



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

UMS® 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI – UMS® 20 DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI

Giriş

Devlet teşvikleri, şirketlere veya diğer türdeki kuruluşlara parasal (nakit ve nakit benzerleri) veya parasal olmayan (arazi, bina, makine vb.) kaynakların transferi yoluyla yapılan yardımlardır. Devlet teşviklerinin nasıl muhasebeleştirildiği UFRS'lerde ele alınan bir konudur. Bunun farklı sebepleri vardır. Öncelikle devlet teşviki mi yoksa devlet yardımı mı olduğunu ayırt etmek gerekir. Bunu belirledikten sonra ne tür bir devlet teşviki olduğu belirlenmelidir. Çünkü muhasebe uygulamaları, devlet teşvikinin türüne (varlığa dayalı teşvikler veya gelire dayalı teşvikler) göre farklılık göstermektedir. Devlet teşviklerinin nasıl muhasebeleştirileceği de şirketin finansal durumunu ve finansal performans sonuçlarını etkileyecektir. Bu vâk'ada amaç, farklı türde devlet teşvikleri alındığında UFRS'ye göre muhasebeleştirme işleminin nasıl olması gerektiğini tartışmak ve bunun finansal tablolar üzerindeki etkilerinin anlaşılmasını sağlamaktır.

Örnek Olay Hakkında Bilgi

Fırtına İşletmesi 2020 yılının son aylarında Türkiye'de kurulmuştur. Kimyasal ürünler üretecek olan Fırtına İşletmesi'nin öncelikle bazı duran varlık yatırımları yapması gerekmektedir. Kuruluş aşamasında önemli tutarlarda yatırım yapılması gerektiği için işletme farklı yatırım alternatifleri arasında seçim yapmaya ve en uygun maliyetli olanları seçmeye çalışmaktadır. Bu süreçte şirketin CEO'su hukuk danışmanı ile yaptığı görüşmeler sonucunda yatırımların bazılarında devlet teşviklerinden faydalanabileceklerini öğrenmiştir.

1 Ocak 2021 tarihinde bir fabrika binası satın alınmıştır. Satın alınan fabrika binasının maliyeti CU 3.000.000, tahmini faydalı ömrü 50 yıl ve beklenen kalıntı değeri CU 500.000'dir. Fırtına İşletmesi amortisman yöntemi olarak eşit paylı amortisman yöntemi uygulayacaktır. Fabrika binası satın alınırken CU 1.000.000 devlet teşviki alınmıştır. Fırtına İşletmesi varlıklara ilişkin olan bu devlet teşvikinin muhasebeleştirilmesi için varlığın defter değerinden indirme yöntemini seçmiştir.

1 Nisan 2021 tarihinde üretim faaliyetlerinde kullanılmak üzere bir makine satın alınmıştır. Makinenin maliyeti CU 500.000, tahmini faydalı ömrü 1.000.000 kg mamul üretimi, kalıntı değeri sıfır olarak tahmin edilmiştir. Fırtına İşletmesi makine için değişken paylı amortisman yöntemi uygulayacaktır. Bu makine satın alınırken CU 100.000 devlet teşviki alınmıştır. Fırtına İşletmesi varlıklara ilişkin olan bu devlet teşvikinin muhasebeleştirilmesi için ertelenmiş gelir yöntemini seçmiştir.

2021 ve 2022 yıllarında makinenin kullanımı aşağıdaki gibidir:

Yıl	Kullanım
2021	200.000 kg
2022	250.000 kg
Toplam	450.000 kg

Ayrıca Fırtına İşletmesi üretim sürecinin çevreye zarar verebileceğini düşünmektedir. Bu maliyetlerin karşılanabilmesi için CU 100.000 devlet teşviki alınmıştır. Gelire ilişkin olan bu devlet teşvikinin muhasebeleştirilmesi için işletme diğer gelir yöntemini kullanacaktır.

2021 ve 2022 yıllarında gerçekleşen çevresel giderler aşağıdaki gibidir:

Yıl	Çevresel Gider
2021	CU 90.000
2022	CU 60.000
Toplam	CU 150.000

Fabrika binasının satın alınmasında faydalanılan devlet teşvikinin koşullarından biri iki yıl boyunca belli bir üretim miktarının aşılmasıdır. Ancak Fırtına İşletmesi 2022 yılının sonunda hedeflenen üretim miktarına ulaşamamıştır ve devlet teşvikini geri ödemesi gerekmiştir.

Tartışma Soruları

2021 ve 2022 yıllarında devlet teşvikleri nasıl muhasebeleştirilmelidir ve Fırtına İşletmesi'nin finansal durum tablosu ve kâr veya zarar tablosuna etkisi nasıl olacaktır?

ÖRNEK OLAYIN ÇÖZÜMÜ - UMS 20 DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI

Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde varlığın defter değerinden indirme ve ertelenmiş gelir yöntemleri mevcuttur.

Fabrika binası için varlığın defter değerinden indirme yöntemi seçilmiştir. Bu durumda fabrika binası için amortisman ayrılmaya başlamadan önce amortisman tabi tutar belirlenirken alınan teşvikin fabrikanın defter değerinden düşülmesi gerekir.

$$\text{Defter Değeri} = \text{Maliyet} - \text{Teşvik Tutarı} = 3.000.000 \text{ PB} - 1.000.000 \text{ PB} = 2.000.000 \text{ PB}$$

Fabrika binasına ilişkin yıllık amortisman gideri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$\begin{aligned} \text{Yıllık Amortisman} &= \frac{\text{Defter Değeri} - \text{Kalıntı Değer}}{\text{Faydalı Ömür}} = \frac{2.000.000 \text{ PB} - 500.000 \text{ PB}}{50 \text{ yıl}} \\ &= 30.000 \text{ PB} \end{aligned}$$

Fırtına İşletmesi'nin fabrika binasına ilişkin 2021 ve 2022 yılı muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

1.1.2021	MADDİ DURAN VARLIKLAR (VARLIKLAR)	3.000.000	
	BANKA (VARLIKLAR)		3.000.000
1.1.2021	BANKA (VARLIKLAR)	1.000.000	
	MADDİ DURAN VARLIKLAR (VARLIKLAR)		1.000.000
31.12.2021	AMORTİSMAN GİDERİ (K&Z TABLOSU)	30.000	
	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (VARLIKLAR)		30.000
31.12.2022	AMORTİSMAN GİDERİ (K&Z TABLOSU)	30.000	
	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (VARLIKLAR)		30.000

Makine için ertelenmiş gelir yöntemi seçilmiştir. Bu durumda teşvik tutarı varlığın defter değerinden düşülmeyecek, giderleştirilen amortisman tutarı ile uyumlu olacak şekilde her sene gelir muhasebeleştirilecektir.

Makinenin amortisman oranı aşağıdaki gibi hesaplanır.

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{\text{Defter Değeri}}{\text{Faydalı Ömür}} = \frac{500.000 \text{ PB}}{1.000.000 \text{ kg}} = 0,5 \text{ PB/kg}$$

2021 ve 2022 yıllarında muhasebeleştirilecek amortisman gideri aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned} \text{Yıllık Amortisman (2021)} &= \text{Amortisman Oranı} \times \text{Kullanım} = 0,5 \times 200.000 \text{ kg} \\ &= 100.000 \text{ PB} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Yıllık Amortisman (2022)} &= \text{Amortisman Oranı} \times \text{Kullanım} = 0,5 \times 250.000 \text{ kg} \\ &= 125.000 \text{ PB} \end{aligned}$$

Yıllık amortisman gideri ile orantılı olarak devlet teşviki geliri muhasebeleştirilmelidir.

$$\text{Yıllık Gelir} = \frac{\text{Amortisman Gideri}}{\text{Defter Değeri}} \times \text{Devlet Teşviki}$$

$$Yıllık Gelir (2021) = \frac{100.000 PB (2021)}{500.000 PB} \times 100.000 PB = 20.000 PB$$

$$Yıllık Gelir (2022) = \frac{125.000 PB (2022)}{500.000 PB} \times 100.000 PB = 25.000 PB$$

Fırtına İşletmesi'nin makineye ilişkin 2021 ve 2022 yılı muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

1.4.2021	MADDİ DURAN VARLIKLAR (VARLIKLAR)	500.000	
	BANKA (VARLIKLAR)		500.000
1.4.2021	BANKA (VARLIKLAR)	100.000	
	ERTELENMİŞ GELİR (YABANCI KAYNAKLAR)		100.000
31.12.2021	AMORTİSMAN GİDERİ (K&Z TABLOSU)	100.000	
	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (VARLIKLAR)		100.000
31.12.2021	ERTELENMİŞ GELİR (YABANCI KAYNAKLAR)	20.000	
	DİĞER GELİR – DEVLET TEŞVİKLERİ (K&Z TABLOSU)		20.000
31.12.2022	AMORTİSMAN GİDERİ (K&Z TABLOSU)	125.000	
	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (VARLIKLAR)		125.000
31.12.2022	ERTELENMİŞ GELİR (YABANCI KAYNAKLAR)	25.000	
	DİĞER GELİR – DEVLET TEŞVİKLERİ (K&Z TABLOSU)		25.000

Gelire ilişkin devlet teşviklerinin ilgili gider ile eşleştirilmesi ve sistematik olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilmesi gerekir.

Yıl	Maliyet	Yıllık Maliyetin Toplam Maliyete Oranı (%)	Yıllık Teşvik Geliri
2021	90.000 PB	90.000 PB/150.000 PB = 0,60	0,60 * 100.000 PB = 60.000 PB
2022	60.000 PB	60.000 PB/1.600.000 PB = 0,40	0,40 * 100.000 PB = 40.000 PB
Toplam	150.000 PB	1,00	100.000 PB

İşletmenin çevresel giderlere ilişkin aldığı devlet teşvikinin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

2021	BANKA (VARLIKLAR)	100.000	
	ERTELENMİŞ GELİR (YABANCI KAYNAKLAR)		100.000
31.12.2021	ÇEVRESEL GİDERLER (K&Z TABLOSU)	90.000	
	BANKA (VARLIKLAR)		90.000
31.12.2021	ERTELENMİŞ GELİR (YABANCI KAYNAKLAR)	60.000	
	DİĞER GELİR – DEVLET TEŞVİKLERİ (K&Z TABLOSU)		60.000
31.12.2022	ÇEVRESEL GİDERLER (K&Z TABLOSU)	60.000	
	BANKA (VARLIKLAR)		60.000
31.12.2022	ERTELENMİŞ GELİR (YABANCI KAYNAKLAR)	40.000	
	DİĞER GELİR – DEVLET TEŞVİKLERİ (K&Z TABLOSU)		40.000

İşletme fabrika binası alımında faydalandığı devlet teşvikine ilişkin koşulları yerine getirememiştir. Devlet teşviki hem finansal durum tablosundaki maddi duran varlıklar hesabını hem de kâr veya zarar tablosundaki yıllık amortisman giderlerini etkilemiştir. Devlet teşviki geri ödendiğinde maddi duran varlıklar hesabının ve birikmiş amortismanların düzeltilmesi gerekir.

Fabrika binasının maliyeti 3.000.000 PB'dir ancak devlet teşviki düşüldüğü için 2.000.000 PB olarak maddi duran varlıklar hesabında yer almaktadır. 2021 ve 2022 yıllarına ait amortisman gideri de toplam 60.000 PB (30.000 PB + 30.000 PB)'dir.

Devlet teşviki alınmamış olsaydı yıllık amortisman gideri aşağıdaki gibi hesaplanacaktı.

$$\text{Yıllık Amortisman} = \frac{3.000.000 \text{ PB} - 500.000 \text{ PB}}{50 \text{ yıl}} = 50.000 \text{ PB}$$

Bu durumda kâr veya zararda muhasebeleştirilecek amortisman gideri yıllık 30.000 PB yerine 50.000 PB olacaktır. 2021 ve 2022 yıllarına ait toplam amortisman gideri de 100.000 PB (50.000 PB + 50.000 PB) olacaktır.

Devlet teşvikinin geri ödenmesi durumunda yapılması gereken düzeltme kaydı aşağıdaki gibidir.

31.12.2022	MADDİ DURAN VARLIKLAR (VARLIKLAR)	1.000.000	
	AMORTİSMAN GİDERİ (K&Z TABLOSU)	40.000	
	BANKA (VARLIKLAR)		1.000.000
	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (VARLIKLAR)		40.000

Devlet teşviklerinin 2021 ve 2022 yıllarında finansal tablolara etkileri aşağıdaki gibi olacaktır.

Finansal Durum Tablosu 31.12.2021 PB				Finansal Durum Tablosu 31.12.2022 PB			
Varlıklar		Kaynaklar		Varlıklar		Kaynaklar	
MDV	2.500.000	Ertelenmiş Gelir	120.000	MDV	2.500.000	Ertelenmiş Gelir	55.000
Birikmiş Amortismanlar	(130.000)			Birikmiş Amortismanlar	(325.000)		

Kâr & Zarar Tablosu (2021) PB		Kâr & Zarar Tablosu (2022) PB	
		İlgili Giderden Düşme Alternatifi	
<u>Faaliyet Giderleri</u>		<u>Faaliyet Giderleri</u>	
Amortisman Gideri	(130.000)	Amortisman Gideri	(195.000)
Çevresel Giderler	(90.000)	Çevresel Giderler	(60.000)
<u>Diğer Gelir</u>		<u>Diğer Gelir</u>	
Devlet Teşvikleri	80.000	Devlet Teşvikleri	65.000