisi ve fabrika binasının yeni kurulan bir ortaklığa aynı sermaye olarak konulmasına ilişkin devlet teşviki vergi muafiyeti şeklindedir. Aynı

²⁸⁰ 649. Diğer Gelirler Hesabı yerine 679. Olağan Dışı Gelir ve Karlar Hesabı kullanılmasına da uygulamada rastlanmaktadır.

sermaye olarak konulan üretim tesisi ve fabrikaya ilişkin istisna kazancını nazım hesaplarda izlemek ve bu şekilde vergi mevzuatı ile uyum sağlamak gerekmektedir. Bilindiği gibi UFRS uygulamasının esas amacı, işletme mali tablolarında şeffaflık sağlayarak mali tablo kullanıcılarının işletme ile ilişkin kararlarını doğru ve güvenilir şekilde vermesini sağlamaktır. Vergi mevzuatına uyum için atılan nazım hesap kaydını bilânço dipnotlarında özellikli bir işlem olarak gösterilmesi, işletme mali tablo kullanıcıları için açıklayıcı bir bilgi olacaktır. Bu hususta uygulanacak vergi mevzuatı uyulmama kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

.../.../...		
980 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler Borçlu Hesabı	4.000.000	
981 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler Alacaklı Hesabı		4.000.000

Devlet, yatırımlarda kullanılmak üzere eski bir sabit kıymetin satılması şartı ile yenilenecek olan sabit kıymete ilişkin yenileme fonu uygulaması yapmaktadır. Bu uygulama ile yenisi alınmak koşulu ile satılan sabit kıymete ait satış karının vergi matrahına eklenmesi gerekmekte ve doğan karın yenileme fonu hesabına alınması sağlanmaktadır. Bu durumda karşımıza çıkan devlet desteği, işletmenin finansal olarak fonlanması değil, elde edilen karın vergilendirilmeyerek işletmenin daha az vergi ödemesini sağlamaktır. Yenileme fonu uygulamasında devlet desteği, TMS 20 de yer alan sermaye yaklaşımı uyarınca muhasebeleştirilecektir. Gelir yaklaşımına göre hesaplarda sadeleştirilme yapılması bu uygulama için mantıklı bir kayıt olmayacaktır. Bu bilgiler ışığında eski makinenin satışı ve yeni makinenin alışıma ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

.../.../...		
100 Kasa	5.900.000	
257 Birikmiş Amortismanlar	1.000.000	
253 Tesisat, Makine ve Cihazlar		2.000.000
391 Hesaplanan KDV		900.000
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar		4.000.000
.../.../...		
980. Vergiye Tabi Olmayan Gelirler Borçlu Hesabı	4.000.000	
981. Vergiye Tabi Olmayan Gelirler Alacaklı Hs		4.000.000
.../.../...		
590. Dönem Net Karı Hs.	4.000.000	
549. Özel Fonlar		4.000.000

Yukarıdaki kayıt UFRS'nin temel esası olan bilgi için muhasebe ışığında yapılması gereken kayıttır. Satış anında 679.Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabını kullanmak yerine doğrudan 549.Diğer Fonlar Hesabı Kullanılarak gelir tablosunda yer alan ticari kar 4.000.000 YTL eksik olarak hesaplanabilirdi. Ancak, vergi için muhasebe kaydı yapılması doğru bir yaklaşım olmadığı için, vergi uyulmama kaydı yapılması ile yenileme fonundan kaynaklı istisnayı öncelikli olarak gelir kaydetmek ve daha sonra

vergiye tabi olmayan gelirlerin borçlu-alacaklı hesapları ve vergi kanunları ile uyulmamakta yarar vardır. Gelir tablosunun hazırlanması aşamasında gelir ve gider hesaplarının kar zarar hesaplarına intikal ettirilmesinden sonra, maddi duran varlık satışından kaynaklı yenileme fonunun özel fonlar hesabına çekilmesi daha uygun bir yaklaşım olacaktır. Bu hususta yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

.../.../...		
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hs.	4.000.000	
690. Dönem Karı veya Zararı Hs.		4.000.000
.../.../...		
690. Dönem Karı veya Zararı Hs.	4.000.000	
692. Dönem Net Karı veya Zararı Hs.		4.000.000
.../.../...		
692. Dönem Net Karı veya Zararı Hs.	4.000.000	
590. Dönem Net Karı Hs.		4.000.000
.../.../...		
590. Dönem Net Karı Hs.	4.000.000	
549. Özel Fonlar		4.000.000

Bilgi için muhasebeyi esas alan bu yaklaşım sayesinde 4.000.000 YTL'lik makine satışından kaynaklanan gelirle ilgili vergi mevzuatı uyumlu kayıtları ile vergi muafiyeti sağlanmış ancak aynı zamanda gelir tablosunda 4.000.000 YTL gerçeğe uygun değeri ile gösterilerek finansal tablo kullanıcılarının doğru ve etkin karar vermelerine yardımcı olacak şeffaflıkta bir gelir tablosu hazırlanmıştır.

Yeni makine alımına ilişkin olan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.../.../...		
253 Tesisat, Makine ve Cihazlar	6.000.000	
191 İndirilecek KDV	1.080.000	
100. Kasa		7.080.000

Yeni alınan makine otoban yapımında kullanılmaya başlamıştır. Kullanıma başladığından itibaren amortisman tabi olan bu makineye ilişkin amortisman kayıtları yapılırken, makine amortisman tutarı kadar yenileme fonunun azaltılması ve maliyeti doğru bir şekilde hesaplamak için gider yazılan tutarın ilgili hesaba aktarılması gerekmektedir. Bu gereklilik mali tabloların şeffaflığı ve UFRS ile TMS gerekliliklerine göredir. TMS uyumlu kayıt yapılmadığı takdirde aşağıdaki kayıtlar yerine amortisman kaydı doğrudan 549. Özel Fonlar hesabının borcuna yapılacaktır ve geçmiş yıllar karları ile ilgili herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır. Ancak kanaatime bu uygulama doğru ve etkin bir muhasebe anlayışı içinde yer alamayacak bir uygulamadır. TMS uyumlu muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

.../.../...		
730 Genel Üretim Giderleri	1.200.000	
257 Birikmiş Amortismanlar		1.200.000
.../.../...		
549 Özel Fonlar	1.200.000	
570 Geçmiş Yıllar Karları		1.200.000
.../.../...		
960 Matraha Eklenenecek Diğer Unsurlar Alacaklı Hs	1.200.000	
961 Matraha Eklenenecek Diğer Unsurlar Borçlu Hs		1.200.000

Devlet yardımı olan yenileme fonu ile ilgili yapılan uygulamalar özetlenirse;

1. Makine satışından kaynaklanan gelir öncelikle gelir tablosu hesabına gerçeğe uygun değeri ile kaydedilmiş daha sonra vergi istisnası sağlanmak için özel fonlar hesabına alınmıştır.

2. Yeni alınan makinenin amortismanı ile ilgili olarak her dönemle ilgili olarak yenileme fonundaki azalma kadar geçmiş yıllar karı arttırılmıştır. Yenileme fonunda biriken tutarın bitmesini takip eden yılda amortisman uygulaması normal yöntemler ile yapılacaktır.

Holding bünyesindeki grupların işçileri ile ilgili olan ücret uygulamalarında devlet teşviki olan işveren payı uygulamasında TMS 20 Standardı göz önünde

bulundurularak muhasebe uygulaması yapılmıştır. İşveren teşviki ile ilgili olan kayıtlar hem gelir yaklaşımına göre hem de sermaye yaklaşımına göre kayıtlanmıştır.

Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun uyarınca 2024 yılına kadar sektör ayrımı yapılmaksızın işletme bünyesinde çalıştırılan Ar-Ge personellerinin ücretleri üzerinden hesaplanacak olan sigorta prim işveren payı çeşitli oranlarda devlet bütçesi tarafından karşılanacaktır. Bu kanun uyarınca enerji grubunda Ar-Ge personeli olarak çalışan işçiler ile ilgili olan ücret tahakkukları sermaye ve gelir yaklaşımına göre farklı şekillerde yapılmaktadır.

Gelir yaklaşımına göre yapılacak olan muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

.../.../...		
750. Ar-Ge Giderleri	3.600	
<i>750.100. Personel Giderleri 3.000</i>		
<i>750.100.101. Personel Ücretleri 600</i>		
<i>750.100.102. Sigorta Primi İşveren Payı</i>		
360. Ödenecek Vergi ve Fonlar		387
361. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		1.020
381. Gider Tahakkukları		2.193
<i>381.100. Ödenecek Ücretler</i>		
.../.../...		
361. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	300	
649. Diğer Gelirler		300
<i>649.200. Sigorta Primi İşveren Payı Teşviki</i>		

Gelir yaklaşımında devlet teşviki gelir yazılabileceği gibi gelir kaydı yapılmaksızın hesapların sadeleştirilmesi yolu ile dolaylı olarak gelir yazılabilmektedir. Gelir yaklaşımı uygulamasında sadeleştirilme yoluna gidilirse kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

.../.../...		
750. Ar-Ge Giderleri	3.600	
<i>750.100. Personel Giderleri</i>	<i>3.000</i>	
<i>750.100.101. Personel Ücretleri</i>	<i>600</i>	
<i>750.100.102. Sigorta Primi İşveren Payı</i>		
360. Ödenecek Vergi ve Fonlar		387
361. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		1.020
381. Gider Tahakkukları		2.193
<i>381.100. Ödenecek Ücretler</i>		
.../.../...		
361. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	300	
750. Ar-Ge Giderleri		300
<i>750.100. Personel Giderleri</i>		
<i>750.100.102. Sigorta Primi İşveren Payı Teşviki</i>		

TMS 20 Standardına göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanacak bir diğer yaklaşım, sermaye yaklaşımıdır. İşletmenin sermaye yaklaşımını benimsemesi durumunda kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

.../.../...		
750. Ar-Ge Giderleri	3.600	
<i>750.100. Personel Giderleri</i>	<i>3.000</i>	
<i>750.100.101. Personel Ücretleri</i>	<i>600</i>	
<i>750.100.102. Sigorta Primi İşveren Payı</i>		
360. Ödenecek Vergi ve Fonlar		387
361. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		1.020
381. Gider Tahakkukları		2.193
<i>381.100. Ödenecek Ücretler</i>		
.../.../...		
361. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	300	
549. Özel Fonlar		300
<i>549.50. Ortak Dışı İşlemler Fonu</i>		
<i>549.50.100. Sigorta Primi İşveren Payı Teşviki</i>		

İnşaat grubunda özürlü kapsamında işlem gören personellere ilişkin olarak yapılması gereken kayıtlar gelir yaklaşımına ve sermaye yaklaşımına göre incelenmeden önce işveren payı teşvikinin hesaplanması gerekir. Hesaplama aşağıdaki tablodaki gibi yapılmaktadır.

Personel	Ücreti	SSK Primi İşveren Payı	SSK Prim Teşviğine Esas Tutar	Teşvik Oranı	Teşvik Tutarı
Kontenjan	800	160	127,74	%100	127,74
Kontenjan 638,70 x 2	1.277,40	255,48	255,48	%100	255,48
Kont.Fazlası	638,70	127,74	127,74	%50	63,87
Toplam	2.716,10	543,22			447,09

TMS 20 Standardında bahsi geçen gelir yaklaşımı kullanılarak yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

.../.../...		
720. Direkt İşçi Giderleri	3.259,32	
<i>720.100. Personel Giderleri</i>		
<i>750.100.102. Sigorta Primi İşveren Payı</i>	<i>543,22</i>	
360. Ödenecek Vergiler ve Fonlar		350,38
361. Ödenecek Güvenlik Kesintileri		923,48
381. Gider Tahakkukları		1.985,46
<i>381.100. Ödenecek Ücretler</i>		
.../.../...		
361. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	447,09	
649. Diğer Gelirler		447,09
<i>649.200. Sigorta Primi İşveren Payı Teşviği</i>		

İşletme, gelir yaklaşımında sadeleştirme yönetimini benimsemiş olsaydı hesaplamalar aşağıdaki şekilde olacaktı.

.../.../...		
720. Direkt İşçi Giderleri	3.259,32	
<i>720.100. Personel Giderleri</i>		
<i>750.100.102. Sigorta Primi İşveren Payı</i>	<i>543,22</i>	
360. Ödenecek Vergiler ve Fonlar		350,38
361. Ödenecek Güvenlik Kesintileri		923,48
381. Gider Tahakkukları		1.985,46
<i>381.100. Ödenecek Ücretler</i>		
.../.../...		
361. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	447,09	
720. Direkt İşçilik Giderleri		447,09
<i>720.100. Personel Giderleri</i>		
<i>720.100.102. Sigorta Primi İşveren Payı</i>		

İşletme, sermaye yaklaşımını benimsemiş olsaydı TMS 20 Standardı ışığında muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi şekillenecekti.

.../.../...		
720. Direkt İşçi Giderleri	3.259,32	
<i>720.100. Personel Giderleri</i>		
<i>750.100.101. Personel Ücretleri</i>	2.716,10	
<i>750.100.102. Sigorta Primi İşveren Payı</i>	543,22	
360. Ödenecek Vergiler ve Fonlar		350,38
361. Ödenecek Güvenlik Kesintileri		923,48
381. Gider Tahakkukları		1.985,46
<i>381.100. Ödenecek Ücretler</i>		
.../.../...		
361. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	447,09	
549. Özel Fonlar		447,09
<i>549.50. Ortak Dışı İşlemler Fonu</i>		
<i>549.50.100. Sigorta Primi İşveren Payı Teşviği</i>		

Holding tarımsal alanda yatırım yapma kararının ardından gerekli olan şartları tamamlayarak devlet teşvikinden yararlanma hakkı kazanmıştır. Devlet teşviki olarak alınan 10 adet inek ve tahsis edilen arazinin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde

olacaktır. UFRS'ye göre devlet teşviki kayıtlara alınırken makul değer üzerinden kaydedilmek zorundadır.

.../.../...		
260. Haklar	25.000	
<i>260.01. Devlet Teşviki</i>		
<i>260.01.0001. Arazi</i>		
256. Diğer Maddi Duran Varlıklar	10.000	
<i>256.02. Teşvikli Damızlık Hayvan</i>		
<i>256.02.0004. Damızlık İnek</i>		
480. Gelecek Yıllara Ait Gelirler		35.000
480.02. Arazi Teşvikleri		
<i>480.02.2007. Arazi Teşvik Gelirleri</i>		1.000
<i>480.02.2008. Arazi Teşvik Gelirleri</i>		1.000
<i>480.02.2009. Arazi Teşvik Gelirleri</i>		1.000
<i>480.02.2010. Arazi Teşvik Gelirleri</i>		1.000
<i>480.02.2011. Arazi Teşvik Gelirleri</i>		1.000
<i>480.02.2012. Arazi Teşvik Gelirleri</i>		1.000
<i>480.02.2013. Arazi Teşvik Gelirleri</i>		1.000
<i>480.02.2014. Arazi Teşvik Gelirleri</i>		1.000
<i>480.02.2015. Arazi Teşvik Gelirleri</i>		1.000
<i>480.02.2016. Arazi Teşvik Gelirleri</i>		1.000

<i>480.02.2017. Arazi Teşvik Gelirleri</i>	1.000
<i>480.02.2018. Arazi Teşvik Gelirleri</i>	1.000
<i>480.02.2019. Arazi Teşvik Gelirleri</i>	1.000
<i>480.02.2020. Arazi Teşvik Gelirleri</i>	1.000
<i>480.02.2021. Arazi Teşvik Gelirleri</i>	1.000
<i>480.02.2022. Arazi Teşvik Gelirleri</i>	1.000
<i>480.02.2023. Arazi Teşvik Gelirleri</i>	1.000
<i>480.02.2024. Arazi Teşvik Gelirleri</i>	1.000
<i>480.02.2025. Arazi Teşvik Gelirleri</i>	1.000
<i>480.02.2026. Arazi Teşvik Gelirleri</i>	1.000
<i>480.02.2027. Arazi Teşvik Gelirleri</i>	1.000
<i>480.02.2028. Arazi Teşvik Gelirleri</i>	1.000
<i>480.02.2029. Arazi Teşvik Gelirleri</i>	1.000
<i>480.02.2030. Arazi Teşvik Gelirleri</i>	1.000
<i>480.02.2031. Arazi Teşvik Gelirleri</i>	1.000
480.03. Büyük Baş Hayvan Devlet Teşvik Geliri	
	2.000
<i>480.03.2007. Damızlık İnek</i>	2.000
<i>480.03.2008. Damızlık İnek</i>	2.000
<i>480.03.2009. Damızlık İnek</i>	2.000
<i>480.03.2010. Damızlık İnek</i>	

--	--	--

İlgili dönem sonunda dönemsellik ilkesi gereğince Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı ile mahsuplaştırılarak kapatılır. İşletme her dönemin sonunda aşağıdaki kaydı yapmakla yükümlüdür.

.../.../...		
480. Gelecek Yıllara Ait Gelirler	3.000	
<i>480.02. Arazi Teşvikleri</i>		
<i>480.02.2007. Arazi Teşvik Geliri</i>	<i>1.000</i>	
<i>480.03. Büyükbaş Hayvan Devlet Teşvik Geliri</i>		
<i>480.03.2007. Damızlık İnek</i>	<i>2.000</i>	
380. Gelecek Yıllara Ait Gelirler		3.000
<i>380.02. Arazi Teşvikleri</i>		<i>1.000</i>
<i>380.02.2007. Arazi Teşvikleri</i>		
<i>380.03. Büyükbaş Hayvan Devlet Teşvik Geliri</i>		<i>2.000</i>
<i>380.03.2007. Damızlık İnek</i>		

Devlet teşviklerinin gelir yazılması yaklaşımının benimsenmesi durumunda devlet teşvikinin ilgili dönemdeki gelir kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

.../.../...		
380. Gelecek Yıllara Ait Gelirler	3.000	
<i>380.02. Arazi Teşvikleri</i>		
<i>380.02.2007. Arazi Teşvik Geliri</i>	<i>1.000</i>	
<i>380.03. Büyükbaş Hayvan Devlet Teşvik Geliri</i>		
<i>380.03.2007. Damızlık İnek</i>	<i>2.000</i>	
649. Diğer Gelirler		3.000
<i>649.300. Arazi Teşvikleri</i>		<i>1.000</i>
<i>649.400. Damızlık İnek Teşvik Gelirleri</i>		<i>2.000</i>

Bilindiği gibi sermaye yaklaşımına göre devlet teşviklerinin gelir yazılması yerine öz sermaye grubunda özel fonlar hesabında takip edilmesi gerekmektedir. İşletme bu yaklaşımı benimsemiş olsaydı kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

.../.../...		
380. Gelecek Yıllara Ait Gelirler	3.000	
<i>380.02. Arazi Teşvikleri</i>		
<i>380.02.2007. Arazi Teşvik Geliri</i>	<i>1.000</i>	
<i>380.03. Büyükbaş Hayvan Devlet Teşvik Geliri</i>		
<i>380.03.2007. Damızlık İnek</i>	<i>2.000</i>	
549. Özel Fonlar		3.000
<i>549.50. Ortak Dışı İşlemler Fonu</i>		
<i>549.50.300. Arazi Teşviki</i>		<i>1.000</i>
<i>549.30.400. Büyükbaş Hayvan Teşviki</i>		<i>2.000</i>

ABC Holding ile ilgili finansal olan ve olmayan yatırımları teşvik edici devlet yardımları ve araştırma ve geliştirme faaliyetlerini teşvik edici olan devlet yardımları TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardına ilişkin olarak muhasebeleştirilmiştir. Ayrıca, diğer muhasebe işlemleri ile ilgili olan kayıtlar UFRS ve TMS ile uyumlu olacak şekilde yapılmıştır.

5. SONUÇ VE DEĞERLEDİRME

Özellikle son yıllarda uluslararası yatırımların artması, çok uluslu işletmelerin, uluslararası kredi akışına önem vermeleri, bağımsız denetim işletmelerinin faaliyetlerinin artması her ülkenin kendine özgü ulusal standartlarını uluslararası standartlar ile uyumlaştırmasının sebebi olmuştur. Uluslararası uyumlaştırma ile ilgili olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Avrupa Birliği (AB), Birleşmiş Milletler (BM), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Sermaye Piyasası Kurulları Uluslararası Örgütü (IOSCO) gerçek anlamda dünya çapında faaliyet göstermektedir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) toplam 31 adet Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) yayınlamıştır. 2001 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board -IASB) tüm UMS'leri yorumlayarak kabul etmiş ve daha sonrasında 7 adet Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) yayınlamıştır.

Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak dünyadaki gelişmiş birçok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Ancak Türkiye'de yapılan çalışmalar neticesinde çoklu bir muhasebe standardı sistemi ortaya çıkmış ve bir işletme bazen birden fazla muhasebe sistemine tabi olur hale gelmiştir.

Türkiye, muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisinde olmuş, 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalmış ve 1987 sonrası AB'ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB

düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalmıştır.

Türkiye'de de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) 09.04.2008 tarihinden itibaren SPK'ya tabi işletmelerin UFRS'ye paralel muhasebe uygulamasını zorunlu kılmıştır. Bu uygulama sadece SPK'ya tabi işletmelerle sınırlı kalmakta diğer işletmeler için uygulama şansı ortaya çıkamamaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) çıkardığı Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) UFRS ile paralellik göstermektedir. Türk Ticaret Kanunu Taslağı da muhasebe uygulamasında TMSK'nın standartlarını referans göstermektedir. TFRS uygulamasının Türkiye'de önümüzdeki yıllarda daha da yaygınlaşması beklenmektedir. Gerek AB gerekse tüm dünyada muhasebe standartlarında harmonizasyon çabaları UFRS üzerine yoğunlaşmaktadır. Türkiye'nin ihtiyacı olan yüksek kalitede muhasebe standartlarının oluşturulması, UFRS'ye uyumun sağlanması ve uygulamadaki çok başlılığın ortadan kaldırılması amacıyla TMSK'nın oluşturduğu standartların kullanılması daha uygun olacaktır.

Bu bağlamda TMSK; UFRS'yi set olarak aynen uygulama konusunda ilke kararını almış ve IASB ile yapılan telif hakkı sözleşmesi kapsamında uluslararası muhasebe standartlarının Türkçe çevirilerini Türk Muhasebe Standartları olarak Resmi Gazete'de yayımlanmaktadır.

Türkiye'de ve diğer ülkelerde; devletin bir takım faaliyetleri özendirmek ve teşvik etmek amacıyla uygulamaya koyduğu teşvik ve devlet yardımları mevcuttur. Temel amacı muhasebe uygulamalarına yön vermek olan muhasebe standartları, bu konu ile ilgili olarak da çeşitli uygulamaları içermektedir. Dünyada konu ile ilgili muhasebe standartları incelendiğinde genel uygulamanın, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (International Accounting Standards Board-IASB) Eylül 1981'de taslağını hazırladığı, Nisan 1983'te yayımladığı, 1 Ocak 1984'te yürürlüğe koyduğu ve 1994 yılında revize ettiği "*IAS-20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government- UMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*" standardının ülkelere uyarlanması şeklinde olduğu görülmektedir.

Türkiye’de de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması konusu ile ilgili çeşitli kurum ve kuruluşların çalışmaları olmuştur. Bu uygulamalarda da UMS-20’nin esas alındığı ve bir takım düzenlemeler yapılarak uygulamaya konulduğu görülmektedir. Bu amaçla; “TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı”, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından 1 Kasım 2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

TMS’nin 13. maddesinde belirtildiği üzere devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi “sermaye yaklaşımı” ve “gelir yaklaşımı” olmak üzere iki genel yaklaşım doğrultusunda yapılabilmektedir.

Sermaye yaklaşımında sağlanan teşvik kar veya zararda muhasebeleştirilmek yerine finansal durum tablosu (bilanço) ile ilişkilendirilir. Bu tür teşviklerin geri ödenmesi beklenmediğinden kar ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir. Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine gelir tablosunda yer verilmemelidir.

Gelir yaklaşımında, devlet teşviklerinin, ilgili teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik bir biçimde kar ya da zarara alınması esastır. Standardın 12. maddesinde belirtildiği üzere “devlet teşvikleri, bu teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik şekilde kar veya zarara yansıtılır.

Gelire ilişkin teşvikler bazı durumlarda gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya “Diğer Gelirler” genel başlığı altında, alternatif olarak da ilgili giderlerden düşülerek gösterilir.

Esas itibarıyla devlet teşviki ve yardımlarının muhasebeleştirilmesi ve mali tabloların hazırlanması iki temel nedenden dolayı önemlidir. Bunlar; kaynak aktarımı var ise, bunun için uygun bir muhasebe yöntemi bulunması ve devlet yardımlarından fayda elde edilmesi halinde, mali tabloların önceki dönemdeki mali tablolarla ve diğer işletmelerin mali tablolarıyla karşılaştırılmasının kolaylaştırılmasıdır.

TMS-20 no'lu standart, işletmeler tarafından yapılan cari ve uzun vadeli yatırımların muhasebeleştirme ve finansal tablolarda sunulma esaslarını belirtmekte olup, cari yatırımlar, bir yıldan daha az bir süre için veya muhasebe dönemi içinde atılacak fonların değerlendirilmesi için yapılan yatırımlardan oluşmaktadır. Uzun vadeli yatırımlar ise, yönetimin uzun vadeli işletme politikaları sonucu gerçekleşir. İşletme koşullarında oluşan değişikliklere göre cari yatırımlar uzun vadeli yatırımlara ve uzun vadeli yatırımlar da cari yatırımlara dönüşebilir.

Cari yatırımların pazarlanabilir nitelikte olması, yani hemen satılabilir olması temel ilkedir. Uzun vadeli yatırımlar için satılabilirlik bir ön koşul değildir. Gayrimenkullere yapılan uzun vadeli yatırımlar maddi duran varlık veya diğer duran varlık olarak muhasebeleştirilir.

Finansal tablolarda yer alacak cari yatırımların değerlendirme ölçüleri olarak piyasa değeri veya maliyet veya piyasa değerinin düşük olanı kullanılabilir.

Uzun vadeli yatırımlar ise maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutar veya pazarlanabilir hisse senedi ise portföy bazında maliyet veya piyasa değerinin düşük olanı gibi değerlendirme ölçüleri kullanılacaktır.

Genel olarak değerlendirirsek, Türkiye'de yatırım teşvik politikalarının başarılı bir şekilde uygulandığını söylemek zordur. Son yıllarda verilen yatırım teşvik belgesi ve toplam yatırım miktarında artışlar sağlanmıştır. Ancak işletme sermayesi, yabancı sermaye kullanımı ve istihdam yaratılması göz önüne alınırsa bu gelişme için sağlıklı ve başarılıdır denilemez. Bir başka ifade ile mali, sosyal ve iktisadi maliyeti çok yüksek olan yatırım teşvik tedbirlerinin uygulanmasına karşın, özel sektörün ekonomiyi yönlendirme görevinde başarılı olduğu söylenemez. Geniş bir vergi kaçığının var olduğu, kayıt ve belge sisteminin tam olarak oturmadığı, işlem sürecinin denetlenemediği, verginin tahakkuku ve tahsilatı arasında büyük farkların bulunduğu bir sistemde teşvik amaçlı vergi politikalarının sonuçları olumsuz olmuş ve vergi erozyonuna yol açmışlardır. Tüm bunlar, yatırımlara yönelik vergisel teşviklere ilişkin mevcut değerlendirmelerin bir kere daha gözden geçirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Ülkelerin gelişmelerinde ve belli bölgelerdeki yatırımların arttırılmasında önemli bir unsur olan vergi avantajı, gerek mükellefler gerek bölgeler arasında haksız rekabete yol açmayacak tedbirlerle birlikte ele alınması, teşvik unsurlarından beklenen amacı gerçekleştirmeleri için kaçınılmaz bir olgudur. Yapılacak düzenlemelerde bu hususun göz önünde bulundurulması, vergisel teşviklerden beklenen amaca ulaşmada yararlı olacaktır.

Türkiye’de hem teşvik mevzuatı hem de devlet yardımları ile ilgili diğer mevzuat çerçevesinde Avrupa Birliği normlarına uyum sağlamak gerekmektedir. Bu hem sistem uyumu açısından önemlidir hem de bu sebeple Birlik bünyesinde bazı fonlardan yararlanma imkanı da sağlanabilecektir.

Özellikle dikkatle takip edilmesi gereken nokta vergiler konusundadır. Zira nitelikleri itibari ile ayrımcılığa müsait konumda olduklarından ve devletler yabancı sermayeyi ülkelere getirebilmek için bunlara bazı avantajlar sağladıkları için vergi uygulamaları söz konusu olmaktadır. Her ne kadar ülkeler arasındaki vergi düzenlemelerindeki farklılıklar ve uygulama şekillerinin fazlalığı sebebiyle bunların saptanması problemi ile uğraşılsa da yakın bir gelecekte bazı kriterler ortaya konulabilecektir. Bu nedenle şimdiden kapsamlı araştırmalar yapılarak zararlı vergi uygulamalarının tespiti gerekmektedir.

Devlet yardımları konusundaki çalışmaların yapılması amacı ile bu yardımları izleyecek ve denetleyecek, eğitim ve tesis açısından yeterli bir birime ihtiyaç vardır. Çünkü bu konudaki bilgilerin sağlıklı bir şekilde toplanması ve bildirilmesi bugünkü merkeziyetçi yapıda mümkün değildir.

Bütün bu çalışmalar yapılırken OECD gibi uluslararası kuruluşların son zamanlarda artan çalışmaları yol gösterici olacaktır. Eğer bu konuda gereken siyasi irade ve bilgi birikimi gerçekleşirse uyum konusunda problemler yaşanmayacaktır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilengül. **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması (Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu)**, Dokuzuncu Baskı, Gazi Büro Kitabevi Yayını, Ankara 1999
- Akgül, Başak Ataman ve Hüseyin Akay. **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2002
- Arpan, S. Jeffrey, Lee H. Rade Baugh. **International Accounting and Multinational Enterprises**, Two Edition, UAS: John Wiley, 1985
- Aşıkoğlu, Rıza. **Türkiye’de Yatırım Teşvik Tedbirleri**, Anadolu Üniversitesi Kütahya İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Eskişehir 1988
- Ataman, Ümit. **Genel Muhasebe Muhasebede Dönemsonu İşlemleri**, Cilt.II, Türkmen Kitabevi, İstanbul 1999
- Aydoğuş, İsmail. **Türkiye’nin Avrupa Birliği ile Bütünleşmesi Sürecinde Devlet Yardımları**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 28, Afyon 2000
- Banar, Kerim. **Yatırım İşlemleri ve Muhasebesi**, T.C. Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları, Yayın No: 4, Eskişehir 1998
- Bayrak, Serbülen. **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması**, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yeterlilik Etüd Raporu, Ankara, Ocak 1999
- Bıyık, Recep ve Aydın Kıratlı. **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara 2000

- Bildirici, Ziyaettin. **Çeşitli Ülkelerde ve Ülkemizde Yatırımları Özendirici Vergi Teşvikleri**, T. C. Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Eskişehir 1989
- Black, Geoff. **Accounting and Financial Reporting Standards**, DP Publications Ltd. London 1993
- Boadway, R., D. Chua ve F. Flatters. **Investment Incentive and the Corporate Tax System in Malaysia** Halvorsen, R. **Fiscal Incentives for Investment in Thailand**, in A. Shah ed., "Fiscal Incentives for Investment and Innovation", Oxford University Press, New-York, 1995
- Büker, Semih. **Yatırım Kararları**, E.İ.T.İ.A. Yayını, Ankara 1973
- Choi, D.S. Frederick. **International Accounting and Finance Handbook**, John Willey&Sons Inc, New-York 1997
- Christopher, Nobes. **International Accounting Standards and Their Effect on the Financial Reporting of UK and Other European Companies**, Management Accounting, London, Jul/Aug 1998
- Demirel, Salih. **Yatırım Projelerinin Değerlendirilmesinde Teşvik Mevzuatı: Yatırım Projelerinin Değerlendirilmesi-I**, Türkiye Kalkınma Bankası Yayınları, Ankara 1989
- DPT, **VI. Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu Yatırımları Teşvik Politikaları**, Yayın No: 2186, DPT Yayınları, Ankara 1989
- DPT, **Yatırımları Teşvik Politikaları**, 4. Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İktisat Komisyon Raporu, DPT Yayınları, Ankara 1967
- Duran, Mustafa. **Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları**, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma ve İnceleme Dizisi, Yayın No: 33, Ankara 2003
- Duran, Mustafa. **Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Politikaları (1968 - 1998)**, T.C.Hazine Müsteşarlığı Araştırma ve İnceleme Dizisi, Ankara 1998

- Duran, Mustafa. **Türkiye’de Yatırımlara Sağlanan Teşvikler ve Etkinliği**, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü Araştırma ve İnceleme Dizisi, Yayın No: 32, Ankara, Kasım 2002
- Durmuş, Ahmet Hayri. **Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31)**, TMUD Yayınları, Yayın No: 7, İstanbul 1992
- Eker, Aytaç. **Avrupa Birliği’nde ve Türkiye’de Teşvik Sistemleri ve Teşvik Politikaları**, Doğu Matbaası, Ankara 1995
- Erkan, Hüsnü ve Rezan Tatlıdil. **Serbest Bölgelerde Uygulanacak Teşvik Tedbirlerinin Sektörlere Katkıları Yönünden Değerlendirilmesi**, TOBB Yayınları, Yayın No: 1975, Ankara 1990
- Erkan, Hüsnü. **Ekonomi Politikaları Temelleri**, Aydın Kitabevi, İzmir 1990
- Ford, Robert ve Wim Suyken. **Industrial Subsidies in the OECD Economies**, OECD Economics Studies No: 15, Autumn 1990
- Gençoğlu, Ümit Gücenme. **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2007
- Gökçen, Gürbüz, Başak Akgül Ataman ve Cemal Çakıcı. **Türkiye Muhasebe Standartları (Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlu)**, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, Ekim 2006
- Gökdeniz, Ümit. **Muhasebe Standartları**, Alfa Basım Yayın Dağıtım, Yayın No: 250/30, İstanbul 1996
- Heller, Jack ve Kenneth M. Kauffman, **Tax Incentives for Industry in Less Developed Countries**, Commerce Clearing House, Inc. Chicago, 1963
- İnci, Barbaros. **Avrupa Topluluğu ve Türkiye’de Sübvansiyonlar**, İstanbul Sanayi Odası Yayını, İstanbul 1998
- İTO, **Türkiye İçin Model Olabilecek Ülkelerde Uygulanan Teşvik Uygulamaları ve Ülkemize Uygulanabilirliği**, İTO Yayınları, Yayın No: 2007-51, İstanbul 2007
- Karaduman, Mehmet. **Fransa’da Teşvik Tedbirleri**, Maliye Bakanlığı, Tetkik Kurulu Yayını, Yayın No:1978207, Ankara 1979

- Karluk, Rıdvan. **Türkiye’de Yabancı Sermaye Yatırımları**, İTO Yayınları, İstanbul 1983
- Kızılot, Şükrü. **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2000
- Knorr, Liesel. **In FASB’s Footsteps?**, Accountancy International, July 1998
- Kural, Koral, Feridun Karakeçili ve Aylin Sakızoğlu. **Devlet Yardımları**, DPT Yayınları, Ankara 1995
- Kutay, Pars. **Avrupa Topluluğunda Devlet Yardımları ve Yatırım Teşvik Politikaları**, HDTM Yayınları, Ankara 1993
- Kutlar, Aziz ve Cemal Öztaş. **Kalkınmada Öncelikli Yörelerdeki Teşvikli ve Teşviksiz Yatırım Uygulamaları**, Çağ Matbaacılık, Elazığ 1996
- Lawrence, Steve. **International Accounting**, International Thomson Business Press, London 1996
- Mazlum, Mustafa, İlhan Yücel ve Muammer Tekeoğlu. **Özel Kesim Yatırım İmkânları ve Yatırım Kararlarında Teşviklerin Etkinliği**, TOBB Yayını, Ankara 1990
- Mazlum, Mustafa. **Özel Kesim Yatırım Kararlarında Teşviklerin Etkinliği**, TOBB Yayını, Yayın No:162, Ankara 1990
- Merret, J. ve A. Sykes. **Capital Budgeting and Company Finance**, Longmans, Green and C. Ltd., London 1966
- Özbalcı, Yılmaz. **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Feryal Matbaacılık, Ankara 1997
- Özçam, Mustafa. **Ekonomide Teşvikler ve Türkiye’deki Durum**, Sermaye Piyasası Kurulu Araştırma Raporu, Ankara 2003
- Öztürk, Bünyamin, Necdet Sağlam ve Salim Şengel. **UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ed: Adnan Sevim, “TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması”, Maliye ve Hukuk Yayınevi, Ankara 2008

- Özyürek, Mustafa. **Vergi Dünyasına Bakış, Muhasebe Standartlarını Kim Oluşturmalı**, Türmob Yayınları, Yayın No: 59, Ankara 1999
- Sağlam, Nejdet **Bölümsel Raporlama ve Uygulaması**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1282, Eskişehir 2001
- Serdengeçti, Turan. **Türkiye’de Yatırım Teşvik Uygulamaları**, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara 2000
- Shah, Anwar. **Fiscal Incentives for Investment and Innovation**, The World Bank, New York Oxford University Press, New York 1995
- Surrey, Stanley S. **Tax Incentives**, Tax Incentives Symposium, Conducted by the Tax Institute of America, D. C. Health and Company, Lexington, 1971
- Şensoy, Necdet. **Nakit Akış Tabloları**, Yaylım Yayıncılık, İstanbul 2002
- T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, **Yeni Stratejilerin Belirlenmesi-Teşvik 2000**, II. Cilt, Hazine Müsteşarlığı Yayınları, Ankara 1999
- Taylor, Peter ve S. Turley. **The Regulation of Accounting**, Basil Blackswell Ltd, New-York 1986
- TMSK, **2006 Faaliyet Raporu**, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayınları, Ankara, Mayıs 2007
- TMSK, **Türkiye Muhasebe Standartları-TFRS (Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları/IAS ile Uyumlu)**, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayınları, Ankara 2006
- Tüfekçioğlu, Tuğrul. **Sanayi Yatırımı Teşvikleri ve Muhasebe Uygulamaları**, T.C. Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Yayın No: 74, Eskişehir 1989
- TÜSİAD, **Sanayileşmede Teşvik Sistemleri**, TÜSİAD Yayını, İstanbul 1990
- Ülgener, Sabri. **Milli Gelir, İstihdam ve İktisadi Büyüme**, Filiz Kitabevi, 6. Baskı, İstanbul 1986

Ünal, Özlem. **1996-2000 Yıllarında Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü'nce Düzenlenen Yatırım Teşvik ve Kobi Yatırım Teşvik Belgeleri**, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Yayınları, Ankara 2001

Wells, Louis T., Nancy J. Allen, Jacques Morisset ve Neda Pirnia. **Using Tax Incentives to Compete for Foreign Investment - Are They Worth the Costs?**, FIAS Occasional, Paper No:15, 2001

Wiseman, Jack. **Is there a Logic of Industrial Subsidisation?**, in Subsidies, Tax Relief and Prices, proceedings of the 33 rd. Congress of the International Institute of Public Finance Varna (Ed. K. Hansen), Sept. 5-9 1977

Yüksel, Ali Sait. **Para Bulma ve Yatırım**, 2. Baskı, İstanbul 1977

Sürelî Yayınlar

“TMS Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Kamuya Açıklanması”, **Muhasebe Bilim Dünya Dergisi**, Ankara: Mödav Yayınları, Cilt; 2, Sayı; 2 Haziran 2000

Acar, Mustafa Gürhan. “5084 Sayılı Yatırım ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’la Getirilen Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 271, Mart 2004

Akbulak, Yavuz. “Muhasebe Standartları Seti ve Muhasebe Politikası Değişikliğine İlişkin SPK Düzenlemeleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 214, Temmuz 2006

Akıl, Mustafa. “5350 Sayılı Kanunla Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Kanununda Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 202, Temmuz 2005

Akın, Emrah. “Çokuluslu Şirketler, Doğrudan Yabancı Yatırımlar ve Vergisel Teşvik”, **Yaklaşım Dergisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı: 148, Nisan 2005

Arıkan, Yahya. “Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, İstanbul: İSMMMO Yayınları, Sayı: 36, 1996

- Arpacı, Altar Ömer. “Yatırım ve İstihdam Teşviğinde Son Dorum”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 423, Eylül 2004
- Ayboğa, Hanifi. “Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanması ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 180, Eylül 2003
- Başpınar, Ahmet. “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 146, Mayıs-Aralık 2004
- Batirel, Ömer Faruk. “Vergi Teşvikleri ve Yatırım İlişkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 274, Haziran 2004
- Bilgin, Mehmet Hüseyin. “Türkiye’ye Yönelik Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının İstihdama Etkisi”, **Öneri Dergisi**, Yıl: 11, Cilt: 6, Sayı: 22, Haziran 2004
- Bostancı, Serpil. “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, **Mali Çözüm Dergisi**, İstanbul: İSMMMO Yayınları, Sayı: 59, Nisan-Mayıs-Haziran 2002
- Carlson, Peter. “Advancing the Harmonisation of International Accounting Standards; Exploring an Alternative Path”, **The International Accounting**, Vol: 32 Number: 3, 1997
- Çiçek, Halit. “Teşvikler, Gerekçeleri ve Türkiye’de Vergisel Teşvikler-II”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 151, Nisan 2001
- Çiçek, Halit. “Teşvikler, Gerekçeleri ve Türkiye’de Vergisel Teşvikler-I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 150, Mart 2001
- Çiftçi, Yavuz. “Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları”, **İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt: 26, Sayı: 2, Kasım 1997
- Çiloğlu, İsmail. “Teşvik Politikalarının Yönlendirme Gücü”, **Hazine Dergisi**, Ocak 2000

- Çobanoğlu, İsmail. “5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Kanununun Getirdikleri”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 24, 2004
- Demirdağ, Levent. “4325 Sayılı Yasa İle Getirilen Vergi Teşvikleri ve Muhasebeleştirilmesi”, **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, Yıl: 14, Sayı: 6, Haziran 1998
- Durak, Adem. “5084 Sayılı Kanunla Getirilen Gelir Vergisi Stopajı Teşviki”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 274, Haziran 2004
- Durmuş, Mustafa. “Yatırım Teşvikleri ve Yeni Teşvik Rejimi-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı: 116, Ağustos 2002
- Erdikler, Şaban. “Türkiye’nin Yabancı Sermaye Performansının İyileştirilmesinin Önündeki Vergisel Engeller ve Alınabilecek Önlemler”, **Active Bankacılık ve Finans Dergisi**, Yıl:6, Sayı:30, Mayıs-Haziran 2003
- Ermin, İrfan. “Yatırımlarda Devlet Yardımları-I”, **Maliye Postası Dergisi**, Yıl: 23, Sayı: 530, Ekim 2001
- Gözlüklü, Burçin. “Türkiye Muhasebe Standartları Setinin Oluşturulması Sürecinde Gelinek Nokta”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 308, Nisan 2007
- Gücenme, Ümit. “Küreselleşmede Muhasebe Standartları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, İstanbul: MUFAD Yayınları, Sayı: 5, Ocak 2000
- Gücenme, Ümit. “Ülkemizde Muhasebe Uygulamalarının Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyumu”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, İstanbul: Mufad Yayınları, Sayı:19, Temmuz 2003
- Gürdal, Kadir. “Muhasebe Dünyasından Haberler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl: 4, Sayı: 14, Ocak 2005
- Güzel, Bayram. “İstanbul Konferansları: Yatırımlarda Devlet Teşvikleri-II”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 155, Ağustos 2001
- Hazine Dergisi**, 75. Yıl Özel Sayısı, Ankara, 1999
- Hikmet, Nazım. “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Karşı Görüşler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, İstanbul: Mufad Yayınları, Sayı: 10, Nisan 2001

- İnci, Aybüke ve R v  en  ahbazov. “Globalle me Sürecinde Teşviklerin Yeri ve  nemi: Avrupa Birliği ve Türkiye Açısından Genel Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 227, Temmuz 2000
- Karaca, Yüksel. “Vergi Te viklerine İlişkin Değerlendirmeler”, **Maliye Postası Dergisi**, Yıl: 23, Sayı: 533, Kasım 2002
- Karapınar, Aydın. “Muhasebe Uygulamalarında Uluslararası Uyumun Araştırılması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, İstanbul: Mödav Yayınları, Sayı: 2, Haziran 2000
- Kaya, M. Şevki. “Yatırımların ve İstihdanım Arttırılmasına Yönelik Yeni Teşvikler: Vergi ve Sigorta Primi İndirimleri, Enerji Desteği ve Bedelsiz Yatırım Yeri Tahsisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 186, Mart 2004
- Kıratlı, Aydın. “Vergi Sistemimizde Yer Alan Vergi Teşvikleri ve Korumaları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı: 165, Eylül 2006
- Kızıl, Ahmet vd. “İngiltere’de Muhasebe Mesleği”, **MÖDAV Bülten**, Sayı: 7, 1997
- Kızılot,  kr . “Teşvik Nedir Ne Değildir?”, **Sabah Gazetesi**, Mali Yaklaşım Köşesi, 20.5.1997
- Kızılot,  kr . “Yürürlükteki Yatırım Teşvikleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı: 54, Haziran 1997
- Kıracı, Murat ve Tunç Köse. “IASC, FASB ve T MDESK’teki Muhasebe Standartları Süreci ve Uyumlaştırma”, **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 1, Sayı:3, Haziran 2002
- Korkusuz, Mehmet. “Belirli İllerde Yapılacak Yatırımlara 5084 Sayılı Kanunla Sağlanan Vergi Avantajları ve Diğer Avantajlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Sayı: 135, Mart 2004
- Küçükilhan, Mustafa, Mustafa Lamba ve Atilla Karahan. “Uygulamada Yatırımların Teşviki (5084 Sayılı Kanun Kapsamında Afyonkarahisar İli  rneği)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 204, Eylül 2005

- Lazol, İbrahim. “SPK Uygulamaları, Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Üçgeninde Muhasebe”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Mufad Yayınları, Sayı: 7, İstanbul, Temmuz 2000
- Morisset, Jacques. “Tax Incentives”, **Viewpoint**, The World Bank Group Private Sector and Infrastructure Network, Note Number: 25, January 2003
- Muter, Naci B. ve Birol Kovancılar. “Doğrudan Yabancı Yatırımlara Yönelik Teşvik Rekabetinin Türk Kamu Mali Yapısı Üzerine Olası Etkileri: Türk Vergi Teşvik Sistemine Yönelik Öneriler”, **Yaklaşım Dergisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı: 11, Haziran 2004
- Mutlu, Ayşegül. “Bölgesel Kalkınma ve Türkiye’de Yatırım Teşviklerinin Bölgesel Bazda Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı: 123, Mart 2003
- Oktay, Cemali. “3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununda 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun İle Yapılan Düzenlemeye İlişkin Bir Husus”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:201, Haziran 2005
- Oto, Şenay. “İstanbul Konferansları Serbest Bölgeler Mevzuatı –II”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 155, Ağustos 2001
- Özen, Necat. “Vergisel Teşviklerin Yer Aldığı Kanunlar ve Kanuni Hükümler”, **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, Sayı: 217, Mayıs 2006
- Özkök, Servet. “Avrupa Birliği’ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 2, Ekim 2000
- Sargın, Melek. “4325 Sayılı Kanunla Getirilen Vergisel Teşvikler”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 83, Eylül-Ekim 1999
- Sayar, Zafer. “Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl: 2, Sayı: 7, Ekim 2002.

- Serdengeçti, Turan. “Yatırım Teşvik Uygulamaları”, **Yaklaşım Dergisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı: 80, Ağustos 1999
- Seviğ, Veysi. “Yatırımları Teşvik Unsurları”, **Dünya Gazetesi**, 22 Aralık 2006
- Sönmez, Feriştah. “Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, İstanbul: Mufad Yayınları, Sayı: 28, Ekim 2005
- Tanrıöven, İsmail. “Vergi Teşvikleri ile Hazinesinin Kaybına Karşılık Ekonominin Sağladığı Faydaların Mukayesesi”, **İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 47, Sayı: 1-4, İstanbul 1988
- Teke, Mustafa. “Yatırım ve İstihdamın Teşviki Hakkında Kanun ve Muhasebesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Sayı: 136, Nisan 2004
- Türkay, İmdat. “5030 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik Sonrasında 5084 Sayılı Kanunda Yer Alan Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinin Esasları”, **Mali Pusula Dergisi**, Sayı: 7, Temmuz 2005
- Uslu, M. Selçuk. “Muhasebe Standartları Yüksek Öğretimde Öğrenciye Hangi Aşamada Verilebilir; Bir Örnek: ABD Uygulaması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Ankara: Mödav Yayınları, Sayı: 9, Ocak 1998
- Uysal, Özgür Özmen. “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslar arası Örgütler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 17, Ocak 2006
- Üstündağ, Saim. “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 1, Nisan 2000
- Üstündağ, Saim. “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)”, **Mali Pusula Dergisi**, Sayı: 13, 2006.
- Yalkın, Yüksel Koç. “Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Ankara: Mödav Yayınları, Sayı: 2, Haziran 2002
- Yalkın, Yüksel Koç. “Türkiye Muhasebe Standartları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 18, Sayı: 125, Şubat 1999

Yalkın, Yüksel Koç. “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun (TMUDESK) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl: 2, Sayı: 5, Ekim 2001

Yaman, Ayhan. “Teşvik Belgeli Yatırımların Finansmanında Asgari Özkaynak Şartı”, **Yaklaşım Dergisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı: 93, Eylül 2000

Yaşın, Mehmet. “Yatırımcılara Devlet Tarafından Taşınmaz Mallar Üzerinden Sağlanan Mali Teşvikler”, **Yaklaşım Dergisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı: 177, Eylül 2007

İnternet Kaynakları

“Country Accounting Standards Updates”,
<http://www.iasplus.com/country/country.htm>, [12.03.2008].

Tekin, Abdullah ve Raif Parlakkaya. “Tümleşik Bilgi Sistemleri ve Muhasebe Bilgi Sistemi”,
http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=201, [01.02.2008].

Kovancılar, Birol. “Ülkemizde Yatırım Ortamının İyileştirilmesi, Yatırımların Teşviki ve Avrupa Birliği Uygulamaları Çerçevesinde Alternatif Modeller”, **Tugiad Ekonomi Ödülleri**, s.11.
http://www.tugiad.org.tr/bultendosya/Birol_Kovancilar_1%5B1%5D.doc
[10.02.2008]

<http://www.tmsk.org.tr/turkiyemuhasebestandardlari2.taslakmetinleri/>, [10.03.2008].

<http://www.foreigntrade.gov.tr/ihr/dvyardim/DEVLET%20YRD.doc>, [17.03.2008]

<http://www.foreigntrade.gov.tr/ihr/dvyardim/DEVLET%20YRD.doc>, [17.03.2008].

Akdoğan, Nalan. “Türkiye Muhasebe Standartları’nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi”,
<http://www.modav.org/yazard.asp?yzrid=2&yaziid=29>, [30.03.2008].

Bolat, Sabri. “Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye’de Yapılan Çalışmalar”, <http://gmtml.tr.gg/B%26%23304%3BRAZDA-AVRUPADAN->

MUHASEBE.htm?PHPSESSID=ad5cfe329e8168893169598bd8bff589,
[28.03.2008].

SPK, “SPK Mevzuatı/Mali Tablolar, Standartlar, Bağımsız Denetim/ Muhasebe Standartları”, <http://www.spk.gov.tr>, [10.03.2008].

Mollasalihoğlu, Yavuz. “İhracat Teşvikleri”,
<http://www.foreigntrade.gov.tr/ead/DTDERGI/nisan99/ihrtes.htm>, [07.02.2008].

<http://www.iasc.com>, [03.03.2008]

<http://www.tmsk.org.tr/turkiyemuhasebestandartlari/>, [10.03.2008].

<http://www.tbb.org.tr>, [17.03.2008]

<http://www.iasplus.com/standard/ias20.htm>, [18.03.2008].

“Türkiye Muhasebe Standartları”, <http://www.tmsk.org.tr/>, [10.03.2008].

http://tmud.org.tr/Standartlar-karsilastirmali_liste.doc, [18.03.2008].

Diğer Yayınlar

Akdoğan, Nalan. “Dördüncü Yönergenin Öngördüğü Bilanço Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması”, **Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Avrupa Topluluğu’na Entegrasyonda Muhasebe Standartları, Girne, 1991

Akgüç, Öztin. **Vergilerimizin Yatırım Kararları Üzerindeki Etkileri**, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü’nün 23 Mayıs 1975 tarihinde İstanbul Hilton Oteli’ndeki seminerde sunulan tebliği (Seminerde sunulan tebliğler, S. K. Berksun ve F. Bilginoğlu tarafından derlenmiş ve “Vergilerimizin İşletmelerin Yatırım ve Finansman Kararlarına Etkileri” adıyla yayımlanmıştır.)

Durmuş, Aysel. “The Evaluation of Investment Incentives, As a Means of Industrial Subsidies, In Developed and Developing Countries”, **Yayımlanmamış Master Tezi**, The American University, London 1991

Ergün, Ülkü. “Küreselleşmenin Meslek Elemanlarına Etkisi”, **Türkiye XIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**’nda Sunulan Bildiri, Çeşme-İzmir, 1993

- Grossman, Gene M. **Promoting New Industrial Activities: A Survey of Recent Arguments and Evidence**, OECD Economic Studies No: 14, Spring 1990
- IMF, **Issues and Developments in International Trade Policy**, Occasional Paper: 63, December 1988, Tablo A.
- Lalik, Ömer. “Sermaye Piyasasının Başarısı İçin Kaliteli Muhasebe Standartları”, **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu**’ndan Bildiri, İzmir: SMMM Odası, 4-8 Kasım 1998
- Nigel, Chalk. **Tax Incentives in the Phillipines: A Regional Perspective**, IMF Working Paper: 182, 2001
- Öksüz, Fuat. “Küreselleşme Çabaları Doğrultusunda Batı Ülkelerinin Muhasebe Sistemindeki Gelişmeler”, İSMMMO tarafından düzenlenen **21. Yüzyıla Girerken Muhasebe Denetimi Mesleği ve Teknolojik Gelişmeler** konulu sempozyumda sunulan bildiri, Antalya, 5-9 Mayıs 1999
- Pakdemirli, Ekrem. “Kalkınma Politikamız İçinde Teşvik ve Yönlendirme Politikaları”, **2. İktisat Kongresi**, Cilt:2, Kasım 1981
- Sarıhasan, Halil. **Genel Teşvik Politikalarının Değerlendirilmesi ve Yeni Stratejilerin Belirlenmesi Paneli**, Hazine Müsteşarlığı-TOBB, I. Bölüm, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Yayınları, Ankara 1999
- Şaşman, Serdar. “Türkiye’de Planlı Dönemlerde Özel Sektör Yatırımlarının Teşviki ve Yönlendirilmesi Politikaları”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi S.B.E., İstanbul 1985
- Ulu, Cenk. “2005 Yatırım Teşvikleri Workshop’u”, **PricewaterhouseCoopers**, Swiss Hotel, İstanbul, 22 Aralık 2004
- UN, **Incentives and Foreign Direct Investment**, No: 30, 1996
- UNCTAD, **World Investment Report**, New York 1994
- Vergi Reform Komisyonu Raporları**, Cilt: 1, İstanbul 1969

Kanun ve Tebliğler

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

20 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu

4325 Sayılı Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde İstihdam ve Yatırımların Teşviki Hakkında Kanun

4562 Sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu

4737 Sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

492 Sayılı Harçlar Kanunu

5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Kanunu

5225 Sayılı Kültür Yatırımlarını ve Girişimlerini Teşvik Kanunu

5350 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Enerji Desteğinin Uygulanmasına İlişkin Tebliğ

Sermaye Piyasası Kanunu

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'da Değişiklik Yapılmasına Dair Karar

Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Genel Tebliği

Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Genel Tebliği

Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında
Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında
Kanun