

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



**YATIRIM TEŞVİKLERİ, TEŞVİKLERİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE TEŞVİKLERİN
İŞLETME PERFORMANSI ÜZERİNE ETKİLERİNİN
BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA:
SİVAS ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
Doç. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI

HAZIRLAYAN
Derya ONOÇAK

MALATYA-2015

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**YATIRIM TEŞVİKLERİ, TEŞVİKLERİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE
TEŞVİKLERİN İŞLETME PERFORMANSI
ÜZERİNE ETKİLERİNİN BELİRLENMESİNE
YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA: SİVAS ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN

Doç. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI

HAZIRLAYAN

Derya ONOÇAK

Jürimiz 23.12.2015 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda bu yüksek lisans tezini (oybirliği /oyçokluğu) ile başarılı bulunarak İşletme Anabilim, muh.-fiğ Bilim dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri

İmza

Prof. Dr. Fikret OTLU

Doç. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI (Danışman)

Yrd. Doç. Dr. Özcan DEMİR

İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 31.12.2015 tarih ve 2015/57 sayılı kararıyla bu tezin kabulü onaylanmıştır.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Doç. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI danışmanlığında yüksek lisans tezi olarak hazırladığım **YATIRIM TEŞVİKLERİ, TEŞVİKLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE TEŞVİKLERİN İŞLETME PERFORMANSI ÜZERİNE ETKİLERİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA: SİVAS ÖRNEĞİ** başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın tarafımdan yazıldığını ve yararlandığım bütün yapıtların hem metin içinde hem de kaynakçada yöntemine uygun biçimde gösterilenlerden oluştuğunu belirtir, bunu onurumla doğrularım.


Derya ONOÇAK

BİLDİRİM

Hazırladığım tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

☐ Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

☐ Tezim sadece İnönü Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.

☒ Tezimin 1 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

31.10/2015
Derya ONOÇAK

ÖNSÖZ

Bu çalışmada teşviklerin muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemeler ele alınmıştır. Ayrıca teşviklerin işletmenin performansı üzerine etkilerini belirlemek için Sivas ilinde faaliyette bulunan ve yatırım teşviklerinden yararlanan işletmelere yönelik anket çalışması yapılmıştır.

Üç bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde teşvik kavramının tanımına, özelliklerine, araçlarına, amaçlarına, işletmelerde performans değerlendirme ve performans ölçütlerine yer verilmiştir. Ayrıca bu bölümde Türkiye’de uygulanan teşvik sistemi ele alınmıştır.

İkinci bölümde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine dair düzenlemeleri içeren tebliğ ve standartlar ele alınmış ve bu konuda örnek muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

Çalışmanın son bölümünde ise Sivas ilinde faaliyette bulunan ve yatırım teşviklerinden yararlanan işletmelerde yapılan anket çalışması sonucu elde edilen veriler ve bu verilerin değerlendirmesi yer almaktadır.

Çalışmamın her aşamasında benden fikirlerini ve yardımlarını esirgemeyen değerli hocam Doç. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI’ ya ve eşim Fatih ONOCAK’ a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Derya ONOCAK

ÖZET

ONOCAK, Derya

Yatırım Teşvikleri, Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi ve Teşviklerin İşletme Performansı Üzerine Etkilerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma: Sivas Örneği

Yüksek Lisans Tezi

Malatya, 2015

Teşvik, kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak, bölgeler arası dengesizlikleri gidermek, sermayeyi tabana yaymak, istihdam yaratmak, katma değeri yüksek, ileri ve uygun teknolojileri kullanmak ve uluslararası rekabet gücünü sağlamak için yatırımların uluslararası yükümlülüklerle aykırılık teşkil etmeyecek şekilde teşviki, yönlendirilmesi ve desteklenmesidir.

Ülkemizde yatırımları desteklemek için yatırımcılara çok çeşitli teşvikler sağlanmakta ve teşvik sistemi sürekli olarak güncellenmektedir. Yapılan son değişiklik Haziran 2012’ de 28238 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı’dır. Bu yeni teşvik sistemi; genel teşvik uygulamaları, öncelikli yatırımların teşviki, bölgesel teşvik uygulamaları, büyük ölçekli yatırımların teşviki ve stratejik yatırımların teşviki olmak üzere beş farklı uygulamadan oluşmaktadır.

Bu çalışmada teşviklerin muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemeler ele alınmış ve teşviklerin işletmenin performans ölçütlerinden olan karlılık, büyüme, etkinlik ve likidite üzerine etkilerinin ortaya konması amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Yatırım teşvikleri, işletme performansı, TMS 20

ABSTRACT

ONOCAK, Derya

An Research for Determining The Impact on Inverstment Incentives, Accounting of Incentives and The Business Performance of Incentives: Sivas Instance

Master Thesis

Malatya, 2015

Incentives is redirect and support of the intencives so as to not constitute a violation of the obligation in accordance with the targets set in the annual programs and develepment plans for using the advance and appropriate technologies and the supply national competetive power, resolve inter regional imbalances, spreating the capital base, creating employment, high value added.

A wide variety of incentives are provided in our country to support the invertsmnt and incentive system is continually updating. The latest changes in June 2012 from the Official Gazette number 28238 from number 2012/3305 published on the State Assistance for Investment Decision Committee of Ministers it is. This new intensive system is composed of five applications such as general incentive applications, regional incentive arrangements, incentive of priority investments, the incentive of large scale investment and the incentive of strategic investments.

In this study, regulations regarding the accounting of incentives have been discussed and the impacts on stability, growing, efficiency and liquidity which are performance measures of the enterprices sre intend to uncovering.

Key words: Investment incentives, business performance, TAS 20

**YATIRIM TEŞVİLERİ, TEŞVİKLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE
TEŞVİKLERİN İŞLETME PERFORMANSI ÜZERİNE ETKİLERİNİN
BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA: SİVAS ÖRNEĞİ**

DERYA ONOCAK

İÇİNDEKİLER

BİLDİRİM.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
ÖNSÖZ	v
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER.....	viii
TABLolar LİSTESİ	xiv
KISALTMALAR	xvii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

**TEŞVİK KAVRAMININ TANINIMI, ÖZELLİKLERİ, ARAÇLARI,
AMAÇLARI, TÜRKİYE’DE UYGULANAN TEŞVİK SİSTEMİ VE
İŞLETMELERDE PERFORMANS DEĞERLEME, İŞLETME PERFORMANSI
ÖLÇÜTLERİ**

1.1. Teşvik Kavramının Tanımı ve Özellikleri	2
1.2. Teşvik Araçları	4
1.2.1. Parasal Teşvikler	4
1.2.2. Ayni Teşvikler	4

1.2.3. Vergi Teşvikleri	5
1.2.4. Garanti ve Kefaletler	5
1.2.5. Diğer Teşvikler	5
1.3. Teşviklerin Amaçları	6
1.4. Türkiye’de Uygulanan Teşvikler	7
1.5. Türkiye’de Uygulanan Genel Teşvik Sistemi	13
1.5.1. Genel Teşvik Sisteminde Yer Alan Uygulamalar	14
1.5.2. Teşvik Unsurları	18
1.5.2.1. Katma Değer Vergisi İstisnası	18
1.5.2.2. Gümrük Vergisi Muafiyeti	18
1.5.2.3. Vergi İndirimi	18
1.5.2.4. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	18
1.5.2.5. Gelir Vergisi Stopajı Desteği	19
1.5.2.6. Sigorta Primi Desteği	19
1.5.2.7. Faiz Desteği	19
1.5.2.8. Yatırım Yeri Tahsisi	19
1.5.2.9. Katma Değer Vergisi İadesi	19
1.5.3. Genel Teşvik Uygulamaları	20
1.5.4. Bölgesel Teşvik Uygulamaları	20
1.5.5. Öncelikli Yatırımların Teşviki	21
1.5.6. Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki	22
1.5.7. Stratejik Yatırımların Teşviki	24
1.5.8. Destek Oran ve Süreleri	25
1.5.9. Yatırım Teşvik Belgesi	27
1.6. İşletmelerde Performans Değerleme	28

1.7. İşletme Performansı Ölçütleri.....	29
1.7.1. Karlılık.....	29
1.7.2. Büyüme.....	30
1.7.3. Etkinlik.....	31
1.7.4. Likidite.....	32

İKİNCİ BÖLÜM

DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

2.1. Muhasebe Standartlarının Tarihçesi.....	33
2.2. TMS’na Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi	37
2.2.1. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yaklaşımlar	40
2.2.1.1. Gelir Yaklaşımı.....	40
2.2.1.2. Sermaye Yaklaşımı.....	41
2.2.2. Teşviklerin Sunumu	42
2.2.2.1. Varlıklara İlişkin Teşviklerin Sunumu	42
2.2.2.2. Gelire İlişkin Teşviklerin Sunumu.....	46
2.2.3. Devlet Teşviklerinin Geri Ödenmesi.....	48
2.2.4. Yatırım Teşviklerinin TMS 20’ye Göre Muhasebeleştirilmesine İlişkin Örnekler	49
2.2.4.1. Teşvik Unsurlarının Gelir Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi .	49
2.2.4.1.1. Yatırım Yeri Tahsisinin Gelir Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi.....	50
2.2.4.1.2. Gümrük Vergisi Muafiyetinin Gelir Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi.....	51
2.2.4.1.3. Faiz Desteğinin Gelir Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi ...	52

2.2.4.1.4. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteğinin Gelir Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi.....	54
2.2.4.2. Teşvik Unsurlarının Sermaye Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi	57
2.2.4.2.1 Yatırım Yeri Tahsisinin Sermaye Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi.....	57
2.2.4.2.2. Gümrük Vergisi Muafiyetinin Sermaye Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi.....	57
2.2.4.2.3. Faiz Desteğinin Sermaye Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi	58
2.2.4.2.4. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteğinin Sermaye Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi	59
2.3. KOBİ TFRS' ye Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi.....	61
2.4. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi.....	64
2.4.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.....	65
2.4.2. 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi	66
2.4.3. Yatırım Teşviklerinin 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Muhasebeleştirilmesine İlişkin Örnekler	66
2.4.3.1. Yatırım Yeri Tahsisinin Muhasebeleştirilmesi.....	66
2.4.3.2. Gümrük Vergisi Muafiyetinin Muhasebeleştirilmesi	67
2.4.3.3 Faiz Desteğinin Muhasebeleştirilmesi	68
2.4.3.4. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteğinin Muhasebeleştirilmesi	68

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
YATIRIM TEŞVİKLERİNİN İŞLETME PERFORMANSI ÜZERİNE
ETKİLERİNİN BELİRLEMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA:
SİVAS ÖRNEĞİ

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	71
3.2. Veri Toplama Yöntemi	72
3.3. Evren ve Örneklem	73
3.4. Araştırmanın Sınırlılıkları.....	73
3.5. Araştırmanın Hipotezleri	74
3.6. Veri Değerlemede Kullanılan Teknikler	74
3.6.1. Güvenirlilik Analizi	74
3.6.2. Frekans Tablolar	75
3.6.3. Çapraz Tablolar.....	75
3.6.4. Korelasyon.....	75
3.6.5. t-Testi	76
3.7. Verilerin Değerlendirilmesi.....	76
3.7.1. Genel Bilgiler	76
3.7.1.1. İşletmenin Hukuki Yapısı	77
3.7.1.2. İşletmenin Faaliyette Bulunduğu Sektör.....	77
3.7.1.3. İstihdam Edilen Personel Sayısı.....	79
3.7.1.4. Yararlanılan Destek Unsurları.....	80
3.7.1.5. İşletmenin Faaliyete Geçiş Zamanı.....	81
3.7.2. Yatırım Teşviklerinin İşletme Performansı Üzerine Etkilerine İlişkin Bulgular	82

3.7.2.1. Karlılığa İlişkin Korelasyon Analizi	82
3.7.2.2. Karlılığa İlişkin Bağımsız t-Testi	84
3.7.2.3. Büyümeye İlişkin Korelasyon Analizi	85
3.7.2.4. Büyümeye İlişkin Bağımsız t- Testi	87
3.7.2.5. Etkinliğe İlişkin Korelasyon Analizi.....	88
3.7.2.6. Etkinliğe İlişkin Bağımsız t- Testi.....	89
3.7.2.7. Likiditeye İlişkin Korelasyon Analizi	91
3.7.2.8. Likiditeye İlişkin Bağımsız t- Testi	92
3.7.3. Diğer Bulgular	93
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	99
EK.....	105
KAYNAKÇA.....	108

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.1. Teşvik Uygulamaları Kapsamında Sağlanan Destekler.....	15
Tablo 1.2. Teşvik Uygulamaları Açısından İllerin Gelişmişlik Düzeyi.....	17
Tablo 1.3. Bölgesel Teşvik Uygulamalarında Sağlanan Destek Unsurları	20
Tablo 1.4. Öncelikli Yatırımlar İçin Sağlanan Destek Unsurları.....	22
Tablo 1.5. Büyük Ölçekli Yatırımlar	23
Tablo 1.6. Büyük Ölçekli Yatırımlar İçin Sağlanan Destek Unsurları	24
Tablo 1.7. Stratejik Yatırımlar İçin Sağlanan Destek Unsurları	25
Tablo 1.8. Vergi İndirimi Desteği İçin Yatırıma Katkı Oranı ve Süreleri	26
Tablo 1.9. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği Oran ve Süreleri	26
Tablo 1.10. Faiz Desteği Oranları ve Azami Destek Tutarları	27
Tablo 2.1. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na Göre KOBİ Sınırları.....	62
Tablo 2.2. AB'ye Göre KOBİ Sınırları	62
Tablo 3.1. İşletmelerin Hukuki Yapısına İlişkin Bilgiler.....	77
Tablo 3.2. İşletmelerin Faaliyette Bulundukları Sektörler	78
Tablo 3.3. İstihdam Edilen Personel Sayısına İlişkin Bilgiler	79
Tablo 3.4. İşletmelerin Yararlandıkları Destek Unsurları.....	81
Tablo 3.5. İşletmelerin Faaliyete Geçiş Zamanı	82
Tablo 3.6. İşletme Karlılığını Etkileyen Unsurların Yatırım Teşviklerinden Etkilenme Düzeyleri Arasındaki Korelasyon.....	83
Tablo 3.7. Teşvik Unsurlarından Yararlanan İşletmelerle İle Yararlanmayan İşletmelerin Karlılıklarındaki Artış Farkına İlişkin t-Testi.....	84
Tablo 3.8. İşletmedeki Büyüme Etkileyen Unsurların Yatırım Teşviklerinden Etkilenme Düzeyleri Arasındaki Korelasyon	86

Tablo 3.9. Teşvik Unsurlarından Yararlanan İşletmelerdeki Büyüme İle Yararlanmayan İşletmelerdeki Büyüme Arasındaki Farka İlişkin t-Testi.....	87
Tablo 3.10. İşletme Etkinliğini Etkileyen Unsurların Yatırım Teşviklerinden Etkilenme Düzeyleri Arasındaki Korelasyon.....	88
Tablo 3.11. Teşvik Unsurlarından Yararlanan İşletmelerin Etkinliği İle Yararlanmayan İşletmelerin Etkinliği Arasındaki Farka İlişkin t-Testi	90
Tablo 3.12. İşletme Likiditesini Etkileyen Unsurların Yatırım Teşviklerinden Etkilenme Düzeyleri Arasındaki Korelasyon.....	91
Tablo 3.13. Teşvik Unsurlarından Yararlanan İşletmelerin Likiditesi İle Yararlanmayan İşletmelerin Likiditesi Arasındaki Farka İlişkin t-Testi.....	92
Tablo 3.14. Diğer Bazı Bilgilere İlişkin Frekans Tablo	94
Tablo 3.15. Teşviklerin Verilmesinde Uygun Görülen Yatırım Aşamaları.....	94
Tablo 3.16. Teşvik Yasından Önce Sivas'ta İşletmesi Olan/Olmayan Katılımcıların Yasa Sona Erdiğinde Yapmayı Planladıkları.....	95
Tablo 3.17. Teşvik Politikalarının En Önemli Avantajı	96
Tablo 3.18. Maliyetleri Azaltan En Önemli Destek Unsuru	96
Tablo 3.19. Teşvik Unsurları İle Teşvik Politikalarının Avantajları Arasındaki İlişki..	97

KISALTMALAR

A.Ş	: Anonim Şirket
AB	: Avrupa Birliği
ARDEB	: Araştırma Destek Programları Başkanlığı
Ar-Ge	: Araştırma- Geliştirme
BİDEB	: Bilim İnsanı Destekleme Daire Başkanlığı
EUREKA	: European Research Coordination Agency (Avrupa Araştırma Koordinasyon Ajansı)
IAS	: International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IFRS	: International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standardı)
IPA	: Instrument for Pre-accession Assistance (Katılım Öncesi Yardım Aracı)
IPARD	: Instrument for Pre-accession Rural Development (Kırsal Kalkınma İçin Katılım Öncesi Yardım Aracı)
İŞKUR	: Türkiye İş Kurumu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KOBİ TFRS	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KOSGEB	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
MPM	: Milli Prodüktivite Merkezi
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
OSB	: Organize Sanayi Bölgesi
RG	: Resmi Gazete
San-Tez	: Sanayi Tezleri Projesi
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SMEs	: Small and Medium Enterprise (Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler)

SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SPSS	: Statistical Package For The Social Sciences (Sosyal Bilimler İçin İstatistik Paketi)
TEYBED	: Teknolojik ve Yenilik Destek Programları Başkanlığı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe Denetim Standartları Kurulu
TKY	: Toplam Kalite Yönetimi
TTGV	: Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TURMOB	: Türkiye Muhasebeciler Odası Birliği
TURSEFF	: Türkiye Sürdürülebilir Enerji Finansman Programı
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve diğerleri
vs.	: ve saire
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Birçok iktisadi ve sosyal amaca hizmet eden teşvikler gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülkeler için büyük önem arz etmektedir. Ülkeler, büyüme ve kalkınma için itici güç olan yatırımları, özellikli bölgeler ve sektörleri göz önünde bulundurarak verilen maddi ve gayri maddi yardımlarla teşvik ederler.

Bu çalışmada teşviklerin muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemeler ele alınmış ve teşviklerin işletmenin performans ölçütlerinden olan karlılık, büyüme, etkinlik ve likidite üzerine etkilerinin ortaya konması amaçlanmıştır.

Bu amaçla yapılan çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde teşvik kavramının tanımı, özellikleri, araçları, amaçları, işletmelerde performans değerlendirme, ve performans ölçütleri ele alınmıştır. Ayrıca bu bölümde Haziran 2012’de 28238 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yasalaşan ve genel teşvik uygulamaları, bölgesel teşvik uygulamaları, öncelikli yatırımların teşviki, büyük ölçekli yatırımların teşviki, stratejik yatırımların teşviki başlıklı beş uygulamadan oluşan teşvik sistemine yer verilmiştir.

İkinci bölümde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanmasıyla ilgili standart olan TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) 20’ye, KOBİ TFRS (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı) 24. bölümüne ve 1 sıra nolu MSUGT (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği)’nde yer alan teşviklerin muhasebeleştirilmesi konusundaki düzenlemeye yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde ise önemli ölçüde yatırım teşviklerinden yararlanan illerden biri olan Sivas ilinde faaliyet gösteren ve yatırım teşvikinden faydalanan işletmelerde, teşviklerin işletme performansına etkilerini belirlemek amacıyla yapılan araştırma sonuçları yer almaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TEŞVİK KAVRAMININ TANINIMI, ÖZELLİKLERİ, ARAÇLARI, AMAÇLARI, TÜRKİYE’DE UYGULANAN TEŞVİK SİSTEMİ VE İŞLETMELERDE PERFORMANS DEĞERLEME, İŞLETME PERFORMANSI ÖLÇÜTLERİ

1.1. Teşvik Kavramının Tanımı ve Özellikleri

Teşvik kavramının literatürde birçok tanımı yapılmıştır. En yalın anlamıyla teşvik, “belli bir işin yapılmasına vesile olmak için sağlanan dürtüdür” (Parkin, 1996: 553).

Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü tarafından benimsenen ve sıklıkla kullanılan tanıma göre ise teşvik; “belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve/veya gayri maddi destek ve özendirmelerdir”.

OECD (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)’nün yapmış olduğu tanıma göre ise teşvik; “bir yatırımın maliyetini veya potansiyel kârını etkileyerek veya yatırımla ilgili risklerini değiştirerek yatırımın büyüklüğünü, bölgesini ve sektörünü etkilemek için hazırlanan hükümet önlemleridir” (Duran, 2003: 6).

Hazine Müsteşarlığı’nın yaptığı teşvik tanımı ise, “kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak, bölgelerarası dengesizlikleri gidermek, sermayeyi tabana yaymak, istihdam yaratmak, katma değeri yüksek, ileri ve uygun teknolojileri kullanmak ve uluslararası rekabet gücünü sağlamak için yatırımların uluslararası yükümlülüklerle aykırılık teşkil etmeyecek şekilde teşviki, yönlendirilmesi ve desteklenmesi” şeklindedir (Çiloğlu, 2000: 30).

“Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” başlıklı TMS 20’nin 3. paragrafında ise teşvik “işletmenin faaliyet konuları ile ilgili olarak belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır” şeklinde tanımlanmaktadır.

Esasında teşvikler kamu kaynaklarının, ülkenin gelişmesi bakımından daha yararlı olarak görülen sektörlerle yönlendirilmesidir (Leblebici, 2002: 3). Teşvik daha geniş olarak; “devlet kaynaklarının bütün veya belirli yatırımları, bir sektörü veya üretim konusu belirli bir işletmeyi üretimini, yönetimini himaye etmek, teşvik etmek, rekabet gücünün artmasına katkıda bulunmak, kuruluş yerini etkilemek suretiyle bir bölgenin gelişmesini sağlamak gibi amaçlarla bir karşılık beklemeden her ne şekilde olursa olsun yapılan yardımlar” olarak tanımlanabilir (Akkaya, 2006:7).

Teşvik kavramı yerine literatürde “sübvansiyon”, “iktisadi gayeli mali yardım”, “üreticiye yapılan transfer harcamaları”, “primler”, “ucuz krediler”, “ayni yardımlar” gibi kavramlar da kullanılmaktadır (Aktan, 1995: 1).

Yukarıda sıralanan tanımlar dikkate alınarak teşvikler için bölgelerarası dengesizlikleri gidermek, katma değeri yüksek sektörlerle ivme kazandırmak, uluslararası rekabet gücünü ve istihdamı artırmak amacıyla yatırımcıların katlandıkları maliyetleri azaltmaya yönelik olarak devlet tarafından yatırımcılara yapılan nakdi ve gayri nakdi yardımlardır denilebilir.

Teşvik kavramının daha iyi anlaşılabilmesi için temel özelliklerini sıralamakta yarar vardır. Bu özellikleri yedi ana başlıkta incelemek mümkündür (Duran, 2003: 7):

- Teşvikler, devlet tarafından verilir.
- Teşvikler, genellikle özel kesime verilmekle birlikte kamu teşebbüslerine de verilebilir.
- Teşvikler, devlete bir maliyet yükler. Bu, nakdi teşviklerde ucuz kredi ve hibeler yoluyla yapılan transferler nedeniyle kamu fonlarının azalmasından kaynaklanacağı gibi, vergisel teşviklerde tahakkuk etmiş veya gelecekte tahakkuk edecek bir devlet gelirinin bağışlanmasından kaynaklanan gelir azalması şeklinde de olabilir.
- Teşvikler, devlet açısından gelir kaybı veya fon azalmasına neden olurken, firmalar açısından bir “yararı” ifade eder.
- Teşvikler, yatırımın mahiyetini, bölgesini, sektörünü, büyüklüğünü ve zamanlamasını etkilemek amacına dönük olarak kullanılır.
- Teşvikler, dolaylı veya dolaysız verilebilir.
- Teşvikler, açık veya gizli olabilir.

Devlet tarafından yatırımın bölgesini, sektörünü, büyüklüğünü etkilemek amacıyla dolaylı ve dolaysız olarak yatırımcılara verilen teşvikler yatırımcıya yarar sağlarken devlete maliyet yükler.

1.2. Teşvik Araçları

Teşvikler kullanılan araçlara göre; parasal teşvikler, ayni teşvikler, vergi teşvikleri, garanti ve kefalet teşvikleri ve diğer teşvikler olmak üzere beş farklı grupta incelenebilmektedir.

1.2.1. Parasal Teşvikler

Bu teşvikler işletmelere doğrudan finansman desteği sağlamak amacıyla karşılıksız ya da karşılıklı olarak verilebilir. Parasal nitelikli teşvik araçlarına faiz ödeme desteği örnek verilebilir.

Faiz ödeme desteği, yatırım teşvik belgesi kapsamında kullanılan en az bir yıl vadeli yatırım kredileri için sağlanan bir finansman desteğidir. Yatırım teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının % 70'ine kadar kullanılan krediye ilişkin ödenecek faiz/kâr payının belli bir kısmı devlet tarafından karşılanmaktadır (www.invest.gov.tr, erişim tarihi: 27.10.2013).

1.2.2. Ayni Teşvikler

Bu teşvikler devletin karşılıksız veya düşük fiyat karşılığında yaptığı ayni yardımlardır (Ulus, 2008: 417). Ayni teşvikler, finansal yönden teşebbüslere avantajlar sağlayan ve genellikle maliyet unsurlarını azaltan veya ortadan kaldıran bir takım imtiyazlardır. Burada, devlet bütçesinden bir transfer yapılmamakta, ancak devlet bütçesine gelecek bir takım gelirlerden vazgeçilmektedir (Özkök, 2009: 10). Bu tür teşviklere, yatırım teşvik belgesi düzenlenmiş yatırımlar için Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde tahsis edilen yatırım arazileri örnek verilebilir.

1.2.3. Vergi Teşvikleri

Bu tür teşvikler belli başlı bazı sektörler için düşük vergi oranları uygulanması, vergi istisna ve muafiyetleri tanınması, vergiye tabi gelirden bazı indirimlerin yapılmasına izin verilmesi ve zarar mahsubu gibi şekillerde olabilir (www.canaktan.org, erişim tarihi: 18.12.2013). Vergi teşvikleri dolaylı vergi teşvikleri ve dolaysız vergi teşvikleri olmak üzere iki grupta incelenebilir.

Dolaylı vergi teşvikleri olarak işletmelerin satın aldıkları mal veya hizmetlere ödedikleri vergilerde indirim yapılması ya da işletmelerin bu vergilerden muaf tutulması şeklinde uygulanan teşvik türüdür. Bu teşviklere katma değer vergisi istisnası ya da indirimi örnek olarak verilebilir (Tekin, 2006: 307). Dolaysız vergi teşviklerine ise gümrük vergisi muafiyeti ve gelir vergisi stopajı indirimi örnek olarak verilebilir.

1.2.4. Garanti ve Kefaletler

Devletin belirli bazı sektörlerde veya üretim dallarında faaliyet gösteren işletmelere borç temini için garanti vermesidir. Burada devletin, faizlerin ve anaparanın vade sonunda ödenmesinde “garantör” rolünü üstlenmesi söz konusudur. Borcun ve anaparanın ödenmemesi halinde alacaklı alacağını devletten tahsil etme hakkına sahiptir. Garanti teşvikleri, devletin riski özel kuruluş ile paylaşması anlamına gelmektedir (www.canaktan.org, erişim tarihi: 18.12.2013).

Bu teşviklere örnek olarak, Kredi Garanti Fonu İşletme ve Araştırma A.Ş. tarafından küçük ve orta ölçekli işletmelere finans kurumlarından aldıkları krediler için istenen teminat garantisi ya da kefaletleri hizmetinin sunulması verilebilir (Ulus, 2008: 417).

1.2.5. Diğer Teşvikler

Bu tür teşvikler devlet tarafından alt yapı hazırlanması ve yatırım öncesi hizmetler (yatırım projesi hazırlama, pazar araştırması, üretim projesi ve pazarlama teknikleri vb. konularda yardımlar) sunulması gibi teşviklerdir (Ulus, 2008: 417).

Bu teşviklere KOSGEB (Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı) desteklerinden fon veya sermaye yönetimi desteği, patent, faydalı model, endüstriyel tasarım desteği, uluslararası fuarlara katılım desteği ve yazılım kullanımı eğitimi destekleri örnek olarak verilebilir (Yıldırım, 2010: 76).

1.3. Teşviklerin Amaçları

Ekonomik teşviklerin temelinde kaynakların, ülke ekonomisi açısından faydalı alanlara yönlendirilmesi hususu yatmaktadır. Verilecek teşvikler ile ne gibi getiriler beklenmekte ve ne gibi ödünlerin verilmesi planlanmakta olduğu iyi araştırılmalıdır. Devletlerin teşvikler ile neleri amaçladığı uyguladıkları ekonomik sisteme göre değişmekle birlikte temel hedef, genel anlamda halkın refah seviyesinin yükseltilmesidir (Çiloğlu, 1997: 1).

İktisadi veya sosyal amaçlı olarak kullanılan teşvik politikalarının uygulanması, gelişmekte olan ülkelerde daha büyük bir önem arz etmekle birlikte bu politikalar gelişmiş ülkelere de uygulanmaktadır.

Gelişmiş ülkelere yürürlükte olan teşvik önlemleri genellikle görece geri kalmış bölgeleri kalkındırmak, teknolojik gelişmeyi devam ettirmek, bazı faaliyetlerde verimliliği artırmak ve işsizliği azaltmak için uygulanmaktadır. Gelişmekte olan ülkelere yüksek enflasyon, işsizlik, artan borç yükü, yüksek faiz vb. gibi ekonomik sorunlarının olması, gelişmiş ülkelere göre teşviklerin önemini daha da artırmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerin teşviklere başvurmalarının çok çeşitli nedenleri vardır. Bunların başlıcaları; ekonomik kalkınmayı sağlamak, bölgesel kalkınmayı sağlamak, sanayileşmek, dünya piyasalarında rekabet imkanı elde etmek, kaynakların rasyonel dağılımını sağlamaktır (Duran, 1998: 12-14).

Gerek ülkelerin gerekse ülke içerisindeki bölgelerin kalkınma hızlarının artırılması açısından yatırımlar büyük önem arz ederler. Büyüme ve kalkınmanın motoru elbette ki yatırımlardır. Bu nedenle ülkeler, özellikli bölgelerde ve özellikli sektörlerde yatırımları teşvik etmek için özel önlemler alırlar. Hatta günümüzde ülkeler, uluslararası yatırımcıları da cezbedebilmek için birbirleri ile yarış halindedirler. Bununla beraber, yatırımlara sağlanan teşvikler aynı zamanda ciddi bir maliyet unsurudur. Özellikle teşviklerle istenen amaçlara ulaşılamadığında, yatırım teşviklerinin

getirileri maliyetlerinin altında kalabilir. Bu riske rağmen ülkeler, sıklıkla yatırım teşviklerine başvururlar (Şahin ve Uysal, 2011: 112).

Genel olarak teşviklerle gerçekleştirilmek istenen amaçlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Duran, 2003: 8):

- Belirli bölgelerde ekonomik faaliyetlerin teşviki veya işletmelerin belirli bir bölgede kurulmalarının özendirilmesi,
- Piyasanın tek başına sunamayacağı 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 (Ar-Ge) faaliyetlerinin artırılması ve çevrenin korunması gibi piyasa mekanizmasının zayıf olduğu konuların desteklenmesi.

Sunulan teşviklerle amaçlanan, belirli bölgelerde ve sanayi kollarında yatırımı cazip hale getirerek özendirmek, bazı demografik grupları korumak ve piyasanın desteklemekte zayıf kaldığı konuları desteklemektir.

1.4. Türkiye’de Uygulanan Teşvikler

Türkiye’de yatırımlara yönelik devlet yardımlarının temel amacı 15.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nda da belirtildiği gibi “kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesi, üretimin ve istihdamın artırılması, uluslararası rekabet gücünü artırılması ve araştırma- geliştirme içeriği yüksek bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar ile stratejik yatırımların özendirilmesi, uluslararası doğrudan yatırımların artırılması, bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılması, kümelenme ve çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi” dir.

Türkiye’de uygulanan başlıca teşvik ve destekler aşağıdaki gibi sıralanabilir (www.baka.org.tr, erişim tarihi: 10.03.2013):

- Genel Teşvik Sistemi (Hazine Müsteşarlığı Teşvikleri)
- KOSGEB Teşvikleri
- İŞKUR (Türkiye İş Kurumu) Teşvikleri
- TÜBİTAK (Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu) Teşvikleri
- AR-GE Teşvikleri
- San-Tez (Sanayi Tezleri Projesi) Teşvikleri
- Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Teşvikleri
- Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı Teşvikleri
- Serbest Bölge Teşvikleri
- OSB (Organize Sanayi Bölgesi) Teşvikleri
- Kültür ve Turizm Yatırımları Teşvikleri
- Tarım Teşvikleri
- Kırsal Kalkınma Teşvikleri
- Tarımsal ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu Teşvikleri
- Dış Ticaret Teşvikleri
- Dahilde İşleme Rejimi Teşvikleri
- İstihdam Teşvikleri
- Avrupa Birliği Fonları

Genel Teşvik Sistemi (Hazine Müsteşarlığı Teşvikleri)

- KDV (Katma Değer Vergisi) İstisnası
- Gümrük Vergisi Muafiyeti
- Vergi İndirimi
- Sosyal Sigortalar Prim Desteği (İşçi Payı)
- Sosyal Sigortalar Prim Desteği (İşveren Payı)
- Gelir Vergisi Stopajı İndirimi
- Faiz Ödeme Desteği
- Arazi Tahsisi
- KDV İadesi

Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Teşvikleri

- KOBİ (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler) Proje Destek Programı

- Tematik Proje Destek Programı
- İşbirliği – Güç Birliği Destek Programı
- Araştırma – Geliştirme, İnovasyon ve Endüstriyel Uygulama Programı
- Girişimcilik Destek Programı
- Genel Destek Programı
- Gelişen İşletmeler Piyasası KOBİ Destek Programı

Türkiye İş Kurumu Teşvikleri

- Aktif İstihdam Politikaları
- Pasif İstihdam Politikaları
- SGK (Sosyal Güvenlik Kurumu) Prim Teşvik Uygulaması (6111 Sayılı Kanun)

Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Teşvikleri

- ARDEB (Araştırma Destek Programları Başkanlığı) Teşvikleri
- TEYBED (Teknolojik ve Yenilik Destek Programları Başkanlığı) Teşvikleri
- BİDEB (Bilim İnsanı Destekleme Daire Başkanlığı) Teşvikleri
- EUREKA (Avrupa Araştırma Koordinasyon Ajansı) Projeleri Teşvikleri

Araştırma ve Geliştirme Teşvikleri

- Ar-Ge İndirimi
- Gelir Vergisi Stopajı
- Sigorta Primi Teşviki
- Damga Vergisi İstinası
- Teknogirişim Sermaye Desteği

Sanayi Tezleri Projesi Teşvikleri

Teknoloji tabanlı yeni ürün ve/veya üretim yöntemi ile sonuçlanacak, üniversite ve sanayici işbirliği ile hazırlanan, yüksek lisans ve/veya doktora tezi olarak yürütülecek Ar-Ge projeleri çerçevesinde Sanayi Tezleri teşvikini kapsamaktadır.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri (Teknokent) Teşvikleri

- Gelir ve Kurumlar Vergisi Stopajı Teşviki
- Personel Ücret Vergileri (Stopajı) Teşviki
- Katma Değer Vergisi Teşviki
- Sigorta Primi Teşviki
- Atık Su Teşviki

- Diğer Destekler

Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı Teşvikleri

- Ar-Ge Proje Destekleri
- Çevre Projeleri Destekleri

Serbest Bölge Teşvikleri

- Serbest Bölgedeki İmalatçı Firmalar İçin Vergi Avantajlarından Yararlanma İmkânı
- Orta ve Uzun Vadeli Faaliyet Ruhsatı Alabilme İmkânı
- Kar Transferi İmkânı
- Ticaret Kolaylığı İmkânı
- Gümrük Vergisi Prosedüründen Arındırılmış Ticari Faaliyet İmkânı
- AB (Avrupa Birliği) ve Gümrük Birliği Kriterlerinin Gerektirdiği Serbest Dolaşım Belgelerinin Temini İmkânı
- Pazar İhtiyaçlarına ve Şartlarına Göre Belirlenecek Ticari Faaliyet İmkânı
- Gerçekçi Bir Enflasyon Muhasebesi İmkânı
- Yerli ve Yabancı Tüm Pazarlara Ulaşım İmkânı
- Azaltılmış Bürokratik Prosedür ve Dinamik İşletme Yönetimi
- Stratejik Avantaj
- Her Türlü Ticari ve Sınai Faaliyete Uygun ve Ucuz Altyapı İmkânı
- Tedarik Zinciri İmkânlarından Yararlanma Kolaylığı

Organize Sanayi Bölgeleri Teşvikleri

- OSB Tüzel Kişiliğine Sağlanan Vergi Muafiyetleri
- OSB’lerde Yer Alan İşletmelere Sağlanan Teşvik ve Muafiyetler
- OSB’lerde Kısmen veya Tamamen Bedelsiz Arsa Tahsisi

Kültür ve Turizm Yatırımları Teşvikleri

- Turizmi Teşvik Kanunu İle Sağlanan Teşvikler
- Kültür Yatırımları ve Girişimcilerini Teşvik Kanunu İle Sağlanan Teşvikler
- Enerji Desteği
- Sinema Filmlerine Yönelik Destekler
- Yabancı Sinema Yapımcılarına KDV Muafiyeti
- Kültürel Sponsorluklara Sağlanan Vergi İndirimi

- Yurt Dışı Turizm Fuarlarına Katılım İle Tanıtım ve Pazarlama Destekleri

Tarım Teşvikleri

- Alan Bazlı Tarımsal Destekler (Mazot, Gübre, Organik Tarım vs. Destekleri)
- Fark Ödemesi Destekleri (Arpa, Aspri Buğday, Mısır, Fasulye vs. Destekleri)
- Hayvancılık Destekleri (Küçük ve Büyük Baş Hayvanlar, Arı, İpek Böceği vs. Destekler)
- Tarım Sigortası Destekleri (Bitkisel Ürün, Sera, Hayvan Hayat Sigortası Destekleri)
- Faiz İndirimli Tarımsal Krediler
- Diğer Tarımsal Amaçlı Destekler

Kırsal Kalkınma Teşvikleri

- Ekonomik Yatırımlar Destekleme Programı
- Toplu Basınçlı Sulama Sistemleri Yatırımları
- Makine ve Ekipman Alımlarının Desteklenmesi Programı

Tarımsal ve Kırsal kalkınmayı Destekleme Kurumu Teşvikleri

- Süt Üreten Tarımsal İşletmelere Yatırım
- Et Üreten Tarımsal İşletmelere Yatırım
- Süt ve Süt Ürünlerinin İşlenmesi ve Pazarlanması
- Et ve Et Ürünlerinin İşlenmesi ve Pazarlanması
- Meyve ve Sebzelerin İşlenmesi ve Pazarlanması
- Su Ürünlerinin İşlenmesi ve Pazarlanması
- Kültür Balıkçılığının Geliştirilmesi

Dış Ticaret Teşvikleri

- Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Yardımları
- Uluslararası Nitelikteki Yurt İçi Fuarların Desteklenmesi
- Yurt Dışı Fuarların Desteklenmesi
- Pazar Araştırması ve Pazarlama Desteği
- Çevre Maliyetlerinin Desteklenmesi
- İstihdam Yardımı
- Yurt Dışında Ofis-Mağaza Açma, İşletme ve Marka Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi

- Uluslararası Rekabetçiliğin Geliştirilmesinin Desteklenmesi
- Tasarım Desteği
- Turquality Desteği

Dahilde İşleme Rejimi Teşvikleri

Üretim ve ticaret hacmini artırmak, katma değer yaratmak, istihdamı artırmak, ihraç ürünlerini ve ihraç pazarlarını çeşitlendirmek amacı ile;

- İthalatta Şartlı Muafiyet
- İthalat Esnasında Alınan Vergilerin Geri Ödenmesi

İstihdam Teşvikleri

- Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortaları Prim Oranının İşveren Hissesinde Yapılan Beş Puanlık İndirim Uygulaması
- Özürlü İşçi Çalıştıranlara Yönelik İstihdam Teşviki
- İşveren Hissesi Sigorta Primi Teşviki (4447 Sayılı Kanun)
- Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi

Avrupa Birliği Fonları

Devlet kurumların yanı sıra ayrıca üniversitelere, medya örgütlerine, sivil toplum ve ticari çıkar gruplarına açık programlar da bulunmaktadır.

- IPA (Instrument for Pre-Accession Assistance-Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı)
- Avrupa Topluluğu Hibe Programları
- 7. Çerçeve Programının KOBİ'lere Sunduğu İmkânlar
- IPARD (Instrument for Pre-Accession Assistance Rural Development-Kırsal Kalkınma İçin Katılım Öncesi Yardım Aracı) (Türkiye'de Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı sorumlu olup, bir kırsal kalkınma bileşenidir. Özellikle, et ve et ürünleri, su ürünleri, meyve-sebze sektörleri özel ve tüzel kişi tarımsal işletmeler başvurabilir)
- TURSEFF (Türkiye Sürdürülebilir Enerji Finansman Programı) enerji verimlilik ya da yenilenebilir enerji projelerine yatırım yapmak isteyen endüstriyel firmalar, ticari girişimciler ve özel konut sahiplerine yönelik kredi fırsatıdır.

1.5. Türkiye’de Uygulanan Genel Teşvik Sistemi

Türkiye’de genel teşvik sistemi, genel ve özel hedefleri olan, kısa, orta ve uzun dönemli araçlardan ve bunların uygulamalarından oluşan nispeten karmaşık bir görünüme sahiptir. Karmaşıklık, hedeflerin ve özellikle araçların çokluğu yanında, mevzuat ve uygulamanın zor anlaşılabilmesi ve hızlı değişmesinden kaynaklanmaktadır (İncekara, 1995: 50).

Ülkemizde uygulanan yatırım teşvik politikalarının tarihini 19. yüzyıla kadar götürmek mümkündür. Buna göre, Osmanlı İmparatorluğu’nda sanayinin desteklenmesi ile ilgili ilk çalışmalar 1863 yılında kurulan "Islah-ı Sanayi Komisyonu’nun oluşturulması ile başlamasına rağmen, konu ile ilgili olarak çıkarılan ilk yasa 14.12.1913 tarihli "Teşvik-i Sanayi Kanunu Muvakkati" dir. Bu Yasa’dan Cumhuriyetin ilk yıllarında önemli ölçüde yararlanılmış ve bu Kanun sonraki uygulamalara da temel teşkil etmiştir (İTO, 2007: 23).

Cumhuriyet döneminin ilk sanayi teşvik kanunu ise, 1927 yılında çıkarılan 1055 sayılı Sanayi Kanunu’dur. Sınai yatırımları için önemli kararları içeren bu kanun, ortaya çıkan dünya ekonomik bunalımına paralel olarak ülke içinde devletçi ekonomik uygulamaların gündeme gelmesiyle işlerliğini kaybetmiş ve 1942 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. (İncekara, 1995: 50-51).

Cumhuriyet öncesinden beri uygulana gelen teşvik politikaları uygulamaları günümüze kadar oldukça çok sayıda değişikliğe uğramıştır. Bu süreç içerisinde gerçekleştirilen teşvik uygulamaları Kalkınma Planları ve Yıllık Programlarla belirlenen mevzuatlarla yürütülmüş ve yürütülmektedir (Polat, 2004: 508).

Teşvik politikaları alanındaki başlıca tarihler ve gelişmeler şöyle özetlenebilir (Paçacı, 2011: 23):

- 1863’teki Islahat-ı Sanayi Komisyonun kurulması
- 1913 yılında çıkarılan Teşvik-i Sanayi Kanunu
- 1923 yılında gerçekleşen birinci İktisat Kongresinde ve 1948 yılında gerçekleşen ikinci İktisat Kongresinde alınan kararlar
- 1950 sonrası dönemde çıkarılan “Yabancı Sermaye Kanunu” ve “Türkiye Sınayi ve Yatırım Bankasının kurulması”

- Planlı dönemle birlikte yerli sanayinin kurulması ve kollanması amacıyla getirilen vergi teşviklerinin kalkınmada öncelikli yörelere uygulanmasının başlaması, sistemin kurumlaşması ve belgeli sisteme geçilmesi
- 1980 sonrası dönemde “ihracata dayalı kalkınma stratejisi” ile gelişen ihracata ve yatırımlara cazip teşviklerin verilmesi
- 1990 sonrası dönemde kamuda yaşanan kaynak dar boğazı ile birlikte cazip parasal teşviklerin kaldırılarak vergisel ağırlıklı normal ve genel teşvik araçlarından oluşan yaygın bir teşvik sistemine geçişin gerçekleşmesi
- 2004 yılının ortalarında mevcut teşvik yasasının yeniden düzenlenerek Türkiye’nin yarısından fazlasını kapsayacak 5084 no’lu yeni bir teşvik yasasının çıkarılması
- 2009 yılında 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yatırımlar devlet yardımları ile ilgili yapılan yeni düzenlemeler.

Yatırım teşvikleri açısından son gelişme ise, yatırımlara yönelik teşviklerin, 15.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar” ile yeniden düzenlenmesi olmuştur.

1.5.1. Genel Teşvik Sisteminde Yer Alan Uygulamalar

15.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren teşvik sistemi beş farklı uygulamadan oluşmaktadır (www.ekonomi.gov.tr, erişim tarihi: 28.06.2015):

1. Genel Teşvik Uygulamaları
2. Bölgesel Teşvik Uygulamaları
3. Öncelikli Yatırımların Teşviki
4. Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki
5. Stratejik Yatırımların Teşviki

Bu uygulamalar kapsamında sağlanacak destek unsurları Tablo 1.1’ de gösterilmiştir (www.ekonomi.gov.tr, erişim tarihi: 28.06.2015).

Tablo 1.1. Teşvik Uygulamaları Kapsamında Sağlanan Destekler

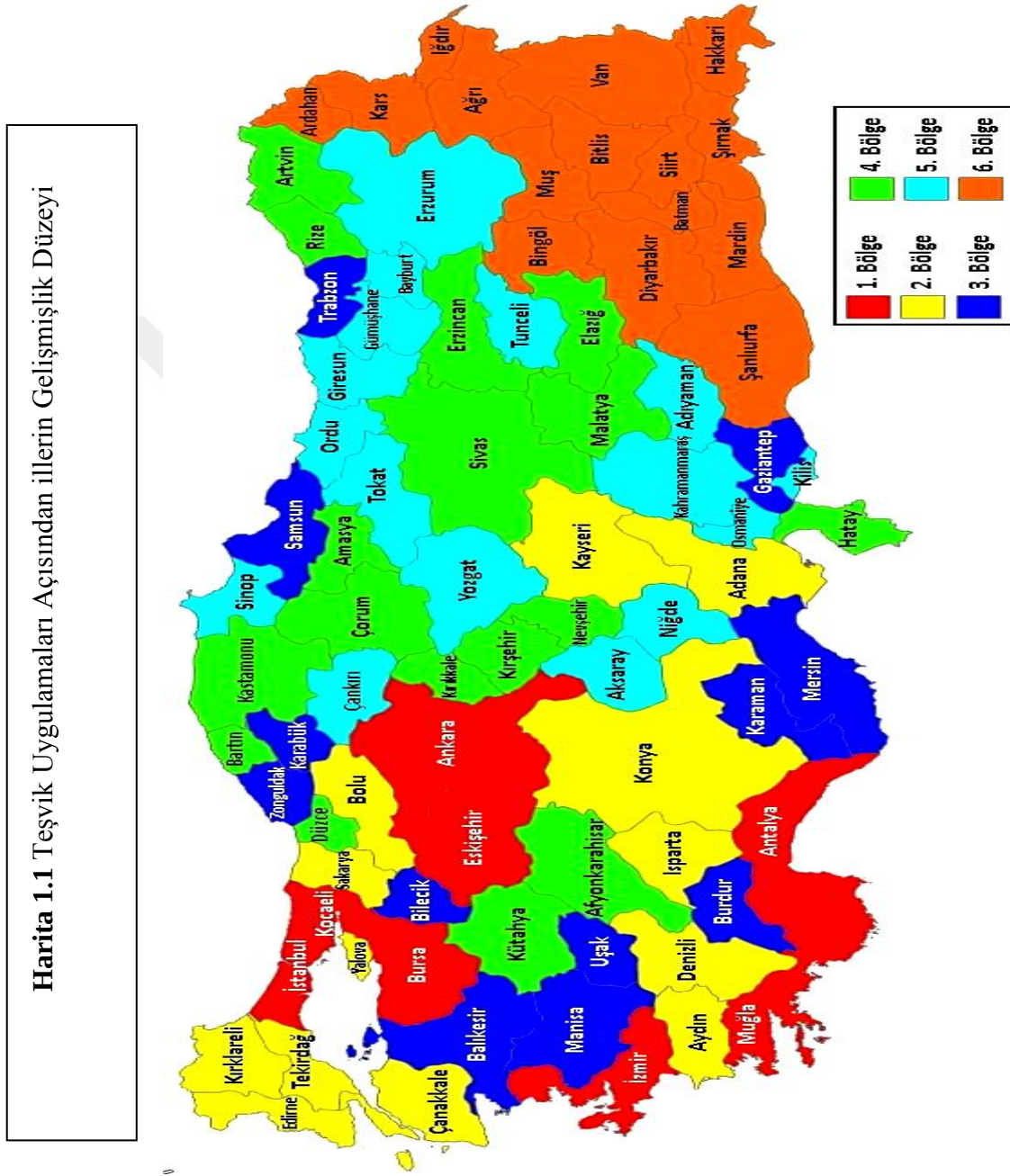
Destek Unsurları	Genel Teşvik Uygulamaları	Bölgesel Teşvik Uygulamaları	Öncelikli Yatırımların Teşviki	Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki	Stratejik Yatırımların Teşviki
KDV İstisnası	✓	✓	✓	✓	✓
Gümrük Vergisi Muafiyeti	✓	✓	✓	✓	✓
Vergi İndirimi		✓	✓	✓	✓
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği		✓	✓	✓	✓
Gelir Vergisi Stopajı Desteği*	✓	✓	✓	✓	✓
Sigorta Primi Desteği*		✓	✓	✓	✓
Faiz Desteği **		✓	✓		✓
Yatırım Yeri Tahsisi		✓	✓	✓	✓
KDV İadesi***					✓

* Yatırımın 6. bölgede gerçekleştirilmesi halinde sağlanır

** Bölgesel teşvik uygulamalarında, yatırımın 3., 4., 5. veya 6 . bölgelerde gerçekleştirilmesi halinde sağlanır.

*** Sabit yatırım tutarı 500 Milyon TL üzerinde olan stratejik yatırımlara sağlanır.

Teşvik uygulamaları açısından illerin gelişmişlik düzeyini gösteren bölgesel harita ve il dağılımını gösteren tablo aşağıda sunulmuştur (www.ekonomi.gov.tr erişim tarihi: 28.06.2015).



Tablo 1.2. Teşvik Uygulamaları Açısından İllerin Gelişmişlik Düzeyi

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

Asgari sabit yatırım tutarı, uygulamalara göre aşağıdaki gibi belirlenmiştir (www.ekonomi.gov.tr, erişim tarihi: 28.06.2015).

•Genel Teşvik Sistemi’nde asgari sabit yatırım tutarı,

- 1. ve 2. bölgelerde 1 Milyon TL
- 3., 4., 5. ve 6. bölgelerde 500 Bin TL’dir.

•Bölgesel Teşvik Uygulamaları için asgari sabit yatırım tutarı 1. ve 2. bölgelerde 1 Milyon TL’den, diğer bölgelerde ise 500 Bin TL’den başlamak üzere desteklenen her bir sektör ve her bir il için ayrı ayrı belirlenmiştir.

- Büyük Ölçekli Yatırımlar için asgari sabit yatırım tutarı 50 Milyon TL'den başlamak üzere sektörüne göre farklı büyüklüklerle tanımlanmıştır.
- Stratejik Yatırımlar için asgari sabit yatırım tutarı 50 Milyon TL'dir.

1.5.2. Teşvik Unsurları

15.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren teşvik sistemi uygulanırken kullanılacak teşvik unsurları aşağıdaki gibidir (www.ekonomi.gov.tr, erişim tarihi: 25.09.2013):

1.5.2.1. Katma Değer Vergisi İstisnası

Teşvik belgesi kapsamında yurt içinden ve yurt dışından temin edilecek yatırım malı makine ve teçhizat için katma değer vergisinin ödenmemesi şeklinde uygulanır.

1.5.2.2. Gümrük Vergisi Muafiyeti

Teşvik belgesi kapsamında yurt dışından temin edilecek yatırım malı makine ve teçhizat için gümrük vergisinin ödenmemesi şeklinde uygulanır.

1.5.2.3. Vergi İndirimi

Gelir veya kurumlar vergisinin, yatırım için öngörülen katkı tutarına ulaşınca kadar, indirimli olarak uygulanmasıdır.

1.5.2.4. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği

Teşvik belgesi kapsamı yatırımla sağlanan ilave istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmının Ekonomi Bakanlığınca karşılanmasıdır.

1.5.2.5. Gelir Vergisi Stopajı Desteği

Teşvik belgesi kapsamı yatırımla sağlanan ilave istihdam için belirlenen gelir vergisi stopajının terkin edilmesidir. Sadece 6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için düzenlenen teşvik belgelerinde öngörölür.

1.5.2.6. Sigorta Primi Desteği

Teşvik belgesi kapsamı yatırımla sağlanan ilave istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işçi hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmının Ekonomi Bakanlığınca karşılanmasıdır. Sadece 6. bölgede gerçekleştirilecek bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımlar için düzenlenen teşvik belgelerinde öngörölür.

1.5.2.7. Faiz Desteği

Faiz Desteği, teşvik belgesi kapsamında kullanılan en az bir yıl vadeli yatırım kredileri için sağlanan bir finansman desteği olup, teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının % 70'ine kadar kullanılan krediye ilişkin ödenecek faizin veya kâr payının belli bir kısmının Ekonomi Bakanlığınca karşılanmasıdır.

1.5.2.8. Yatırım Yeri Tahsisi

Teşvik Belgesi düzenlenmiş yatırımlar için Ekonomi Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yatırım yeri tahsis edilmesidir.

1.5.2.9. Katma Değer Vergisi İadesi

Sabit yatırım tutarı 500 milyon Türk Lirasının üzerindeki Stratejik Yatırımlar kapsamında gerçekleştirilen bina-inşaat harcamaları için tahsil edilen KDV'nin iade edilmesidir.

1.5.3.Genel Teşvik Uygulamaları

Teşvik edilmeyecek veya teşviki için aranan şartları sağlayamayan yatırım konuları hariç olmak üzere, asgari sabit yatırım tutarı ve kapasiteler üzerindeki yatırımlar bölge ayrımı yapılmaksızın Genel Teşvik Uygulamaları kapsamında desteklenmektedir (www.ekonomi.gov.tr, erişim tarihi: 28.06.2015).

1.5.4. Bölgesel Teşvik Uygulamaları

Bölgesel Teşvik Uygulamalarında her ilde desteklenecek sektörler, illerin potansiyelleri ve ekonomik ölçek büyüklükleri dikkate alınarak tespit edilmiş olup, bölgelerin gelişmişlik seviyelerine göre yardım yoğunlukları farklılaştırılmıştır. Bu uygulama kapsamında sağlanan destek oran ve süreleri özet olarak Tablo 1.3’de gösterilmiştir (www.ekonomi.gov.tr 28.06.2015).

Tablo 1.3. Bölgesel Teşvik Uygulamalarında Sağlanan Destek Unsurları

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

1.5.5 Öncelikli Yatırımların Teşviki

Ülkemizin ihtiyaçları doğrultusunda, tespit edilen alanlarda yapılacak olan yatırımlar, öncelikli yatırımlar olarak belirlenmiş ve bu yatırımlara 1. 2. 3. ve 4. Bölgelerde gerçekleştirilmiş olsalar dahi 5. Bölgede uygulanan destekler sağlanmıştır. Bu yatırımlara, 5. ve 6. Bölgede gerçekleştirilmeleri halinde ise kendi bölgelerinde uygulanan destekler sağlanmaktadır (www.ekonomi.gov.tr, erişim tarihi: 28.06.2015).

Bölgesel Teşvik Uygulamaları kapsamında 5. Bölge destekleri ile desteklenecek yatırım konuları şöyledir (www.ekonomi.gov.tr, erişim tarihi: 28.06.2015):

- Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen Kültür ve Turizm Koruma ve Gelişim Bölgelerinde yapılacak turizm yatırımları,

- Madencilik yatırımları,
- Demiryolu ve denizyolu ile yük veya yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar,
- 20 Milyon Türk lirası üzeri belirli ilaç ve savunma sanayi yatırımları,
- Test merkezleri, rüzgar tüneli ve bu mahiyetteki yatırımlar (otomotiv, uzay veya savunma sanayine yönelik olanlar),
- Asgari 50.000 m² kapalı alana sahip uluslararası fuar yatırımları,
- Özel sektör tarafından gerçekleştirilecek okul öncesi, ilk, orta ve lise eğitim yatırımları,

- Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, KOSGEB veya TÜBİTAK tarafından desteklenen AR-GE projeleri neticesinde elde edilen ürünlerin üretilmesine yönelik yatırımlar,

- Motorlu kara taşıtları ana sanayinde gerçekleştirilecek asgari 300 milyon TL tutarındaki yatırımlar ve asgari 75 milyon TL tutarındaki motor yatırımları ile asgari 20 milyon TL tutarındaki motor aksamaları, aktarma organları/aksamları ve otomotiv elektroniğine yönelik yatırımlar,

- Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından düzenlenen geçerli bir maden işletme ruhsatı ve izni kapsamında 3213 sayılı Maden Kanununun 2. maddesinin 4-b grubunda yer alan madenlerin girdi olarak kullanıldığı elektrik üretimi yatırımları.

Öncelikli yatırımlar için sağlanan destek unsurları Tablo 1.4'de gösterilmiştir (www.ekonomi.gov.tr, erişim tarihi: 28.06.2015).

Tablo 1.4. Öncelikli Yatırımlar İçin Sağlanan Destek Unsurları

Destek Unsurları		Destek Oran ve Süreleri*
KDV İstisnası		VAR
Gümrük Vergisi Muafiyeti		VAR
Vergi İndirimi	Yatırıma Katkı Oranı(%)	40
	Vergi İndirimi (%)	80
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği		7 Yıl
Yatırım Yeri Tahsisi		VAR
Faiz Desteği	İç Kredi	5 Puan
	Döviz/ Dövizle Endeksli Kredi	2 Puan

*1-5. Bölgelerde yapılacak yatırımlar için 5. Bölge desteği,
6. Bölgede yapılacak yatırımlar için 6. Bölge desteği

1.5.6. Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki

Tablo 1.5’de belirtilen 12 yatırım konusu, büyük ölçekli yatırımların teşviki çerçevesinde desteklenmektedir (www.ekonomi.gov.tr, erişim tarihi: 28.06.2015).

Tablo 1.5. Büyük Ölçekli Yatırımlar

Sıra No	Yatırım Konuları	Asgari Sabit Yatırım Tutarları (Milyon TL)
1	Rafine Edilmiş Petrol Ürünleri İmalatı	1000
2	Kimyasal Madde ve Ürünlerin İmalatı	200
3	Liman ve Liman Hizmetleri Yatırımları	200
4	Motorlu Kara Taşıtlarının İmalatı Yatırımları	200
4-a	Motorlu Kara Taşıtları Ana Sanayi Yatırımları	
4-b	Motorlu Kara Taşıtları Yan Sanayi Yatırımları	
5	Demiryolu ve Tramvay Lokomotifleri ve/veya Vagon İmalatı Yatırımları	50
6	Transit Boru Hattıyla Taşımacılık Hizmetleri Yatırımları	
7	Elektronik Sanayi Yatırımları	
8	Tıbbi Alet, Hassas ve Optik Aletler İmalatı Yatırımları	
9	İlaç Üretimi Yatırımları	
10	Hava ve Uzay Taşıtları ve/veya Parçaları İmalatı Yatırımları	
11	Makine (Elektrikli Makine ve Cihazlar Dahil) İmalatı Yatırımları	
12	Metal Üretimine Yönelik Yatırımlar: Maden Kanununda belirtilen IV/c grubu metalik madenlerin cevher ve/veya konsantresinden nihai metal üretimine yönelik yatırımlar (bu tesislere entegre madencilik yatırımları dahil)	

Bu uygulama kapsamında sağlanan destek oran ve süreleri özet olarak Tablo 1.6’da gösterilmiştir (www.ekonomi.gov.tr, erişim tarihi: 28.06.2015).

Tablo 1.6. Büyük Ölçekli Yatırımlar İçin Sağlanan Destek Unsurları

Destek Unsurları			BÖLGELER					
			I	II	III	IV	V	VI
KDV İstisnası			VAR	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
Gümrük Vergisi Muafiyeti			VAR	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
Vergi İndirimi	Yatırıma Katkı Oranı (%)	OSB Dışı	25	30	35	40	50	60
		OSB İçi	30	35	40	50	60	65
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	Destek Süresi	OSB Dışı	2 yıl	3 yıl	5 yıl	6 yıl	7 yıl	10 yıl
		OSB İçi	3 yıl	5 yıl	6 yıl	7 yıl	10 yıl	12 yıl
Yatırım Yeri Tahsisi			VAR	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
Sigorta Primi Desteği			YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	10 yıl
Gelir Vergisi Stopajı Desteği			YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	10 yıl

Bölgesel veya Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki Uygulamaları kapsamında vergi indirimi ve sigorta primi işveren hissesi desteği açısından bir alt bölge destekleri sağlanacak yatırımlar şöyledir (www.ekonomi.gov.tr, erişim tarihi: 28.06.2015):

- OSB’lerde yapılacak yatırımlar,
- Aynı konuda faaliyet gösteren firmaların sektörel işbirliğine dayalı entegrasyon yatırımları,

1.5.7. Stratejik Yatırımların Teşviki

İthalat bağımlılığı yüksek olan ara malı veya ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar stratejik yatırımların teşviki uygulamaları kapsamında desteklenmektedir. Bu kapsamda desteklenecek olan yatırımların aşağıdaki kriterlerin tamamını sağlamaları gerekmektedir (www.ekonomi.gov.tr, erişim tarihi: 28.06.2015).

- Asgari sabit yatırım tutarının 50 milyon TL olması
- Yatırım konusu ürünle ilgili yurtiçi toplam üretim kapasitesinin ithalattan az olması

• Yatırımla sağlanacak asgari katma değerin %40 olması (rafineri ve petrokimya yatırımlarında bu şart aranmayacaktır)

• Üretilen ürünle ilgili toplam ithalat değeri son 1 yıl itibariyle en az 50 Milyon \$ olması (yurt içi üretimi olmayan mallarda bu şart aranmayacaktır)

Bu uygulama kapsamında sağlanan destek oran ve süreleri özet olarak aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (www.ekonomi.gov.tr, erişim tarihi: 28.06.2015).

Tablo 1.7. Stratejik Yatırımlar İçin Sağlanan Destek Unsurları

Destek Unsurları		BÖLGELER					
		I	II	III	IV	V	VI
KDV İstisnası		VAR					
Gümrük Vergisi Muafiyeti		VAR					
Vergi İndirimi	Yatırıma Katkı Oranı (%)	50					
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	Destek Süresi	7 yıl (6. Bölgede 10 Yıl)					
Yatırım Yeri Tahsisi		VAR					
Faiz Desteği	İç Kredi	5 Puan					
	Döviz / Döviz Endeksli Kredi	2 Puan					
Sigorta Primi Desteği		10 yıl (Sadece 6. Bölgede Gerçekleştirilecek Yatırımlar İçin)					
Gelir Vergisi Stopajı Desteği		10 yıl (Sadece 6. Bölgede Gerçekleştirilecek Yatırımlar İçin)					
KDV İadesi		VAR (Sadece 500 Milyon TL ve üzeri yatırımlar için)					

1.5.8. Destek Oran ve Süreleri

Bölgesel teşvik uygulamaları ve büyük ölçekli yatırımların teşviki bakımından vergi indiriminin uygulanmasında kullanılacak yatırıma katkı oranı ve destek süreleri aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir (www.ekonomi.gov.tr, erişim tarihi: 28.06.2015).

Tablo 1.8. Vergi İndirimi Desteği İçin Yatırıma Katkı Oranı ve Süreleri

Vergi İndirimi				
Yatırıma Katkı Oranı (%)				
Bölgeler	Bölgesel Teşvik Uygulamaları		Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki	
	31.12.2015 tarihine kadar başlanılan yatırımlar	01.01.2016 tarihinden sonra başlanan yatırımlar	31.12.2015 tarihine kadar başlanılan yatırımlar	01.01.2016 tarihinden sonra başlanan yatırımlar
1. Bölge	15	10	25	20
2. Bölge	20	15	30	25
3. Bölge	25	20	35	30
4. Bölge	30	25	40	35
5. Bölge	40	30	50	40
6. Bölge	50	35	60	45

Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği için uygulanacak oran ve süreler Tablo 1.9’da gösterildiği gibidir ((www.ekonomi.gov.tr, erişim tarihi: 28.06.2015).

Tablo 1.9. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği Oran ve Süreleri

Bölgeler	31.12.2015 tarihine kadar başlanılan yatırımlar	01.01.2016 tarihinden sonra başlanan yatırımlar	Destek Tavanı (Sabit Yatırıma Oranı)		
			Bölgesel Teşvik	Büyük Ölçekli Yatırımlar	Stratejik Yatırımlar
1. Bölge	2 yıl	-	% 10	% 3	% 15
2. Bölge	3 yıl	-	% 15	% 5	% 15
3. Bölge	5 yıl	3 yıl	% 20	% 8	% 15
4. Bölge	6 yıl	5 yıl	% 25	% 10	% 15
5. Bölge	7 yıl	6 yıl	% 35	% 11	% 15
6. Bölge	10 yıl	7 yıl	-	-	-

-Stratejik yatırımlar için uygulama süresi 6. bölgede 10 yıl, diğer bölgelerde 7 yıldır.

Faiz desteği için kullanılacak oranlar ve azami yatırım tutarları aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir (www.ekonomi.gov.tr, erişim tarihi: 28.06.2015).

Tablo 1.10. Faiz Desteği Oranları ve Azami Destek Tutarları

Faiz Desteği				
Uygulamalar		Destek Oranı		Azami Destek Tutarı
		TL Cinsi Kredi	Döviz Cinsi Kredi	(Bin TL)
Ar- Ge ve Çevre		5 Puan	2 Puan	500
Stratejik Yatırımlar		5 Puan	2 Puan	Yatırımın % 5'i ve Azami 50.000
Bölgesel Teşvik	3. Bölge	3 Puan	1 Puan	500
	4. Bölge	4 Puan	1 Puan	600
	5. Bölge	5 Puan	2 Puan	700
	6. Bölge	7 Puan	2 Puan	900

1.5.9. Yatırım Teşvik Belgesi

Yatırımcıların teşvik sisteminde öngörülen destek unsurlarından yararlanabilmesi için Ekonomi Bakanlığı'na müracaat ederek, yatırım projesi için “yatırım teşvik belgesi” alması gerekmektedir.

2012/1 nolu Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'de tanımlandığı üzere teşvik belgesi, “yatırımın karakteristik değerlerini ihtiva eden, yatırımın bu değerler ve tespit edilen şartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi halinde üzerinde kayıtlı destek unsurlarından istifade imkanı sağlayan” bir belgedir.

Teşvik belgesi düzenlenebilmesi için Ekonomi Bakanlığına müracaat edilir. Ancak, genel teşvik uygulamaları kapsamında yer alan, sabit yatırım tutarı on milyon Türk Lirasını aşmayan ve 2012/1 nolu tebliğ Ek-4'te belirtilen yatırımlar için firmanın tercihiine bağlı olarak yatırımın yapılacağı yerdeki yerel birimlere de müracaat edilebilir.

Gerçek kişiler, adi ortaklıklar, sermaye şirketleri, kooperatifler, birlikler, iş ortaklıkları, kamu kurum ve kuruluşları (genel ve özel bütçeli kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri, belediyeler ve kamu iktisadi teşebbüsleri ile bunların sermaye bileşimindeki hisse oranları yüzde elliye geçen kurum ve kuruluşlar) ve kamu kuruluşu niteliğindeki meslek kuruluşları, dernekler ve vakıflar ile yurt dışındaki yabancı şirketlerin Türkiye'deki şubeleri teşvik belgesi düzenlenmesi için müracaat edebilir. Kuruluş süreci tamamlanmamış tüzel kişiler adına yapılacak teşvik belgesi müracaatları değerlendirmeye alınmaz (2012/1 nolu Tebliğ).

1.6. İşletmelerde Performans Değerleme

Performans, amaçlı ve planlanmış bir etkinlik sonucunda elde edileni, nicel veya nitel olarak belirleyen bir kavramdır (Akal, 1996: 17). Hizmette etkinlik, üretimde verimlilik ve tutumluluk, genel anlamda performansı ifade etmektedir (Kubalı, 1999: 32). Bir işletme terimi olarak ise performans, iş görme tarzı veya kalitesi demektir (Amaratunga vd. 2000: 66).

Performansın belirlenebilmesi için ölçülmesi gerekmektedir. Performans ölçümü, bir işletmenin yararlandığı kaynaklar, ürettiği ürün ve hizmetler ile elde ettiği sonuçları takip etmesi için düzenli ve sistematik olarak veri toplaması, analizi ve raporlama süreci şeklinde belirtilebilir (Eleren ve Soba, 2009: 25). Bir işletmenin gelecekteki yönünü belirlemek, doğru ve esnek bir ölçüm gerektirir. Çünkü nereden başlanacağını bilmemek, nereye gidileceğini bilmeyi de zorlaştırmaktadır (Ray, 1997:440). Öyleyse işletmenin optimum yönetimi ve geliştirilmesi için kritik performans göstergelerinin saptanıp değerlendirilmesi gerekir.

Tarihsel süreçte performans belirleyici olarak farklı göstergeler kullanılmışsa da işletmelerin performanslarının tüm yönlerinin ölçülmesine olanak sağlayacak etkenlik, verim ve girdilerden yararlanma, verimlilik, çalışma yaşamının kalitesi, karlılık, kalite ve yenilik son dönemlerde işletme performansının temel boyutları olarak kabul edilmiştir. Ölçümlerde bu boyutlardan hangilerinin kullanılacağı işletmenin önceliklerine, amaç ve hedeflerine hatta yönetimin değer ve isteklerine göre belirlenir (Akal, 1994: 54).

Bugünün küresel rekabet şartları; finansal olmayan performans ölçülerinin de (zaman, esneklik, kalite, vb.) bir işletmenin performansının ölçülmesinde kullanılmasını gerekli kılmaktadır. Artık modern işletmelerde karar verme amaçları için sadece finansal performans ölçümleri yeterli olmamaktadır. Performans ölçümleri, finansal ve finansal olmayan her iki türlü ölçümleri de içermelidir. Çünkü performans ölçümü işletmedeki stratejik karar vermeyi etkilemektedir. Bugün bir çok işletme finansal ve finansal olmayan performans ölçülerinin her ikisini de birlikte kullanmaktadır. Performans ölçümleri üretim stratejisi ile ilişkili olmalı, işletmeler arasında farklılık göstermeli ve zamanla değişebilmelidir (Suwignjo, 2001: 232).

Kaynak (1997), toplam kalite yönetimi (TKY) ile ilişkili olarak firmaların performansının üç boyutunu tanımlamıştır. Finansal ve pazar performans boyutları; yatırımın geri dönüşünü, satışlardaki artışı, kârlılık artışını, pazar payını ve pazar payındaki büyümeyi içermektedir. Kalite performans boyutları ise; ürün/servis kalitesi, verimlilik, ıskarta ve yeniden işleme maliyeti, bitmiş ürün/servisin müşteriye ulaştırma zamanı ve satın alınan malzemelerin ulaştırma zamanıdır (Kaynak, 2003:409).

1.7. İşletme Performansı Ölçütleri

Firmalar performansı çok boyutlu değerlendirmek zorundadır. Karlılık, etkinlik, likidite ve büyüme işletme performansını çok boyutlu değerlendirmek için kullanılabilecek göstergelerdir. Çünkü bunlar işletmelerin temel ve vazgeçilmez hedefleridir.

1.7.1. Karlılık

Kar belli bir hesap dönemi sonunda elde edilen satış hasılatı ile bu hasılatla ilişkin maliyet ve giderler arasındaki olumlu fark olarak tanımlamak mümkün olduğu gibi, işletmenin ilgili hesap dönemi sonundaki öz sermayesinin aynı hesap dönemi başındaki öz sermayesi ile karşılaştırılması sonucu tespit edilen olumlu fark olarak da tanımlamak mümkündür (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 819).

Diğer bir tanıma göre kar, işletmelerin belirli bir dönem sonunda elde ettiği kazanç toplamıdır. Başka bir anlatımla belirli bir sürede elde ettiği gelirler ile giderler

arasındaki olumlu farktır (Sabuncuoğlu ve Tokol, 2001:22). Kar işletme için çok önemli bir kavram olup; işletmelerin başarısını ölçme aracı, denetleme aracı, verimli çalışanları özendirme aracı ve hepsinden önemlisi varlıklarını sürdürme aracıdır (Mucuk, 1993:27).

Kar, mutlak büyüklük olmasına karşılık rantabilite (karlılık) nispi bir kavramdır. Karlılık, en yaygın tarifi ile bir işletmede belirli bir dönemde elde edilen karın o işletmede kullanılan sermayeye oranıdır. Karlılık, bir işletmenin faaliyeti sonucu elde edilen sonuçların bir ölçüsüdür (Kutluata, 1954: 34).

Rantabilite şu şekilde formüle edilebilir (Çakıcı, 1973: 53):

$$\text{Rantabilite} = \frac{(\text{Satılan Miktar} * \text{Satış Fiyatı}) - \text{Satılan Mamul Maliyeti}}{\text{Öz sermaye} + \text{Borçlar}}$$

Pay satış hasılatından satılan mamul maliyetinin çıkarılması ile elde edildiğine göre karın yüksek olması için ya satış hasılatının, diğer bir ifade ile satılan miktar ile satış fiyatının (ikisinin beraber veya teker teker) yüksek olması veya alınacak çeşitli tedbirlerle aynı miktar mamulün daha düşük maliyetlerle üretilmesi gerekir. Diğer yandan, paydada yer alan sermaye miktarının devir sürati arttırılarak düşürülmesi; kar/sermaye oranı demek olan rantabilitenin yüksek olması için şarttır (Oluç, 1963:84).

1.7.2. Büyüme

A. Marshall işletmelerin büyümesi kavramını biyolojik hayat evreleriyle ilişkilendirerek açıklamıştır. Buna göre işletmelerde tıpkı canlı varlıklar gibi doğan, büyüyen gelişen ve ölen birer varlıktır (Kadrizade, 1986: 2). Bu bağlamda büyüme işletmenin doğal bir sürecidir. En yalın anlamda büyüme, işletmenin belli bir ölçekten başlayarak yapısını oluşturan maddi ve beşeri unsurlarında meydana gelen niceliksel ve niteliksel değişimler ve gelişmeler olarak tanımlanabilir (Özgener, 2003: 138).

Zaman içerisinde başarılı performans gösteren işletmelerin çeşitli yönlerde büyüklüğünün artması olarak tanımlanan büyümenin bazı göstergeleri şunlar olabilir (Kulahçı, 1988: 4; Alpugan vd., 1993: 62):

- Kaynakların miktarının artması

- Çalışan sayısının artması
- Çalışanlara belirli bir süre içerisinde ödenen ücret ve aylıkların toplamının artması
- Kullanılan enerji miktarının artması
- Satışlar, aktifler, harcamalar brüt kar ve yatırımların artması
- Faaliyetlerin ve fonksiyonların genişliği ve sayılarının artması
- Ürünlerin ve ürün hattı sayısının artması
- Organizasyona bağlı birimlerin sayısı ve uzlaşma derecesinin artması
- Sermaye miktarının artması
- İşletmede kullanılan makine ve tezgâhların sayısının artması
- Kullanılan yerlerin hacminin artması

İşletme büyümesi için elde edilecek fonlar işletme içi ve işletme dışı kaynaklardan sağlanabilir. Bu bağlamda büyüme içsel ve dışsal büyüme olarak ikiye ayrılabilir. İşletmelerin kendi olanaklarıyla faaliyetlerinin sonucu yarattıkları kaynakları yeni yatırımlara tahsis yoluyla büyümeleri içsel büyüme olarak değerlendirilir. Dışsal büyüme ise bir işletmenin diğer işletme veya işletmelerin tamamını veya bir bölümünü ele geçirerek veya yönetimlerini denetim altına alarak büyümesi olarak tanımlanır (Akgüç, 1994: 863).

1.7.3. Etkinlik

Örgütsel etkinlik, örgütsel amaçlara ulaşma, onları elde etme derecesidir. Bu görüşe göre; bir örgüt önceden saptadığı amaçlara ne denli ulaşabiliyorsa, o kadar etkindir (Aldemir,1985, 201-202).

Örgütsel etkinliğe ilişkin başka tanımlarda bulunmaktadır. Etkinlik kavramına pragmatik amaçlarla farklı anlamlar yüklenmiştir. Kimilerine göre etkinlik, yatırımların geri dönüş oranıdır, kimilerine göre bir örgütün üyelerini (çalışanlar, ortaklar, hissedarlar) tatmin edebilme yeteneğidir, kimilerine göre ise bir örgütün amaçlarına ulaşma derecesidir. Etkinliğe, çevreye uyum sağlama kabiliyeti olarak bakan yazarlarda vardır (Kae ve Leon , 1986: 506).

Yüksek performanslı firmalar, doğru işleri doğru şekilde yapan firmalardır. Müşterilerinin istedikleri ürün ve hizmetleri daha yüksek kalitede ve daha düşük

maliyetle üretirler. Müşterilerinin, çalışanlarının ve ortaklarının beklentilerini karşılayacak veya aşacak şekilde katma değer yaratırlar (Elitaş, Ağca, 2006:346).

Etkinlik ölçümleri en basit açıklama ile işletmelerin gerçekleştirmeyi amaçladıkları ile elde ettikleri arasında yapılan bir karşılaştırmadır. Bu ilişki çok genel bir ifade ile şu şekilde ifade edilir (Akal, 1992: 18):

$$\text{Etkinlik} = \frac{\text{Gerçekleşen Çıktı}}{\text{Beklenen Çıktı}}$$

Bütün işletmelerin kendi bünyelerinde uygulayabilecekleri iki temel etkinlik ölçütü bulunmaktadır. Bunlar üretim etkinliği ve ekonomik etkinliktir. Bunlar şu şekilde formüle edilirse daha anlaşılır olacaktır (Özdevecioğlu, 1999: 405):

$$\text{Üretim Etkinliği} = \frac{\text{Gerçekleşen Üretim}}{\text{Planlanan Üretim}}$$

$$\text{Ekonomik Etkinlik} = \frac{\text{Gerçekleşen Kar}}{\text{Planlanan Kar}}$$

1.7.4. Likidite

Likidite, bir varlığın düşük maliyet (az değer kaybı) ile ve hızlı şekilde nakde dönüşebilme özelliğidir. Diğer bir deyişle, bir likit varlık doğru piyasa değeri üzerinden kolaylıkla nakde dönüştürülebilme özelliğine sahiptir (Günay, 2012: 87).

Muhasebe prensipleri çerçevesindeki likidite tanımlamalarına baktığımızda, bir kurumun faaliyetlerini devam ettirebilmek için gereken nakit akışını, elindeki nakit para ile, sermaye artışı ya da borçlanma yolu ile sağlayabilmesi durumunda söz konusu işletmenin likiditeye sahip olduğu kabul edilir (Utkan, 2010:40).

İKİNCİ BÖLÜM

DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

2.1. Muhasebe Standartlarının Tarihçesi

Türkiye’de muhasebe uygulamalarına yön veren kanun, yönetmelik, tebliğ ve muhasebe standartları Türk Muhasebe Hukuku’nu oluşturmaktadır. Türkiye’de muhasebe uygulamalarını uzun yıllardır Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan hükümler yönlendirmiştir. Söz konusu kanunlara ilaveten yasal statüye sahip bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işlemler ve işletmeler için yönlendirici çalışmalar yaptığı da gözlenmektedir. Bu kuruluşlardan önemlileri aşağıda sıralanmıştır (Başpınar, 2004: 46):

- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu
- Türkiye Bankalar Birliği
- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi
- Sigorta Murakabe Kurulu
- Sermaye Piyasası Kurulu
- Muhasebe Standartları Komisyonu
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

Bu kuruluşların günümüze kadar muhasebe standartları ile ilgili olarak yapmış oldukları çalışmaların bazıları uygulamadan kaldırılmış, bazıları uygulamada hiç etkin olamamış ve bazıları ise hala yürürlükte bulunmaktadır. Günümüzde, Türk Muhasebe Hukuku’nu Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından çıkarılan Türkiye Muhasebe Standartları/ Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TMS / TFRS)’nin oluşturduğu söylenebilir.

Daha öncede belirtildiği gibi işletmeler tarafından devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusu yayınlanan çeşitli standart ve tebliğler yoluyla Türk Muhasebe Hukuku'nda düzenlenmiş bulunmaktadır. IAS (Uluslararası Muhasebe Standartları) - 20, TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) - 20 ve SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) Tebliği Seri: XI, No: 25 Kısım 26 sadece devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasının ele alınıp incelenmesine özgü standartlar ve ilgili tebliğ kısmıdır. TMS - 20 ve SPK Tebliği Seri: XI, No: 25 Kısım 26'da devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konularının ele alınışı IAS - 20 ile uyum içindedir. IAS - 20, TMS - 20 ve SPK Tebliği Seri: XI, No: 25 Kısım 26'da vergisel amaçlarla sağlanan veya hızlandırılmış amortisman, yatırım indirimi, vergi indirimi gibi vergi yükümlülüğüne avantaj getiren devlet yardımları, devletin işletmelere ortak olduğu durumlar ve tarımsal faaliyetler kapsamındaki devlet teşvikleri dışındaki devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanması ayrıntılı olarak incelenmiştir (Ulus, 2008: 418-419).

Türkiye'de 2005-2008 yılları arasında, borsada işlem gören firmalarda IAS/IFRS (Uluslararası Muhasebe Standartları/ Uluslararası Finansal Raporlama Standardı)'nın çevirisi niteliğinde olan SPK'nın Seri XI No 25 "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği"nin uygulanması zorunlu tutulmuş, 2008 yılında SPK Tebliği yürürlükten kaldırılarak, 2002 yılında faaliyete başlayan TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu)'nun Resmi Gazete'de yayımladığı TMS/TFRS (Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları)'ları uygulanmaya başlanmıştır. Bugün, TMSK, bu görevi 02.11.2011 tarihli Kanun Hükmünde kararname ile kurulan "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu"na bırakmıştır. TMSK'nın, borsa dışındaki işletmeler için standartların uygulanmasını sağlama konusunda herhangi bir yaptırım gücü olmamıştır. Diğer taraftan yakın zamana kadar yürürlükte olan 6762 sayılı TTK (Türk Ticaret Kanunu)'nda, muhasebe standartlarının uygulanmasını sağlayacak düzenlemeler bulunmaması nedeniyle muhasebe ile ilgili konularda, yaptırım gücü daha fazla olan VUK (Vergi Usul Kanunu) etkili olmuş, bu nedenle ülkemizde muhasebe uygulamaları vergi odaklı bir hale gelmiştir. 2011 yılında yasalaşan 6102 sayılı TTK' da muhasebe ile ilgili konularda

TMS/TFRS'lere atıfta bulunulmakta, işletmeler TMS/TFRS'leri uygulamaları doğrultusunda yönlendirilmektedir (Gücenme ve Ertan, 2012: 7).

TMS/TFRS kapsamında yapılan açıklamaların küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ) için zorluk yaratacağı düşüncesiyle, kamuya hesap verme yükümlülüğü olmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayınlayan işletmeler için daha genel düzenlemelerin bulunduğu KOBİ TFRS kabul edilmiştir. KOBİ TFRS'nin 24. Bölümünde KOBİ niteliğindeki işletmelerin devlet teşviklerinin ve yardımlarının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmıştır.

MSUGT' de, Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması konusu ile ilgili olarak uyulması gereken usul ve esaslar 1 sıra no.lu tebliğde düzenlenmiştir.

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimlerini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kurumlara ileten bir bilgi sistemidir (Sevilengül, 2009: 3). Bu bilgi sisteminde üretilmiş olan bilgilerin, etkin bir şekilde kullanılabilmesi, muhasebe yöntem ve politikalarının uygulanmasında ortak bir dilin, başka bir deyişle standartlarının kullanılması ile mümkün olur.

Muhasebe standartları, gerek muhasebe işlemlerinde, gerekse mali tabloların hazırlanmasında, işletmeler tarafından yapılan muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları en aza indiren düzenlemelerdir (Acar ve Tetik, 2004: 28-29).

Her ülke kendi sosyal, kültürel ve ekonomik yapısına, yasal düzenine, politik sistemine göre muhasebe standartları belirlemekte ve bu standartlara uygun finansal tablo ve raporlar hazırlamaktadır (Gürel, 2015: 9). Ancak küreselleşme süreci ile birlikte ülkeler arası artan ticari ve yatırıma dönük ekonomik ilişkiler farklı muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının birbirine uyumlu hale getirilmesi gereğini doğurmuştur.

Kamu yararına, finansal tablolarda ve diğer bazı finansal raporlarda bilgilerin şeffaf, kaliteli ve karşılaştırılabilir olarak yayınlanabilmeleri için anlaşılır, yüksek kalitede ve yaptırımı olan global muhasebe standartları geliştirilmesi; bu standartların kullanımının ve sıkı bir şekilde uygulanmasının sağlanması; yüksek kalitede çözümler üretebilmesi için ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarının olabildiğince benzer

hale getirilmesi amacıyla 1973 yılında 10 ülkenin muhasebe örgütlerinin anlaşması sonucu Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee- IASC) kurulmuştur (Gökdeniz, 1996: 2).

1977 yılında Münih’te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi, 49 ülkeden 63 muhasebe örgütünün katılımıyla kurulan Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants –IFAC)’ nun amacı ise, muhasebe mesleğini dünya çapında koordineli ve uyumlu standartlarla geliştirmektir (www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/isttic/MuhasebeStandartlari.pdf, erişim tarihi: 28.06.2015).

IASC ile IFAC arasında, 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile bu iki örgütün çalışmalarının koordine edilmesi kararı alınmıştır. Bu anlaşma ile IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiş, böylece her iki meslek örgütü bir çatı altında toplanmıştır (www.kgk.gov.tr, erişim tarihi: 28.06.2015).

2000 yılında Edinburg toplantısında IASC’in bağımsız kuruluş olması kararlaştırılmış, adı da Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board- IASB) olarak değiştirilmiştir. Kurul 2001 yılında uluslararası standartları hazırlama ve yorumlara onay yetkisi almıştır. Aynı yıl IASB, IASC’nin yayımladığı IAS’ (Uluslar arası Muhasebe Standartları) nın tamamını kabul etmiştir. IASB’nin yayımladığı Uluslararası Muhasebe Standartları’nın adının da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Accounting Standards- IFRS) olmasına karar verilmiştir (www.kgk.gov.tr, erişim tarihi: 28.06.2015).

Ülkemizde muhasebe alanındaki standartlaştırma çalışmaları ilk kez kamu alanında ortaya çıkmıştır. 1972 yılında uygulamaya konulan Kamu İktisadi Teşekkülleri Tekdüzen Muhasebe Sistemi bu alanda ilk çalışmadır. Bu sistem 1993 yılına kadar kamuda uygulanmıştır. Bunun dışında, Türkiye Bankalar Birliği, Türk Standartları Enstitüsü, Sigorta Murakabe Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılmış çeşitli çalışmalar da mevcuttur. Ancak, en kapsamlı çalışma, tüm ülke genelinde uygulanması zorunlu tutulmuş olan Maliye Bakanlığı tarafından yapılan çalışmadır. Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan Muhasebe Standartları Komisyonu, 1992 yılında “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” ni yürürlüğe sokarak, ülkede önemli bir boşluğu doldurmuştur. Ulusal muhasebe uygulamalarının, uluslararası

muhasebe standartlarına uyumlaştırılması sürecini ilk defa TURMOB (Türkiye Muhasebeciler Odaları Birliği) başlatmıştır. TURMOB bünyesinde, 1994 yılında kurulun T MUDESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) bu alanda çalışmalar yürütmüştür (Yalkın, 2001: 2). T MUDESK, 2002 yılına kadar 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı yayımlamıştır (Yalkın, 2002: 4).

Türkiye’de, muhasebe standartları ile ilgilenen birçok kurum olmuştur. Bu kurumlar, yaptıkları çeşitli çalışmalarla, ülkemizde muhasebe standartları kültürünün yerleşmesi konusunda önemli katkılar yapmışlardır. Ancak, muhasebe standartlarıyla bu kadar fazla kurumun ilgilenmesi, karmaşaya sebep olmuştur. Bu nedenle, ülke genelinde muhasebe standardı yayınlamak amacıyla, 1999 yılında TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) kurulmuştur. Bu kurul, 2002 yılında ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiştir (Erdoğan ve Dinç, 2009: 146).

Sermaye Piyasası Kurulu, 15 Kasım 2003 tarihinde Seri: XI, No: 25 “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” i yayımlamak suretiyle UMS/ UFRS (Uluslararası Muhasebe Standartları/ Uluslararası Finansal Raporlama Standardı) kabulünde ve uygulamaya konulmasında ilk resmi kurum olmuştur (Mikail vd. 2011: 232). 9 Nisan 2008 tarihli Resmi Gazete (Sayı: 26842)’de yayımlanan Seri: XI, No: 29 “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliğ” ile Seri: XI, No: 25 sayılı tebliğ yürürlükten kaldırılarak AB’nin kabul ettiği haliyle UMS/UFRS’lerin uygulanması ve finansal tabloların TMSK’nın Resmi Gazete’de yayımladığı Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na göre hazırlanması zorunlu kılınmıştır. Bugün TMSK bu görevi 02.11.2011 tarihli Kanun Hükmünde kararname ile kurulan “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na bırakmıştır.

2.2. TMS’na Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanmasında “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” kullanılır.

Standardın 3. paragrafında devlet teşvikleri “işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye

kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır” şeklinde tanımlanmıştır. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamaz (TMS 20, Paragraf 3).

Sağlanan teşvik türlerine göre devlet teşvikleri “Geçmişte gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan teşvikler”, “Koşulsuz yapılan teşvikler” ve “Koşullu yapılan teşvikler” adı altında olmak üzere üçe ayrılmaktadır (Akdoğan, 2011:265).

Geçmişte gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan teşviklerin amacı, işletmenin geçmişte katlandığı bir maliyetin karşılanması olup, mücbir sebeplerle devlet tarafından işletmenin geçmiş yükümlülüklerinin bir kısmının silinmesi bu tür teşviklere örnek olarak gösterilebilir. Koşulsuz teşvikler ise genel gereksinimleri karşılamak için yapılan ve işletmenin daha önceden belirlenen koşulları gerçekleştirme koşulu bulunmayan teşviklerdir. Bu tür teşviklere örnek olarak ise, Ar - Ge yatırımı yapan işletmeleri özendirmek için yapılan maddi yardımlar verilebilir. Koşullu teşviklerde ise, işletmelerden belirli yükümlülükleri gerçekleştirmiş olmaları ya da istenen yükümlülükleri gerçekleştireceklerine ilişkin taahhüt istenmektedir. Koşullu teşvikler; varlığa ve gelire ilişkin teşvikler olarak iki grupta değerlendirilmektedir. Varlığa ilişkin teşvikler; teşvike hak kazanan işletme tarafından duran varlık satın almanın, inşa etmenin ya da edinmenin ilk koşul olduğu bir teşvik türüdür. Gelire ilişkin teşvikler ise, varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan bir teşvik türü olup, işletmenin katlanacağı giderlerin karşılanarak belirli oranlarda desteklenmesi söz konusu olmaktadır (Kayalı ve Terim, 2012: 37-38).

Devlet yardımları devlet teşviklerini de içeren daha geniş bir kapsama sahiptir. 20 nolu TMS’nın 3. paragrafında devlet yardımları “belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir” şeklinde tanımlanmaktadır. 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.

20 no’lu TMS açısından “yardımlar” konusu; kaynak transferi, değer atfedilmeyen ve devletle yapılan işlemler olmak üzere üç bölümde incelenmektedir (Örten vd., 2014: 315).

Kaynak transferi yoluyla yardımlar için devlet, işletme ya da işletme gruplarına parasal veya parasal olmayan varlıkların transferini gerçekleştirir. Kaynak transferi kapsamındaki bu tür yardımlar devlet teşvikleri olarak adlandırılır. Değer atfedilmeyen yardımlarda işletmeye doğrudan bir fon transferinden bahsedilmez. Devlet tarafından, işletme ya da işletme gruplarına genellikle bir hizmet sunulmaktadır. Bu hizmet işletmeye dolaylı bir fayda sağlamakta olup ölçümü oldukça zordur. Bu yardımlara örnek olarak, ücretsiz teknik yardım, pazarlama önerileri veya garanti sağlama verilebilir. Devletle yapılan işlemler kapsamındaki yardımlar, işletmenin normal ticari faaliyeti ile ilgili olup tek farkı bunun devletle yapılıyor olmasıdır. İşletme satışlarının bir kısmının devlet satın alma politikası ile garanti edilmesi, bu tür yardımlara örnektir. Yardımın varlığı kesin olabilir, bununla birlikte, devlet yardımlarının ticari faaliyetlerden ayrılması tamamen ihtiyaridir (Zeytinoğlu, 2015: 179)

TMS 20 aşağıdaki konuları kapsamaz (www.kgk.gov.tr, erişim tarihi: 12.03.2015):

- Fiyat değişiminin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzer nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar
- İşletmelere vergilendirilebilir kâr ya da vergi zararının hesaplanmasında yararlanmak üzere sağlanan faydalar veya vergi yükümlülüğüne bağlı olarak belirlenen ya da vergi yükümlülüğü ile sınırlı olarak sağlanan devlet yardımları. Sözü edilen yardımlara örnek olarak; gelir/kurumlar vergisi istisnaları, yatırımı teşvik amaçlı vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulaması ve indirilmiş vergi oranları gösterilebilir.
- Devlet'in bir işletmeye iştirak etmesi
- "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler" kapsamındaki devlet teşvikleri

Gerçeğe uygun değerleri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere tüm devlet teşvikleri, aşağıdaki koşulların gerçekleşeceğine dair makul bir güvence oluşmadan finansal tablolara yansıtılmaz (www.kgk.gov.tr, erişim tarihi: 12.03.2015):

- Elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmesi
- Teşvikin işletme tarafından elde edilmesi

Örneğin; TMS 20'ye göre devletten alınan bir geri ödemesiz kredi, işletmenin kredi sözleşmesinde belirtilen geri ödememe koşullarını sağlayacağına dair makul güvence olduğunda devlet teşviki olarak işlem görmektedir. Dolayısı ile devletten kredi alındıktan sonra kredinin geri ödememe koşullarının karşılanması hususunda makul güvence ölçütünün yerine getirilmesini müteakiben, işletme normal olarak kredi işleminden ziyade bir devlet teşviki işlemini muhasebeleştirecektir. Bu noktada teşvikin, geri ödemesiz kredi alındığında değil de, kredinin geri ödemesi affedildiğinde muhasebeleştirilmesi önerilmektedir. Ancak, TMS 20'ye göre geciktirilmiş muhasebeleştirilmenin koşul olarak belirtilmediği gayet açıktır. Bununla birlikte devletten alınan geri ödemesiz bir kredi, işletmenin geri ödememe şartlarını karşılayacağına dair makul güvence olduğu zaman teşvik olarak işlem görür. Bu durum açık bir biçimde, geri ödemenin affedildiği anda teşvikin muhasebeleştirilmesinin aksine, geri ödemesiz kredinin verildiği anda teşvikin muhasebeleştirilmesi gerektiğini göstermektedir (Zeytinoğlu, 2015: 180).

2.2.1. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yaklaşımlar

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde TMS 20 paragraf 13'de belirtildiği üzere iki yaklaşım bulunmaktadır: Teşvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği “gelir yaklaşımı” ve teşvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği “sermaye yaklaşımı”dır. Standartta yaklaşımların kullanımına dair herhangi bir önceliğe yer verilmemiştir. Bu konudaki tercih işletmelere bırakılmıştır.

2.2.1.1. Gelir Yaklaşımı

Gelir yaklaşımı devlet teşviklerinin işletmelerin bilançoları yerine gelir tablolarında yer alması gerektiğini savunan bir yaklaşımdır. Bu yaklaşımın dayandığı gerekçeler, standardın 15. paragrafında şöyle açıklanmıştır (www.kgk.gov.tr, erişim tarihi: 12.03.2015);

- Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmeleri nedeniyle, doğrudan öz kaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir.

- Devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle teşvikleri kazanır. Bu nedenle bu teşvikler sözü edilen teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kar ya da zararda muhasebeleştirilmelidir.
- Gelir vergisi ve diğer vergilerin bir tür harcama olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de kar ya da zarar ile ilişkilendirilmelidir.

İşletmece tahsil edilen devlet teşvikinin tamamının tahsil edildiği dönemde gelir tablosuna aktarılması, işletmenin vergi yükünü artırarak, işletme fonlarının azalmasına neden olacağından bu durum teşvikin ruhuna ters düşmektedir.

Ancak bu sakıncanın önüne geçmek için standardın 16. Paragrafında; “gelir yaklaşımında, devlet teşviklerinin, ilgili teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik bir biçimde kâr ya da zarara alınması esastır. Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesi tahakkuk esasına uygun değildir” açıklamasına yer verilmiştir.

Gelir yaklaşımı uygulanıyor ise teşvikler, teşvik vasıtasıyla sağlanan amortismanla tabi varlıkların amortisman süresi boyunca sistematik bir biçimde finansal tablolara yansıtılmalıdır.

Alınan teşvikin dönemler boyunca sistematik olarak gelir tablosuna aktarılmasında ya da koşula bağlı olarak alınan teşviklerin koşul gerçekleşinceye kadar bekletilmesi gerektiğinden alınan bu tutarlar bilançoda bir yükümlülük kalemi olarak ertelenmiş gelir kapsamında alınan devlet teşvik gelirleri olarak raporlanır ve ait olduğu dönemlerde sonuç hesaplarına gelir olarak yansıtılır (Akdoğan, 2011: 270).

2.2.1.2. Sermaye Yaklaşımı

Sermaye yaklaşımında alınan teşviklerin doğrudan öz kaynak olarak kaydedilmesi gerekir. Devlet teşviklerine gelir tablosunda yer verilmemelidir (Akdoğan, 2011: 270).

Bu yaklaşımın dayandığı gerekçeler standardın 14. paragrafında şöyle açıklanmıştır (www.kgk.gov.tr, erişim tarihi: 12.03.2015);

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

2.2.2. Teşviklerin Sunumu

TMS-20’de devlet teşvikleri, varlıklara ilişkin devlet teşvikleri ve gelire ilişkin devlet teşvikleri olmak üzere iki ana grupta sınıflandırılmıştır.

2.2.2.1. Varlıklara İlişkin Teşviklerin Sunumu

Varlıklara ilişkin teşvikler, teşvike hak kazanan işletme tarafından duran varlık satın almanın, inşa etmenin veya edinmenin ilk koşul olduğu devlet teşvikleridir (TMS 20, 3. paragraf).

Gerçeğe uygun değeri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere, varlıklara ilişkin teşvikler finansal durum tablosunda (bilançoda) ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek gösterilir (TMS 20, 24. paragraf).

Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin (veya teşviklerin varlıklarla ilgili uygun bölümlerinin) finansal tablolarda sunumunda iki alternatif yöntem kabul edilir (TMS 20, 25. paragraf):

a) Brüt Yöntem: Bu yöntemde teşvik, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik bir biçimde ertelenmiş gelir olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

b) Net Yöntem: Bu yöntemde ise teşvik, varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilir. Amortismanına tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla teşvik, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olur.

Varlıklara ilişkin devlet teşvikleri muhasebeleştirilirken, işletmelerin tercihleri doğrultusunda, açıklanan iki yöntemden herhangi biri kullanılabilir. Bu konuda Standart 'ta herhangi bir öncelik belirtilmemiştir.

Varlıklara ilişkin devlet teşvikleri aşağıdaki örnek kayıta gösterildiği gibi muhasebeleştirilebilir.

Örnek: X imalat işletmesi, stok ve envanter kontrolüne ilişkin bir bilgisayar yazılım programı satın almak ve bununla ilgili olarak KOSGEB Destekleri Yönetmeliği kapsamında yer alan bilgisayar yazılımı desteğinden yararlanmak istemektedir. Bu amaçla, 10.02.2015 tarihinde bilgisayar yazılımı desteği başvuru ve uygulama formunu doldurarak ilgili KOSGEB birimine başvuruda bulunmuştur. KOSGEB birimi başvuruyu inceleyip değerlendirmiş ve uygun bulmuştur. İşletme ve KOSGEB arasında bir sözleşme imzalandıktan sonra, işletme bu destek ile ilgili yerine yetirmesi gereken taahhütleri içeren bir taahhütname imzalamıştır. Daha sonra, işletme yazılım programını KOSGEB tarafından bilgisayar yazılım tedarikçisi olarak uygun görülen bir işletmeden %18 KDV hariç 15.000,00 TL'ye 15.03.2015 tarihinde satın alıp işletmesine kurarak durumu KOSGEB birimine bildirmiştir. 17.03.2015 tarihinde, işletme destek ödemesine esas belgeleri KOSGEB birimine ibraz etmiştir. KOSGEB birimince yapılan değerlendirme sonucunda fatura bedelinin %75'i oranında destek ödemesi uygun bulunmuştur. Yazılım programının işletmede yerinde kullanıldığı KOSGEB birimince 19.03.2015 tarihinde onaylanmış ve sonuç işletmeye yazılı olarak bildirilmiştir. İşletme 20.03.2006 tarihinde 15.000,00 TL'lik fatura düzenleyerek KOSGEB birimine teslim etmiştir. KOSGEB birimi 25.03.2015 tarihinde ilgili bankaya işletmenin hesabına destek ödemesinin aktarılması talimatını vermiş ve banka 11.250,00 TL (15.000,00 TL x 0,75) destek tutarından 10,00 TL komisyon ücreti kestikten sonra kalan 12.240,00 TL'yi işletmenin hesabına aktarmıştır. Maddi olmayan duran varlık olan bilgisayar yazılım programları işletme tarafından %33,33 oranında ve 3 yılda doğrusal amortisman yöntemine göre amortisman tabi tutulmaktadır (Ulsan, 2008: 423).

Brüt Yönteme Göre Kayıt:

Bilgisayar yazılım programı için katlanılan harcamalar 3 yıl boyunca her yıl

5.000,00 TL (15.000,00 TL x 0.3333) amortisman ayrılarak gider kaydedilecektir. Bu nedenle, bu varlığa ilişkin teşvik de 3 yıl boyunca varlığın amortismanı oranında her yıl 3.750,00 TL (11.250,00 TL x 0.3333) olarak gelir kaydedilir. Bu açıklamalara göre, yıllık dönemler itibariyle bilanço düzenleyen işletmelerde yapılacak kayıtlar şöyle olacaktır:

15.03.2015’de yazılım programı satın alındığında yapılacak kayıt:

15.03.2015			
260 HAKLAR	15.000,00		
191 İNDİRİLECEK KDV	2.700,00		
100 KASA / 102 BANKALAR		17.700,00	
/			

KOSGEB birimince destek tutarı 25.03.2015’de işletmenin bankadaki hesabına yatırıldığında yapılacak kayıt:

25.03.2015			
102 BANKALAR	11.240,00		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	10,00		
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		3.750,00	
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER		7.500,00	
/			

Dönem sonu envanter işlemleri sırasında yazılım programı için amortisman gider kaydı ve bu yıla ilişkin teşviğin gelir kaydı ile 2016 yılında gelir kaydedilecek teşvik tutarının ilgili hesaba alınması kaydı sırasıyla aşağıda verilmiştir:

31.12.1015			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	5.000,00		
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		5.000,00	
/			
31.12.2015			
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	3.750,00		
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		3.750,00	
/			

31.12.2015		
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	3.750,00	
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		3.750,00
/		

Dönem sonu envanter işlemleri sırasında yapılan amortisman gider kaydı ve teşviğin gelir kaydının aynısı 2016 ve 2017 yıllarının sonunda da yapılarak teşviğin tamamı, teşviği elde etmek için katlanılan harcamanın finansal tablolara yansıtıldığı dönemlerde gelir olarak kaydedilmiş olacaktır. Teşvik tamamı gelir kaydedilene kadar 2015 ve 2016 yılı bilançolarında ertelenmiş gelir olarak kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar arasında gösterilecektir. Böylece, teşvik öz kaynaklar ile ilişkilendirilmeden hem gelir tablosunda hem de bilançoda gösterilmiş olur.

Net Yönteme Göre Kayıt:

Bu yöntemde bilgisayar yazılım programı muhasebe kayıtlarında teşvik tutarı kadar daha az maliyetle yani 3.750,00 TL (15.000,00 TL - 11.250,00 TL) olarak yer alacaktır. Böylece, 3 yıl boyunca her yıl 1.250,00 TL amortisman ayrılır. Bu açıklamalara göre, yıllık dönemler itibariyle bilanço düzenleyen işletmelerde yapılacak kayıtlar şöyle olacaktır:

15.03.2015’de yazılım programı satın alındığında yapılacak kayıt brüt yöntemdeki kaydın aynısı olacaktır.

KOSGEB birimince destek tutarı 25.03.2015’de işletmenin bankadaki hesabına yatırıldığında yapılacak kayıt:

25.03.2015		
102 BANKALAR	11.240,00	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	10,00	
260 HAKLAR		11.250,00
/		

Dönem sonu envanter işlemleri sırasında yazılım programı için amortisman gider kaydı:

31.12.2015		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.250,00	
268 BİRİKMİ Ş AMORTİSMANLAR		1.250,00
/		

Net yönteme göre kayıta, teşvik bilanço ve gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak gösterilmez. Bu yöntemde teşvik sadece brüt yönteme göre amortisman giderlerini her yıl 3.750,00 TL ve toplam 3 yıl boyunca 11.250,00 TL azaltarak dolaylı bir şekilde gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olur.

2.2.2.2. Gelire İlişkin Teşviklerin Sunumu

Gelire ilişkin teşvikler, varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan devlet teşvikleridir (TMS 20, 3. paragraf).

Gelire ilişkin devlet teşviklerinin sunumunda, varlığa ilişkin devlet teşviklerinde olduğu gibi uygulanabilecek iki yöntem mevcuttur(TMS 20, 29. Paragraf):

- a) **Brüt Yöntem:** Bu yöntemde gelire ilişkin teşvikler bazı durumlarda kapsamlı gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya “Diğer Gelirler” genel başlığı altında gösterilir.
- b) **Net Yöntem:** Bu yöntemde gelire ilişkin teşvikler gelir tablosunda ilgili giderlerden düşülerek gösterilir.

Her iki yöntem de gelirlere ilişkin teşviklerin sunumu açısından TMS 20 tarafından kabul edilebilen yöntemlerdir. Diğer taraftan finansal tabloların tam anlaşılması amacıyla teşvike ilişkin açıklamaların dipnotlarda yapılmasının gerekliliği standartta vurgulanmıştır (Akdoğan, 2011: 271).

Gelire ilişkin devlet teşvikleri aşağıdaki örnek kayıta gösterildiği gibi muhasebeleştirilebilir.

Örnek: Z işletmesi Kültür ve Turizm Bakanlığı’ndan turizm yatırım belgesi almış bir işletmedir. İşletme enerji desteğinden yararlanmak için gerekli belgelerle birlikte İl

Kültür ve Turizm Müdürlüğüne müracaat etmiştir. Bu müracaat üzerine müdürlükçe gerekli incelemeler yapıp onay verildikten sonra işletmenin ödemiş olduğu 62.000,00 TL elektrik enerjisi tüketim bedelinin 12.400,00 TL'si işletme hesabına yatırılmıştır.

Enerji desteği, kültür belgeli yatırım veya girişimlerin münhasıran belgeli yatırım veya girişimde kullandıkları ve bedelini fatura döneminde peşin olarak ödemiş oldukları faturada kayıtlı aktif elektrik enerjisi tüketim bedeli üzerinden beş yıl süreyle yüzde yirmi oranında uygulanır (www.kulturvarliklari.gov.tr, erişim tarihi: 24.11.2015).

Brüt Yönteme Göre Kayıt:

Elektrik gideri tahakkuk ettirildiğinde yapılacak kayıt:

	/			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		62.000,00		
191 İNDİRİLECEK KDV		11.160,00		
100 KASA			73.160,00	
	/			

Elektrik faturası ödendiğinde yapılacak kayıt:

	/			
381 GİDER TAHAKKUKLARI		73.160,00		
100 KASA			73.160,00	
	/			

Enerji desteği işletmenin banka hesabına yatırıldığında yapılacak kayıt:

	/			
102 BANKALAR		12.400,00		
648 DEVLET TEŞVİĞİ GEL. VE KAR.			12.400,00	
	/			

Enerji desteğinde faturalara kayıtlı aktif enerji gideri esas alınır. Vergiler ile gecikme bedelleri teşvik ödemesinde dikkate alınmaz (www.kulturvarliklari.gov.tr, erişim tarihi: 24.11.2015).

Net Yönteme Göre Kayıt:

Elektrik giderine ait tahakkuk kaydı ve ödeme kaydı net yöntemde de brüt yöntemde de aynıdır. Ancak enerji desteğinin hesaba yatırılmasına dair kayıt yapılırken sağlanan destek net yöntemde, brüt yöntemdeki gibi gelir kaydedilmek yerine ilgili giderden indirilerek kaydedilir.

Enerji desteği işletmenin banka hesabına yatırıldığında yapılacak kayıt:

_____ / _____		
102 BANKALAR	12.400,00	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		12.400,00
_____ / _____		

2.2.3. Devlet Teşviklerinin Geri Ödenmesi

Bazı devlet teşvikleri, belirli koşulların sağlanması ve devam ettirilmesi karşılığında işletmelere verilmektedir. Bu koşulların kısmen veya tamamen yerine getirilmemesi durumunda yararlanılmış olan devlet teşviklerinin işletme tarafından geri ödenmesi söz konusudur. Dolayısıyla teşvikin geri ödenmesi, elde edildiği dönemde yapılmış olan muhasebe kayıtlarının düzeltilmesi anlamına gelmektedir (Çırpan, 2010: 59).

Standart'ın 32. ve 33. paragraflarında devlet teşviklerinin geri ödenmesiyle ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Geri ödenmesi gereken devlet teşviklerinin, TMS 8 (Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı) kapsamında muhasebe tahmininin değiştirilmesi olarak muhasebeleştirilmesi istenmiştir. Bu çerçevede, gelire ilişkin bir teşvikin geri ödenmesi durumunda, ödenen tutarın öncelikle itfa edilmemiş ertelenmiş gelir kaleminden düşülmesi gerektiği düzenlenmiş; geri ödenen tutarın ertelenmiş gelir bakiyesini aşması veya ertelenmiş gelir kaleminin olmaması durumunda ise söz konusu tutarın doğrudan kâr ya da zararda muhasebeleştirileceği açıklanmıştır. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesi durumunda ise, ilgili varlığın defter değerinin geri ödenecek tutar kadar artırılması veya ertelenmiş gelir hesabının geri ödenecek tutar kadar azaltılması gerektiği ifade edilmiştir.

2.2.4. Yatırım Teşviklerinin TMS 20'ye Göre Muhasebeleştirilmesine İlişkin Örnekler

TMS 20'de, teşvikler muhasebeleştirilirken kullanılabilecek iki yaklaşım mevcuttur. Bunlar sermaye ve gelir yaklaşımıdır. Bu yaklaşımlardan hangisinin kullanılacağına dair tercih işletmelere bırakılmıştır.

Bu çalışmada, her iki yaklaşıma göre de kayıt örneklerine yer verilmiştir.

2.2.4.1. Teşvik Unsurlarının Gelir Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi

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 uygun değildir ve ancak, tahsil edildiği dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin bir esasın bulunmaması durumunda bu uygulama kabul edilebilir (TMS 20, 16. paragraf).

Çoğunlukla, bir işletmenin bir devlet teşviki 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, amortismanla tabi varlıklara ilişkin teşvikler, genellikle bunların amortismanları oranlarında ilgili dönemler boyunca gelir olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 20, 17. paragraf).

Amortismanla 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 teşvikinin, binanın ömrü boyunca finansal tablolara gelir olarak yansıtılması uygun olacaktır (TMS 20, 18. paragraf).

2.2.4.1.1. Yatırım Yeri Tahsisinin Gelir Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi

Tarım ve hayvancılık yatırımları hariç olmak üzere yatırım tutarı 50.000 \$ ve üstü ise, en az 100 kişiye istihdam sağlanacak nitelikte bir yatırım ise ve satın alınmak istenen taşınmazın en az 3 katı tutarında yatırım yapılacaksa Harçlar Kanunu'nun 63. maddesinde yer alan harca esas değer üzerinden Hazineye ait taşınmaz yatırım yeri için doğrudan satın alınabilir (www.kpmg.com, erişim tarihi: 18.09.2013).

Yatırım yapılması düşünülen yerde; organize sanayi bölgeleri ve endüstri bölgelerinde yer bulunmuyorsa veya yatırım toplam tutarı taşınmazın rayiç bedelinin eğitim ve hayvancılık yatırımları için bir, turizm için iki, diğer yatırımlar için üç katından fazla ise 49 yıllığına irtifak hakkı tesis edilebilir (www.kpmg.com, erişim tarihi: 18.09.2013).

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılabacağı üzere yatırım yeri tahsisi teşviki ile teşvikten faydalananlar ya bir irtifak hakkı elde etmekte veya belli koşullara sahip olmak kaydıyla hazineye ait taşınmazı satın alabilmektedir.

Örnek: 01.05.2015 tarihinde A üretim işletmesine, teşvik kapsamında, 120.000,0 TL değerindeki arsa 20 yıl kullanılmak üzere tahsis edilmiştir.

01.05.2015		
260 HAKLAR	120.000,00	
382 ERTELENMİŞ GELİRLER		6.000,00
482 ERTELENMİŞ GELİRLER		114.000,00
/		
31.12.2015		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	6.000,00	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		6.000,00
/		
31.12.2015		
382 ERTELENMİŞ GELİRLER	6.000,00	
648 DEVLET TEŞVİĞİ GELİRLERİ VE KAR.		6.000,00
/		

31.12.2015		
482 ERTELENMİŞ GELİRLER	6.000,00	
382 ERTELENMİŞ GELİRLER		6.000,00
/		

Duran varlıklar TMS 20 çerçevesinde incelendiğinde “varlıklara ilişkin teşvik” niteliğindedir. Varlıklara ilişkin teşvikler, gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilirken bilançoda ertelenmiş gelir olarak gösterilir. Bu nedenle “38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları” ve “48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları” hesap gruplarında yer alan boş birer hesap seçilerek “Ertelenmiş Gelirler” ismi verilmiş ve örneğin çözüm kaydında kullanılmıştır.

Amortismanına tabi varlıklara ilişkin teşvikler, genellikle bunların amortismanları oranında ilgili dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS 20, 17. paragraf). İşletmeler, devlet tarafından konulan bir takım koşulları sağlamları ve yükümlülükleri yerine getirmeleri sebebiyle teşvikleri kazanmaktadır. Dolayısıyla teşvikler gelir kaydedilerek ilgili gider hesaplarıyla karşılaştırılmalıdır. Gelir hesabının da Tek Düzen Hesap Planındaki “64. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar” bölümünde muhasebeleştirilmesi daha uygun görülmektedir. Çünkü diğer faaliyetlerden olağan gelir ve karlar, işletmenin ana faaliyet dışı elde ettiği gelir ve karlardır (Teksen, 2010: 451). Kayıt örneğimize ilişkin çözümde , “64. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar” hesap grubunda yer alan boş bir hesap seçilerek “Devlet Teşviki Gelirleri ve Karları” olarak isimlendirilip kullanılmıştır.

2.2.4.1.2. Gümrük Vergisi Muafiyetinin Gelir Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi

Gümrük Vergisi muafiyeti, teşvik belgesi kapsamında yatırım malı makine ve teçhizat temininde uygulanan önemli bir teşvik unsurudur.

Gümrük duvarlarının yüksek olduğu dönemlerde sağlanacak bir gümrük muafiyeti yatırım maliyetlerinin düşürülmesi bakımından çok büyük öneme sahiptir. Gümrük

muafiyeti ile sermaye ekipmanları üzerindeki vergilerin kaldırılması yatırım maliyetlerinin azalmasını sağlamaktadır (Acinöroğlu, 2009: 155).

Örnek: A işletmesi aldığı teşvik belgesi kapsamında 15.07.2015 tarihinde 240.000,00 TL tutarında makine ithal etmiştir ve bankaya akreditif açtırmıştır. İthal edilen makineye ilişkin gümrük vergisi tutarı 24.000,00 TL'dir.

15.07.2015		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	264.000,00	
102 BANKALAR		240.000,00
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		24.000,00
/		

Makine kullanıma hazır hale geldiğinde yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

/		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	264.000,00	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	24.000,00	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		264.000,00
648 DEVLET TEŞVİĞİ GEL. VE KAR.		24.000,00
/		

2.2.4.1.3. Faiz Desteğinin Gelir Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi

Faiz desteği, teşvik belgesi kapsamında kullanılan en az bir yıl vadeli yatırım kredileri için sağlanan bir finansman desteği olup, teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının %70'ine kadar kullanılan krediye ilişkin ödenecek faizin veya kâr payının belli bir kısmının Ekonomi Bakanlığınca karşılanmasıdır (www.ekonomi.gov.tr, erişim tarihi: 25.09.2013).

Bu destek unsuru, stratejik yatırımlar, Ar-Ge ve çevre yatırımları ile 3, 4, 5 ve 6. bölgelerde bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında yapılacak yatırımlar için uygulanır (www.ekonomi.gov.tr, erişim tarihi: 25.09.2013).

Bölgesel ve stratejik yatırımlara, Ar-Ge ve çevre yatırımlarına uygulanan teşvik kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlar için faiz desteğinden yararlanılabilir. Genel ve büyük ölçekli yatırımlar için uygulanan teşvikte, destek unsuru olarak faiz desteği bulunmamaktadır (www.kpmg.com.tr, erişim tarihi: 18.09.2013).

1. ve 2. bölgelerde, bölgesel teşvik kapsamında faiz desteği uygulanmamakta olup; daha az gelişmiş bölgelerde nispeten artırılmış oranlarda ve tutarlarda faiz desteği uygulanmaktadır. Ayrıca bölge ayrımı yapılmaksızın stratejik yatırımlar, Ar-Ge ve çevre yatırımları için farklı faiz destek oran ve üst sınır tutarları belirlenmiştir. Buna göre bu yatırımlarda TL cinsi kredilerde 5 puan, döviz cinsinde ise 2 puan Bakanlık tarafından karşılanacaktır. Üst sınır ise Ar-Ge ve çevre yatırımlarında 500.000 TL tutarını, stratejik yatırımlarda ise yatırım tutarının % 5'ini geçmemek üzere 50 milyon TL tutarını aşamayacaktır.

Faiz desteği, TMS 20 çerçevesinde incelendiğinde; “kaynak transferi niteliğinde olan ve nakden elde edilen” teşvik niteliğindedir (Akay, 2009: 86).

Örnek: 4. Bölgede yer alan A işletmesi Hazine Müsteşarlığı’nın kredi faiz desteğinden faydalanmaktadır. 15.08.2015’de kredi faizi olan 16. 800,00 TL ödemiştir. Bu ödeme işlemini 17.08.2015’de Hazine Müsteşarlığı’na ibraz etmiştir. Hazine Müsteşarlığı A işletmesine 23.08.2015’de 6.300,00 TL ödeme yapmıştır.

15.08.2015			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	16.800,00		
102 BANKALAR		16.800,00	
/			
17.08.2015			
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	6.300,00		
-Faiz Desteği			
648 DEVLET TEŞVİĞİ GELİRLERİ VE KAR.		6.300,00	
/			

23.08.2015			
102 BANKALAR		6.300,00	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR			6.300,00
-Faiz Desteği			
/			

2.2.4.1.4. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteğinin Gelir Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi

01.07.2015 - 31.12.2015 dönemi itibariye net asgari ücret ve işverene maliyeti aşağıdaki gibidir (www.csgeb.org.tr, erişim tarihi: 20.09.2015).

Asgari Ücretin Netinin Hesabı (TL/Ay)

Asgari Ücret	1.273,50
SGK Primi % 14	178,29
İşsizlik Sig. Fonu % 1	12,74
Gelir Vergisi %15	72,26
Asgari Geçim İndirimi	90,11
Damga Vergisi % 07,59	9,67
Kesintiler Toplamı	272,96
Net Asgari Ücret	1.000,54

İşverene Maliyeti (TL/Ay)

Asgari Ücret	1.273,50
SGK Primi % 15.5 (İşveren Payı)	197,39
İşveren İşsizlik Sigorta Fonu % 2	25,47
İşverene Toplam Maliyet	1.496,36

Örnek: 4. Bölgede yatırım yapan A işletmesinin, asgari ücretle istihdam ettiği 20 işçisinin ücret tahakkukuna ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir.

Brüt Ücret	SSK Primi İşçi Payı	İşsizlik Sigortası İşçi Payı	Gelir Vergisi Matrahı	Gelir Vergisi	Asgari Geçim İndirimi	Kalan Gelir Vergisi	Danga Vergisi	Kesintiler Toplamı	Net Ücret	SSK Primi İşveren Payı	İşsizlik Sigortası İşveren Payı
25.470,00	3.565,80	254,80	21.649,40	3.247,41	1.802,20	1.445,21	193,40	5.459,20	20.010,80	3.947,80	509,40

(Gelir vergisi hesaplamasında; tüm işçilerin, bekar ve çocuksuz olduğu ve sadece kendisi dikkate alınarak, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 32 maddesi uyarınca asgari geçim indirimi uygulanmıştır).

31.12.2023 tarihine kadar gerçekleşen yatırımlarda teşvik belgelerinde öngörülen ve fiilen istihdam edilen işçilerin ücretlerinin sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin brüt tutarına tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan tarihten itibaren 10 yıl süreyle verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir. Terkin edilecek verginin hesabında, asgari geçim indirimi dikkate alınır (www.blksmmmo.org.tr, erişim tarihi: 27.09.2013).

5510 sayılı Kanunun 81. maddesinin (ı) bendinde belirtilen şartları sağlayan işverenlere, SGK primi işveren payında 5 puanlık indirim öngörüldüğünden hesaplamalar buna göre yapılmıştır. Gerekli şartları sağlamayan işverenler için, SGK primi işveren payı %19,5'dir.

Tahakkuk kaydı aşağıdaki gibidir.

		/		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ			29.927,20	
-Brüt Ücret	25.470,00			
- SSK İşveren Payı	3.947,80			
- İşsizlik Sig. İşv. Payı	509,40			
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR			1.802,20	
- Asgari Geçim İndirimi	1.802,20			
335 PERSONELE BORÇLAR				20.010,80
- Net Ücret	20.010,80			
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR				3.440,81
- Gelir Vergisi	3.247,41			
- Damga Vergisi	193,40			
361 ÖDENECEK SOS. GÜVENLİK KES.				8.277,80
- SSK İşçi Payı	3.565,80			
- SSK İşveren Payı	3.947,80			
- İşsizlik Sig. İşçi Payı	254,80			
- İşsizlik Sig. İşv. Payı	509,40			
		/		

Sosyal güvenlik primleri ödendiğinde yapılan kayıt aşağıdaki gibidir.

		/		
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ			8.277,80	
- SSK İşçi Payı	3.565,80			
- SSK İşveren Payı	3.947,80			
- İşsizlik Sig. İşçi Payı	254,80			
- İşsizlik Sig. İşv. Payı	509,40			
100 KASA				4.330,00
- İşsizlik Sig. İçi Payı	254,80			
- İşsizlik Sig. İşveren Payı	509,40			
- SSK İşçi Payı	3.565,80			
648 DEVLET TEŞVİĞİ GELİRLERİ VE KAR.				3.947,80
- SSK İşveren Payı	3.947,80			
		/		

2.2.4.2. Teşvik Unsurlarının Sermaye Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi

Teşviğin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği yaklaşımdır. Bu yaklaşımın temel hareket noktası teşvikten yararlanan işletmenin yararlanmayan işletmelere göre özkaynak yapısının güçleneceği varsayımdır.

Teşvikler, sermaye yaklaşımı çerçevesinde muhasebeleştirildiğinde, kar ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir ve bu amaca yönelik olarak da Tekdüzen Hesap Planında yer alan “549 ÖZEL FONLAR” hesabı kullanılabilir (Akay 2009: 86).

“Gelir Yaklaşımı” ile “Sermaye Yaklaşımı” arasındaki farkı ortaya koymak amacıyla “Teşvik Unsurlarının Gelir Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi” başlığı altında kullanılan örnekler bu başlık altında da kullanılmıştır.

2.2.4.2.1. Yatırım Yeri Tahsisinin Sermaye Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi

Örnek: 01.05.2015 tarihinde A üretim işletmesine, teşvik kapsamında, 120.000,00 TL değerindeki arsa 20 yıl kullanmak üzere tahsis edilmiştir.

01.05.2015			
260 HAKLAR		120.000,00	
549 ÖZEL FONLAR			120.000,00
-Yatırım Yeri Tahsisi			
/			

2.2.4.2.2. Gümrük Vergisi Muafiyetinin Sermaye Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi

Örnek: A işletmesi aldığı teşvik belgesi kapsamında 15.07.2015 tarihinde 240.000,00 TL tutarında makine ithal etmiştir ve bankaya akreditif açtırmıştır. İthal edilen makineye ilişkin gümrük vergisi tutarı 24.000,00 TL’dir.

15.07.2015		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	264.000,00	
102 BANKALAR		240.000,00
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		24.000,00
/		

Makine kullanıma hazır hale geldiğinde yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

/		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	264.000,00	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	24.000,00	
258 YAPILMAKTA OLAN YAT.		264.000,00
549 ÖZEL FONLAR		24.000,00
-Gümrük Vergisi Muafiyeti		
/		

2.2.4.2.3. Faiz Desteğinin Sermaye Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi

Örnek: 4. Bölgede yer alan A işletmesi Hazine Müsteşarlığı'nın kredi faiz desteğinden faydalanmaktadır. 15.08.2015'de kredi faizi olan 16. 800,00 TL ödemiştir. Bu ödeme işlemini 17.08.2015'de Hazine Müsteşarlığı'na ibraz etmiştir. Hazine Müsteşarlığı A işletmesine 23.08.2015'de 6.300,00 TL ödeme yapmıştır.

15.08.2015		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	16.800,00	
102 BANKALAR		16.800,00
/		

17.08.2015			
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	6.300,00		
-Faiz Desteği			
549 ÖZEL FONLAR		6.300,00	
-Faiz Desteği			
/			
23.08.2015			
102 BANKALAR	6.300,00		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		6.300,00	
-Faiz Desteği			
/			

2.2.4.2.4. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteğinin Sermaye Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi

Örnek: 4. Bölgede yatırım yapan A işletmesinin, asgari ücretle istihdam ettiği 20 işçisinin ücret tahakkukuna ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir.

Brüt Ücret	SSK Primi İşçi Payı	İşsizlik Sigortası İşçi Payı	Gelir Vergisi Matrahı	Gelir Vergisi	Asgari Geçim İndirimi	Kalan Gelir Vergisi	Danga Vergisi	Kesintiler Toplamı	Net Ücret	SSK Primi İşveren Payı	İşsizlik Sigortası İşveren Payı
25.470,00	3.565,80	254,80	21.649,40	3.247,41	1.802,20	1.445,21	193,40	5.459,20	20.010,80	3.947,80	509,40

(Gelir vergisi hesaplamasında; tüm işçilerin, bekar ve çocuksuz olduğu ve sadece kendisi dikkate alınarak, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 32 maddesi uyarınca asgari geçim indirimi uygulanmıştır).

Tahakkuk kaydı aşağıdaki gibidir.

/			
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		29.927,20	
-Brüt Ücret	25.470,00		
- SSK İşveren Payı	3.947,80		
- İşsizlik Sig. İşv. Payı	509,40		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		1.802,20	
- Asgari Geçim İndirimi	1.802,20		
335 PERSONELE BORÇLAR			20.010,80
- Net Ücret	20.010,80		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR			3.440,81
- Gelir Vergisi	3.247,41		
- Damga Vergisi	193,40		
361 ÖDENECEK SOS. GÜVENLİK KES.			8.277,80
- SSK İşçi Payı	3.565,80		
- SSK İşveren Payı	3.947,80		
- İşsizlik Sig. İşçi Payı	254,80		
- İşsizlik Sig. İşv. Payı	509,40		
/			

Sosyal güvenlik primleri ödendiğinde yapılan kayıt aşağıdaki gibidir.

/			
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KES.		8.277,80	
- SSK İşçi Payı	3.565,80		
- SSK İşveren Payı	3.947,80		
- İşsizlik Sig. İşçi Payı	254,80		
- İşsizlik Sig. İşv. Payı	509,40		
100 KASA			4.330,00
- İşsizlik Sig. İçi Payı	254,80		
- İşsizlik Sig. İşveren Payı	509,40		
- SSK İşçi Payı	3.565,80		
549 ÖZEL FONLAR			3.947,80
- SSK İşveren Payı	3.947,80		
/			

2.3. KOBİ TFRS' ye Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Ülkemizde, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan şirketler, başka bir ifadeyle Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketler, uluslararası finansal raporlama standartları setini 01.01.2005 tarihinden itibaren zorunlu olarak uygulamaktadırlar. SPK'ya tabi şirketler; hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, hisse senedi borsada işlem görmeyen fakat ortak sayısı 250'nin üzerinde olan işletmeler ile bankalar, sigorta şirketleri, yatırım ortaklıkları ve aracı kurumlar biçiminde tanımlanabilir. Bunların dışında kalan işletmeler de “doğal olarak” küçük ve orta büyüklükteki işletmeler grubunu oluşturur. Fakat mevcut durumda KOBİ tanımına ilişkin iki farklı esas söz konusudur. Bunlardan biri yayımlandığı tarihteki adı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca 2005 yılında yayımlanmış “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik”, diğeri de 1 Kasım 2010'da Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı' dır (Özdemir, 2012: 59).

“Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” 4. Madde' sinde “Küçük ve Orta Büyüklükte İşletme (KOBİ): 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu yirmi beş milyon Türk Lirasını aşmayan ve bu Yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ve kısaca "KOBİ" olarak adlandırılan ekonomik birimler”, olarak tanımlanmıştır (18 Kasım 2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete, 2005/9617 sayılı karar). İlgili Yönetmeliğin bazı maddeleri 04 Kasım 2012 tarih ve 28457 sayılı Resmi gazetede 2012/ 3864 sayılı karar ve ekinde “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ile değiştirilmiştir. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bu Yönetmeliğin 3. maddesinde KOBİ' yi “iki yüz elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan ve bu Yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandıran ekonomik birimler veya girişimler” olarak tanımlamaktadır.

İlgili Yönetmeliğe göre KOBİ sınıflandırmasına dahil olan işletmelerin özellikleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 2.1. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na Göre KOBİ Sınırları

İşletmeler	Çalışan Sayısı	Net Satış Hasılatı	Mali Bilanço Toplamı
Mikro Ölçekli İşletmeler	<10	<1.000.000 TL	<1.000.000 TL
Küçük Ölçekli İşletmeler	<50	<8.000.000 TL	<8.000.000 TL
Ortak Ölçekli İşletmeler	<250	<40.000.000 TL	<40.000.000 TL

Kaynak: 04 Kasım 2012 tarih ve 28457 sayılı Resmi gazetede 2012/ 3864 sayılı karar “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik”

Ayrıca 1 Ocak 2005 tarihinde yürürlüğe giren ve Türkiye'nin de kabul ettiği Avrupa Birliği Massricht Kriterleri'nde KOBİ tanımı, işçi sayısı, bilanço büyüklüğü ve bağımsızlık derecesinden oluşan kriterleri kapsamaktadır. Buna göre KOBİ kriterleri, aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (Bozdemir, 2014:88).

Tablo 2.2. AB'ye Göre KOBİ Sınırları

İşletmeler	Çalışan Sayısı	Net Satış Hasılatı	Mali Bilanço Toplamı
Mikro Ölçekli İşletmeler	<10	<2.000.000 €	<2.000.000 €
Küçük Ölçekli İşletmeler	<50	<10.000.000 €	<10.000.000 €
Ortak Ölçekli İşletmeler	<250	<50.000.000 €	<43.000.000 €

KOBİ TFRS' de ise “KOBİ’ ler kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmelerdir” şeklinde tanımlanmıştır.

Çoğu ülkede şirketler içerisinde sayısal olarak büyük bir paya sahip olan KOBİ’ler , birçok özellikli yapıya sahiptir. Bu nedenle finansal raporlama alanında da kendilerine has yöntem ve uygulamaların geliştirilebilmesi amacıyla 9 temmuz 2009

tarihinde KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS for SMEs) yayınlanmıştır. Bu standartlara uygun olarak da ülkemizde KOBİ TFRS, 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak mevzuata dahil edilmiştir (Demirel Utku, 2011:20).

6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler sonrası 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre, büyük ölçekli sermaye şirketlerinin Tam Set TMS/TFRS' yi uygulamaları gerektiği, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin KOBİ TRFS uygulamalarına tabi oldukları belirtilmiştir (Fidan ve Cinit, 2013: 41).

KOBİ'ler için UFRS, kamuya karşı hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmeler için hazırlanmıştır. Bu bakımdan genel amaçlı finansal raporların amaçları ile vergisel kazancın raporlanması amacı farklıdır. KOBİ'ler için UFRS kendi içinde bir bütün olan 35 bölüm, 230 sayfadan oluşan ve kapsamlı UFRS'nin temeli üzerine kurulmuş olan bir standart setidir. Bu sette varlıkların ve borçların, gelirler ve giderlerin tanımlanması ve ölçümlü ilkelerinin birçoğu basitleştirilmiştir (Bozdemir, 2014:87).

KOBİ TFRS, uygulama kolaylığı açısından KOBİ'lere avantajlar sağlamaktadır. KOBİ'lerin özelliklerinden dolayı uygulamada zorluklarla karşılaşmaları muhtemel bazı standartlar, KOBİ TFRS'de yer almamaktadır. Tam sette çoğu standartta birden fazla muhasebeleştirme yöntemine olanak sunulurken, bu yöntemlerin KOBİ TFRS'deki karşılıklarının genel olarak uygulaması daha kolay tek bir yöntemin belirlenmesi yönünde olduğu görülmektedir. Tam sette ayrı bir standart kodu ile oluşturulup yayına sunulan standartla, KOBİ finansal raporlama standardında bölüm kodları ile oluşturulmuştur. KOBİ standartlarında bulunan her bir bölüm, konu olarak tam sette ki bir veya birkaç standarda denk düşmektedir (Demirel Utku, 2011: 22).

KOBİ'ler için UFRS/TFRS'nin temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Akdoğan, 2010: 6);

- IFRS'ler temel alınarak KOBİ ihtiyaçlarına uygun olarak IFRS'lerden bağımsız ayrı bir standart olarak hazırlanmışlardır.
- KOBİ'lerle ilgili olmayan standartlara yer verilmemiştir.
- Değerleme ve muhasebeleştirme esasları basitleştirilmiştir.
- Seçenekli uygulamalar kaldırılmaya çalışılmıştır.

KOBİ TFRS 24. Bölüm kapsamı devlet teşvikleridir. KOBİ TFRS’ de yer alan tanıma göre devlet teşvikleri “ faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında, işletmelere, kaynak transferi şeklinde yapılan devlet yardımlarıdır”.

Bu teşvikler, bir değer atfedilmeyen devlet yardımlarını ve devlet ile yapılan normal ticari işlemlerden ayırt edilemeyen nitelikteki işlemleri kapsamamaktadır (KOBİ TFRS Bölüm 24, Madde 2).

KOBİ TFRS 24. bölüm kurumlar vergisi istisnaları, indirilmiş vergi oranları, yatırım indirimleri gibi vergilendirilebilir karın veya vergi zararının belirlenmesinde mevcut olan veya vergi borcuna bağlı olarak belirlenen veya vergi borcuyla sınırlı olarak sağlanan faydalar niteliğindeki devlet yardımlarını kapsamamaktadır.

KOBİ TFRS’ de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde sermaye yaklaşımı bulunmamakta, gelir yaklaşımı kullanılmaktadır. Buna göre; teşvik verilen işletmeye gelecekte belirli performans şartları getirmeyen teşvikler, alındıkları anda gelir olarak muhasebeleştirilirken, teşvik verilen işletmeye gelecekte belirli performans şartları getiren teşvikler, performans şartları karşılandığı anda gelir olarak muhasebeleştirilmektedir (Demirel ve Gürsoy, 2011: 28).

Gelir yaklaşımına göre, teşvik unsurlarının muhasebe kayıt örneklerine “Yatırım Teşviklerinin TMS 20’ye Göre Muhasebeleştirilmesine İlişkin Örnekler” başlığı altında yer verildiğinden burada tekrar yer verilmemiştir.

2.4. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Muhasebe sisteminin uygulanmasına dair günümüze kadar on beş tebliğ yayımlanmıştır. Bunlardan ilki 26.12.1992 tarihinde 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 1 Sıra Nolu MSUGT’dır. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine yönelik açıklama da, diğer on dört tebliğe göre daha kapsamlı olan, 1 Sıra Nolu MSUGT’de yer almaktadır.

2.4.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri

MSUGT, “Muhasebenin Temel Kavramları”, “Muhasebe Politikalarının Açıklanması”, “Mali Tablolar İlkeleri”, “Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması”, “Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi” konularında ortak bir yapı oluşturabilmek amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından, 213 sayılı VUK’un 175 ve mükerrer 257. maddesine dayanılarak yapılmış olan düzenlemelerdir (Çırpan, 2010: 24).

1 sıra no.lu MSUGT, 26.12.1992 tarihinde mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazetede (RG) yayınlanarak, 1994 yılı hesap döneminden itibaren zorunlu olarak uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. 1 sıra no.lu MSUGT, günümüze kadar yayınlanmış olan toplam 15 tebliğ içerisinde en kapsamlı olanıdır. Diğer tebliğler, 1 nolu tebliğde yer alan düzenlemelerin daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla yapılan açıklamalardan oluşmaktadır (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri, www.gib.gov.tr, erişim tarihi: 18.09.2013).

MSUGT, bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmış olan düzenlemelerdir (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri, www.gib.gov.tr, erişim tarihi: 18.09.2013).

MSUGT ile yapılan düzenlemeler (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri, www.gib.gov.tr, erişim tarihi: 18.09.2013);

- Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına,
- Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,
- Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine,
- Muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına,
- İşletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına yöneliktir.

Yapılan düzenlemede öngörülen usul ve esaslara uyulması zorunlu olup, ilgili mevzuat hükümleriyle aykırılığın mali rapor ve beyannamelerinin düzenlenmesi sırasında giderilmesi işletmelerin sorumluluğundadır (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, www.gib.gov.tr, erişim tarihi: 18.09.2013).

2.4.2. 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Maliye Bakanlığı MSUGT Sıra No: 1'de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunda sadece "602 Diğer Gelirler" hesabı ile ilgili açıklama kısmında "işletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikalarına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için sermaye katkısı niteliğinde olmayan mali yardımlar, devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb. hasılat kalemleri bu hesapta izlenir" açıklaması yer almaktadır. Bu açıklamanın dışında, bu tebliğde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunda başka bir açıklama yoktur (Ulus, 2008: 419).

2.4.3. Yatırım Teşviklerinin 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Muhasebeleştirilmesine İlişkin Örnekler

Yatırım teşviklerinin TMS 20'ye göre ve 1 Sıra Nolu MSUGT'ne göre muhasebeleştirilmesindeki farkı ortaya koymak amacıyla "Yatırım Teşviklerinin TMS 20'ye Göre Muhasebeleştirilmesine İlişkin Örnekler" başlığı altında kullanılan örnekler bu başlık altında da kullanılmıştır.

2.4.3.1. Yatırım Yeri Tahsisinin Muhasebeleştirilmesi

Örnek: 01.05.2015 tarihinde A üretim işletmesine, teşvik kapsamında, 120.000,00 TL değerindeki arsa 20 yıl kullanmak üzere tahsis edilmiştir.

01.05.2015		
260 HAKLAR	120.000,00	
602 DİĞER GELİRLER		120.000,00
/		

31.12.2015		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	6.000,00	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		6.000,00
/		

2.4.3.2 Gümrük Vergisi Muafiyetinin Muhasebeleştirilmesi

Örnek: A işletmesi aldığı teşvik belgesi kapsamında 15.07.2015 tarihinde 240.000,00 TL tutarında makine ithal etmiştir ve bankaya akreditif açtırmıştır. İthal edilen makineye ilişkin gümrük vergisi tutarı 24.000,00 TL'dir.

15.07.2015		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	264.000,00	
102 BANKALAR		240.000,00
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		24.000,00
/		

Makine kullanıma hazır hale geldiğinde yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

/		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	264.000,00	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	24.000,00	
258 YAPILMAKTA OLAN YAT.		264.000,00
602 DİĞER GELİRLER		24.000,00
/		

2.4.3.3. Faiz Desteğinin Muhasebeleştirilmesi

Örnek: 4. Bölgede yer alan A işletmesi Hazine Müsteşarlığı'nın kredi faiz desteğinden faydalanmaktadır. 15.08.2015'de kredi faizi olan 16. 800,00 TL ödemiştir. Bu ödeme işlemini 17.08.2015'de Hazine Müsteşarlığı'na ibraz etmiştir. Hazine Müsteşarlığı A işletmesine 23.08.2015'de 6.300,00 TL ödeme yapmıştır.

15.08.2015		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	16.800,00	
102 BANKALAR		16.800,00
/		
17.08.2015		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	6.300,00	
-Faiz Desteği		
602 DİĞER GELİRLER		6.300,00
/		
23.08.2015		
102 BANKALAR	6.300,00	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		6.300,00
-Faiz Desteği		
/		

2.4.3.4. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteğinin Muhasebeleştirilmesi

Örnek: 4. Bölgede yatırım yapan A işletmesinin, asgari ücretle istihdam ettiği 20 işçisinin ücret tahakkukuna ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir.

Brüt Ücret	SSK Primi İşçi Payı	İşsizlik Sigortası İşçi Payı	Gelir Vergisi Matrahı	Gelir Vergisi	Asgari Geçim İndirimi	Kalan Gelir Vergisi	Damga Vergisi	Kesintiler Toplamı	Net Ücret	SSK Primi İşveren Payı	İşsizlik Sigortası İşveren Payı
25.470,00	3.565,80	254,80	21.649,40	3.247,41	1.802,20	1.445,21	193,40	5.459,20	20.010,80	3.947,80	509,40

(Gelir vergisi hesaplamasında; tüm işçilerin, bekar ve çocuksuz olduğu ve sadece kendisi dikkate alınarak, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 32 maddesi uyarınca asgari geçim indirimi uygulanmıştır).

Tahakkuk kaydı aşağıdaki gibidir.

/			
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	29.927,20		
-Brüt Ücret	25.470,00		
- SSK İşveren Payı	3.947,80		
- İşsizlik Sig. İşv. Payı	509,40		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	1.802,20		
- Asgari Geçim İndirimi	1.802,20		
335 PERSONELE BORÇLAR		20.010,80	
- Net Ücret	20.010,80		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		3.440,81	
- Gelir Vergisi	3.247,41		
- Damga Vergisi	193,40		
361 ÖDENECEK SOS. GÜVENLİK KES.		8.277,80	
- SSK İşçi Payı	3.565,80		
- SSK İşveren Payı	3.947,80		
- İşsizlik Sig. İşçi Payı	254,80		
- İşsizlik Sig. İşv. Payı	509,40		
/			

Sosyal güvenlik primleri ödendiğinde yapılan kayıt aşağıdaki gibidir.

/			
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİN.		8.277,80	
- SSK İşçi Payı	3.565,80		
- SSK İşveren Payı	3.947,80		
- İşsizlik Sig. İşçi Payı	254,80		
- İşsizlik Sig. İşv. Payı	509,40		
100 KASA			4.330,00
- İşsizlik Sig. İçi Payı	254,80		
- İşsizlik Sig. İşveren Payı	509,40		
- SSK İşçi Payı	3.565,80		
602 DİĞER GELİRLER			3.947,80
- SSK İşveren Payı	3.947,80		
/			

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YATIRIM TEŞVİKLERİNİN İŞLETME PERFORMANSI ÜZERİNE ETKİLERİNİN BELİRLEMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA: SİVAS ÖRNEĞİ

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın amacı; devlet teşviklerinin, işletmelerin performansları üzerine etkilerini değerlendirmektir. Bu değerlendirme; işletme yöneticilerinin, performans kriterleri ile devlet teşvikleri ilişkilendirilerek hazırlanan anket sorularına verdikleri cevapların analizi sonucunda yapılmıştır.

Performans değerlendirme herhangi bir kişinin, grubun veya kurumun herhangi bir konuda ki etkinliğini bir takım kriterlere göre analiz ederek konu hakkındaki başarı düzeyini belirlemektir denilebilir (Helvacı, 2002: 156). İşletmenin performansı uygun kriterler seçilerek değerlendirilir. Bu kriterler finansal olanlar ve olmayanlar olarak ikiye ayrılabilir. Performans değerlendirme ile ilgili çalışmaların çoğu yatırımın geri dönüşü, varlıkların geri dönüşü, veya tahsis edilen sermayenin geri dönüşü gibi finansal ölçütlere odaklanmaktadır. Ancak bu modeller işletmelerin değişime ne kadar uyum sağladığı, pazardaki konumlarının nasıl olduğu gibi performansın çeşitli boyutlarını ihmal etmesi yüzünden eleştirilmektedir (Brignall & Ballantine, 1996: 27). Bu eksikliğin giderilmesi amacı ile finansal olmayan performans ölçütleri performans ölçüm sistemlerine dahil edilmeye başlanmıştır. Finansal olmayan performans ölçütleri, işletmenin finansal performansını dolaylı olarak etkilemektedir. Pazar payı, hizmet kalitesi, müşteri sadakati ve müşteri memnuniyeti gibi ölçütler finansal olmayan performans ölçütleri olarak sınıflandırılmaktadır (Venkatraman & Ramanujam, 1986: 806). Bunlara ek olarak finansal olmayan performans ölçütleri objektif veya subjektif olarak sınıflandırılmaktadır. Objektif veriler işletmenin iç kayıtlarından elde edilmektedir. Subjektif veriler ise yöneticilerin işletmenin başarısını nasıl gördükleri ve işletmelerini rakiplerine göre hangi konumda gördükleri konusundaki algılamalarını yansıtmaktadır (Dess & Robinson, 1986: 265).

Araştırmada devlet teşvikleri ile ilişkilendirilebilecek yatırım karlılığı, sermaye karlılığı, aktif karlılığı, satış düzeyi, çalışan sayısı, nakit akım düzeyi, büyümeyi finanse edebilme düzeyi, karlılık düzeyi ve bunlardaki değişim gibi unsurlar dikkate alınarak işetmenin etkinlik, büyüme, karlılık, likidite gibi performans kriterleri ele alınmıştır. İşletme yöneticilerine söz konusu kriterlere yönelik sorular sorulmuş ve alınan cevaplar doğrultusunda teşviklerin işletme performansı üzerine etkileri ortaya konulmaya çalışılmıştır.

3.2. Veri Toplama Yöntemi

Bu alan araştırmasında veriler anket yöntemi ile toplanmıştır. Anket formu hazırlanırken, katılımcıların anket formunu kolaylıkla doldurmasını sağlamak için sorularda kullanılan ifadelerin kolay anlaşılabilir ve kısa olmasına önem gösterilmiştir.

Anket uygulaması, sözlü olarak cevaplandırma metoduyla yapılmıştır. “Bu tür uygulamada, genellikle anket i olarak nitelendirilen kişiler  rneklemeye giren bireyleri birer birer dolaşıp aynı işlemleri yaparak soru kağıtlarının uygulanmasını yerine getirmektedir” (Eyüboğlu, 2003: 110).

Uygulanan ankette kapalı uçlu, yarı kapalı uçlu soru tipleri ve beşli likert  l eği mevcuttur. Anket yirmi dokuz sorudan oluşmaktadır. Anket soruları önce belli bir gruba uygulanmış, grup tarafından anlaşılmayan sorular yeniden düzenlenmiştir. Bu sayede anket sorularının anlaşılabilirliği uygulama öncesinde test edilmiş ve gerekli düzenlemeler yapılarak anket formuna son şekli verilmiştir.

Anket kodlandıktan sonra elde edilen veriler SPSS (Sosyal Bilimler İçin İstatistik Paketi) programı kullanılarak bilgisayar ortamına taşınmıştır. SPSS’ in tercih edilmesinin sebebi; “araştırmaya ilişkin değişkenlerin tanımlanması, verilerin kodlanarak veri sayfasına girilmesi, girilen veriler üzerinde düzeltmeler yapılması, verilerin birleştirilmesi çeşitli ölçütlere göre gruplandırılması; veriler üzerinde istatistiksel analizlerin yapılması, grafik oluşturma, çıktı özellikleri ile sonuçların düzenli tablolar halinde çıkarılması ve diğer programlara aktarılması gibi veri analizi sürecine ilişkin bir çok konuda, kullanıcılara önemli imkanlar sağlamasıdır. SPSS veri analizi sürecinde zaman, maliyet ve enerji tasarrufu sağlanması, sonuçların belirli bir

düzen içerisinde alınması ve en önemlisi hesaplamalardan kaynaklanan hata payının ortadan kaldırılması gibi birçok yönden yararlar sağlamasıdır (Ural ve Kılıç, 2005:89).

3.3. Evren ve Örneklem

Araştırmanın evrenini Sivas ilinde faaliyette bulunan ve yatırım teşviklerinden yararlanan işletmeler oluşturmaktadır.

3305 sayılı Teşvik Yasası 19.06.2012 tarihinde 28328 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yayımlanma tarihi dikkate alınarak araştırmanın örneklemini yayım yılını takip eden 2013 yılında Sivas ilinde yatırım teşvik belgesi alan işletmeler olarak belirlenmiştir. Ekonomi Bakanlığının resmi internet sitesinden elde edilen verilere göre Sivas ilinde, ilgili yılda yatırım teşvik belgesi alan işletme sayısı 50 (elli) dir. Ancak bu işletmelerden bir kaçını kapatıldığı, bir kısmının da ulaşılan adresleri şehir dışı olduğu için elli işletmeden 38 (otuz sekiz) ine anket uygulanabilmiştir.

3.4. Araştırmanın Sınırlılıkları

Bu araştırmaya ilişkin sınırlılıklar konuya, araştırmanın alanına, örnekleme, veri toplama ve değerlendirme yöntemlerine ilişkin sınırlılıklar olmak üzere dört başlık altında toplanabilir.

1. Konuya İlişkin Sınırlılıklar: Araştırmanın konusu “yatırım teşvikleri” ile sınırlandırılmıştır.

2. Araştırmanın Alanına İlişkin Sınırlılık: Araştırmanın alanı Sivas ili olarak sınırlandırılmıştır.

3. Örnekleme İlişkin Sınırlılık: Araştırmanın örneklemini teşvik konusunda çıkarılan son yasanın (3305 sayılı Teşvik Yasası) yürürlüğe giriş yılını takip eden 2013 yılında Sivas ilinde yatırım teşvik belgesi alan işletmelerle sınırlandırılmıştır.

4. Veri Toplama ve Değerleme Yöntemlerine İlişkin Sınırlılık: Veri toplamada anket yöntemi ile yetinilmiştir. Veri değerlemede ise güvenilirlik analizi, frekans tabloları, çapraz tablolar, korelasyon ve t-testi yeterli görülmüştür.

3.5. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın amacı ve yapılan çalışmanın önemi açısından analizleri yapılmak üzere oluşturulan hipotezler şunlardır:

H1. İşletme karlılığını etkileyen unsurların yatırım teşviklerinden etkilenme düzeyleri arasında doğrusal bir ilişki vardır.

H2. Teşvik unsurlarından yararlanan işletmelerle ile yararlanmayan işletmelerin karlılıklarındaki artış arasında anlamlı bir fark vardır.

H3. İşletmedeki büyümeyi etkileyen unsurların yatırım teşviklerinden etkilenme düzeyleri arasında doğrusal bir ilişki vardır.

H4. Teşvik unsurlarından yararlanan işletmelerdeki büyüme ile yararlanmayan işletmelerdeki büyüme arasında anlamlı bir fark vardır.

H5. İşletme etkinliğini etkileyen unsurların yatırım teşviklerinden etkilenme düzeyleri arasında doğrusal bir ilişki vardır.

H6. Teşvik unsurlarından yararlanan işletmelerin etkinliği ile yararlanmayan işletmelerin etkinliği arasında anlamlı bir fark vardır.

H7. İşletme likiditesini etkileyen unsurların yatırım teşviklerinden etkilenme düzeyleri arasında doğrusal bir ilişki vardır.

H8. Teşvik unsurlarından yararlanan işletmelerin likiditesi ile yararlanmayan işletmelerin likiditesi arasında anlamlı bir fark vardır.

3.6. Veri Değerlemede Kullanılan Teknikler

Araştırma sürecinde yatırım teşviki alan toplam 38 işletme yöneticisine anket uygulaması yapılmıştır. Toplanan verilerin analizi, SPSS programı kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Analizlerde uygulanan istatistiksel yöntemler ise güvenirlilik analizi, frekans tabloları ve çapraz tablolar, hipotezlerin test edilmesi için korelasyon ve t testidir.

3.6.1. Güvenirlilik Analizi

Analizin özünde güvenirlilik katsayılarının hesaplanması ve yorumlanması yatar.

Bu amaçla pek çok yöntem geliştirilmiş olmakla birlikte sıklıkla kullanılan ve bu araştırama içerisinde de tercih edilen yöntem Cronbach Alpha katsayısıdır. Cronbach Alpha, istatistik temelleri tutarlı ve tüm soruların dikkate alınarak hesaplanmasından dolayı genel güvenilirlik yapısını en iyi yansıtan katsayıdır (Özdamar, 2004:662).

Değerlendirme şu şekilde yapılır (Alpar, 2003: 375):

Cronbach Alpha;

0-0,4 → Güvenilir Değil

0,4-0,6 →Düşük Güvenirlilik

0,6-0,8 → Oldukça Güvenilir

0,8-1,0 →Yüksek Güvenirlilik

Yapılan güvenilirlik analizine göre yatırım teşvikleri ile işletme performans kriterlerinin ilişkilendirildiği 18 sorunun Cronbach Alpha katsayısı 0,895 olarak bulunmuştur. Bu düzey ilgili soruların yüksek güvenirlilikte olduğunu göstermektedir.

3.6.2. Frekans Tablolar

Veri setinde yer alan değişkenlerin frekans dağılım tablolarının hazırlanması, verilerin özetlenmesi bakımından önem taşımaktadır. Frekans tablosu; veri setinde yer alan bir değişkenin kolay bilgi edinilebilir biçimde küçükten büyüğe doğru dizilerek tekrarlı ölçümlerin bir araya getirilmesi ve bu değerlere sahip birim sayılarının belirli bir düzende gösterilmesidir. Bu işleme frekans serisi adı da verilmektedir. Tablolaştırmada esas amaç $n > 30$ biriminden oluşan veri setini özetlemek ve kolay bilgi elde edilir biçimde düzenlemektir. Grupları sıralı biçimde dizmek ve verilerin genel dağılım ve yayılım eğilimini tablodan sezmek amaçlanır (Şenol, 2008: 52-53).

3.6.3. Çapraz Tablolar

Çapraz tablolar temel olarak, iki değişken arasındaki ilişkiyi analiz etmek için kullanılır. Bu, araştırmacıya değişkenler arasındaki ilişkiyi ilgili her bir değişkenin kategorilerinin kesişimlerini inceleyerek keşfetme olanağı sağlar (Eymen, 2007: 62).

3.6.4. Korelasyon

Aralarında bir bağıntı bulunan iki veya daha fazla değişkenin bağıntı derecesinin

ölçülmesi ve bağıntıdan nasıl bir avantaj sağlanacağını belirlenmesi için yapılan önemli bir analizdir (İşçil, 1973: 265).

Pearson korelasyon katsayısı -1 ile +1 arasında değişen değerler alır. Katsayı ilişkinin yönünü ve kuvvetini gösterir. Katsayının eksi değerler alması ilişkinin ters yönlü olduğunu; artı değerler alması ilişkinin doğru yönlü olduğunu gösterir. Katsayı +/- 1'e yaklaştıkça ilişkinin kuvveti artarken 0'a yaklaşması ilişkinin kuvvetinin az olduğuna işaret eder (Durulmuş vd., 2011: 144).

3.6.5. t-Testi

t-testi iki ortalamanın karşılaştırılmasında kullanılan bir analiz yöntemidir. Tek örneklem için t testi, bağımlı iki örneklem için t testi ve bağımsız örneklem için t testi olmak üzere üç farklı tipte uygulanır (Özdamar, 2004: 316). Çalışmada bağımsız örneklem için t testi kullanılmıştır. Bağımsız gruplar t testi iki bağımsız grubun ortalamalarının birbirinden farklı olup olmadığını test etmek amacıyla kullanılan istatistiksel analiz yöntemidir (Durulmuş vd., 2011: 118).

3.7. Verilerin Değerlendirilmesi

Araştırma sonucu elde edilen veriler; genel bilgiler, yatırım teşviklerinin işletme performansı üzerine etkilerine ilişkin bulgular ve diğer bulgular olmak üzere üç başlık altında değerlendirilmiştir.

3.7.1. Genel Bilgiler

Bu bölümde örnekleme oluşturan işletmelerin; hukuki yapısı, faaliyette bulundukları sektör, istihdam ettikleri personel sayısı, yararlandıkları destek unsurları gibi konularda frekans dağılımları incelenerek, araştırmaya katılan işletmelerle ilgili genel bilgiler elde edilmiştir.

3.7.1.1. İşletmenin Hukuki Yapısı

Tablo 3.1’de örnekleme oluşturan işletmelerin hukuki yapısına ilişkin bilgiler görülmektedir.

Tablo 3.1. İşletmelerin Hukuki Yapısına İlişkin Bilgiler

İşletmelerin Hukuki Yapısına İlişkin Bilgiler		
İşletmenin Hukuki Yapısı	Frekans	Yüzde
Şahıs Şirketi	1	2,6
Limited Şirket	24	63,2
Anonim Şirket	13	34,2
Toplam	38	100,0

Araştırmaya katılan şirketlerin % 2,6’sı şahıs şirketi, %63,2’si limited şirket, %34,2’si anonim şirkettir. Tabloda görüldüğü üzere araştırmaya katılan işletmelerin çoğu limited şirkettir.

3.7.1.2. İşletmenin Faaliyette Bulunduğu Sektör

Tablo 3.2’de örnekleme oluşturan işletmelerin hangi sektörde faaliyette bulunduklarına dair bilgiler yer almaktadır.

Tablo 3.2. İşletmelerin Faaliyette Bulundukları Sektörler

İşletmenin Faaliyette Bulunduğu Sektör	Frekans	Yüzde
Gıda	1	2,6
Mobilya	3	7,9
Tekstil	1	2,6
Maden	6	15,8
İnşaat	6	15,8
Enerji	3	7,9
Ticaret	3	7,9
Turizm	4	10,6
Otomotiv	1	2,6
Ambalaj	3	7,9
Eğitim	6	15,8
Sağlık	1	2,6
Toplam	38	100

Araştırmaya katılan işletmelerin sektörel dağılımına bakıldığında %15,8 ile ağırlıklı olarak inşaat, maden ve eğitim sektörlerinde faaliyette bulundukları görülmektedir.

3.7.1.3. İstihdam Edilen Personel Sayısı

Tablo 3.3’de örnekleme oluşturan işletmelerin, istihdam ettikleri personelin niceliksel bilgileri yer almaktadır.

Tablo 3.3. İstihdam Edilen Personel Sayısına İlişkin Bilgiler

İstihdam Edilen Personel Sayısı	Frekans	Yüzde
1-9 kişi	5	13,2
10-49 kişi	16	42,1
50-249 kişi	8	21,1
250 kişi ve üzeri	9	23,7
Toplam	38	100,0

18/11/2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında ki Yönetmeliğe göre KOBİ’ler aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır.

a) Mikro işletme: On kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri bir milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.

b) Küçük işletme: Elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri sekiz milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.

c) Orta büyüklükteki işletme: İki yüz elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.

Araştırmada personel sayısına yönelik aralıklar belirlenirken ilgili yönetmelik dikkate alınmıştır.

Avrupa Komisyonu bünyesindeki genel müdürlüklerden biri olan Eurostat AB istatistiklerini aşağıdaki işletme büyüklük grupları itibarıyla düzenlemektedir (Bayülken ve Küçüköğlu, 2012:5-6).

- 1–9 işçi çalıştıran mikro işletme,
- 10–49 işçi çalıştıran küçük işletme,
- 50–249 işçi çalıştıran orta işletme,
- 250–500 işçi çalıştıran büyük işletme,
- 500 veya daha fazla işçi çalıştıran makro işletme.

Tüm bu bilgiler dikkate alınarak tablo incelendiğinde, araştırmaya katılan otuz sekiz işletmeden beşinin mikro işletme, on altısının küçük işletme, sekizinin orta büyüklükteki işletme ve dokuzunun büyük veya makro işletme kategorisinde yer aldığı gözlenmektedir. Ayrıca araştırmaya katılan işletmeler içerisinde % 42,1 ile küçük işletmeler ağırlıktadır.

3.7.1.4. Yararlanılan Destek Unsurları

Tablo 3.4’de örnekleme oluşturan işletmelerin, hangi destek unsurlarından yararlandıklarına dair bilgiler yer almaktadır.

Tablo 3.4. İşletmelerin Yararlandıkları Destek Unsurları

Destek Unsurları	Frekans			Yüzde		
	Yararlanan	Yararlanmayan	Toplam	Yararlanan	Yararlanmayan	Toplam
KDV İstisnası	32	6	38	84,2	15,8	100
Faiz Desteği	23	15	38	60,5	39,5	100
Vergi İndirimi	25	13	38	65,8	34,2	100
KDV İadesi	10	28	38	26,3	73,7	100
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	24	14	38	63,2	36,8	100
Gümrük Vergisi Muafiyeti	10	28	38	26,3	73,7	100
Yatırım Yeri Tahsisi	12	26	38	31,6	68,4	100

Tablodan görüleceği üzere en çok yararlanılan destek unsuru işletmelerin %84,2'sinin yararlandığı KDV istisnası iken, en az yararlanılan destek unsurları işletmelerin % 26,3'ünün yararlandığı KDV iadesi ve gümrük vergisi muafiyetidir.

3.7.1.5. İşletmenin Faaliyete Geçiş Zamanı

“Teşvik Yasası’ndan önce Sivas’ta bir işletmeniz var mıydı?” sorusuna alınan yanıtlar Tablo 3.5’de gösterilmiştir.

Tablo 3.5. İşletmelerin Faaliyete Geçiş Zamanı

Teşvik Yasasından Önce İşletmenin Varolup-olmadığı	Frekans	Yüzde
Evet	30	78,9
Hayır	8	21,1
Toplam	38	100

Tabloda görüldüğü üzere araştırmaya katılan işletmelerin %78,9'u Teşvik Yasası'ndan önce Sivas'ta faaliyette bulunurken %21,1'i Teşvik Yasasından sonra kurulan işletmelerdir.

3.7.2. Yatırım Teşviklerinin İşletme Performansı Üzerine Etkilerine İlişkin Bulgular

Bu çalışmada devlet teşviklerinin işletme performansı üzerine etkilerini ölçerken dikkate alınacak performans ölçütleri; karlılık, büyüme, etkinlik ve likidite olarak belirlenmiştir.

3.7.2.1. Karlılığa İlişkin Korelasyon Analizi

“H1. İşletme karlılığını etkileyen unsurların yatırım teşviklerinden etkilenme düzeyleri arasında doğrusal bir ilişki vardır” hipotezini test etmek amacıyla ilgili değişkenler arasında korelasyon analizi yapılarak sonuçlar Tablo 3.6'da gösterilmiştir.

Tablo 3.6. İşletme Karlılığını Etkileyen Unsurların Yatırım Teşviklerinden Etkilenme Düzeyleri Arasındaki Korelasyon

Yatırım Teşviklerinin Karlılığı Etkileyen Unsurlar Üzerindeki Etki Düzeyi	Pearson Korelasyon Katsayısı			
	Satış Geliri Artışı	Maliyet Azalışı	Karlılık Artışı	Sermaye İhtiyacı Azalışı
Yararlanılan teşvik unsurlarının satış gelirlerini artırması	1	0,060	0,581**	0,554**
Yararlanılan teşvik unsurlarının maliyetleri azaltması	0,060	1	-0,049	0,006
Yararlanılan teşvik unsurlarının karlılık düzeyini artırması	0,581**	-,049	1	,0574**
Yararlanılan teşvik unsurlarının sermaye ihtiyacını azaltması	0,554**	,006	0,574**	1

** Korelasyon 0.01 düzeyinde anlamlıdır (2-üçlü).

Yatırım teşviklerinin karlılıktaki artışa etki düzeyi ile maliyetleri azaltmadaki etki düzeyi arasında istatistiksel olarak doğrusal bir ilişki bulunamazken, karlılıktaki artışa etki düzeyi ile satış gelirlerindeki artışa ve sermaye ihtiyacındaki azalışa etki düzeyi arasında (sırasıyla $r = 0,581$, $r = 0,574$) pozitif yönlü ve istatistiksel olarak doğrusal ilişkiler bulunmuştur.

Yapılan analiz sonucunda yatırım teşviklerinin satış gelirlerini artırdığı, bu durumun karlılıkta artış yarattığı ve karlılık artışı ile birlikte sermaye ihtiyacının azaldığı söylenebilir. Yani karlılığı etkileyen unsurların yatırım teşviklerinden etkilenme düzeyleri arasında doğrusal bir ilişki vardır. (H1 kabul edilir).

3.7.2.2. Karlılığa İlişkin Bağımsız t-Testi

“H2. Teşvik unsurlarından yararlanan işletmelerle ile yararlanmayan işletmelerin karlılıklarındaki artış arasında anlamlı bir fark vardır” hipotezini test etmek amacıyla t-testi yapılmıştır. Analiz sonuçları Tablo 3.7’de gösterildiği gibidir.

Tablo 3.7. Teşvik Unsurlarından Yararlanan İşletmelerle İle Yararlanmayan İşletmelerin Karlılıklarındaki Artış Farkına İlişkin t-Testi

Karlılık Artışı				
Değişken	Grup	N	Mean	Sig.(2-tailed)
KDV İadesi	Yararlananlar	10	1,7000	0,014
	Yararlanmayanlar	28	2,4286	
Maliyet Azalışı				
KDV İadesi ve Gümrük Vergisi Muafiyeti	Yararlananlar	10	3,1000	0,012
	Yararlanmayanlar	28	2,1429	
Satış Gelirlerinin Artışı				
KDV İadesi	Yararlananlar	10	1,6000	0,018
	Yararlanmayanlar	28	2,4074	

Yapılan bağımsız t-testi sonuçlarına göre araştırmaya katılıp KDV iadesinden yararlanan 10 işletmenin karlılık artışına yönelik ortalaması 1,7000 iken yararlanmayanların 2,4286’dır. Maliyetlerindeki azalışa yönelik ortalama KDV iadesinden yararlananlar için 3,1000, yararlanmayanlar için 2,1429’dur. Aynı değerler gümrük vergisi muafiyeti içinde geçerlidir. Ayrıca satış gelirlerini artırdığına yönelik ortalama KDV iadesinden yararlananlar için 1,6000 iken yararlanmayanlar için

2,4074'dür. İki grup arasındaki bu farkın anlamlı bir fark olup olmadığı Sig. (2-tailed) değerinden anlaşılabilir. Anlamlılık değeri olan bu değer 0,05'den küçük olduğu zaman iki grup arasında anlamlı bir fark vardır denir. Yapılan analizde anlamlılık değeri (sırasıyla $p=0,014$, $p=0,012$, $p=0,018$) $< 0,05$ olduğundan iki grubun, karlılıklarındaki artış, maliyetlerindeki azalış ve satış gelirlerindeki artış arasında anlamlı bir farklılık olduğu söylenebilir.

Diğer teşvik unsurlarından (KDV istisnası, faiz desteği, vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği, yatırım yeri tahsisi) yararlananlar ile yararlanmayanlar arasında niceliksel olarak önemli farklar olduğu için (örneğin KDV istisnasından 38 katılımcıdan 32'si yararlanırken 6'sı yararlanmamaktadır) bu değişkenlere ilişkin olarak yapılan t-testinde anlamlı sonuçlara ulaşılmamıştır.

Ancak yararlananlar ile yararlanmayanlar arasında niceliksel olarak önemli farkların olmadığı KDV iadesi, gümrük vergisi muafiyeti gibi değişkenler kullanılarak yapılan t- testi sonucu iki grup arasında anlamlı farklar ortaya çıkmıştır.

Yapılan analiz sonucunda teşvik unsurlarından yararlanan işletmelerle ile yararlanmayan işletmelerin karlılıklarındaki artış arasında anlamlı bir fark bulunmuştur. (H2 kabul edilir).

3.7.2.3. Büyümeye İlişkin Korelasyon Analizi

“H3. İşletmedeki büyümeyi etkileyen unsurların yatırım teşviklerinden etkilenme düzeyleri arasında doğrusal bir ilişki vardır” hipotezini test etmek amacıyla ilgili değişkenler arasında korelasyon analizi yapılarak sonuçlar Tablo 3.8'de gösterilmiştir.

Tablo 3.8. İşletmedeki Büyümeyi Etkileyen Unsurların Yatırım Teşviklerinden Etkilenme Düzeyleri Arasındaki Korelasyon

Yatırım Teşviklerinin Büyümeyi Etkileyen Unsurlar Üzerindeki Etki Düzeyi	Pearson Korelasyon Katsayısı			
	Rekabet Gücü Artışı	Pazar Payı Artışı	İstihdam Artışı	Üretim Kapasitesi Artışı
Yararlanılan teşvik unsurlarının rekabet gücünü artırması	1	0,668**	0,507**	0,517**
Yararlanılan teşvik unsurlarının pazar payını artırması	0,668**	1	0,765**	0,397*
Yararlanılan teşvik unsurlarının istihdam edilen personel sayısını artırması	0,507**	0,765**	1	0,217
Yararlanılan teşvik unsurlarının üretim kapasitesini artırması	0,517**	0,397*	0,217	1

** Korelasyon 0.01 düzeyinde anlamlıdır (2-uçlu).

* Korelasyon 0.05 düzeyinde anlamlıdır (2-uçlu).

Tabloda görüldüğü üzere işletmenin büyümesini etkileyen faktörlerden olan istihdam artışı ile üretim kapasitesi arasında teşviklerden etkilenme düzeyi açısından doğrusal bir ilişki bulunamamış, diğer tüm faktörler arasında doğrusal ilişkiler bulunmuştur. Bu ilişkilerden en kuvvetlisi $r = 0,765$ değeriyle istihdam edilen personel sayısındaki artış ile pazar payındaki artış arasındaki ilişkidir.

Yapılan analize göre yararlanılan teşviklerin istihdamı ve üretim kapasitesini artırarak pazar payında ve rekabet gücünde artış yarattığı söylenebilir. Bu durum işletmedeki büyümeyi etkileyen unsurların yatırım teşviklerinden etkilenme düzeyleri arasında doğrusal bir ilişki olduğunu göstermektedir. (H3 kabul edilir).

3.7.2.4. Büyümeye İlişkin Bağımsız t- Testi

“H4. Teşvik unsurlarından yararlanan işletmelerdeki büyüme ile yararlanmayan işletmelerdeki büyüme arasında anlamlı bir fark vardır” hipotezini test etmek amacıyla t-testi yapılmıştır. Analiz sonuçları Tablo 3.9’da gösterildiği gibidir.

Tablo 3.9. Teşvik Unsurlarından Yararlanan İşletmelerdeki Büyüme İle Yararlanmayan İşletmelerdeki Büyüme Arasındaki Farka İlişkin t-Testi

İstihdam Edilen Personel Sayısındaki Artış				
Değişken	Grup	N	Mean	Sig.(2-tailed)
KDV İstisnası	Yararlananlar	32	1,9375	0,042
	Yararlanmayanlar	6	2,8333	
Pazar Payındaki Artış				
KDV İadesi	Yararlananlar	10	1,6000	0,017
	Yararlanmayanlar	28	2,6071	

Yapılan bağımsız t-testi sonuçlarına göre araştırmaya katılıp KDV istisnasından yararlanan 32 işletmenin istihdam ettiği personel sayısındaki artışa yönelik olarak bulunan ortalaması 1,9375 iken yararlanmayanların ortalaması 2,8333’ dür. İki grubun istihdam ettiği personel sayısındaki artış arasında ($p=0,042 < 0,05$) anlamlı bir fark olduğu söylenebilir.

KDV iadesinden yararlanan 10 işletmenin pazar payındaki artışa yönelik olarak bulunan ortalaması 1,6000 iken yararlanmayanların 2,6071’dir. İki grubun pazar paylarındaki artış arasında ($p=0,017 < 0,05$) anlamlı bir fark olduğu söylenebilir.

Yapılan analiz teşvik unsurlarından yararlanan işletmelerdeki büyüme ile yararlanmayan işletmelerdeki büyüme arasında anlamlı bir fark olduğunu göstermektedir. (H4 kabul edilir).

3.7.2.5. Etkinliğe İlişkin Korelasyon Analizi

“H5. İşletme etkinliğini etkileyen unsurların yatırım teşviklerinden etkilenme düzeyleri arasında doğrusal bir ilişki vardır” hipotezini test etmek amacıyla ilgili değişkenler arasında korelasyon analizi yapılarak sonuçlar Tablo 3.10’da gösterilmiştir.

Tablo 3.10. İşletme Etkinliğini Etkileyen Unsurların Yatırım Teşviklerinden Etkilenme Düzeyleri Arasındaki Korelasyon

Yatırım Teşviklerinin İşletme Etkinliğini Etkileyen Unsurlar Üzerindeki Etki Düzeyi	Pearson Korelasyon Katsayısı			
	Vergi Yükündeki Azalış	Sermaye İhtiyacındaki Azalış	Maddi Duran Varlıklardaki Artış	Karlılıktaki Artış
Yararlanılan teşvik unsurlarının vergi yükünü azaltması	1	0,482**	0,447**	0,246
Yararlanılan teşvik unsurlarının sermaye ihtiyacını azaltması	0,482**	1	0,205	0,574**
Yararlanılan teşvik unsurlarının maddi duran varlıkları artırması	0,447**	0,205	1	0,447**
Yararlanılan teşvik unsurlarının karlılığı artırması	0,246	0,574**	0,447**	1

** Korelasyon 0.01 düzeyinde anlamlıdır (2-uçlu).

Tabloda görüldüğü üzere işletmenin etkinliğini belirlemede kullanılan unsurlardan olan maddi duran varlıklardaki artış ve sermaye ihtiyacındaki azalış değişkenleri arasında teşviklerin etki düzeyi bakımından doğrusal bir ilişki bulunmazken, maddi

duran varlıklardaki artış ve vergi yükündeki azalış değişkenleri arasında ($r= 0,447$) doğrusal bir ilişki bulunmuştur.

Ayrıca yatırım teşviklerinin sermaye ihtiyacını azaltmadaki etkisi ile karlılığı artırmadaki etkisi arasında ($r= 0,574$), vergi yükünü ve sermaye ihtiyacını azaltmadaki etkisi arasında ($r= 0,482$) doğrusal bir ilişki bulunmuştur.

Yatırım teşviklerinin işletmenin sahip olduğu duran varlıkları artırarak karlılıkta artış yarattığı, hem bu artış sonucu hem de teşviklerin vergi yükünü azaltarak işletme fonlarının işletme içinde kalmasını sağlaması sonucu işletmenin sermaye ihtiyacının azalarak etkinliğinin arttığı söylenebilir.

Yapılan analiz, işletme etkinliğini etkileyen unsurların yatırım teşviklerinden etkilenme düzeyleri arasında doğrusal bir ilişki olduğunu göstermektedir (H5 kabul edilir).

3.7.2.6. Etkinliğe İlişkin Bağımsız t- Testi

“H6. Teşvik unsurlarından yararlanan işletmelerin etkinliği ile yararlanmayan işletmelerin etkinliği arasında anlamlı bir fark vardır” hipotezini test etmek amacıyla t-testi yapılmıştır. Analiz sonuçları Tablo 3.11’de gösterildiği gibidir.

Tablo 3.11. Teşvik Unsurlarından Yararlanan İşletmelerin Etkinliği İle Yararlanmayan İşletmelerin Etkinliği Arasındaki Farka İlişkin t-Testi

Vergi Yükündeki Azalış				
Değişken	Grup	N	Mean	Sig.(2-tailed)
Vergi İndirimi	Yararlananlar	25	1,7600	0,027
	Yararlanmayanlar	13	2,3077	
KDV İstisnası	Yararlananlar	32	1,8438	0,043
	Yararlanmayanlar	6	2,5000	
Maddi Duran Varlıklardaki Artış				
Faiz Desteği	Yararlananlar	23	1,4348	0,001
	Yararlanmayanlar	15	2,1333	

Yapılan bağımsız t-testi sonuçlarına göre araştırmaya katılıp vergi indiriminden yararlanan 25 işletmenin yatırım teşviklerinin vergi yükünü azaltmasına yönelik olarak bulunan ortalaması 1,7600 iken yararlanmayan 13 işletmenin ortalaması 2,3077'dir. İki grubun vergi yükündeki azalış arasında ($p=0,027 < 0,05$) anlamlı bir fark olduğu söylenebilir.

Araştırmaya katılıp KDV istisnasından yararlanan 32 işletmenin yatırım teşviklerinin vergi yükünü azalttığına yönelik ortalaması 1,8438 iken yararlanmayan 6 işletmenin ortalaması 2,5000'dir. İki grubun vergi yükündeki azalış arasında ($p=0,043 < 0,05$) anlamlı bir fark olduğu söylenebilir.

Araştırmaya katılıp faiz desteğinden yararlanan 23 işletmenin yatırım teşviklerinin maddi duran varlıkları artırdığına yönelik ortalaması 1,4348 iken yararlanmayan 15 işletmenin ortalaması 2,1333'dür. İki grubun maddi duran varlıklarındaki artış arasında ($p=0,001 < 0,05$) anlamlı bir fark olduğu söylenebilir.

Yapılan analiz göstermektedir ki bir işlemenin etkinliğini belirlerken kullanılan vergi yükündeki azalış ve maddi duran varlıklardaki artış gibi ölçütler bakımından yatırım teşviklerinden faydalananlar ile faydalananmayanlar arasında anlamlı farklar vardır. (H6 kabul edilir).

3.7.2.7. Likiditeye İlişkin Korelasyon Analizi

“H7. İşletme likiditesini etkileyen unsurların yatırım teşviklerinden etkilenme düzeyleri arasında doğrusal bir ilişki vardır” hipotezin test etmek amacıyla ilgili değişkenler arasında korelasyon analizi yapılarak sonuçlar Tablo 3.12’de gösterilmiştir.

Tablo 3.12. İşletme Likiditesini Etkileyen Unsurların Yatırım Teşviklerinden Etkilenme Düzeyleri Arasındaki Korelasyon

Yatırım Teşviklerinin Likiditeyi Etkileyen Unsurlar Üzerindeki Etki Düzeyi	Pearson Korelasyon Katsayısı		
	Ciro Artışı	Finansman İhtiyacını Rahat Karşılama	Satış Gelirlerindeki Artışı
Yararlanılan teşvik unsurlarının ciroyu artırması	1	0,300	0,634**
Yararlanılan teşvik unsurlarının finansman ihtiyaçlarının rahat karşılanmasını sağlaması	0,300	1	0,396*
Yararlanılan teşvik unsurlarının satış gelirlerini artırması	0,634**	0,396*	1

** Korelasyon 0.01 düzeyinde anlamlıdır (2-uçlu).

* Korelasyon 0.05 düzeyinde anlamlıdır (2-uçlu).

Tabloda görüldüğü üzere yatırım teşviklerinin satış gelirlerindeki artışa etkisi ile cirodaki artışa etkisi ve finansman ihtiyaçlarının rahat karşılanmasındaki etkisi arasında doğrusal (sırasıyla $r = 0,634$ – $r = 0,396$) bir ilişki bulunmuştur.

Yapılan analize göre yatırım teşviklerinin işletmenin satış gelirlerini artırarak cironun artmasını ve finansman ihtiyaçlarının daha rahat karşılanmasını sağladığı

söylenbilir. Bu durum, işletme likiditesini etkileyen unsurların yatırım teşviklerinden etkilenme düzeyleri arasında doğrusal bir ilişki olduğunu göstermektedir. (H7 kabul edilir).

3.7.2.8. Likiditeye İlişkin Bağımsız t- Testi

“H8. Teşvik unsurlarından yararlanan işletmelerin likiditesi ile yararlanmayan işletmelerin likiditesi arasında anlamlı bir fark vardır” hipotezini test etmek amacıyla t-testi yapılmıştır. Analiz sonuçları Tablo 3.13’de gösterildiği gibidir.

Tablo 3.13. Teşvik Unsurlarından Yararlanan İşletmelerin Likiditesi İle Yararlanmayan İşletmelerin Likiditesi Arasındaki Farka İlişkin t-Testi

Ciro Artışı				
Değişken	Grup	N	Mean	Sig.(2-tailed)
KDV İadesi	Yararlananlar	10	1,4000	0,006
	Yararlanmayanlar	28	2,4286	
Finansman İhtiyacının Rahat Karşılanması				
Vergi İndirimi	Yararlananlar	24	1,6667	0,028
	Yararlanmayanlar	13	2,6154	

Yapılan bağımsız t-testi sonuçlarına göre araştırmaya katılıp KDV iadesinden yararlanan 10 işletmenin yatırım teşviklerinin ciroda artış sağladığına yönelik olarak bulunan ortalaması 1,4000 iken yararlanmayan 28 işletmenin ortalaması 2,4286'dır. İki grubun ciro artışı arasında ($p=0,006 < 0,05$) anlamlı bir fark olduğu söylenebilir.

Araştırmaya katılıp vergi indiriminden yararlanan 24 işletmenin yatırım teşviklerinin finansman ihtiyaçlarının rahat karşılanmasını sağlamasına yönelik olarak bulunan ortalaması 1,6667 iken yararlanmayan 13 işletmenin ortalaması 2,6154'dür. İki

grubun finansman ihtiyaçlarını rahat karşılaması arasında ($p=0,028 < 0,05$) anlamlı bir fark olduğu söylenebilir.

Yapılan analiz göstermektedir ki bir işletmenin likiditesi belirlenirken kullanılan ciro artışı ve finansman ihtiyaının rahat karşılanması gibi ölçütler bakımından yatırım teşviklerinden yararlanan işletmeler ile yararlanmayan işletmeler arasında anlamlı farklar vardır. (H8 kabul edilir).

3.7.3. Diğer Bulgular

İşletme yöneticilerinin, yatırım teşvikleri ile ilgili diğer bazı görüşlerini ölçmek amacıyla beşli likert lėėi kullanılmıştır. Bu şekilde elde edilen veriler Tablo 3.14’de grldėėu gibidir.

Tablo 3.14. Diğer Bazı Bilgilere İlişkin Frekans Tablo

	Tamamen Katlıyorum		Katlıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Toplam	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Devlet tarafından sağlanan teşviklerle ek yatırım yaptı/yapmayı düşünüyoruz	21	55,3	13	34,2	3	7,9	-	-	1	2,6	38	100
Mevcut teşvik yasası hakkında yeterli derecede bilgilendiriliyoruz	1	2,6	14	36,8	11	28,9	7	18,4	5	13,2	38	100
Teşvik politikaları Sivas ilinde yeni sektörlerle hareket getirmiştir	8	21,1	15	39,5	8	21,1	4	10,5	1	2,6	36	94,7
Teşvik politikaları kayıt dışı istihdamı azaltmıştır	13	34,2	13	34,2	8	21,1	2	5,3	1	2,6	37	97,4
Teşvik politikaları yatırımları Sivas iline çekmiştir	8	21,1	15	39,5	6	15,8	6	15,8	3	7,9	38	100
Teşvik politikalarının uygulanmasında bürokratik engellerle karşılaşmıyoruz	8	21,1	12	31,6	7	18,4	7	18,4	3	7,9	37	97,4

İşletme yöneticilerince yatırım teşviklerinin verilmesinin uygun bulunduğu aşamalara ilişkin bilgiler Tablo 3.15’de görüldüğü gibidir.

Tablo 3.15. Teşviklerin Verilmesinde Uygun Görülen Yatırım Aşamaları

	Frekans	Yüzde
Yatırımın başlangıcında	8	21,1
Yatırım tamamlandıktan sonra	1	2,6
Yatırımın her aşamasında	29	76,3
Toplam	38	100,0

Araştırmaya katılan işletme yöneticilerinin %21,1'i teşviklerin yatırımın başlangıcında, %2,6'sı yatırım tamamlandıktan sonra verilmesini uygun bulurken, katılımcıların çoğu (%76,3) yatırımın her şamasında verilmesini uygun bulmuştur.

Teşvik Yasası'ndan önce Sivas'ta işletmesi olan/olmayan katılımcıların Teşvik Yasası sona erdiğinde ne yapmayı planladıklarına dair bilgiler Tablo 3.16'da gösterildiği gibidir.

Tablo 3.16. Teşvik Yasasından Önce Sivas'ta İşletmesi Olan/Olmayan Katılımcıların Yasa Sona Erdiğinde Yapmayı Planladıkları

Teşvik Öncesi Sivas'ta İşletmenin Varlığı	Yasa Sonlandığında Yapılması Planlanan			Toplam
	Bölgede kalıp yatırıma devam etmek	Yatırımı daha uygun bir bölgeye taşımak	Yatırımı sonlandırmak	
Var	25	2	3	30
Yok	7	0	1	8
Toplam	32	2	4	38

Tabloda görüldüğü üzere araştırmaya katılan işletmelerden otuzu Teşvik Yasası'ndan öncede Sivas'ta faaliyette bulunurken sekizi Teşvik Yasasından sonra faaliyete geçmiştir. Bu sekiz işletmeden yedisi Teşvik Yasası sona erdiğinde bölgede kalıp yatırıma devam etmeyi planlarken biri yatırımı sonlandırmayı planlamaktadır.

Teşvik Yassından öncede Sivas'ta faaliyette bulunan otuz işletmeden yirmi beşi bölgede de kalıp yatırıma devam etmeyi planlarken ikisi yatırımı daha uygun bir bölgeye taşımayı, diğer üçü ise yatırımı sonlandırmayı planlamaktadır.

Araştırmaya katılan işletme yöneticilerinin, teşvik politikalarının en önemli avantajının ne olduğuna dair görüşlerine ilişkin bilgiler Tablo 3.17'de gösterildiği gibidir.

Tablo 3.17. Teşvik Politikalarının En Önemli Avantajı

Avantajlar	Frekans	Yüzde
İşçilik ve diğer maliyetleri azaltması	8	21,1
Rekabet gücünü olumlu yönde etkilemesi	2	5,3
Pazar payını artırması	3	7,9
Verimliliği artırması	3	7,9
Yeni yatırım düşüncelerini ortaya çıkarması	22	57,9
Toplam	38	100,0

Araştırmaya katılanların çoğu (%57,9) teşvik politikalarının en önemli avantajını yeni yatırım düşüncelerini ortaya çıkarması olarak görmektedir.

Araştırmaya katılan işletme yöneticilerinin, maliyetleri azaltan en önemli destek unsurunun hangisi olduğuna yönelik görüşleri Tablo 3.18’de gösterildiği gibidir.

Tablo 3.18. Maliyetleri Azaltan En Önemli Destek Unsuru

Destek Unsuru	Frekans	Yüzde
Faiz Desteği	3	7,9
Vergi İndirimi	13	34,2
Yatırım Yeri Tahsisi	4	10,5
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	14	36,8
Toplam	34	89,5

Araştırmaya katılan otuz sekiz işletmeden otuz dördü yatırım teşviklerinin maliyetleri azalttığını düşünmektedir. Bunlardan çoğu (%36,8) maliyetleri azaltan en önemli destek unsurunun sigorta primi işveren hissesi desteği olduğu görüşündedir.

“Teşvik politikalarının en önemli avantajı sizce nedir?” sorusuna katılımcıların verdiği cevaplar ile teşvik unsurları ilişkilendirilmiştir. Elde edilen veriler Tablo 3.19’da gösterildiği gibidir.

Tablo 3.19. Teşvik Unsurları İle Teşvik Politikalarının Avantajları Arasındaki İlişki

Teşvik Unsurları	Teşvik Politikalarının Avantajları					Toplam
	İşçilik ve diğer maliyetleri azaltması	Rekabet gücünü olumlu yönde etkilemesi	Pazar payını artırması	Verimliliği artırması	Yeni yatırım düşüncelerini ortaya çıkarması	
KDV İstisnası	7	2	3	3	17	32
Faiz Desteği	3	2	2	3	13	23
Vergi İndirimi	6	1	3	1	14	25
KDV İadesi	2	0	3	0	5	10
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	4	2	3	2	13	24
Gümrük Vergisi Muafiyeti	1	0	2	2	5	10
Yatırım Yeri Tahsisi	2	0	2	1	7	12

KDV istisnasından yararlanan 32 katılımcının yedisi teşvik politikalarının en önemli avantajının işçilik ve diğer maliyetleri azaltması olduğu görüşündeyken, ikisi rekabet gücünü olumlu yönde etkilemesi, üçü pazar payını artırması, üçü verimliliği artırması, on yedisi yeni yatırım düşüncelerini ortaya çıkarması olduğu görüşündedir.

Faiz desteğinden yaralanan 23 katılımcının üçü teşvik politikalarının en önemli avantajının işçilik ve diğer maliyetleri azaltması olduğu görüşünderken, ikisi rekabet gücünü olumlu yönde etkilemesi, ikisi pazar payını artırması, üçü verimliliği artırması, on üçü yeni yatırım düşüncelerini ortaya çıkarması olduğu görüşünderdir.

Vergi indiriminden yaralanan 25 katılımcının altısı teşvik politikalarının en önemli avantajının işçilik ve diğer maliyetleri azaltması olduğu görüşünderken, biri rekabet gücünü olumlu yönde etkilemesi, üçü pazar payını artırması, biri verimliliği artırması, on dördü yeni yatırım düşüncelerini ortaya çıkarması olduğu görüşünderdir.

KDV iadesinden yaralanan 10 katılımcının ikisi teşvik politikalarının en önemli avantajının işçilik ve diğer maliyetleri azaltması olduğu görüşünderken, üçü pazar payını artırması, beşi yeni yatırım düşüncelerini ortaya çıkarması olduğu görüşünderdir.

Sigorta primi işveren hissesi desteğinden yaralanan 24 katılımcının dördü teşvik politikalarının en önemli avantajının işçilik ve diğer maliyetleri azaltması olduğu görüşünderken, ikisi rekabet gücünü olumlu yönde etkilemesi, üçü pazar payını artırması, ikisi verimliliği artırması, on üçü yeni yatırım düşüncelerini ortaya çıkarması olduğu görüşünderdir.

Gümrük vergisi muafiyetinden yaralanan 10 katılımcının biri teşvik politikalarının en önemli avantajının işçilik ve diğer maliyetleri azaltması olduğu görüşünderken, ikisi pazar payını artırması, ikisi verimliliği artırması, beşi yeni yatırım düşüncelerini ortaya çıkarması olduğu görüşünderdir.

Yatırım yeri tahsisinden yaralanan 12 katılımcının ikisi teşvik politikalarının en önemli avantajının işçilik ve diğer maliyetleri azaltması olduğu görüşünderken, ikisi pazar payını artırması, biri verimliliği artırması, yedisi yeni yatırım düşüncelerini ortaya çıkarması olduğu görüşünderdir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada, “bölgelerarası dengesizlikleri gidermek, katma değeri yüksek sektörlere ivme kazandırmak, uluslararası rekabet gücünü ve istihdamı artırmak amacıyla yatırımcıların katlandıkları maliyetleri azaltmaya yönelik olarak devlet tarafından yatırımcılara yapılan nakdi ve gayri nakdi yardımlar” şeklinde tanımlanan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine yönelik düzenlemelerin yer aldığı TMS 20, KOBİ TFRS 24. bölüme ve 1 sıra nolu MSUGT’ ne yer verilmiştir. Ayrıca teşviklerin işletme performansına etkilerini belirlemek amacıyla Sivas ilinde bir araştırma yapılmıştır.

Her ülke kendi sosyal, kültürel ve ekonomik yapısına, yasal düzenine, politik sistemine göre muhasebe standartları belirlemekte ve bu standartlara uygun finansal tablo ve raporlar hazırlamaktadır. Ancak küreselleşme süreci ile birlikte ülkeler arası artan ticari ve yatırıma dönük ekonomik ilişkiler farklı muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının birbirine uyumlu hale getirilmesi gereğini doğurmuştur. Bu gereklilikten hareketle 1973’den beri dünya çapında bir çok çalışma yapılmıştır ve 2001’de UMS/UFRS kabul edilmiştir. Türkiye’de ise 2003’ yayımlanan Seri: XI, No: 25 “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” ile UMS/ UFRS (Uluslararası Muhasebe Standartları/ Uluslararası Finansal Raporlama Standardı) kabulünde ve uygulamaya konulmasında ilk adım atılmıştır. 9 Nisan 2008 tarihli Resmi Gazete (Sayı: 26842)’de yayımlanan Seri: XI, No: 29 “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliğ” ile Seri: XI, No: 25 sayılı tebliğ yürürlükten kaldırılarak AB’nin kabul ettiği haliyle UMS/UFRS’lerin uygulanması ve finansal tabloların TMSK’nın Resmi Gazete’de yayımladığı Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na göre hazırlanması zorunlu kılınmıştır. Bugün TMSK bu görevi 02.11.2011 tarihli Kanun Hükmünde kararname ile kurulan “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na bırakmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartlarından 20 nolu standart devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanmasına ilişkindir. Bu standartta devlet teşvikleri varlıklara ilişkin devlet teşvikleri ve gelire ilişkin devlet teşvikleri olmak üzere iki grupta sınıflandırılmıştır. Varlıklara ilişkin teşvikler, teşviğe hak

kazanan işletme tarafından duran varlık satın almanın, inşa etmenin veya edinmenin ilk koşul olduğu devlet teşvikleri iken standartta varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan teşvikler ise gelire ilişkin teşvikler olarak adlandırılmıştır.

TMS 20’de yer alan ve teşviklerin muhasebeleştirilmesinde kullanılabilecek iki yöntemden biri olan gelir yaklaşımına göre varlıklara ilişkin teşvikler bilançoda ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek gösterilir. Gelire ilişkin teşvikler ise gelir tablosunda “ Diğer Gelirler” başlığı altında, alternatif olarak da ilgili giderlerden düşülerek gösterilir. Diğer yöntem olan sermaye yaklaşımında ise gerek varlıklara ilişkin teşvikler gerekse gelire ilişkin teşvikler doğrudan öz kaynak olarak kaydedilir.

Teşviklerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili açıklamaların yer aldığı diğer bir Standart ise KOBİ TFRS’dir. TMS/TFRS kapsamında yapılan açıklamaların küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için zorluk yaratacağı düşüncesiyle, kamuya hesap verme yükümlülüğü olmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayınlayan işletmeler için daha genel düzenlemelerin bulunduğu KOBİ TFRS kabul edilmiştir. KOBİ TFRS’nin 24. Bölümünde KOBİ niteliğindeki işletmelerin devlet teşviklerinin ve yardımlarının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmıştır. KOBİ TFRS’de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde sermaye yaklaşımı bulunmamakta, gelir yaklaşımı kullanılmaktadır.

Maliye Bakanlığı 1 Sıra Nolu MSUGT’de “602 Diğer Gelirler” hesabı ile ilgili açıklama kısmında “işletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikalarına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için sermaye katkısı niteliğinde olmayan mali yardımlar, devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb. hasılat kalemleri bu hesapta izlenir” açıklaması yer almaktadır. Bu açıklamanın dışında, bu tebliğde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunda başka bir açıklama yer almamaktadır.

Bu çalışmada kayıt örnekleri gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilirken varlıklara ilişkin teşvikler için “382/482 Ertelenmiş Gelirler” hesapları, gelire ilişkin teşvikler için “648 Devlet Teşviği Gelirleri ve Karları” hesabı kullanılmıştır. Sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilirken gerek varlıklara ilişkin teşvikler gerekse gelire

ilişkin teşvikler için “549 Özel Fonlar” hesabı kullanılmıştır. MSUGT’ne göre muhasebeleştirilirken ise “602 Diğer Gelirler” hesabı kullanılmıştır.

Gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirildiğinde teşviklerin bir kısmı bilançoda bir kısmı gelir tablosunda; sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirildiğinde teşviklerin tamamı bilançoda; MSUGT’ne göre muhasebeleştirildiğinde ise teşviklerin tamamı gelir tablosunda izlenmektedir.

Teşviklere gelir tablosu yerine bilançoda yer veren sermaye yaklaşımı teşvik gelirlerinin vergi dışı bırakılarak işletme için bir avantaj sağlasa da işletmenin öz kaynak yapısını olduğundan daha güçlü göstererek finansal analiz sonuçlarının yanıltıcı olmasına neden olup finansal tablo kullanıcıları için bir dezavantaj oluşturmaktadır.

Gelir yaklaşımında, amortismanı tabi varlıkların varlık hesapları ile ilişkilendirilip amortisman ayrıldıkça gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilmesinde bir mahsur bulunmamakta iken vergi indirimi, KDV istisnası, prim indirimi gibi teşvik unsurlarının öz kaynaklar içinde gösterilmesi uygun değildir. Bu tarz anlık teşvikler doğrudan gelir tablosuna alınarak işletmeyi fazla vergi yükü ile karşı karşıya getirecektir. Bu durum teşviklerin ruhuna aykırıdır.

1 Sıra Nolu MSUGT’e göre ise teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında “Diğer Gelirler” hesabının kullanılması öngörülmektedir. Bu uygulama hem işletmenin vergi yükünü artırması bakımından vergisel olumsuzlukları hem de raporlama konusunda olumsuzlukları beraberinde getirmektedir. “Diğer Gelirler” hesabı, gelir tablosunda “Brüt Satışlar” hesap grubu içinde yer almaktadır. Ancak teşvikler, işletmelerin satış faaliyeti sonucu elde ettiği bir gelir olmadığından bu grup içinde yer alması yanıltıcı analizlere neden olacaktır. Bu durum işletme esas faaliyetlerinin verimliliğinin ölçülmesini sağlayan faaliyet rakamlarının yanlış hesaplanmasına; brüt kar marjı yanlış hesaplanacağından ürün fiyatlandırması ve üretim maliyetlerinin kontrolü gibi konularda işletmenin yanlış kararlar almasına; yatırım ve finansman kararlarının etkinliği açısından gerek işletme sahipleri gerekse diğer finansal tablo kullanıcıları açısından yanıltıcı göstergelerin ortaya çıkmasına neden olacaktır.

Nitekim Maliye Bakanlığı tarafından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 175 ve mükerrer 257. maddesine dayanarak yapılmış olan ve 26/12/1992 tarihinde Resmi Gazete’ de yayımlanarak 01/01/1994 tarihinde yürürlüğe giren 1 sıra nolu MSUGT’ de;

işletmelerin muhasebe sistemlerini bu tebliğ ve ekinde öngörölen kurallara uygun olarak yürütecekleri belirtilmiş olup, vergiye tabi karın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümlerin göz önünde bulundurulmasının kanuni bir zorunluluk olduğu belirtilmiştir.

6102 sayılı TTK yasalaşmadan önce yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda, muhasebe standartlarının uygulanmasına dair düzenlemeler yer almadığından ölkemizde muhasebe uygulamaları Vergi Usul Kanunu dikkate alınarak vergi odaklı olmuştur. 2011 yılında yasalaşan 6102 sayılı TTK' da muhasebe ile ilgili konularda TMS/TFRS'lere atıfta bulunulmakta, işletmeler TMS/TFRS'leri uygulamaları doğrultusunda yönlendirilmektedir.

Gerek teşviklerin finansal olarak raporlanması ile ilgili olumsuzlukların gerekse vergisel açıdan ortaya çıkardığı olumsuzlukların ortadan kaldırılması için MSUGT' de yer alan düzenlemeler TMS 20 ile uyumlu hale getirilmeli ve TMS 20'de teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması için var olan yaklaşımlara, uygulamaya dönük ayrıntılı açıklamalar getirilmelidir.

Yatırım teşviklerinin işletme performansı üzerine etkilerini belirlemek amacıyla Sivas'ta faaliyette bulunan ve yatırım teşviki alan işletmelere yapılan uygulama sonucunda aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır.

Yatırım teşviklerinin işletme karlılığına etkisini belirlemek için; işletme karlılığını etkileyen unsurlar olan satış gelirlerindeki artış, maliyetlerdeki azalış, sermaye ihtiyacındaki azalış ve karlılıktaki artış gibi değışkenlerin teşvik unsurlarından etkilenme düzeyleri arasında doğrusal bir ilişki olup olmadığı analiz edilmiştir. Analiz sonucu yararlanılan teşvik unsurlarının karlılıktaki artışa etki düzeyi ile maliyetlerdeki azalışa etki düzeyi arasında doğrusal bir ilişki bulunmazken sermaye ihtiyacındaki azalışa etki düzeyi maliyetlerdeki azalışa etki düzeyi arasında doğrusal bir ilişki bulunmuştur.

Yatırım teşviklerinin işletmedeki büyümeye etkisini belirlemek için rekabet gücü artışı, pazar payı artışı, istihdam artışı, üretim kapasitesi artışı gibi değışkenlerin teşvik unsurlarından etkilenme düzeyleri arasında doğrusal bir ilişki olup olmadığı analiz edilmiştir. Analiz sonucu yararlanılan teşvik unsurlarının istihdam ve üretim kapasitesindeki artışa etki düzeyleri arasında doğrusal bir ilişki bulunmazken diğeri tüm değışkenlere etki düzeyi arasında anlamlı ilişkiler bulunmuştur.

Yatırım teşviklerinin işletme etkinliği üzerindeki etkisini belirlemek için vergi yükündeki azalış, sermaye ihtiyacındaki azalış, maddi duran varlıklardaki artış ve karlılıktaki artış gibi değişkenlerin teşvik unsurlarından etkilenme düzeyleri arasında doğrusal bir ilişki olup olmadığı analiz edilmiştir. Analiz sonucu yararlanılan teşvik unsurlarının maddi duran varlıklardaki artışa ve sermaye ihtiyacındaki azalışa etki düzeyi arasında doğrusal bir ilişki bulunmazken diğer değişkenlere etki düzeyi arasında doğrusal ilişkiler bulunmuştur.

Yatırım teşviklerinin işletme likiditesi üzerindeki etkisini belirlemek için ciro artışı, finansman ihtiyacının rahat karşılanması, satış gelirlerindeki artış gibi değişkenlerin yatırım teşviklerinden etkilenme düzeyleri arasında doğrusal bir ilişki olup olmadığı analiz edilmiştir. Analiz sonucu yararlanılan teşvik unsurlarının cirodaki artışa ve finansman ihtiyaçlarının rahat karşılanmasına etki düzeyi arasında doğrusal bir ilişki bulunmazken diğer değişkenlere etki düzeyi arasında doğrusal ilişkiler bulunmuştur.

Teşvik unsurlarından yararlanan işletmeler ile yararlanmayan işletmelerin performansları arasında anlamlı farkların olup olmadığının belirlenmesi için analiz yapılmıştır. Yapılan analiz sonucunda KDV istisnasından yararlanan işletmeler ile yararlanmayan işletmeler arasında vergi yükündeki azalış ve istihdam edilen personel sayısındaki artış bakımından anlamlı farklar bulunmuştur.

Gümrük vergisi muafiyetinden yararlanan işletmeler ile yararlanmayan işletmeler arasında maddi duran varlıklarındaki artış bakımından anlamlı bir fark bulunmuştur.

Vergi indiriminden yararlanan işletmeler ile yararlanmayan işletmeler arasında finansman ihtiyaçlarını rahat karşılamaları ve vergi yükündeki azalış bakımından anlamlı farklar bulunmuştur.

Sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanan işletmeler ile yararlanmayan işletmeler arasında ciro, pazar payı, karlılık ve satış gelirleri artışı bakımından anlamlı farklar bulunmuştur.

Yatırım yeri tahsisinden yararlanan işletmeler ile yararlanmayan işletmeler arasında maliyetlerdeki azalış bakımından anlamlı bir fark bulunmuştur.

Yapılan analizler sonucunda işletme performansını belirlemede kullanılan ölçütlerden olan karlılık, büyüme, etkinlik ve likidite üzerinde yatırım teşviklerinin artırıcı yönde etki yaptığı ve yatırım teşviklerinden yararlanan işletmeler ile

yararlanmayan işletmelerin performanslarında yararlananların lehine farklılıklar olduğu söylenebilir.

Yapılan araştırma sonucunda elde edilen veriler göstermektedir ki, ülkelerin kalkınmasında büyük rol oynayan yatırımların artırılması amacıyla verilen teşvikler, işletmelerin performanslarını olumlu yönde etkileyerek bu amaca hizmet etmektedir.

Verilen teşviklerle devletin amaçladığı yatırımların niteliksel ve niceliksel olarak artırılmasıdır. Yatırımların artırılmasıyla birlikte ihracatın, istihdamın, uluslararası rekabet gücünün artırılması; bölgesel dengesizliklerin giderilmesi hedeflenmekte, böylece istihdama, sanayileşmeye, ekonomik kalkınmaya, ödemeler dengesine yönelik sorunların çözülmesi veya en aza indirgenmesi beklenmektedir.

Sosyal ve ekonomik sorunların çözümü için kullanılacak teşvik unsurları sorunun niteliğine göre farklılık arz eder. Bu nedenle teşvik tedbirlerinin çeşitlendirilmesi gerekir.

Teşvik unsurlarının çeşitlendirilmesi gerekmekte birlikte teşviklerin bütünleştirici bir sistemle izlenebilmesi için tek elden yönetilmesi, bütçeye etkisinin tespiti açısından önem arz eder. Ayrıca böyle bir sisteme bağlı olarak teşviklerin verilmesi bu konudaki yasal düzenlemelerin sade ve anlaşılır olmasını sağlayacaktır.

Bürokratik engellerin olmadığı, prosedürlerin en aza indirgendiği, danışmanlık hizmetlerinin yatırımcılara maliyet yüklenmediği bir sistemde, teşvikler daha fazla yatırımcıya hitap edecek ve daha etkin olacaktır.

Teşviklerin etkinliğini ölçmek ve aksaklıkları gidermek için periyodik olarak teşvik sisteminde gerekli revizyonun yapılması gerekir.

EK

ANKET FORMU

Aşağıdaki anket yüksek lisans tez çalışmasına veri olmak üzere yapılmaktadır. Anketin amacı devlet teşviklerinin, işletmelerin performansı üzerine etkilerini saptamaktır.

Lütfen soruları tam olarak okuduktan sonra kendinize en uygun olan cevabı işaretleyiniz. Katılımınız için teşekkür ederim.

1.İşyerinizin hukuku yapısı nedir?

☐ Adi Şirket ☐ Şahıs Şirketi ☐ Limited Şirket ☐ Anonim Şirket ☐ Tek Kişi İşletmesi

2. İşyeriniz hangi sektörde faaliyet göstermektedir?

☐ Gıda ☐ Mobilya ☐ Tekstil ☐ Maden ☐ İnşaat ☐ Enerji ☐ Tarım, Avcılık, Balıkçılık ☐ Ticaret ☐ Ulaştırma ☐ Turizm ☐ Kültür- Sanat ☐ Otomotiv
☐ Ambalaj ☐ Diğer (Belirtiniz) ...

3. İşyerinizde kaç personel istihdam etmektedir?

☐ 1-9 ☐ 10-49 ☐ 50-249 ☐ 250 ve üzeri

4. Hangi konudaki/konulardaki teşviklerden yararlanıyorsunuz?

☐ Yatırım ☐ Ar-Ge ☐ Girişimcilik ☐ Tarım ve Hayvancılık ☐ Kültür ve Turizm
☐ İhracat ☐ İstihdam ☐ KOBİ Destekleri ☐ Diğer (Belirtiniz)...

5. Hangi kurum/kurumlar tarafından sağlanan teşviklerden yararlanıyorsunuz?

☐ TÜBİTAK ☐ TTGV ☐ KOSGEB ☐ Turizm Bakanlığı ☐ Sanayi Bakanlığı
☐ Tarım Bakanlığı ☐ AB Fonları ☐ Ekonomi Bakanlığı ☐ Kalkınma Ajansları
☐ Enerji ve Tabi Kaynaklar Bakanlığı ☐ Diğer (Belirtiniz)...

6. Hangi destek unsur veya unsurlarından yararlandınız?

☐ KDV İstisnası ☐ Faiz Desteği ☐ Vergi İndirimi ☐ KDV İadesi
☐ Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği ☐ Gümrük Vergisi Muafiyeti
☐ Yatırım Yeri Tahsisi ☐ Diğer (Belirtiniz) ...

7. Teşvik Yasasından önce Sivas'ta bir işletmeniz var mıydı?

☐ Evet ☐ Hayır

Aşağıdaki ifadelerden her birini okuduktan sonra, bu ifadeye ne ölçüde katıldığınızı gösteren sütuna ait olan ve ifadenin hizasında bulunan kutucuğu işaretleyiniz.

		Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
8.	Devlet tarafından sağlanan teşviklerle ek yatırım yaptık/ yapmayı düşünüyoruz.					
9.	Devlet teşvikleri sonucunda ciromuzda artış meydana geldi.					
10.	Devlet teşvikleri sonucunda finansman ihtiyaçlarımızı daha rahat karşıladık/karşılayabiliriz.					
11.	Mevcut teşvik yasaları hakkında yeterli derecede bilgilendiriliyoruz.					
12.	Teşvik politikaları Sivas ilinde yeni sektörlerle hareket getirmiştir.					
13.	Teşvik politikaları kayıt dışı istihdamı azaltmıştır.					
14.	Teşvik politikaları yatırımları Sivas iline çekmiştir.					
15.	Teşvik politikalarının uygulanmasında bürokratik engellerle karşılaşmıyoruz.					
16.	Yaralandığımız teşvik unsurları sermaye ihtiyacımızı azalttı.					
17.	Yaralandığımız teşvik unsurları vergi yükümüzü azalttı.					
18.	Yaralandığımız teşvikler, pazar payımızda artış meydana getirdi.					
19.	Yaralandığımız teşvikler, karlılık düzeyimizde artış meydana getirdi					
20.	Yaralandığımız teşvikler, maliyetlerimizde azalış meydana getirdi.					
21.	Yaralandığımız teşvikler, personel sayımızda artış meydana getirdi.					
22.	Yaralandığımız teşvikler, rekabet gücümüzde artış meydana getirdi.					
23.	Yaralandığımız teşvikler, satış gelirlerimizde artış meydana getirdi.					
24.	Yaralandığımız teşvikler, üretim kapasitemizde artış meydana getirdi.					
25.	Yaralandığımız teşvikler varlıklarımızda (makine, teçhizat, bina, demirbaş v.s) artış meydana getirdi.					

**26. Sizce maliyetleri azaltıcı yönde etki yapan en önemli destek unsuru hangisidir?
(Devlet teşviklerinin maliyetleri azaltıcı yönde bir etkiye sahip olduğunu düşünüyorsanız bu soruya cevap veriniz.)**

- ☐ Faiz Desteği ☐ Vergi İndirimi ☐ Yatırım Yeri Tahsisi
☐ Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği ☐ Diğer (Belirtiniz) ...

27. Teşvik politikalarının en önemli avantajı sizce nedir?

- ☐ İşçilik ve diğer maliyetleri azaltmıştır.
☐ Rekabet gücünü olumlu yönde etkilemiştir.
☐ Pazar payını arttırmıştır.
☐ Verimlilik artışını etkilemiştir.
☐ Yeni yatırım düşüncelerini ortaya çıkarmıştır.

28. Teşvik yasası sona erdiğinde ne yapmayı planlıyorsunuz?

- ☐ Bölgede kalıp yatırıma devam etmek
☐ Yatırımı daha uygun bir bölgeye taşımak
☐ Yatırımı sonlandırmak

29. Yatırımı destekleme teşviklerinin yatırımın hangi aşamasında verilmesini uygun buluyorsunuz?

- ☐ Yatırımın başlangıcında ☐ Yatırımın her aşamasında
☐ Yatırım tamamlandıktan sonra

Katılımınız için teşekkür ederiz.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKAL, Zühal (1992), *İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi*, Ankara: MPM (Milli Prodüktivite Merkezi) Yayınları.

AKAL, Zühal (1994), *İmalatçı Kamu Kuruluşlarında İşletmeler Arası Toplam Performans, Verimlilik, Karlılık, Maliyet Karşılaştırmaları*, Ankara: MPM Yayınları.

AKAL, Zühal (1996), *İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi*, Ankara: MPM Yayınları.

AKAY, Hüseyin (2009), *Türk Turizm Sektöründe Teşvikler ve TMS 20 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

AKGÜÇ, Öztin (1994), *Finansal Yönetim*, 6. Baskı, İstanbul Muhasebe Enstitüsü Yayın No:63.

AKTAN, Can (2001), *Teşvik Kollamacılık, Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri*, Ankara: Hak- İş Yayınları.

ALDEMİR, M. Ceyhan (1985), *Örgütler ve Yönetimi: Makro Bir Yaklaşım*, İzmir: Bilgehan Basımevi.

ALPUGAN, Oktay, DEMİR, M. Hulusi, OKTAV, Mete, ÜNER, Nurel (1993), *İşletme Ekonomisi ve Yönetimi*, 3. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

ATAMAN A., Başak, AKAY, Hüseyin (2004), *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

ATAMAN A., Başak, GÜRBÜZ, Gökçen, ÇAKICI, Cemal (2006), *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, İstanbul: Beta Yayınevi.

BAYÜLKEN, Yavuz, KÜÇÜKOĞLU, Cahit (2012), *Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi İşletmeleri (KOBİ’ler)*, Ankara: Yayın No: MMO/583.

CHUNG, Kae H., MEGGINSON, Leon C. (1981) *Organizational Behavior: Developing Managerial Skills*. New York: Harper & Row,

ÇAKICI, Latif (1973), *Sanayi İşletmelerinde Rantabilite ve Rantabilite İle İlgili Sorunlar*, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Yayınları.

DURAN, Mustafa (1998), *Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Politikaları (1968-1998)*, Ankara: T.C Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü.

DURAN, Mustafa (2003), *Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları*, Hazine Müsteşarlığı Araştırma ve İnceleme Dizisi, No:33.

EYMEN, U. Erman (2007), SPSS Kullanma Kılavuzu, İstatistik Merkezi Yayın No: 1 Ekim.

EYUBOĞLU, Dilek (2003), *2001 Krizi Sonrasında İşsizlik ve Çözüm Yolları*, Ankara: MPM Yayın No:674.

GÜLHAN, Tahsin (2003), *Araştırma Teknikleri*, İstanbul: Yeni Asya Yayınevi.

GÜNAY, S. Gökhan (2012), Finansal Analiz ve Finansal Analiz Araçları-Finansal Yönetim, İstanbul: Lisans Yayıncılık.

İNCEKARA, Ahmet (1995), *Türkiye’de Teşvik Sistemi (Genel Değerlendirme)*, İstanbul: İTO Yayın No: 1995-10.

İstanbul Ticaret Odası (İTO), (2007), *Türkiye İçin Model Olabilecek Ülkelerde Uygulanan Teşvik Uygulamaları ve Ülkemizde Uygulanabilirliği*, İstanbul: Yayın No: 2007-51.

İŞÇİL, Necati (1973), *İstatistik Metotları ve Uygulamaları*, Ankara: A.İ.T.İ.A.

KUTLUATA, Münir (1954), *İşletmelerde Prodüktivite- Rantabilite İlişkileri*, İstanbul: Reklam Yayınları.

LEBLEBİCİ, Fatih (2002), *Devlet Yardımlarının Uygulanmasının Maliyeti ve Ekonomik Göstergelerle Mukayesesi*, İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Sanayi Dairesi Başkanlığı, DPT.

MUCUK, İsmet (1993), *Modern İşletmecilik*, İstanbul: Der Yayınları.

OLUÇ, Mehmet (1963), *İşletme Organizasyonu ve Yönetimi*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.

ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan, KARAPINAR, Aydın (2014), *Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları*, Ankara: Gazi Kitabevi.

ÖZDAMAR, Kazım (2004), *Paket Programlar ile İstatiksel Veri Analizi*, Eskişehir: Kaan Kitabevi, Genişletilmiş 5. Baskı.

PARKİN, Michael, MİCS (1996), Macraebono, Addison- Wesley Publishing Company, U.S.A.

SABUNCUOĞLU. Zeyyat (2001), *İşletme*, Bursa: Ezgi Yayınları.

SEVİLENGÜL, Orhan (2009), *Genel Muhasebe*, 15. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

ŞENOL, Şanslı (2008), *Tanımlayıcı İstatistik*, İstanbul: Nobel Yayınları.

URAL, Ayhan, KILIÇ, İbrahim (2005), *Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS İle Veri Analizi*, Ankara: Detay Yayıncılık.

SÜRELİ YAYINLAR

ACAR, Mustafa (2003) "*Tarımsal İşletmelerde Finansal Performans Analizi*", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 20, Ocak-Haziran.

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

AKDOĞAN, Nalan (2010), "*Kobi Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bir Bakış ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı*", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak, Sayı:30.

BAŞPINAR, Ahmet (2004), "*Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Genel Bir Bakış*", Maliye Dergisi, Mayıs-Ağustos, Sayı:146.

BAYYURT, Nizamettin (2011), "*İşletmelerde Performans değerlemenin Önemi ve performans Göstergeleri Arasındaki İlişkiler*", Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi, 53.

BOSTANCI, Serpil (2002), "*Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu*", Mali Çözüm Dergisi, Nisan-Haziran, Sayı:59.

BRİGNALL, Stan, BALLANTİNE, Joan (1996), "*Performance Measurement in Service Businesses Revisited.*", International Journal of Service Industry Management Cilt:1, Sayı:7.

ÇİLOĞLU, İsmail (2000), "*Teşvik Politikalarının Yönlendirme Gücü*", Hazine Dergisi, Sayı:13.

DEMİREL U., Burcu, GÜRSOY Kemal (2011), "*KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (Kobi TFRS) Tam Set TFRS İle Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi*", Mali Çözüm Dergisi, Ocak- Şubat.

DESS, Gregory G., ROBINSON Richard B. (1984), "*Measuring Organizational Performance in The Absence Of Objective Measures: The Case Of The Privately-Held and Conglomerate Business Unit*", Strategic Management, Journal 5.3.

DİLANTHİ, Amaratunga, BALDRY David, SARSHAR, Marjan (2000), "*Assessment Of Facilities Management Performance–What Next?*", Facilities, Cilt1, Sayı:18.

ELİTAŞ, Cemal, AĞCA, Veysel (2006), "*Firmalarda Çok Boyutlu Performans Değerleme Yaklaşımları: Kavramsal Bir Çerçeve*" Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Cilt:2, Sayı:8.

ERDOĞAN, Murat, DİNÇ, Engin (2009), "*Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi*", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:43.

EROL F., Meral, CİNİT, Hasan (2013), “*Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeyinin Tespitine Yönelik Uygulama (Eskişehir İli Örneği)*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz.

GÜCENME, Ümit, ERTAN, Yasemin (2012), “*Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye’deki Durum*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak, Sayı:53.

HELVACI, M. Akif., (2002), “*Performans Yönetimi Sürecinde Performans Değerlendirmenin Önemi*”, Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi, Cilt: 35, Sayı: 1-2.

KAYALI, Nilgün, TERİM, Burak (2012), “ *TMS 20 Standardına Göre Devlet Teşviklerinin ve Devlet Yardımlarından Sağlanan Desteklerin Muhasebe Açısından İncelenmesi*”, Dayanışma Dergisi 115

KAYNAK, Hale (2003), “*The Relationship Between Total Quality Management Practices And Their Effects On Firm Performance.*” Journal Of Operations Management , Cilt:4, Sayı: 21, s. 405-435.

KILIÇ, Mustafa, ERKAN, Volkan (2006); “ *Stratejik Planlama ve Dengeli Performans Yönetimi Yaklaşımları Bir Arada Olabilir Mi?* ”, Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitimi Fakültesi Dergisi, Cilt: 2.

KOÇ Y., Yüksel (2001), “*Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları*”, Muhasebe ve denetime Bakış Dergisi, Ekim, Sayı:5.

KOÇ Y., Yüksel (2002), “*Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması*”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Haziran, Cilt:4, Sayı:2.

KUBALI, Derya (1999), “*Performans Denetimi*”, Amme İdaresi Dergisi Cilt:1, Sayı:32, s.31-62.

MİKAİL, Erol, ATMACA, Metin, ÖZTÜRK, Seçil (2011), “*Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Ölçülmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma*”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı:13.

ÖZDEMİR, F. Serkan (2012), “*Kobiler için Finansal Raporlama Standardı ve mali Müşavirlerin Uygulama Öncesi İlgi Düzeylerine Yönelik Ampirik Bir Araştırma*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Kasım.

ÖZDEVECİOĞLU, Mahmut (1999),”*Örgütsel Etkinlik*”, Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:8.

ÖZGENER, Şevki (2003), “*Büyüme Sürecindeki KOBİ’lerin Yönetim ve Organizasyon Sorunları: Nevşehir Un Sanayi Örneği*”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:..20.

POLAT, Çetin (2004), “Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Politikaları”, E-Yaklaşım, Ağustos, Sayı:140.

RAY, Martin (1997), "Do We Practise Quality Principles In The Performance Measurement Of Critical Success Factors?" Total Quality Management Cilt:6, Sayı:8.

SUWIGNJO, Patdono, BİTİTCİ, Umit S., CARRİE, Allan S. (2000), "Quantitative Models For Performance Measurement System." International Journal of Production Economics, Cilt:1, Sayı: 64.

ŞAHİN, Mehmet, UYSAL Özge (2011), “Bölgesel kalkınma Çerçevesinde Yatırım Teşviklerinin Shift-Share Analizi”, Maliye Dergisi, Ocak- Haziran, Sayı:160.

TEKİN, Ahmet (2006), “Vergisel Teşvikler ve Ekonomik Etkileri”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:16.

TEKSEN, Ömer (2010), “TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri İle Türkiye’de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve Vergi Açısından İncelenmesi”, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, İstanbul, Cilt:XXIX, Sayı: II.

ULUSAN, Hikmet (2008), “Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Temmuz Cilt: 22, Sayı: 2.

VENKATRAMAN, Natarjan, RAMANUJAM, Vasudevan. "Measurement Of Business Performance in Strategy Research: A Comparison Of Approaches." Academy Of Management Review Cilt:4, Sayı:11.

YAZICI, Mehmet (2003), “Muhasebe Standartlarının Tanımı”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan, Sayı:18.

ZEYTİNOĞLU, Emin (2015), "14. Devlet Teşvik ve Yardımlarının Tms 20 Kapsamında Muhasebeleştirilmesine Yönelik Değerlendirmeler." Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 45.

TEZLER

AKKAYA, Serkan (2006), *AB ve Türkiye’de Devlet Yardımları ve Ekonomik Etkileri*, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

KADRİZADE, Rüya (1986), *İşletmelerde Büyüme ve Türkiye’deki İşletmelerde Büyüme Büyüklük ve Karlılık İlişkileri*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

KÜLAHÇI, Emel (1988), *Büyümeyi Amaç Edinen İşletmelerde Finansal Yapı Dengesi, Sorunlar ve Örnek Bir Uygulama*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

ÖZKÖK, Yıldız (2009), *Türkiye’de Yatırım Teşviklerinin Bölgesel Gelişmişlik Bazında Değerlendirilmesi*, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

UTKAN, Umut (2010), *Likidite Kısıtlamaları Altında Finansal Varlık Fiyatlaması*, Kadir Has Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

YILDIRIM, Hayrettin (2010), *Kobilerin Finansmanında Teşviklerin Yeri ve Önemi Kayseri’de Teşvik Uygulamaları*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

İNTERNET KAYNAKLARI

<http://www.baka.org.tr>, Erişim Tarihi: 10.03.2013

<http://www.blksmmmo.org.tr>, Erişim Tarihi: 27.09.2013

<http://www.canaktan.org/din-ahlak/rant-kollama/plutokrasi.htm>, Erişim Tarihi: 18.12.2013 (AKTAN, Can. “Plütokrasi ve Teşvik Kollamacılık”)

<http://www.csgeb.gov.tr>, Erişim Tarihi: 20.09.2013

<http://www.ekonomi.gov.tr>, Erişim Tarihi: 25.09.201

<http://www.gib.gov.tr>, Erişim Tarihi: 18.09.2013

<http://www.idc.sdu.edu.tr/tammetinler/yonetim/yonetim11.pdf>, Erişim Tarihi: 28.11.2013 (ELEREN, Ali, SOBA, Mustafa (2009), “İşletmelerde Çok Boyutlu Performans Ölçümü ve Uşak Deri Sektöründe Bir Uygulama, I.”, Uluslararası Davraz Kongresi)

<http://www.invest.gov.tr>, Erişim Tarihi:27.10.2013

<http://www.kaynak.unak.org.tr/bildiri/unak06/u06-18.pdf>, Erişim Tarihi: 27.11.2013 (ÇAKMAK, Nermin, OCAKLI, Emre (2006), “Performans Değerlendirmesi Gereklidir? Neden?”)

<http://www.kpmg.com.tr>, Erişim Tarihi:18.09.2013

<http://www.kulturvarliklari.gov.tr>, Erişim Tarihi: 24.11.2015

<http://www.tesvik.gov.tr>, Erişim Tarihi: 03.04.2013

DİĞER KAYNAKLAR

10 Ocak 1961 tarih ve Sayı : 10703-10705 sayılı Resmi Gazete: *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu*

16 Haziran 2006 tarih ve 26200 sayılı Resmi Gazete: *5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu*

18 Kasım 2005 tarih ve 25997sayılı Resmi Gazete: *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik*

19 Haziran 2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazete: *Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında 2012/3305 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı*

20 Haziran 2012 tarih ve 28329 sayılı Resmi Gazete: *Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2012/1 sayılı Tebliğ*

6 Ocak 1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete: *193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu*

AKDOĞAN, Uğur (2011), “*Türkiye Coğrafyasında Uygulanan Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımlarının Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Analizi*”, Sinop: 1. Türk Coğrafyasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Sempozyumunda Bildiri.

KOBİ TFRS “*Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı*”

TMS 20 “*Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*”