

Turizm Sektöründe Devlet Teşviklerinin TMS-20, BOBİ FRS ve MSUGT Açısından Değerlendirilmesi Muhasebeleştirilmesi ve Karşılaştırılması¹ (TMS-20 of Government Incentives in Tourism Sector, Evaluation of BOBİ FRS and MSUGT Accounting and Comparison)

Bengü AÇIK ATEŞ^a Seval ELDEN ÜRGÜP^b

^a Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas, Türkiye. benguacik@gmail.com

^b Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Sivas, Türkiye. sevaelden@hotmail.com

MAKALE BİLGİSİ	ÖZET
Anahtar Kelimeler: Turizm Devlet Teşvik BOBİ FRS TMS-20 MSUGT	Amaç – Ülkenin kalkınması, ekonomik olarak düzen ve istikrarın sağlanması, uluslararası alanda rekabet edebilme gücüne sahip olabilmesi için devletin yardım ve desteğine ihtiyaç duyulur. Bu desteğe ihtiyaç duyulan sektörlerden birisi olan turizm sektörünün, yatırım maliyeti yüksek bir sektör olduğunu göz önünde bulundurursak devlet teşviklerine duyulan ihtiyaçta artmaktadır. Ayrıca turizm sektörü hizmet odaklı bir sektördür olduğundan diğer sektörlerle göre daha maliyetlidir. Bu nedenle turizm odaklı olarak devlet birçok teşvik vermektedir. Çalışma içerisinde yer alan enerji ile ilgili teşviklerin BOBİ FRS, TMS-20, MSUGT raporlama sistemlerine göre nasıl muhasebeleştirildiği ve aralarındaki farklılıkların neler olduğunu gösterilmesi amaçlanmıştır. Yöntem – Çalışma da Mersin ilinde bulunan otelin kullanmış olduğu raporlama sistemlerine göre muhasebeleştirdikleri teşvikleri örneklenilerek açıklamak ve karşılaştırmak amaçlanmıştır. Devletin turizm sektörüne vermekte olduğu teşvikleri ve bu teşvikler hakkında bilgilendirme yaparak BOBİ FRS, TMS-20, MSUGT raporlama sistemlerinin karşılaştırmalı olarak nasıl muhasebeleştirildiği hakkında bilgiler verilmiştir. Çalışmada kullanılan otel işletmesinde enerji teşviki ile ilgili yapılan giderler, raporlama sistemlerine göre ayrı ayrı muhasebeleştirilerek kayıtlar ile örneklenilip karşılaştırılmıştır. İşletmeden alınan muhasebe kayıtları BOBİ FRS, TMS-20, MSUGT'e göre ayrı ayrı raporlanarak aralarındaki benzerlik ve farklılıklara değinilmektedir. Bulgular – Kullanılan muhasebe hesapları, raporlama sistemlerine göre değişkenlik göstermiştir. Yevmiye kayıtlarında da net bir şekilde bu değişkenlikler görülmektedir. Turizm teşviklerinin gelirden kayıt edildiği raporlama sistemlerinin çoğunlukta olduğu dikkat çekmektedir. Sermaye yaklaşımının benimsendiği raporlama sistemlerinde fonlar ve öz kaynaklar gibi sermayeye yönelik hesaplar daha ağırlıklı kullanılmaktadır. Teşviklerin doğru ve anlaşılır kayıt edilmesi ve raporları inceleyecek yetkili kişilere şeffaf bilgi vermesi, her bir raporlama sistemine göre inceleme yapıp önerilerde bulunulması amaçlanmıştır. Verilen işletme örneğinde finansal raporlama çerçevesinde bulunan benzer ve farklı raporlama yöntemleri ele alınmış, bu raporlama yöntemleri hakkında yorumlar yapılmıştır. Tartışma – İşletmeler açısından doğru ve şeffaf bilgiler ile devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi çok önemlidir. Teşvikler turizm firmalarında gelir olarak muhasebeleştirildiğinde kar gibi görünür. Bu sebeple firmanın raporlamalarını takip eden yetkili kişilere kar olduğundan fazla görünecektir. Satışlardan elde edilen brüt kar finansal tablolara yansiyacaktır. Bu durumda devletten alınan teşvikin öz kaynaklarda takip edilmesi ya da duran varlığın maliyetinden düşülmesi önerilebilir. TMS-20'de gelir yaklaşımı ve sermaye yaklaşımı olarak iki ayrı raporlama yöntemi vardır. TMS-20' de yer alan sermaye yaklaşımına göre özel fonlara aktarılması daha sağlıklı bilgi verilmesini sağlayacaktır.
Gönderilme Tarihi 8 Ocak 2022 Revizyon Tarihi 4 Eylül 2022 Kabul Tarihi 10 Eylül 2022	
Makale Kategorisi: Araştırma Makalesi	

ARTICLE INFO	ABSTRACT
Keywords: Tourism Government Incentive BOBİ FRS TMS-20 MSUGT	Purpose – In order for our country to develop, ensure economic order and stability and have the power to compete in the international arena, the help and support of the state is needed. Considering that the tourism sector, which is one of the sectors in need of this support, is a sector with a high investment cost, the need for government incentives increases. In addition, since the tourism sector is a service-oriented sector, it is more costly than non-service-oriented sectors. For this reason, there are many incentives provided by the tourism-oriented government. In this study, it is aimed to show how the energy incentive, which is included in these incentives, is accounted for according to BOBİ FRS, TMS-20, MSUGT reporting systems and what the differences are between them.

¹ Bu çalışma Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalında yazılan Yüksek Lisans tezinden üretilmiştir.

Önerilen Atıf/Suggested Citation

Açık Ateş, B., Elden Ürgüp, S. (2022). Turizm Sektöründe Devlet Teşviklerinin TMS-20, BOBİ FRS ve MSUGT Açısından Değerlendirilmesi Muhasebeleştirilmesi ve Karşılaştırılması, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 14 (3), 1890-1903.

Received 8 January 2022
Revised 4 September 2022
Accepted 10 September
2022

Design/methodology/approach – In the study, it is aimed to explain and compare the incentives that the hotel business in Mersin has accounted according to the reporting systems it has used over the years. By informing about the incentives given by the government to the tourism sector, information was given about how BOBI FRS, TMS-20, MSUGT reporting systems should be accounted for comparatively. In the hotel business we have given as an example, the accounting records of the expenses related to energy incentives are exemplified and compared according to the reporting systems. Accounting records taken from the enterprise are reported separately according to BOBI FRS, TMS-20, MSUGT, and the similarities and differences between them are mentioned.

Article Classification:
Research Article

Findings – The accounting accounts used varied according to the reporting systems. These variations are also clearly seen in the journal entries. It is noteworthy that the reporting systems in which tourism incentives are added to income are in the majority. In reporting systems where the capital approach is adopted, capital-oriented accounts such as funds and equities are used more heavily. It is aimed to examine and make suggestions according to each reporting system in order to ensure that the incentives are correct and understandable and that they provide transparent information to the authorized persons who will examine the reporting. In the given business examples, similar and different reporting methods within the framework of financial reporting were discussed and comments were made about these reporting methods.

Discussion – It is very important for businesses to account for government incentives by providing accurate and transparent information. When incentives are accounted for in revenue in the tourism company, they may appear as profits and may appear more than profits to authorized persons who follow the company's reports. Gross profit from sales will be reflected in the financial statements. In such a case, it may be suggested to monitor the incentive received from the government in own resources or to deduct it from the cost of the fixed asset. There are two separate reporting methods in TAS-20 as income approach and capital approach. Transferring it to private funds according to the capital approach in TAS-20 will provide more reliable information.

1. Giriş

Küreselleşen dünya ile ülkelerin ekonomik kalkınmalarında devlet teşvikleri önemli rol almaya başlamıştır. Gelişmiş ülkeler rekabeti korumak, bölgesel dengesizlikleri gidermek, işsizliği azaltmak vb. politikalar uygularken Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler yatırım, istihdam gibi teşvik araçlarıyla ekonomiyi canlı ve güçlü tutmayı amaçlar (Altınkaynak, Doğan, 2020: 80) Teşvik 'belirli bir sosyal ve iktisadi amaca ulaşabilmek için maddi destek ve hukuki kolaylıklar biçiminde verilen ödül' olarak tanımlanmıştır (www.tcmb.gov.tr). Ülkemizde vergi muafiyeti, istisnası, vergi indirimi, düşük vergi oranları, vergi tatilleri, vergi ertelemeleri, vergi afları, vergi yapılandırılmaları gibi teşvikler uygulanmaktadır (Yoruldu 2020:60). Bu doğrultuda Turizm ve Kültür Bakanlığı'nın 2364 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle turist sayısı ve turizm gelirlerinde artış kaydedilmiştir. Ülkenin turizm talebine ve bölgelere göre yapılacak olan yatırımların belirlenmesi, bu yatırımlara karşılık olarak devletten alınacak teşvikler ile ilgili bilgilendirmeler yapılmaktadır. Yatırım yerinin büyüklüğünü etkilemek amacıyla yapılabileceği gibi bölgeler arasındaki gelişmişlik düzeyini azaltmakta amaçlanmaktadır. İstihdama yönelik olarak enerji sektörüne teşvikler daha çok ön plana çıkmaktadır. Turizm sektörü hizmet sektörü olarak faaliyet göstermektedir. Ülkemizde yapılan turizm faaliyetleri sayesinde döviz girdisi, sosyo-ekonomik farklılıkların oluşmasının engellenmesi, doğal ve tarihi yerlerin bir değere kavuşması, vergi değerlerinin artması açısından ülke ekonomisine önemli derecede katkıda bulunan bir sektördür. Yapılan muhasebeleştirilmelerde genel olarak gelirden kayıt altına alındığı ve vergilendirme de ne gibi etkiler yaratacağından bahsedilmiştir. TMS-20 Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması olarak adlandırılmaktadır (Karataş, Tetik 2018:6). BOBİ FRS Avrupa Birliği düzenlemeleriyle ve uluslararası muhasebe ve finansal raporlama sistemleriyle uyumludur. Büyük ve orta ölçekli işletmelerde bulunmayan detaylardan arındırılarak dili anlaşılır, yalın ve sade bir raporlama sistemi oluşturulmuştur (Doğan 2018: 118). Verilen teşviklerin BOBİ FRS, TMS-20 ve MSUGT açısından örnekte yapılan yevmiye kayıtlarının benzerlik ve farklılıklarının karşılaştırması yapılarak önerilerde bulunulmuştur. BOBİ FRS ve TMS-20 gelir yaklaşımına göre yevmiye kayıtlarında gider esasını kullanılırken, TMS-20 sermaye yaklaşımına göre yapılan yevmiye kaydında teşvik sermaye olarak 549-Özel Fonlar hesabında muhasebeleştirilir. MSUGT'de ise aynı şekilde gider esasına göre muhasebeleştirme yapılmaktadır. Yapılan araştırmada kullanılan raporlama sistemlerinde ne gibi farklılıklar ve ne gibi benzerlikler olduğu ele alınmıştır. İşletmenin turizm alanında aldığı teşviklere değinilmiştir. Bu teşviklerin işletmeyi ne kadar kalkındırdığı, istihdama ne gibi katkısı olduğu hakkında bilgi sahibi olunmasını sağlamıştır. Turizm teşviklerinin ülkemiz açısından işletmeler ve işletme sahipleri açısından önemi vurgulanmak istenmiş, aynı zamanda işletme sahiplerinin devletten aldığı teşvikleri muhasebeleştirirken kullanılan hesapların göstermiş olduğu değişkenlikler ve benzerlikler konusunda da önerilerde bulunulmak amaçlanmıştır.

2.Literatür Taraması

Barton, Jan ve Gregory (2004) raporlama standartlarında şeffaflık önlemlerinden bahsedilmektedir. Tablo verilerinin ayrıştırılması konusunda detay verirken daha kısıtlı finansal raporlama bilgi güvenilirliğini artırabilir. Güvenilir olmayan finansal raporlama yöneticilerin yatırımcılar için gelir ve net varlıklarını yükseltmeye çalıştıkları düşüncesini akla getirebilmektedir.

Toker (2007) Bu çalışmada turizm işletmelerine sağlanan teşviklere yer verilmiştir. Teşvik sisteminin tarihsel gelişimi ile ilgili bilgiler verilmiştir. İşletmede devir yapıldığında teşvikler hakkında neler yapılması gerektiği gösterilmiştir. Teşvikin temel amacı olan kıt kaynakların seçilerek ekonomik anlamda fayda sağlaması istihdam ve ihracatın artırılması hedef alınmıştır.

Kavcar (2011) TMS-20 Standardı kapsamında birçok yatırımcıya, işletmeye sağlanan destek ile yatırımda, kalkınmada, üretimde halkın refah seviyesini yükselterek devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını göstermiştir. Örnek işletme ile çalışma yapılmış ve ihracat teşvikleri, vergisel teşvikler, Ar-Ge teşvikleri, yatırım teşvikleri ile ilgili açıklamalar yapılmıştır.

Özer (2015) altıncı bölgede uygulanan devlet teşvikleri ile Mardin ilinde yapılan turizme yönelik devlet teşvikleri açıklanmıştır. Mardin'in turizm açısından önemli bir il olduğu ancak sürdürülebilir turizm anlamında gelişmesi gerektiği vurgulanmıştır. Kentsel alt yapı, hizmet alanındaki kişilere eğitim teşviki gibi iyileştirmeler yapılması gerektiğinden bahsedilmiştir. Mardin ilinin ihtiyacı olan teşvikler ve bu teşviklerin TMS-20 kapsamında muhasebeleştirilmesi açıklanmıştır.

Onocak (2018) devlet teşviklerinde KAYİK'ler muhasebeleştirilirken TMS-20 kapsamına alınmamaktadır. Bağımsız denetime tabi olan işletmelerde TMS-20, BOBİ FRS'deki muhasebeleştirilmeler açıklanırken, 1 sıra Nolu MSUGT'de bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler açıklanmış ve muhasebeleştirilmiştir.

Altınkaynak ve Doğan (2020) turizm işletmelerinde alınan devlet teşviklerinin ilgili kişilere, işletme hakkında fikir sahibi olmak isteyen kişilere teşviklerin en şeffaf ve güvenilir şekliyle gösterilmesi için uygun raporlamanın nasıl sağlanacağı açıklanmıştır. BOBİ FRS, TMS-20, MSUGT hükümlerine göre nasıl muhasebeleştirileceğinden bahsedilmiştir.

Kendir ve Ateş (2020) yapılan proje ile sağlanan teşvikin BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye göre muhasebeleştirilmesinde farklılık gösterdiğini açıklamaktadır. AR-GE için yapılan giderlerin muhasebeleştirilmesinde benzerlik olduğuna dikkat çekilmiştir. Proje aşamasında ve projeye başlanmadan önce de kullanılan teşviklerin muhasebeleştirilmesinde TMS/TS ve BOBİ FRS hükümleri arasında farklılık olduğu görülmektedir.

Dinç ve Yıldırım (2020) doğrudan teşviklerin 602 Diğer Gelirler hesabında izlendiği satışlar dışında olanların ise 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabında muhasebeleştirildiği görülmektedir. Devlet teşviklerinin istihdamı artırması, kamu ekonomisinin büyümesini desteklemesi amacıyla verildiği gözlemlenmektedir.

Onur (2020) devlet teşvikleri makul bir güvence olmadıkça finansal tablolara alınmamaktadır. İşletmenin kendisine bağlanan koşullara uyması halinde finansal tablolarda yerini alabilir. Devletin vermiş olduğu teşvikleri yerine getirmeyen bir işletme hibe almaya hak kazanmamaktadır. Yapılan diğer araştırmalardan farklı olarak tek tek bütün raporlama sistemlerinde uzun vadede ve kısa vadede verilen teşviklerin hangi hesap kodlarıyla muhasebeleştirildiğini ve aradaki farkların veya benzerliklerin neler olduğuna değinilmiştir. Ayrıca gelirden muhasebeleştirilmenin ve sermayede muhasebeleştirilmenin ne gibi farklılıklar doğuracağı konusunda da belirli noktalara değinilerek, finansal raporlamaların hassasiyetinin, öneminin, şeffaf ve güvenilir olmasının ne kadar önemli olduğu konusunda vurgular yapılmaktadır.

3.YÖNTEM

3.1. Araştırmanın Modeli

Açık Turizm A.Ş Mersin'in Aydincik ilçesinde 2011 yılında kurulan 2 yıllık AR-GE çalışması sonucu 2013 yılında faaliyete geçen 5 yıldızlı bir oteldir. Açık Turizm 12 çalışanlı bir Anonim Şirkettir. On tane işçi asgari ücret üzerinden maaş almakta, bir işletme müdürü ve bir satış danışmanı da diğer ücretli olarak çalışmaktadır.

Otelin bulunduğu yer 10 yıllığına yatırım yeri tahsisi adlı devlet teşviki ile alınmıştır. Otel içerisinde bulunan jeneratör, havuz devir daim makinesi, büyük işlevli kahve makineleri gibi büyük çapta kullanılan makine ve teçhizatlar için 5 yıllığına devletten teşvik alınmıştır. 5084 sayılı kanun ile %20 oranında elektrik teşvikinden yararlanmıştır. Yurtdışı reklamlarında ve yurtdışı fuarlarına katılımda turizmde ülkemize katkıda bulunmak amacıyla %50 oranında reklam teşvikinden yararlanmıştır. Sigorta primi işveren desteği almıştır. Açık Turizm işletmesinin devletten aldığı elektrik teşvikinin yevmiye kaydı örnekler ile gösterilmiştir. Her bir yevmiye kaydının TMS-20, BOBİ FRS, MSUGT açısından karşılaştırılmasını ve bu karşılaştırma sonucu yevmiye kayıtlarında ne gibi benzerlikler veya ne gibi farklılıklar olduğunu inceleyeceğiz.

3.2. Veri Toplama Aracı ve Veri Seti

Çalışma kapsamı içerisinde TMS-20, BOBİ FRS, MSUGT hükümlerine yer verilmiştir. Bu hükümler çerçevesinde muhasebe hesapları kullanılmıştır. Kullanılan muhasebe hesapları içerisinde raporlamalara göre muhasebe hesaplarında farklılıklar olduğu görülmüştür. İşletme hakkında bilgi sahibi olmak isteyen yetkili kişilere şeffaf, güvenilir ve doğru bilginin verilmesinin önemi vurgulanmıştır.

3.3. Verilerin Analizi

Yapılan araştırmada kullanılan raporlama sistemlerine göre ne gibi farklılıklar ve ne gibi benzerliklerle muhasebeleştirme yapıldığı ele alınmıştır. Çalışma kapsamı içerisinde TMS-20, BOBİ FRS, MSUGT hükümlerine yer verilmiştir. İncelemeye BOBİ FRS ve MSUGT arasındaki fark ile başlanmıştır. Ardından TMS-20 ve MSUGT en sona da TMS-20 ve BOBİ FRS arasında karşılaştırmalar yapılmıştır. Bu hükümler çerçevesinde muhasebe hesapları kullanılmıştır.

3.4. Turizm Teşviklerinin BOBİ FRS ve MSUGT Açısından Karşılaştırılması

Açık Turizm işletmesinin aldığı teşviklerden biri olan enerji teşviki ile ilgili örnek verilmiştir. Verilen örnekte devlet teşviklerinin BOBİ FRS'ye göre ve MSUGT'e göre nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine yer verilmiştir. Örnekte işletmenin yevmiye kayıtlarıyla BOBİ FRS ile MSUGT arasında ne gibi farklılıklar bulunduğu karşılaştırılmaktadır.

BOBİ FRS'ye göre teşviklerin muhasebeleştirilmesi

Örnek: İşletmenin temmuz ayına ait elektrik fatura tutarı KDV dâhil 11.800 TL'dir. 5084 Sayılı Kanun'a başvurularak %20 oranında enerji teşvikinden yararlanılmasına karar verilmiştir (KDV oranı %18 olarak alınacaktır). Buna bilgilere göre TMS-20 gelir yaklaşımı standardına göre bu teşvikin yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır;

BOBİ FRS'ye göre;

Fatura geldiğinde yapılması gereken kayıt;

770-GENEL ÜRETİM GİDERİ HESABI	10.000	
-Temmuz Ayına ait Elektrik Faturası 10.000		
191-İNDİRİLECEK KDV	1.800	
381-GİDER TAHAKKUKLARI		11.800
-Temmuz Ayına Ait Elektrik Faturası 11.800		

İşletmeye fatura geldiğinde gider tahakkuku alacaklandırılarak yevmiye kaydı yapılmıştır.

B. Açık Ateş – S. Elden Ürgüp 14/3 (2022) 1890-1903

Fatura ödendiğinde yapılması gereken kayıt şu şekilde olmalıdır;

381-GİDER TAHAKKUKLARI -Temmuz Ayına ait Elektrik Faturası 11.800	11.800	
102-BANKALAR -Temmuz Ayına Ait Elektrik Faturası 11.800		11.800

Fatura bankadan ödenmiştir. Bu sebeple gider tahakkukunu bankayı alacaklandırarak kapatmış oluruz.

Teşvik verildiğinde yapılması gereken kayıt;

102-BANKALAR -Devletten alınan teşvik	2.000	
644-ESAS FAAL.DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR -Devletten Alınan Teşvik		2.000

Son olarak devlet işletmeye teşviki ödediğinde BOBİ FRS yöntemine göre esas faaliyet geliri olarak yevmiye kaydını yapılır.

MSUGT'e göre

Örnek: İşletmenin temmuz ayına ait elektrik fatura tutarı KDV dâhil 11.800 TL'dir.5084 Sayılı Kanun'a başvurularak %20 oranında enerji teşvikinden yararlanılmasına karar verilmiştir.(KDV oranı %18 olarak alınacaktır.) Buna bilgilere göre TMS-20 gelir yaklaşımı standardına göre bu teşvikin yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır;

Fatura geldiğinde yapılacak olan kayıt şu şekildedir;

770-GENEL ÜRETİM GİDERİ HESABI -Temmuz Ayına ait Elektrik Faturası 10.000	10.000	
191-İNDİRİLECEK KDV	1.800	
381-GİDER TAHAKKUKLARI -Temmuz Ayına Ait Elektrik Faturası 11.800		11.800

Fatura ödendiğinde yapılması gereken kayıt şu şekilde olmalıdır;

381-GİDER TAHAKKUKLARI -Temmuz Ayı Elektrik Faturası	11.800	
102-BANKALAR -Temmuz Ayı Elektrik Faturası		11.800

Teşvik alındığında yapılması gereken kayıt şu şekildedir;

102-BANKALAR -Enerji Teşviki	2.000	
602-DİĞER GELİRLER -Enerji Teşviki		2.000

İşletmeye fatura geldiğinde öncelikle tutar giderleştirilerek yevmiye kaydı yapılmalıdır. Bu kayıt BOBİ FRS ve MSUGT için aynıdır. Fatura ödendiğinde kullanılan ödeme yöntemi alacaklandırılır. Devlet turizm sektörüne %20 enerji teşviki vermekte ve bu teşviktan Açık Turizm yararlanmaktadır. Teşvik alındığı zaman ise yevmiye kaydı BOBİ FRS ve MSUGT için değişiklik göstermektedir. KDV hariç rakamın %20'si üzerinden devlet teşvik vermektedir. Verilen teşvik BOBİ FRS'de 644-Esas Faal.Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar hesabı alacaklandırılır. İşletmenin esas faaliyeti dışında olan ama olağan sayılan bir gelir olduğundan bu hesabın kullanılması işletmenin raporlanma kısmında yetkili kişilere doğru bilgi sunacaktır. MSUGT'de ise 602-Diğer Gelirler hesabı alacaklandırılır

3.5.Turizm Teşviklerinin TMS-20 ve MSUGT Açısından Değerlendirilmesi

Örnek: İşletmenin temmuz ayına ait elektrik fatura tutarı KDV dâhil 11.800 TL'dir.5084 Sayılı Kanun'a başvurularak %20 oranında enerji teşvikinden yararlanılmasına karar verilmiştir (KDV oranı %18 olarak alınacaktır). Buna bilgilere göre TMS-20 gelir yaklaşımı standardına göre bu teşvikin yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır;

TMS-20 Gelir Yaklaşımına göre;

Fatura geldiğinde yapılması gereken kayıt;

770-GENEL ÜRETİM GİDERİ -Temmuz ayı elektrik faturası	10.000	
191-İNDİRİLECEK KDV	1.800	
381-GİDER TAHAKKUKLARI		11.800

Faturanın yevmiye kaydında gider tahakkuku alacaklandırılarak tahakkuk kaydı yapılmış olur.

Fatura ödendiğinde yapılması gereken muhasebe kaydı;

381-GİDER TAHAKKUKLARI	11.800	
102-BANKALAR		11.800

İşletme teşvik aldığı zaman yapılacak olan muhasebe kaydı;

136-DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	2.000	
Enerji Desteği 10.000 TL		
602-DİĞER GELİRLER		2.000
Enerji Desteği 10.000 TL		

Fatura geldiğinde diğer yöntemlerde olduğu gibi burada da gider tahakkukuna yevmiye kaydı yapılır. Buradaki farklılık alınan teşvik çeşitli alacaklarda yevmiye kaydına alınır ve gelir olarak gösterilir.

TMS-20 Sermaye Yaklaşımına göre;

Örnek: İşletmenin temmuz ayına ait elektrik fatura tutarı KDV dâhil 11.800 TL'dir.5084 Sayılı Kanun'a başvurularak %20 oranında enerji teşvikinden yararlanılmasına karar verilmiştir (KDV oranı %18 olarak alınacaktır). Buna bilgilere göre TMS-20 gelir yaklaşımı standardına göre bu teşvikin yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır;

Fatura geldiğinde yapılması gereken kayıt;

746-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HİZMET MALİYETİ	10.000	
Temmuz Ayı Elektrik Faturası 10.000		
191-İNDİRİLECEK KDV	1.800	
381-GİDER TAHAKKUKLARI		11.800

Fatura banka aracılığıyla ödendiğinde yapılacak kayıt şu şekildedir;

381-GİDER TAHAKKUKLARI	11.800	
102-BANKALAR		11.800

İşletme %20 oranında devletten teşvik aldığı anda yapılması gereken kayıt şu şekilde olacaktır.

102-BANKALAR Enerji Desteği 2.000	2.000	
		2.000
549-ÖZEL FONLAR Enerji desteği 2.000		

TMS-20 Sermeye Yaklaşımı'na göre yapılan yevmiye kaydında ise teşviki gelir olarak kaydetmekten kaçınılır. İşletmenin karını olduğundan fazla göstereceği düşünülerek sermaye olarak özel fonlar yevmiye hesabında muhasebeleştirilir.

MSUGT'egöre ;

Örnek: İşletmenin temmuz ayına ait elektrik fatura tutarı KDV dâhil 11.800 TL'dir.5084 Sayılı Kanun'a başvurularak %20 oranında enerji teşvikinden yararlanılmasına karar verilmiştir (KDV oranı %18 olarak alınacaktır). Buna bilgilere göre TMS-20 gelir yaklaşımı standardına göre bu teşvikin yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır;

Fatura geldiğinde yapılacak olan kayıt şu şekildedir;

770-GENEL ÜRETİM GİDERİ HESABI -Temmuz Ayına ait Elektrik Faturası 10.000	10.000	
191-İNDİRİLECEK KDV	1.800	
381-GİDER TAHAKKUKLARI -Temmuz Ayına Ait Elektrik Faturası 11.800		11.800

Fatura bankadan ödendiğinde yapılması gereken kayıt şu şekilde olmalıdır;

381-GİDER TAHAKKUKLARI -Temmuz Ayı Elektrik Faturası	11.800	
102-BANKALAR -Temmuz Ayı Elektrik Faturası		11.800

B. Açık Ateş – S. Elden Ürgüp 14/3 (2022) 1890-1903

İşletme %20 oranında devletten teşvik aldığı anda yapılması gereken kayıt şu şekilde olacaktır.

102-BANKALAR -Enerji Teşviki	2.000	
602-DİĞER GELİRLER -Enerji Teşviki		2.000

TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması'nda iki yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar gelir yaklaşımı ve sermaye yaklaşımıdır. Gelir yaklaşımına göre yapılan kayıtlar MSUGT ile benzerlik göstermektedir. TMS-20 standardında iki seçenektan birine göre muhasebeleştirme işlemi yapılmalıdır. Bunlardan ilki gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmez ve teşvikler dönem gelirlerinde muhasebeleştirilir. Gelir yaklaşımında teşviklerin hissedarların haricinde elde edilmiş olması gerekmektedir. Ya da belirli koşulları yerine getirilince verilen teşvikler amortismanına tabi teşviklerin muhasebeleştirilmesinde kullanılmaktadır. Diğeri ise sermaye yaklaşımıdır. Bu yaklaşım Devletin vermiş olduğu teşvikin sermayeye eklenmesiyle kullanılan yaklaşım türüdür. Sermaye yaklaşımında teşviklerden geri ödeme beklenmemesi, maliyet veya koşul olmadan devlet tarafından teşvik verilmesi, kazanılmış bir gelir olmaması sermaye yaklaşımının benimsenmesine sebep olacak etkenlerdendir. TMS- 20 bu noktalar dikkate alınarak muhasebeleştirilir. TMS-20'de Gelir yaklaşımına göre ertelenmiş gelir olarak zamanı geldikçe sistematik bir şekilde amortismanın faydalı ömrü boyunca kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir. Sermaye yaklaşımına göre ise varlığın defter değeri hesaplandıkça kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir. MSUGT'e göre teşvikin tahsil edildiği zamanda gelir olarak kayıt edilmesi görüşü benimsenmektedir.

3.6.Turizm Teşviklerinin TMS-20 ve BOBİ FRS Açısından Karşılaştırılması

TMS-20 Gelir Yaklaşımına göre;

Örnek: İşletmenin temmuz ayına ait elektrik fatura tutarı KDV dâhil 11.800 TL'dir.5084 Sayılı Kanun'a başvurularak %20 oranında enerji teşvikinden yararlanılmasına karar verilmiştir (KDV oranı %18 olarak alınacaktır). Buna bilgilere göre TMS-20 gelir yaklaşımı standardına göre bu teşvikin yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır;

Fatura geldiğinde yapılması gereken kayıt;

746-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HİZMET MALİYETİ Temmuz Ayı Elektrik Faturası 10.000	10.000	
191-İNDİRİLECEK KDV	1.800	
381-GİDER TAHAKKUKLARI		11.800

Fatura banka aracılığıyla ödendiğinde yapılacak kayıt şu şekildedir;

381-GİDER TAHAKKUKLARI	11.800	
102-BANKALAR		11.800

İşletme %20 oranında devletten teşvik aldığı için yapılması gereken kayıt şu şekilde olacaktır.

136-DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR Enerji Desteği 2.000	2.000	
602-DİĞER GELİRLER Enerji desteği 2.000		2.000

Burada gelir yaklaşımıyla yapılan yevmiye kaydı mevcuttur. Bu kayıt mali tablolar açısından gelir elde edildiği yaklaşımını benimser.

TMS-20 Sermaye Yaklaşımına göre;

Örnek: İşletmenin temmuz ayına ait elektrik fatura tutarı KDV dâhil 11.800 TL'dir.5084 Sayılı Kanun'a başvurularak %20 oranında enerji teşvikinden yararlanılmasına karar verilmiştir (KDV oranı %18 olarak alınacaktır). Buna bilgilere göre TMS-20 gelir yaklaşımı standardına göre bu teşvikin yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır;

Fatura geldiğinde yapılması gereken kayıt;

746-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HİZMET MALİYETİ Temmuz Ayı Elektrik Faturası 10.000	10.000	
191-İNDİRİLECEK KDV	1.800	
381-GİDER TAHAKKUKLARI		11.800

Fatura banka aracılığıyla ödendiğinde yapılacak kayıt şu şekildedir;

381-GİDER TAHAKKUKLARI	11.800	
102-BANKALAR		11.800

İşletme %20 oranında devletten teşvik aldığıında yapılması gereken kayıt şu şekilde olacaktır.

136-DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR Enerji Desteği 2.000	2.000	
549-ÖZEL FONLAR Enerji desteği 2.000		2.000

TMS-20' de turizm teşviklerinin gelir tablosunda yer almasını ve sermaye kısmında yer almasını benimseyen iki yaklaşım bulunur. TMS-20 de bulunan bu iki yaklaşım diğer raporlama seçeneklerinin haricinde kendi içinde de mali tablolarda farklılık gösterecek iki seçenek olarak ayrılıyor.

BOBİ FRS'ye göre;

Örnek: İşletmenin temmuz ayına ait elektrik fatura tutarı KDV dâhil 11.800 TL'dir.5084 Sayılı Kanun'a başvurularak %20 oranında enerji teşvikinden yararlanılmasına karar verilmiştir (KDV oranı %18 olarak alınacaktır). Buna bilgilere göre TMS-20 gelir yaklaşımı standardına göre bu teşvikin yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır;

Fatura geldiğinde yapılması gereken kayıt;

770-GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI -Temmuz Ayına ait Elektrik Faturası 10.000	10.000	
191-İNDİRİLECEK KDV	1.800	
381-GİDER TAHAKKUKLARI -Temmuz Ayına Ait Elektrik Faturası 11.800		11.800

Fatura banka aracılığıyla ödendiğinde yapılması gereken kayıt şu şekilde olmalıdır;

381-GİDER TAHAKKUKLARI -Temmuz Ayına ait Elektrik Faturası 11.800	11.800	
102-BANKALAR -Temmuz Ayına Ait Elektrik Faturası 11.800		11.800

İşletme %20 oranında devletten teşvik aldığı anda yapılması gereken kayıt şu şekilde olacaktır.

102-BANKALAR -Devletten alınan teşvik	2.000	
644-ESAS FAAL.DİĞ.ÇEŞ.GELİR VE KAZANÇLAR -Devletten Alınan Teşvik		2.000

Dikkat çekilmesi gereken fark TMS-20 yaklaşımlarında 746-Hizmet Üretim Giderleri Hizmet Maliyeti kullanılmıştır. BOBİ FRS'de ise tek düzen hesap planı benimsenmiş ve 770-Genel Yönetim Gideri hesabı kullanılmıştır. Hizmet üretim maliyeti mi genel yönetim maliyeti mi olduğu konusunda pek çok fikir ayrılıkları bulunmaktadır. İşletmenin gösterdiği faaliyet koluna göre değişmektedir. Bir turizm işletmesi hizmet odaklı olduğundan hizmet üretim maliyetinin borçlandırılması en makul kayıttır. Örnekte herhangi bir koşul olmadığından BOBİ FRS'de direkt olarak giderleştirilmiştir. Devletten %20 oranında enerji teşviki alan işletme sadece sermaye yaklaşımında gelir hesabını kullanmayarak teşviki 549-Özel Fonlar hesabında alacaklandırılmıştır.

4.Sonuç Ve Öneriler

Turizm sektöründe devlet teşviklerinin ne şekilde verilmesi ve nasıl muhasebeleştirildiği konusunda bilgiler verilmiştir. Kamu idaresinin teşvik vermekteki amacı, istihdamı artırmak, yatırımları desteklemektir. İşletmeler için yatırım amaçlı devlet teşvikleri işletmelerin ve ülke ekonomisinin geleceğini etkilemektedir. Yapılan literatür taramasında ve teşvikleri muhasebeleştirilen birçok firmada farklı fikirler ve farklı muhasebe kayıtlarının mevcut olduğu ortaya çıkmıştır. TMS-20, BOBİ FRS, MSUGT çerçevesinde işletmede yevmiye kayıtları aynı örnek üzerinden yapılmıştır ve her bir raporlama çerçevesinde ne gibi farklılıklar ve benzerlikler olduğu karşılaştırılmıştır. Doğrudan teşvik alan işletmelerin 602-Diğer Gelirler hesabında muhasebeleştirildiği veya 644-Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve kazançlar hesabında muhasebeleştirildiği görülmektedir. Sermaye yaklaşımına göre kayıta ise 549-Özel Fonlar hesabında kayıt edilmektedir. İşletmeler açısından doğru ve şeffaf bilgi vererek devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi çok önemlidir. Teşvikler turizm firmasında gelirden muhasebeleştirildiğinde kar gibi görünerek firmanın raporlarını takip eden yetkili kişilere kar olduğundan fazla görünebilir. Satışlardan elde edilen brüt kar olarak finansal tablolara yansıtacaktır. Böyle bir durumda devletten alınan teşvikin öz kaynaklarda izlenmesi ya da duran varlığın maliyetinden düşülmesi önerilebilir. TMS-20'de gelir yaklaşımı ve sermaye yaklaşımı olarak iki ayrı raporlama karşımıza çıkmaktadır. TMS-20' de yer alan sermaye yaklaşımına göre özel fonlara aktarılması daha sağlıklı bilgi verilmesini sağlayacaktır.

MSUGT' de ise 602-Diğer Gelirler hesabında muhasebeleştirme işlemi yapılmaktadır. TMS-20 ve BOBİ FRS'de

ise 644-Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Kazanç hesabı kullanılmaktadır. Satış harici yatırım amaçlı yapılan teşviklerde 649-Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar hesabı kullanılabilir. Uygulamalarda Teşviklerin koşula bağlandığı durumlarda ise TMS-20 ve BOBİ FRS’de 482-Ertelenmiş Teşvik gelirleri hesabı kullanılır. Teşvik gelirinin alınması yaklaştıkça bir yıldan daha az süreye düştüğünde 482 hesabı kapatılarak 382- Ertelenmiş Teşvik Gelirleri hesabı kullanılmaya başlanmıştır. MSUGT’de ise Ertelenmiş Gelirler hesabı yoktur. Bunların yerine 480 ve 380 Gider Tahakkukları hesabı kullanılmaktadır. Turizm ülkemiz açısından çok önemli bir gelir kaynağıdır. Bu kaynağın doğru veriler ışığında kayıtlar altında tutulması ve bu verilere göre yatırım, istihdam gibi alanlarda ne gibi yenilikler yapılacağı konusunda daha kolay çözümler bulunması amaçlanmalıdır. Devletin vermiş olduğu teşviklerin yeterli olup olmadığı, hangi amaçlarla nerelerde kullanıldığı bu kullanıma göre işletmeye ne gibi kar ve gelir kazandırdığı konusunda yeterli şeffaf ve güvenilir bilgiler elde etmek için muhasebe kayıtlarının düzgün ve titizlikle yapılması çok önemlidir. Her bir raporlama sistemine göre farklı farklı kayıtlar mevcuttur. Her bir raporlama sisteminde kendi içinde benzerlikleri bulunmaktadır. Buradaki en temel amaç ise turizm sektörüne verilen devlet teşviklerinin kayıtlara olabilecek en düzgün, en şeffaf ve en güvenilir şekilde yansıtılmasıdır.

Öneri: Satışlardan elde edilen brüt kar olarak finansal tablolara yansiyacaktır fakat bu işletmenin vermiş olduğu hizmet karşılığında elde etmiş olduğu bir kar değildir. Devletin vermiş olduğu teşviklerin karda kayıt altına alınması yerine TMS-20 Sermaye yaklaşımında olduğu gibi özel fonlarda kayıt altına alınması işletmeyi fazladan kar göstermekten kurtaracaktır. Ayrıca teşviklerin öz kaynaklarda veya duran varlığın maliyetinden düşülerekte yevmiye kaydı yapılması önerilebilir. Literatür çalışmasına katkısı açısından devlet teşviklerinin raporlama sistemleri arasındaki farkları ve işletmelerin hangi yevmiye kaydıyla mali verilerini hazırlayarak işletme açısından daha doğru bilgi vereceğini gösterilmiştir. Konuya ilişkin yapılacak olan diğer çalışmalara ışık tutmak amacıyla iki ayrı firmada gelir ve sermaye olarak gösterilen teşviklerin gelir tablosunda ve finansal tablolarda firmalar arası ne gibi farklılıklar görüldüğü nelere etkileri olduğu araştırılabilir.

Kaynakça

- Altınkaynak F. ve Doğan Ö. (2020). Türkiye’deki Finansal Raporlama Çerçevesine Göre Devlet Teşviklerinin Karşılaştırmalı Analizi, Turizm Sektörü Örneği, Muhasebe Finansman Dergisi, 79-96
- Barton, J. and Waymire G. (2004). Inventor Protection Under Unregulated Financial Reporting. Journal of Accounting and Economics, 38, 65-116.
- Dinç E. ve Yıldırım F. (2020). Devlet Teşviklerinin TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT Çerçevesinde İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 22 (2), 355-383.
- Doğan Aziz (2018). “Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim 2018.
- Gökay O. (2020). Tms 20 - Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardının Örnek Uygulamalarla Değerlendirilmesi, İzmir Democracy University Social Sciences Journal, 3(1), 24-41.
- Karataş Gülçin ve Tetik Nilüfer (2018). “Turizm İşletmelerine Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesinin TMS-20 Standardı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Kararlaştırılması” *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Mart sayı:11 Ankara
- Kavcar, B. (2011). TMS 20’ye Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Bir İşletmede Uygulanması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Kendir, E.; Ateş Aslantaş, B. (2020). Teknokentte Faaliyet Gösteren Bir Firmanın Ar-Ge Faaliyetlerinin MSUGT, BOBİ FRS ve TMS/TFRS Tam Set Kapsamında Muhasebeleştirilmesi, Bucak İşletme Fakültesi Dergisi, 3(2), 192-221.
- Mutlu Yoruldu (2020). Vergi Uyum ve Vergiye Uyum Sağlayan Mükelleflere Tanınan Vergi Teşvikinin Değerlendirilmesi “Al Farabi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi ” Cilt:5, Sayı:3, s.60

B. Açık Ateş – S. Elden Ürgüp 14/3 (2022) 1890-1903

- Onocak, D.(2015). Yatırım Teşvikleri, Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi Ve Teşviklerin İşletme Performansı Üzerine Etkilerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma: Sivas Örneği, Yüksek Lisans Tezi, İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya.
- Özer, E. Yay (2015). Turizm Sektöründeki Teşviklerin TMS-20 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi Ve Mardin İline Yönelik Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.
- Toker, B. (2007). Türkiye’de Turizm Sektörü Teşviklerinin Değerlendirilmesi, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 14(2), 81-92