



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.

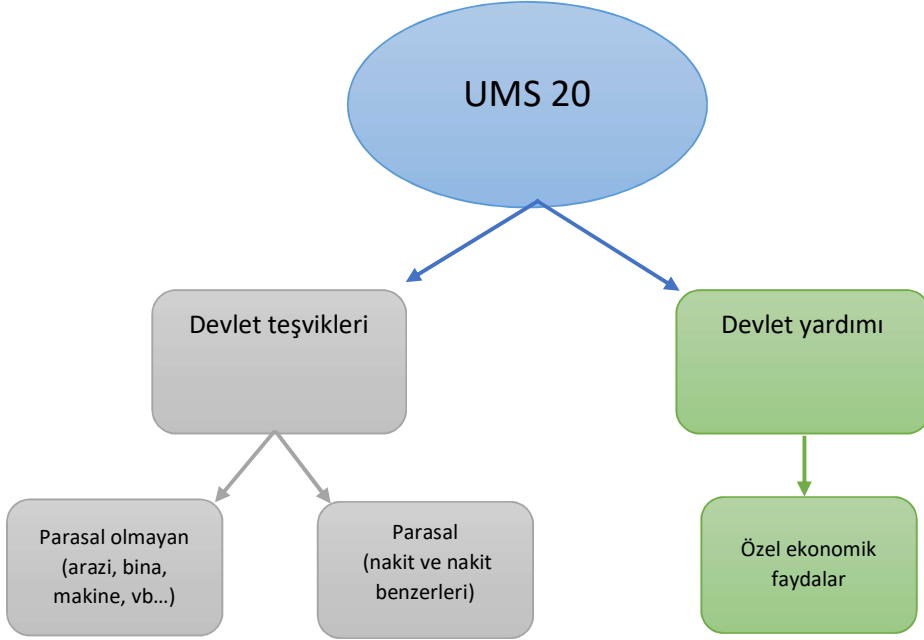
© Copyright 2021, Istanbul University

UMS® 20 DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI

KAPSAM VE TEMEL TANIMLAR

Devlet teşvikleri, parasal (nakit ve nakit benzerleri) veya parasal olmayan (arazi, bina, makine vb.) kaynakların işletmelere veya diğer türdeki kuruluşlara aktarılması yoluyla yapılan yardımlardır. Standartta ele alınan bir diğer konu olan devlet yardımı, devletin işletmelere sağladığı ekonomik faydalardır. UMS 20, devlet teşviklerinden yararlanan tüm işletmeleri ilgilendiren bir standarttır. UMS 20, yalnızca devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesini değil, aynı zamanda bu teşviklerle ilgili finansal tablo açıklamalarını da ele almaktadır. Devlet yardımının diğer biçimlerine ilişkin açıklamalar da bu standarda dâhildir. Şekil 1, UMS 20'nin kapsamını sunmaktadır

Şekil 1. UMS 20'nin Kapsamı

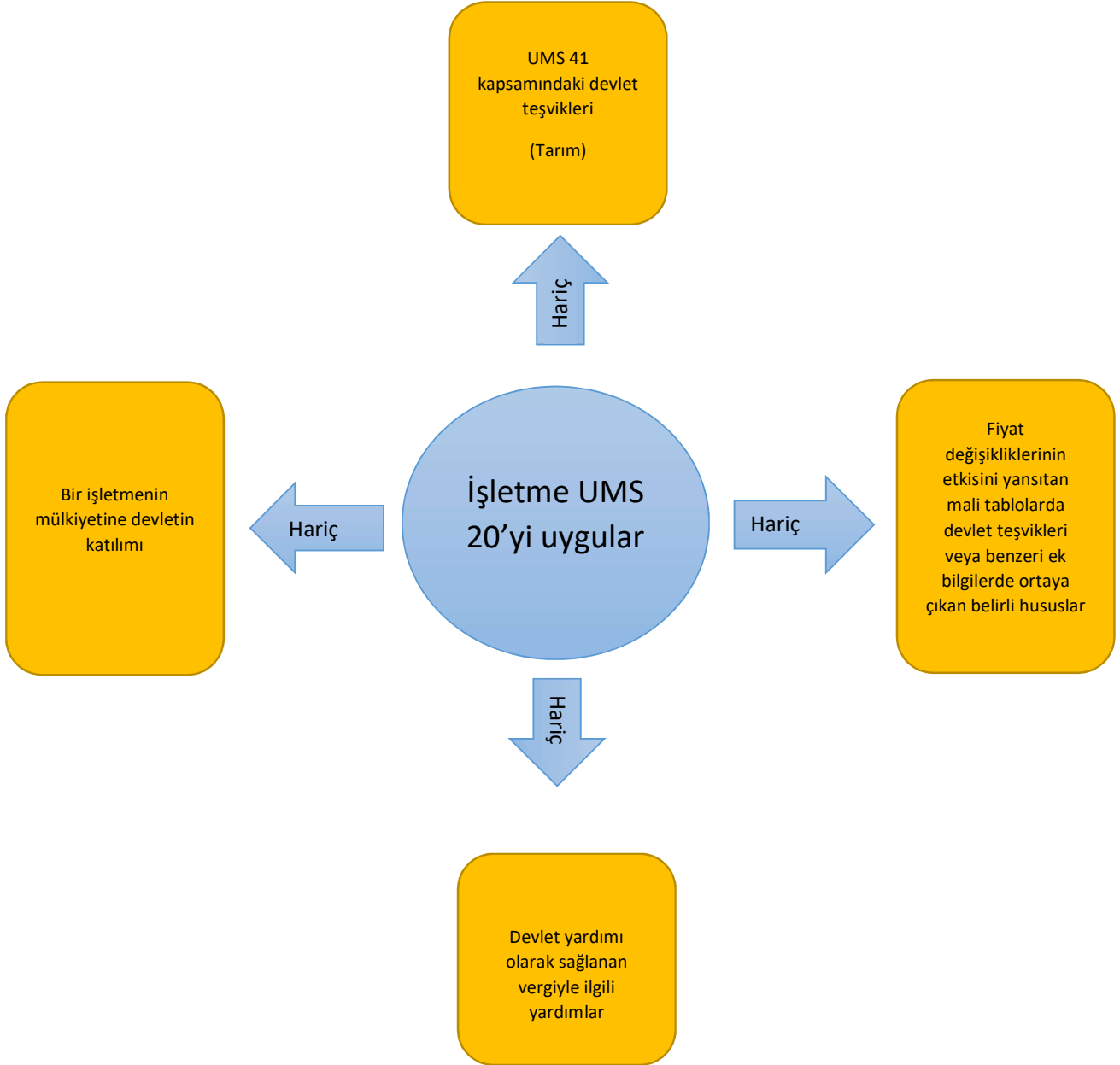


UMS 20 standardının dört istisnası vardır (UMS 20, 2). Bunlar:

- Fiyat değişikliklerinin etkisini yansıtan finansal tablolarda devlet teşvikleri veya benzeri ek bilgilerde ortaya çıkan belirli hususlar (UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama kapsamındadır);
- Devlet yardımı olarak sağlanan vergiyle ilgili yardımlar (UMS 12 Gelir Vergileri kapsamındadır);
- Bir işletmenin mülkiyetine hükümetin katılımı; ve
- UMS 41 Tarım kapsamındaki devlet teşvikleri.

Şekil 2, UMS 20 kapsamından hariç tutulanları göstermektedir.

Şekil 2. UMS 20'nin Kapsamına Dahil Edilmeyenler



Bu standardı doğru anlamak için gerçeğe uygun değer, devlet, devlet yardımı, devlet teşvikleri, varlıklarla ilgili devlet teşvikleri ve gelirle ilgili devlet teşvikleri gibi bazı temel tanımları bilmemiz gerekir. Bu terimlerin standartta yer alan tanımları aşağıdaki gibidir (UMS 20, 3):

- Gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.
- Devlet, devleti, devlet organlarını ve yerel, ulusal veya uluslararası benzer kuruluşları ifade eder.
- Devlet yardımı, belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir.
- Devlet teşvikleri, işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır.
- Varlıklarla ilgili devlet teşvikleri, teşvike hak kazanan işletme tarafından duran varlık satın almanın, inşa etmenin veya edinmenin ilk koşul olduğu devlet teşvikleridir. Bu tür devlet teşviklerine duran varlığın türünü, yerini, edinme veya elde tutma dönemlerini sınırlayan tali koşullar da eklenebilir.
- Gelirle ilgili devlet teşvikleri, varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan devlet teşvikleridir.

Şekil 3, UMS 20'deki tanımları göstermektedir.

Şekil 3. UMS 20 Tanımları



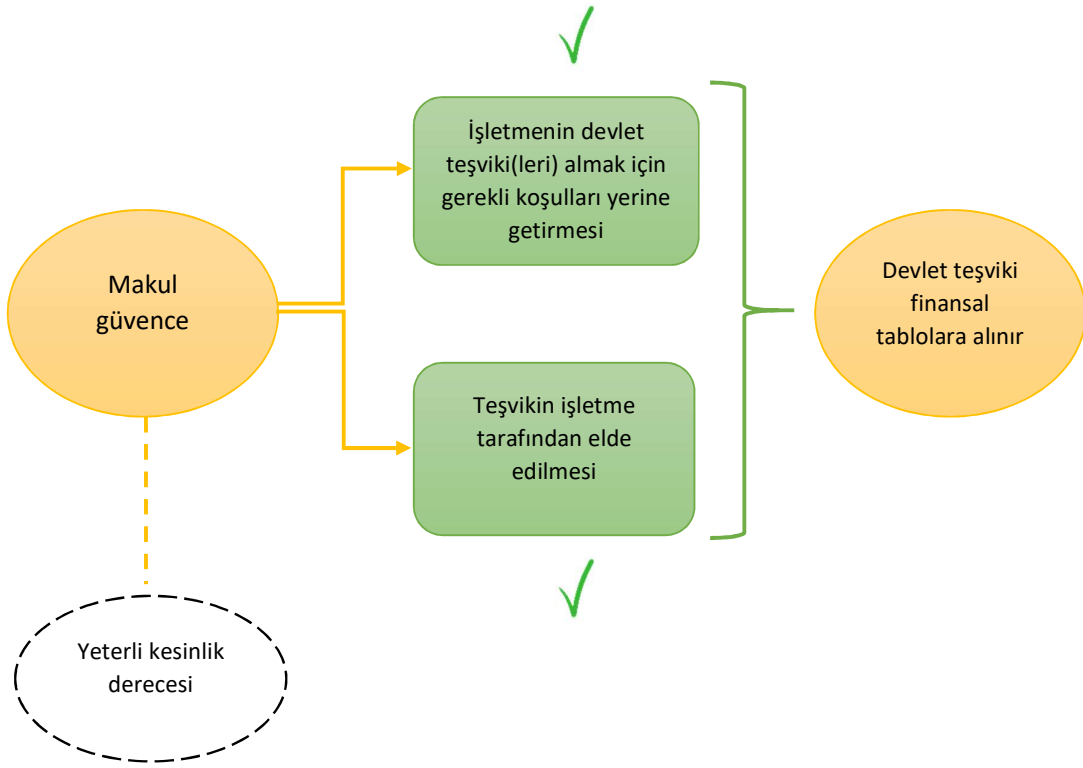
MUHASEBELEŞTİRME

Devlet teşviklerinin finansal tablolara alınabilmesi için iki koŐulda makul güvence sağlanmalıdır. Bu koşullar; işletme devlet teşviki(leri) almak için gerekli koşulları yerine getirmiş olması ve teşvikin işletme tarafından elde edilmiş olmasıdır.

Makul güvencenin tanımı bu standartta açıklanmamıştır, ancak UFRS'nin kavramsal çerçevesindeki muhasebeleştirme kriterlerinden biri "yeterli kesinlik derecesi"dir. Bu durumda makul güvencenin yeterli kesinlik derecesi anlamına geldiği kabul edilebilir.

Yukarıda belirtilen iki koŐulun karŐılanıp karŐılanmadıđına karar verirken dikkat edilmesi gereken bir nokta vardır; devlet teŐvikinin alınması, koŐullara ilişkin makul bir güvence olarak düŐünülmemelidir. Şekil 4, devlet teşviklerinin finansal tablolara alınması için gerekli koşulları göstermektedir.

Şekil 4. Devlet TeŐvikinin Finansal Tablolara Alınma Koşulları

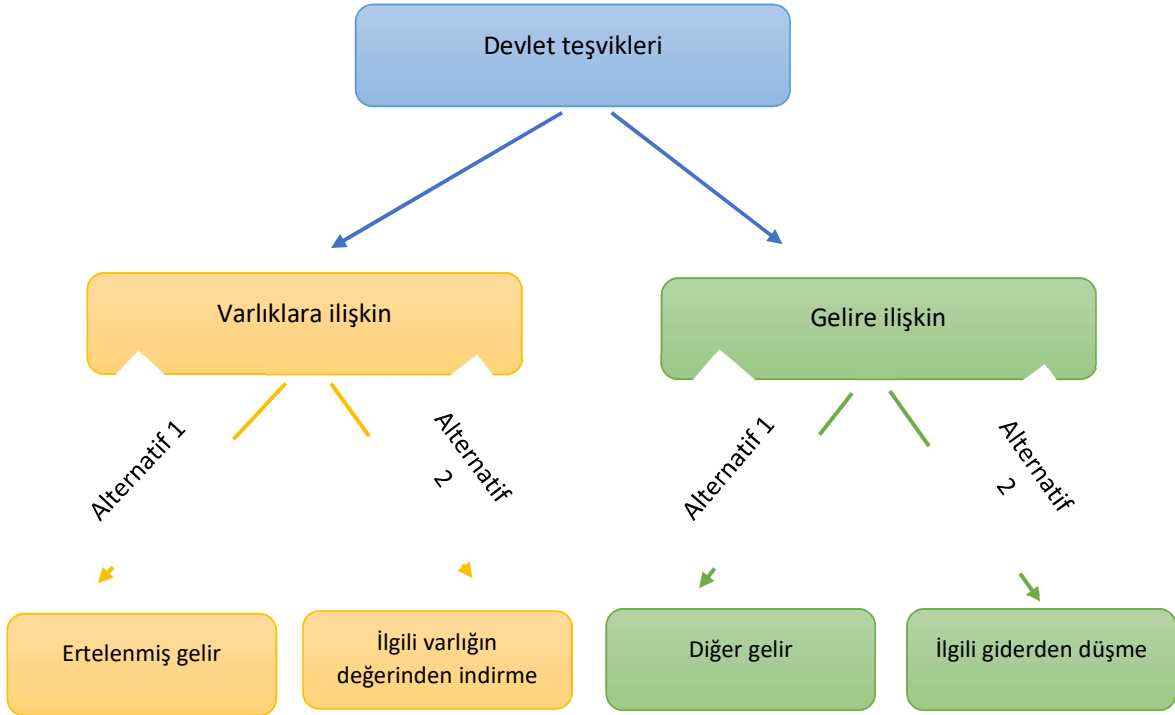


Devlet teşviklerinin tanınmasında diğer standartları da ilgilendiren durumlar ortaya çıkabilir. Devlet teşvikleri finansal tablolara alındıktan sonra, koşullu varlıklar, koşullu yükümlülükler ve bu teşviklere ilişkin karşılıklar UMS 37 standardına göre muhasebeleştirilmelidir. Devlet teşviki olarak düşük faizli kredi alınması durumunda bu kredinin muhasebeleştirilmesi UFRS 9 standardına göre yapılır.

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, teşvikin amacına göre farklılık gösterir. Devlet teşvikleri, varlık veya gelire ilgili olabilir. Şekil 5, UMS 20'ye göre devlet teşviklerinin türlerini ve muhasebeleştirme uygulamalarını özetlemektedir.

Şekil 5. UMS 20'ye Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi



Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri

Varlıklarla ilgili devlet teşvikleri finansal durum tablosunda sunulmalıdır. UMS 20'de, devlet teşviklerinin finansal durum tablosunda sunulması için 2 alternatif yer almaktadır. Bu teşvikler ertelenmiş gelir olarak sunulabilir veya amortismanına tabi varlıkların defter değerinden indirilebilir.

İşletme ertelenmiş gelir alternatifini seçerse, ertelenmiş geliri varlığın faydalı ömrü boyunca kâr veya zarar tablosunda muhasebeleştirir.

İşletme, teşvikin varlığın defter değerinden indirilmesini tercih ederse, varlığın amortismanına tabi tutarı faydalı ömrünün başlangıcında azaltılır. Böylece varlığın faydalı ömrü boyunca ortaya çıkacak amortisman giderleri de azalacaktır. Bunun bir sonucu olarak, devlet teşvikleri dolaylı olarak kâr veya zarar tablosunda muhasebeleştirilmiş olacaktır.

Örneğin, bir işletme satın alınacak bir ekipman için 90.000 PB tutarında devlet teşviki alacaktır. Satın alınacak ekipmanın maliyeti 130.000 PB, faydalı ömrü 3 yıldır. Faydalı ömrünün sonunda ekipmanın kalıntı değerinin 10.000 PB olması beklenmektedir. İşletme, yıllık olarak amortisman hesaplamakta ve doğrusal amortisman yöntemini uygulamaktadır.

Ekipmanın yıllık amortisman gideri 40.000 PB olacaktır. Kalıntı değer, varlığın defter değerinden çıkarılır ve kalan tutar, yıllık amortisman tutarını hesaplamak için faydalı ömre bölünür.

$$Yıllık Amortisman = \frac{Defter Değeri - Kalıntı Değer}{Faydalı Ömür} = \frac{130.000 PB - 10.000 PB}{3 yıl} = 40.000 PB$$

İşletmenin “ertelenmiş gelir” alternatifini seçmesi durumunda, ertelenmiş gelir, ekipmanın faydalı ömrü boyunca kâr/zararda muhasebeleştirilir. Ekipmanın teşvike ilişkin gelirinin ve amortisman giderlerinin muhasebeleştirilmesi uyumlu olmalıdır. Bunun nedeni, ekipmanın amortisman giderleri ile alınan devlet teşviki arasında ilişki olmasıdır. İşletme doğrusal amortisman yöntemini kullanmaktadır ve her yıl aynı tutarda amortisman gideri muhasebeleştirilecektir. Bu durumda kâr/zararda muhasebeleştirilecek gelir de her yıl aynı olacaktır.

$$Yıllık Gelir = \frac{90.000 PB}{3 yıl} = 30.000 PB$$

İşletme “ertelenmiş gelir” alternatifini seçerse, 1. yıl için günlük defter kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

MADDİ DURAN VARLIKLAR (VARLIKLAR)	130.000	
BANKA (VARLIKLAR)		130.000
BANKA (VARLIKLAR)	90.000	
ERTELENMİŞ GELİR (YABANCI KAYNAKLAR)		90.000
AMORTİSMAN GİDERİ (K&Z TABLOSU)	40.000	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (VARLIKLAR)		40.000
ERTELENMİŞ GELİR (YABANCI KAYNAKLAR)	30.000	
DİĞER GELİR – DEVLET TEŞVİKLERİ (K&Z TABLOSU)		30.000

Eğer işletme, amortisman tabi varlıkların defter değerinden geliri düşerse, varlığın defter değeri yatırımın başlangıcında azalacaktır. Bu, yıllık amortisman giderini de azaltacaktır.

İşletme, devlet teşvikini varlığın defter değerinden çıkaracak ve kalan tutarı amortisman tabi tutacaktır.

$$Defter Değeri = Maliyet - Teşvik Tutarı = 130.000 PB - 90.000 PB = 40.000 PB$$

Yıllık amortisman tutarının hesaplanması, ertelenmiş gelir alternatifleriyle aynı olacaktır, ancak bu sefer amortisman tabi tutar 120.000 PB değil 40.000 PB'dir.

$$Yıllık Amortisman = \frac{Defter Değeri - Kalıntı Değer}{Faydalı Ömür} = \frac{40.000 PB - 10.000 PB}{3 yıl} = 10.000 PB$$

İşletme, “varlığın defter değerden düşülmesi” alternatifini seçerse, 1. yıl için günlük defter kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

MADDİ DURAN VARLIKLAR (VARLIKLAR)	130.000	
BANKA (VARLIKLAR)		130.000
BANKA (VARLIKLAR)	90.000	
MADDİ DURAN VARLIKLAR (VARLIKLAR)		90.000
AMORTİSMAN GİDERİ (K&Z TABLOSU)	10.000	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (VARLIKLAR)		10.000

Seçilen alternatif, işletmenin kâr veya zararını etkilemeyecek ancak finansal durum tablosunun sunumunu etkileyecektir. Ayrıca toplam varlıklar, toplam yükümlülükler ve özsermaye de etkilenecektir. Ertelemiş gelir alternatifinde, finansal durum tablosundaki toplam varlıklar, toplam yükümlülükler ve özkaynaklar diğer alternatifle göre daha yüksektir.

Finansal Durum Tablosu 1. Yılın Başı PB (Ertelenmiş Gelir Alternatifi)			
Varlıklar		Kaynaklar	
MDV	130.000	Ertelenmiş Gelir	90.000

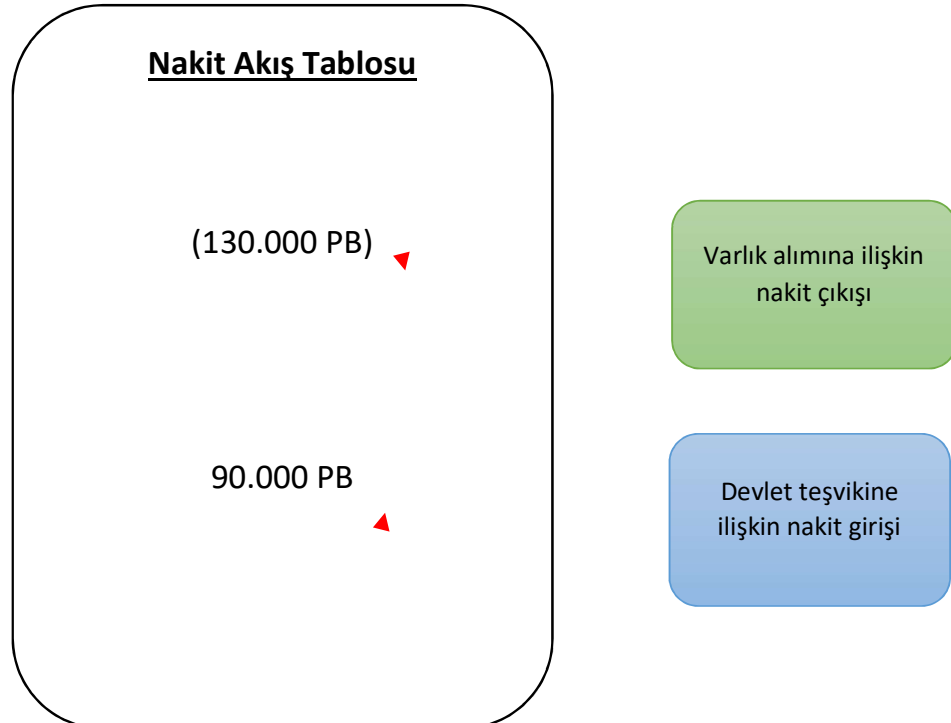
Finansal Durum Tablosu 1. Yılın Başı PB (Varlığın Defter Değerinden Düşülmesi Alternatifi)			
Varlıklar		Kaynaklar	
MDV	40.000	Ertelenmiş Gelir	-

Finansal Durum Tablosu 1. Yılın Sonu PB (Ertelenmiş Gelir Alternatifi)			
Varlıklar		Kaynaklar	
MDV	130.000	Ertelenmiş Gelir	60.000
Birikmiş Amortismanlar	(40.000)		

Finansal Durum Tablosu 1. Yılın Sonu PB (Varlığın Defter Değerinden Düşülmesi Alternatifi)			
Varlıklar		Kaynaklar	
MDV	40.000	Ertelenmiş Gelir	-
Birikmiş Amortismanlar	(10.000)		

Varlık alımına ilişkin devlet teşviklerinin, varlık alımına ilişkin yatırım tutarından ayrı olarak sunulmasını sağlamak için nakit akış tablosunda ayrı olarak sunulması gerekir. Şekil 6, nakit akış tablosunda devlet teşviklerinin sunumunu göstermektedir.

Şekil 6. Devlet Teşviklerinin Nakit Akış Tablosunda Sunumu



Gelire İlişkin Devlet Teşvikleri

Daha önce belirtildiği gibi, devlet teşvikleri ya varlıklarla ya da gelirlerle ilgilidir. İşletmenin aldığı devlet teşvikleri gelire ilgili ise, bu teşvikler kâr veya zarar tablosunda sunulmalıdır. İki alternatif vardır; birincisi teşvikin "diğer gelir" olarak raporlanması, ikincisi ise teşvikin ilgili giderlerden düşülmesidir. Her iki alternatif de UMS 20 tarafından kabul edilmektedir.

Örneğin, bir işletme, üç yıllık boyunca ortaya çıkacak çevresel maliyetleri karşılamak için 1.000.000 PB tutarında bir devlet teşviki almıştır. Önümüzdeki üç yıl için çevresel maliyetler sırasıyla 200.000 PB, 800.000 PB ve 600.000 PB'dir.

Yıl	Maliyet
1	200.000 PB
2	800.000 PB
3	600.000 PB
Toplam	1.600.000 PB

UMS 20'ye göre, alınan devlet teşvikleri, bununla ilişkili maliyetlerle sistematik olarak eşleştirilmelidir. Bu durumda elde edilen devlet teşvikleri, ilgili gider ile eşleştirilerek yıllara dağıtılacaktır.

Yıl	Maliyet	Yıllık Maliyetin Toplam Maliyete Oranı (%)	Yıllık Teşvik Geliri
1	200.000 PB	200.000 PB/1.600.000 PB = 0,125	0,125 * 1.000.000 PB = 125.000 PB
2	800.000 PB	800.000 PB/1.600.000 PB = 0,50	0,50 * 1.000.000 PB = 500.000 PB
3	600.000 PB	600.000 PB/1.600.000 PB = 0,375	0,375 * 1.000.000 PB = 375.000 PB
Toplam	1.600.000 PB	1,00	1.000.000 PB

İlk olarak, yıllık giderlerin toplam giderlere oranı hesaplanır. İkinci adımda, toplam teşvik tutarı yıllık gider oranları ile çarpılır. Böylece her yıl için gidere ilişkin gelir hesaplanmış olacaktır.

İşletmenin "diğer gelir" alternatifini kullanması durumunda, 1. yıl için günlük kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

BANKA (VARLIKLAR)	1.000.000	
ERTELENMİŞ GELİR (YABANCI KAYNAKLAR)		1.000.000
ÇEVRESEL GİDERLER (K&Z TABOSU)	200.000	
BANKA (VARLIKLAR)		200.000
ERTELENMİŞ GELİR (YABANCI KAYNAKLAR)	125.000	
DİĞER GELİR – DEVLET TEŞVİKLERİ (K&Z TABLOSU)		125.000

İşletme "ilgili giderden düşme" alternatifini kullanıyorsa, 1. yıl için günlük kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

BANKA (VARLIKLAR)	1.000.000	
ERTELENMİŞ GELİR (YABANCI KAYNAKLAR)		1.000.000
ÇEVRESEL GİDERLER (K&Z TABOSU)	200.000	
BANKA (VARLIKLAR)		200.000
ERTELENMİŞ GELİR (YABANCI KAYNAKLAR)	125.000	
ÇEVRESEL GİDERLER (K&Z TABOSU)		125.000

Seçilen alternatif, kâr ve zarar tablosunun sonucunu etkilemeyecek, ancak tablonun sunumunu değiştirecektir.

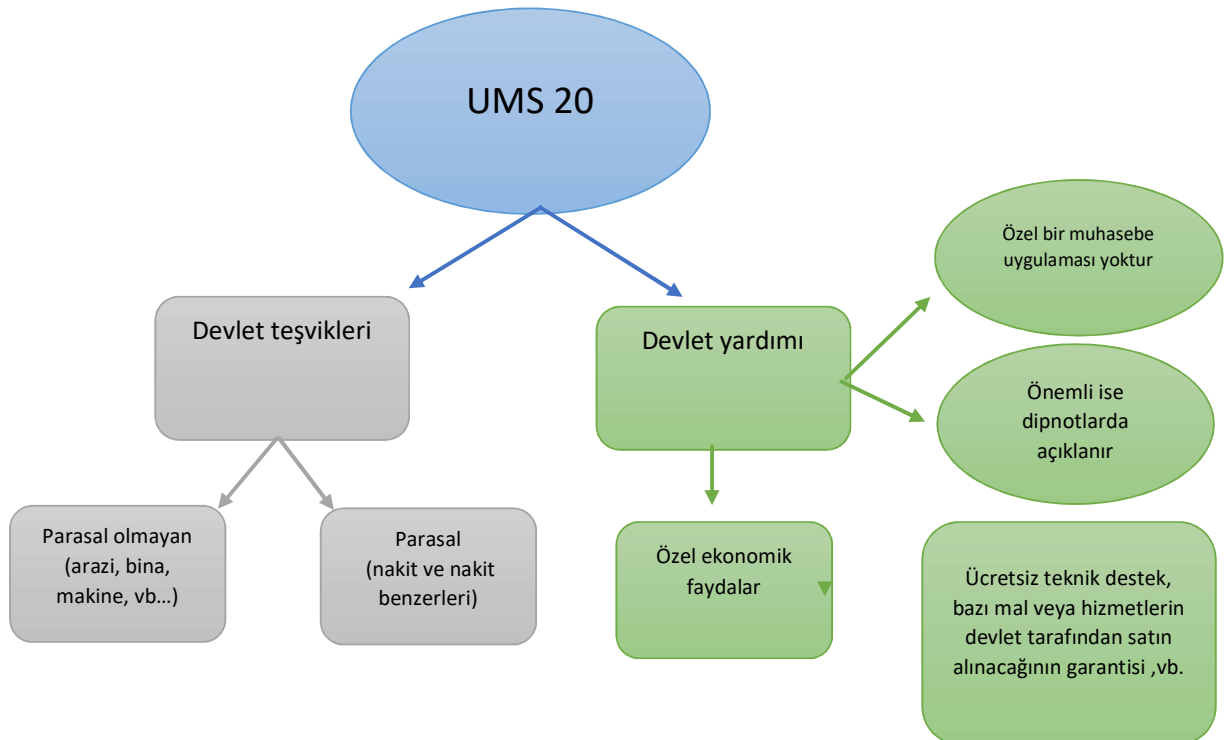
Kâr & Zarar Tablosu (Yıl 1) PB Diğer Gelir Alternatifi	Kâr & Zarar Tablosu (Yıl 1) PB İlgili Giderden Düşme Alternatifi
<u>Faaliyet Giderleri</u>	<u>Faaliyet Giderleri</u>
Çevresel Giderler (200.000)	Çevresel Giderler (75.000)
<u>Diğer Gelir</u>	<u>Diğer Gelir</u>
Devlet Teşvikleri 125.000	-

Diğer gelir alternatifinde hem çevresel giderler hesabı hem de diğer gelir hesapları kullanılmaktadır. İlgili giderden düşme alternatifinde sadece çevresel gider hesabı kullanılacaktır. Ancak bu sefer çevre giderleri hesabında raporlanan tutar ilk alternatiften daha düşük olacaktır.

Devlet Yardımı

Devlet yardımı, belirli kriterlerin karşılanması durumunda işletmelere özel ekonomik faydalar sağlayan eylemlerdir. Bu tür yardımlara değer atfedilemez ve olağan ticari faaliyetlerden ayırt edilemez. Ücretsiz teknik destek, değeri belirlenemeyen bir yardım örneğidir. İşletmenin bazı mal veya hizmetlerinin devlet tarafından satın alınacağına garanti de olağan ticari faaliyetlerden ayıramayan devlet yardımına bir örnektir. Değeri belirlenemediği ve normal işlemlerden ayıramayacağı için bu tür yardımlar için özel bir muhasebe uygulaması yoktur. Bu tür bir yardımın önemli olması durumunda türü, kapsamı ve süresi finansal tablo dipnotlarında açıklanmalıdır. Şekil 7, devlet teşviklerini ve devlet yardımını özetlemektedir.

Şekil 7. Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımının Özeti



AÇIKLAMALAR

Devlet teşviki veya devlet yardımı alan kuruluşların mali tablo açıklamalarında açıklanması gereken bilgiler bulunmaktadır. Bunlar (UMS 20, 39);

- Devlet teşvikleri için benimsenen muhasebe politikaları. Ayrıca, bu teşviklerin finansal tablolarda sunulma yönteminin de açıklanması gerekir (ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek sunulması),
- İşletmenin doğrudan yararlandığı devlet teşviklerinin ve diğer devlet yardımlarının türü, miktarı ve süresi ve
- Finansal tablolarda raporlanan devlet yardımları için yerine getirilmeyen koşullar ve diğer koşullar.

ÖZETLEYİCİ ÖRNEK

2021'in başında bir işletme, 500.000 PB'ye bir fabrika satın almıştır. Beklenen faydalı ömrü 10 yıldır. Tesisin faydalı ömrünün sonunda kalan değerinin sıfır olması beklenmektedir. İşletme, doğrusal amortisman yöntemini uygulayacaktır. İşletme, bu yatırıma ilişkin 400.000 PB tutarında bir devlet teşviki almıştır.

İstenenler:

- a) Ertelenmiş gelir alternatifini kullanarak 2021 yılına ait günlük defter kayıtlarını hazırlayınız ve finansal durum tablosu ile kâr veya zarar tablosu üzerindeki etkisini gösteriniz.
- b) Varlığın defter değerinden düşülmesi alternatifini kullanarak 2021 yılına ait günlük defter kayıtlarını hazırlayınız ve finansal durum tablosu ile kâr veya zarar tablosu üzerindeki etkisini gösteriniz.

a) Ertelenmiş Gelir

İşletme ertelenmiş gelir alternatifini seçerse, ekipmanın yıllık amortisman gideri 50.000 PB olacaktır.

$$Yıllık Amortisman = \frac{Defter Değeri - Kalıntı Değer}{Faydalı Ömür} = \frac{500,000 PB - 0}{10 yıl} = 50.000 PB$$

Ertelenmiş gelir, fabrikanın faydalı ömrü boyunca kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

$$Yıllık Gelir = \frac{400.000 PB}{10 yıl} = 40.000 PB$$

İşletme ertelenmiş gelir alternatifini seçerse, 2021 için yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

MADDİ DURAN VARLIKLAR (VARLIKLAR)	500.000	
BANKA (VARLIKLAR)		500.000
BANKA (VARLIKLAR)	400.000	
ERTELENMİŞ GELİR (YABANCI KAYNAKLAR)		400.000
AMORTİSMAN GİDERİ (K&Z TABLOSU)	50.000	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (VARLIKLAR)		50.000
ERTELENMİŞ GELİR (YABANCI KAYNAKLAR)	40.000	
DİĞER GELİR – DEVLET TEŞVİKLERİ (K&Z TABLOSU)		40.000

2021 yılı sonu finansal durum tablosu ve 2021 yılı kâr veya zarar tablosu aşağıdaki gibi olacaktır:

Finansal Durum Tablosu			
31.12.2021 (PB)			
Varlıklar	(Ertelenmiş Gelir Alternatifi)		Kaynaklar
MDV	500.000	Ertelenmiş Gelir	360.000
Birikmiş	(40.000)		
Amortismanlar			

Kâr veya Zarar Tablosu	
2021 (PB)	
(Ertelenmiş Gelir Alternatifi)	
<u>Faaliyet Giderleri</u>	
Amortisman Gideri	(50.000)
<u>Diğer Gelir</u>	
Devlet Teşvikleri	40.000

İşletme, 2021 yılında kâr veya zarar tablosunda devlet teşviklerinden elde edilen 40.000 PB'lik geliri muhasebeleştirmiştir. Ayrıca, 2021 yılı sonunda finansal durum tablosunda 360.000 PB ertelenmiş gelir bulunmaktadır.

b) Varlığın Defter Değerinden Düşülmesi Alternatifi

Eğer işletme, amortismanına tabi varlıkların defter değerinden geliri düşerse, varlığın defter değeri yatırımın başlangıcında azalacaktır. Bu, yıllık amortisman giderini de azaltacaktır.

İşletme, devlet teşvikini varlığın defter değerinden çıkaracak ve kalan tutarı amortismanına tabi tutacaktır.

$$\text{Defter Değeri} = \text{Maliyet} - \text{Teşvik Tutarı} = 500.000 \text{ PB} - 400.000 \text{ PB} = 100.000 \text{ PB}$$

Yıllık amortisman tutarı 10.000 PB olacaktır.

$$\text{Yıllık Amortisman} = \frac{\text{Defter Değeri} - \text{Kalıntı Değer}}{\text{Faydalı Ömür}} = \frac{100.000 \text{ PB} - 0}{10 \text{ yıl}} = 10.000 \text{ PB}$$

İşletme, varlığın defter değerinden düşülmesi alternatifini seçerse, 1. yıl için günlük defter kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

MADDİ DURAN VARLIKLAR (VARLIKLAR)	500.000	
BANKA (VARLIKLAR)		500.000
BANKA (VARLIKLAR)	400.000	
MADDİ DURAN VARLIKLAR (VARLIKLAR)		400.000
AMORTİSMAN GİDERİ (K&Z TABLOSU)	10.000	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (VARLIKLAR)		10.000

2021 yılı sonu finansal durum tablosu ve 2021 yılı kâr veya zarar tablosu aşağıdaki gibi olacaktır:

Finansal Durum Tablosu		
31.12.2021 (PB)		
Varlıklar	(Varlığın Defter Değerden Düşülmesi Alternatifini)	Kaynaklar
MDV	100.000	
Birikmiş Amortismanlar	(10.000)	

Kâr veya Zarar Tablosu	
2021 (PB)	
(Varlığın Defter Değerden Düşülmesi Alternatifini)	
<u>Faaliyet Giderleri</u>	
Amortisman Gideri	(10.000)
<u>Diğer Gelir</u>	
Devlet Teşvikleri	-

İşletme, 2021 yılında kâr veya zarar tablosunda 10.000 PB'lik amortisman gideri muhasebeleşirmiştir. Ayrıca, 2021 yılı sonunda finansal durum tablosunda 10.000 PB birikmiş amortisman bulunmaktadır.