

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Gülçin KARATAŞ

TURİZM İŞLETMELERİNDE DEVLET TEŞVİKLERİNİN TMS-20 STANDARDI VE  
YASAL DÜZENLEMELER AÇISINDAN İNCELENMESİ

Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Ana Bilim Dalı  
Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2016

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Gülçin KARATAŞ

TURİZM İŞLETMELERİNDE DEVLET TEŞVİKLERİNİN TMS-20 STANDARDI VE  
YASAL DÜZENLEMELER AÇISINDAN İNCELENMESİ

Danışman

Prof. Dr. G. Nilüfer TETİK

Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Ana Bilim Dalı  
Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2016

**Akdeniz Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,**

Gülçin KARATAŞ'ın bu çalışması, jürimiz tarafından Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Prof. Dr. Nedim YÜZBAŞIOĞLU (İmza)

Üye (Danışmanı) : Prof. Dr. G. Nilüfer TETİK (İmza)

Üye : Yrd. Doç. Dr. Veli Erdinç ÖREN (İmza)

Tez Başlığı: Turizm İşletmelerinde Devlet Teşviklerinin TMS-20 Standardı ve Yasal  
Düzenlemeler Açısından İncelenmesi

Onay : Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Tez Savunma Tarihi : 15/07/2016

Mezuniyet Tarihi : 04/08/2016

(İmza)

Prof. Dr. Zekeriya KARADAVUT  
Müdür

## AKADEMİK BEYAN

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Turizm İşletmelerinde Devlet Teşviklerinin TMS-20 Standardı ve Yasal Düzenlemeler Açısından İncelenmesi” adlı bu çalışmanın, akademik kural ve etik değerlere uygun bir biçimde tarafımda yazıldığını, yararlandığım bütün eserlerin kaynakçada gösterildiğini ve çalışma içerisinde bu eserlere atıf yapıldığını belirtir; bunu şerefimle doğrularım.

...../...../ 2016

Gülçin KARATAŞ

İmza

## İÇİNDEKİLER

TABLolar LİSTESİ .....	v
KISALTMALAR LİSTESİ .....	vi
ÖZET .....	vii
SUMMARY .....	ix
ÖNSÖZ .....	xi
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### TÜRKİYE'DE TURİZM SEKTÖRÜ

1.1	Turizmin Tanımı .....	3
1.2	Turizmin Çeşitleri .....	4
1.3	Turizm Hukuku.....	5
1.4	Türkiye'de Turizmin Gelişimi .....	6
1.5	Turizmin Etkileri.....	8
1.5.1	Olumlu Etkileri.....	8
1.5.1.1	Ekonomik Çevre Üzerindeki Olumlu Etkileri.....	8
1.5.1.2	Sosyo-Kültürel Çevre Üzerindeki Olumlu Etkileri.....	10
1.5.1.3	Doğal Çevre Üzerindeki Olumlu Etkileri .....	10
1.5.2	Olumsuz Etkileri .....	11
1.5.2.1	Ekonomik Çevre Üzerindeki Olumsuz Etkileri .....	11
1.5.2.2	Sosyo-Kültürel Çevre Üzerindeki Olumsuz Etkileri.....	12
1.5.2.3	Doğal Çevre Üzerindeki Olumsuz Etkileri .....	12
1.6	Türkiye Ekonomisinde Turizm Sektörünün Yeri ve Önemi.....	13
1.7	Türkiye Turizm Stratejisi.....	14

### İKİNCİ BÖLÜM

#### TÜRKİYE'DE TURİZM SEKTÖRÜNE SAĞLANAN TEŞVİKLER

2.1	Teşvik Kavramı.....	16
2.2	Teşviklerin Amaçları .....	16
2.3	Teşviklerin Özellikleri .....	17
2.4	Teşvik Politikasının İlkeleri.....	18
2.5	Teşviklerin Yatırım Kararına Etkisi .....	19
2.6	Teşviklerin Kamuya Maliyeti .....	19

2.7	Teşviklerin Sınıflandırılması .....	20
2.8	Türkiye’de Turizm Sektörüne Sağlanan Teşviklerin Tarihsel Gelişimi.....	22
2.9	Turizm Sektörünün Korunmasını ve Teşvik Edilmesini Gerektiren Nedenler.....	24
2.10	Türkiye’de Turizm Sektörüne Sağlanan Teşvikler .....	24
2.10.1	Turizmi Teşvik Kanunu ile Sağlanan Teşvikler .....	27
2.10.1.1	Turizm Kredileri.....	27
2.10.1.1.1	Türkiye Kalkınma Bankasınca Verilen Turizm Kredileri.....	28
2.10.1.1.2	Türkiye’de Özel Sektöre ve Devlete Ait Bankaların Sağladığı Turizm Kredileri .....	28
2.10.1.1.3	Yurt Dışı Kaynaklı Turizm Kredileri.....	29
2.10.1.2	Orman Fonuna Katkının Taksitlendirilmesi.....	29
2.10.1.3	Elektrik, Havagazı ve Su Ücretleri.....	29
2.10.1.4	Haberleşme Kolaylıkları .....	29
2.10.1.5	Personel Çalıştırılması .....	30
2.10.1.6	Alkollü İçki Satışı .....	30
2.10.1.7	Resmi Tatil, Hafta Sonu ve Öğle Tatilleri .....	30
2.10.1.8	Kamu Taşınmazlarının Turizm Yatırımları İçin Yatırımcılara Tahsisi .....	30
2.10.2	İhracata Yönelik Devlet Yardımlarıyla Sağlanan Turizm Teşvikleri.....	31
2.10.2.1	İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararına Göre Turizm Teşvikleri.....	31
2.10.2.2	İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Karar’a Göre Turizm Teşvikleri .....	33
2.10.3	Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Hakkında Kanuna Göre Turizm Teşvikleri	33
2.10.3.1	Gelir Vergisi Stopajı Teşviki .....	34
2.10.3.2	Sigorta Primi İşveren Paylarında Teşvik.....	35
2.10.3.3	Enerji Desteği.....	36
2.10.3.4	Yatırım Yeri Tahsisi.....	36
2.10.4	Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile Sağlanan Turizm Teşvikleri .....	37
2.10.4.1	Katma Değer Vergisi İstisnası .....	38
2.10.4.2	Faiz Desteği.....	39
2.10.5	Emlak Vergisi Muafiyeti .....	40
2.10.6	Yabancı Sermaye Yatırımlarının Teşviki .....	41
2.10.7	Yurt Dışı Turizm Fuarlarına Katılım Desteği.....	41

2.10.8	İstihdam Teşviki .....	41
2.10.9	Seyahat Acentaları ve Seyahat Acentaları Birliği Kanunu'na Göre Sağlanan Turizm Teşvikleri.....	42
2.10.9.1	Yurt Dışından Türkiye'ye Turist Getirilmesi-Incoming Hizmetler .....	42
2.10.9.2	Yurt Dışına Turist Götürülmesi-Outgoing Hizmetler .....	43
2.10.9.3	Yurt Dışında Yerleşik Kişilere Yurt Dışında Hizmet Verilmesi .....	43
2.10.10	Sağlık Turizminde Döviz Kazandırıcı Hizmet Ticaretinin Desteklenmesi Hakkında Karara Göre Turizm Teşvikleri .....	44
2.10.10.1	Pazara Giriş Desteği.....	44
2.10.10.2	Yurt Dışı Tanıtım Desteği .....	44
2.10.10.3	Yurt Dışı Birim Desteği .....	45
2.10.10.4	Belgelendirme Desteği .....	45
2.10.10.5	Ticaret Heyeti ve Alım Heyeti Desteği .....	45
2.10.10.6	Danışmanlık Desteği .....	45
2.11	Turizm Faaliyetlerinin Sona Ermesi ve Devir Halinde Teşviklerin Durumu .....	46
2.12	Turizm Teşvik Sistemindeki Eksiklikler .....	46

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TURİZM TEŞVİKLERİNİN TMS-20 STANDARDI İLE YASAL DÜZENLEMELER KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

3.1	Muhasebe Standartları .....	47
3.1.1	Muhasebe Standartlarının Önemi.....	48
3.1.2	Muhasebe Standartlarında Olması Gereken Özellikler .....	48
3.1.3	Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreci.....	48
3.1.4	Türkiye'de Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırmaya Yönelik Çalışmalar .....	49
3.1.5	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi (TMS-20) Standardının Kapsamı.....	51
3.1.5.1	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi (TMS-20) Standardında Geçen Temel Kavramlar .....	52
3.1.5.2	TMS-20 Standardı Kapsamında Devlet Teşvikleri ve Türleri .....	52
3.1.5.3	TMS-20 Standardı Kapsamında Devlet Yardımları ve Türleri.....	53
3.1.5.4	TMS-20 Standardı'na Göre Turizm İşletmelerine Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi.....	54
3.2	Yasal Düzenlemeler .....	56
3.2.1	Tekdüzen Muhasebe Sistemi.....	57

3.2.1.1	Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Amacı ve Niteliği.....	57
3.2.1.2	Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Yararları ve Sınırları.....	58
3.2.1.3	Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne Göre Turizm İşletmelerine Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması.....	60
3.2.2	Vergi Usul Kanunu (VUK).....	61
3.2.2.1	Vergi Usul Kanunu'na Göre Turizm İşletmelerine Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması.....	61

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **TURİZM TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN TMS-20 STANDARDI İLE YASAL DÜZENLEMELER AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ**

4.1	Uygulama Örneğine İlişkin Açıklamalar.....	63
4.2	Turizm İşletmelerine Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi.....	72
4.2.1	TMS-20 Standardına Göre Turizm İşletmelerine Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi.....	72
4.2.1.1	TMS-20 Sermaye Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirme.....	72
4.2.1.2	TMS-20 Gelir Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirme.....	88
4.2.2	Yasal Düzenlemelere (MSUGT ve VUK) Göre Turizm İşletmelerine Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi.....	104
4.2.3	Sonuçların Karşılaştırılması.....	117
	<b>SONUÇ.....</b>	<b>121</b>
	<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>125</b>
	<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>134</b>



## TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1 Turizm Faaliyetlerinin Sınıflandırılması.....	5
Tablo 2.1 Gelişmişlik Düzeyine Göre Ülkelerin Teşvik Uygulama Gerekçeleri.....	17
Tablo 2.2 Genel Olarak Teşvik Araçları .....	20
Tablo 2.3 Teşvik Araçları ve Çeşitleri.....	21
Tablo 2.4 Turizm Sektörüne Sağlanan Teşviklerin Tarihsel Gelişimi .....	22
Tablo 2.5 Türkiye’de Turizm Sektörüne Sağlanan Teşvikler .....	25
Tablo 2.6 İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı’na Göre Turizm Teşvikleri.....	32
Tablo 2.7 Teşvik Uygulamalarına Göre Bölgeler .....	33
Tablo 2.8 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar Kapsamında Sağlanan Teşvik Türlerinin Bölgelere Göre Dağılımı .....	34
Tablo 2.9 Yatırımlarda Devlet Yardımlarıyla Sağlanan Turizm Teşvikleri.....	37
Tablo 2.10 KDV İstisnası Uygulamasında Asgari Yatırım Tutarları.....	38
Tablo 2.11 Bölgelere Göre Faiz Destek Oranları ve Azami Destek Tutarları .....	40
Tablo 4.1 Seyahat Acentası Personel Bilgileri (10 Çalışan) .....	63
Tablo 4.2 Konaklama Tesisi Personel Bilgileri (30 Çalışan) .....	63
Tablo 4.3 Seyahat Acentası Bünyesinde Çalışan Personeller İçin Sağlanan Gelir Vergisi Stopajı Desteğine İlişkin Detaylar .....	65
Tablo 4.4 Konaklama Tesisi Bünyesinde Çalışan Personeller İçin Sağlanan Gelir Vergisi Stopajı Desteğine İlişkin Detaylar .....	66
Tablo 4.5 Seyahat Acentası Bünyesinde Çalışan Personeller İçin Sağlanan SGK İşveren Payı Desteğine İlişkin Detaylar .....	67
Tablo 4.6 Konaklama Tesisi Bünyesinde Çalışan Personeller İçin Sağlanan SGK İşveren Payı Desteğine İlişkin Detaylar .....	68
Tablo 4.7 Karlılık Oranları .....	118

**KISALTMALAR LİSTESİ**

AİEST	: Uluslararası Bilimsel Turizm Uzmanları Cemiyeti
AKİB	: Akdeniz İhracatçı Birlikleri
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İDTYDK	: İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KTB	: Kültür ve Turizm Bakanlığı
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBB	: Türkiye Bankalar Birliği
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TSE	: Türk Standartları Enstitüsü
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TÜRSAB	: Türkiye Seyahat Acenteleri Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WTO	: Dünya Turizm Örgütü

## ÖZET

Turizm; ekonomik, sosyo-kültürel ve çevresel etkileri olan, temelde insan faktörüne dayalı dinamik bir süreçtir. Amaçları ve biçimleri zaman içerisinde farklılık gösterse de günümüzde oldukça önem taşıyan bir sektör haline gelmiştir. Turizm, kavramın geçtiği ilk günden bugüne, büyük bir gelişme göstermiş ve beraberinde birçok sektörü de çeşitli şekillerde etkilemiştir. Bu açıdan bakıldığında turizmin ekonomik etkisinin, diğer etkilerine göre daha fazla dikkat çektiği söylenebilmektedir.

Yatırım ağırlıklı bir sektör olan turizm sektörü, Türkiye’de özellikle 1980 yılından sonra sağlanan devlet teşviklerinin etkisi ile önemli bir gelişme göstermiş ve ülkenin ekonomik zorluklar yaşadığı dönemlerde sağladığı döviz girdisi ile dış açığın ve işsizliğin azaltılmasında, ödemeler bilançosunun iyileştirilmesinde önemli bir paya sahip olmuştur.

Bu çalışma, turizm sektörüne sağlanan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi konusunu hem “*TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı*” hem de “*Yasal Düzenlemeler (Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Usul Kanunu)*” açısından ele alarak, uygulamalar arasındaki farkları ortaya koymayı ve bu farklılıkların giderilmesi amacıyla yapılacak inceleme, araştırma ve çalışmalara yardımcı olmayı amaçlamaktadır.

Bu amaçla hazırlanan çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde turizmin tanımı, tarihsel gelişimi, türleri, etkileri ve Türkiye ekonomisindeki yeri ve önemi ile ilgili genel tanımlamalara ve açıklamalara yer verilmiştir.

İkinci bölümde genel olarak teşvik kavramına, teşviklerin amaçlarına ve özelliklerine, Türkiye’de turizm sektörüne sağlanan devlet teşviklerinin tarihsel gelişimine ve bu teşviklerin hangi sınıflandırma adı altında sağlanmış olduğu konusunda gerekli açıklamalara detaylı bir şekilde yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde kavramsal çerçeve kapsamında Muhasebe Standartları, TMS-20 Standardı, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Usul Kanunu ile ilgili genel tanımlamalara ve açıklamalara yer verilirken turizm sektörüne sağlanan teşviklerin TMS-20 standardı ile Yasal Düzenlemeler açısından nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine yönelik bilgiler sunulmuştur.

Dördüncü ve son bölümde ise turizm sektörüne sağlanan teşviklerin TMS-20 Standardı ve Yasal Düzenlemeler (Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Usul Kanunu) çerçevesinde muhasebeleştirilmesi ile ilgili kapsamlı bir örnek uygulamaya yer verilmiştir.

Örnek uygulama bölümünde verilen örneğin kuramsal bir örnek olması ve sadece belli başlı teşvik unsurlarını içermesi çalışmanın sınırlılıklarını oluşturmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Uygulamaları, Türkiye Muhasebe Standartları, TMS-20, Yasal Düzenlemeler, Devlet Teşvikleri, Turizm Sektörü.

## SUMMARY

### EXAMINING OF GOVERNMENT GRANTS IN TOURISM COMPANIES IN TERMS OF TAS-20 STANDARD AND LEGISLATIVE REGULATIONS

Tourism is a dynamic process which is based on human factor and has financial, socio-cultural and environmental effects. Although the purpose and types of it could show difference in time, today it is a very important sector. Since the beginning of tourism concept, it has been developed so much and it has also affected many sector in different ways. In this regard, it is possible to state that economic effect of tourism is much more than the other effects of tourism.

Tourism is a sector which depends on investment and after 1980s in Turkey, with the support of government grants for the sector, there were important developments and with foreign exchange inflow to the country in financial difficulty times, it has an important share for the improvement of balance of payments, decrease in balance of payments deficit and unemployment rates.

In this study, the issue on the recognition of government grants to tourism sector will be examined in the context of “*TAS-20 Accounting of Government Grants and Explanation of Grant-in-aid Standards*” and also within the context of “*Legal Regulations (Uniform Accounting Policies and Tax Procedure Law)*”, to demonstrate the differences between applications research and studies made in order to resolve these differences and aims to help the work.

This study which is prepared with the above mentioned purpose, has four chapters. In the first part, definition of tourism, historical development, types, effects and the role of tourism in the economy of Turkey have been stated and also some general definitions and explanations are given.

In the second part, in general the government grants aims and features are explained, historical development of government grants and the classification of those grants are explained in detail.

In the third part; under the conceptual framework, Accounting Standards, TAS-20 (Turkish Accounting Standard) standard, Uniform Accounting System and Tax Law are given place in terms of the general definition and description for tourism industry and also there are general information on how to recognize those government grants to tourism sector in line with the TAS-20 (Turkish Accounting Standard) and Legal Regulations.

The fourth and last section TAS-20 Standard and Legal Regulations (Law Uniform Accounting System and Tax Procedures) of government grants provided to the tourism sector has been given a place to a comprehensive framework of practices related to the recognition. There has been theoretical example given in section operation and only include the main grants are the limitations of the study.

**Keywords:** Turkish Accounting Standarts, TAS-20, Legislative Regulations, Government Grants, Tourism Sector, Accounting Applications.

## ÖNSÖZ

Hazırladığım bu çalışmanın konusunu belirlememde bana yardımcı olan, bilgi ve tecrübelerini benimle paylaşan, bana yol gösteren değerli danışman hocam Prof. Dr. G. Nilüfer TETİK'e,

Öğrenim hayatım boyunca bir an olsun desteğini, sevgisini benden esirgemeyen ve bugünlere gelmemi sağlayan canım aileme,

Anlayışını, sabrını ve sevgisini her daim yanımda hissettiğim can yoldaşım Kadir ÇIRAĞ'a yürekten teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

**Gülçin KARATAŞ**  
**Antalya, 2016**

## GİRİŞ

20. yüzyıldan itibaren turizm, dünya ekonomisinde en hızlı gelişen ve genişleyen sektörlerden biri haline gelmiştir. Turizm, çoğunlukla diğer endüstri alanları gibi bölgesel ya da ulusal kalkınmanın sağlanabilmesi için bir araç olarak kullanılmıştır. Turizm sektörü, iş ve vergi gelirlerinin oluşturulmasında, ödemeler dengesindeki sorunların azaltılmasında, bölgesel veya ulusal ekonomik gelişmelere katkı sağlamada rol oynayan önemli bir faktör olarak yerini almıştır.

Turizmin ekonomik, sosyal ve kültürel önemini kavrayan ülkeler, ekonomi politikaları çerçevesinde turizm yatırımlarına çeşitli teşvik unsurları sağlayarak dış ödemeler dengesindeki açığı kapatmayı ve istihdam yaratmayı temel amaç edinmişlerdir.

Teşvikler, yatırımların maliyetlerinin düşürülmesi, yatırımların gerçekleşmesi için gereken finansmanın sağlanması, işletmelerin vergi yükünün hafifletilmesi ve ihtiyaç duyulan bölgelere yatırım yapılmasının sağlanması açısından oldukça etkili araçlardır. Devlet bu araçları kullanırken bölgesel farklılıkların ortadan kaldırılması, uluslararası alanlarda rekabet gücünün artırılması ve yabancı yatırımcıların ülke ekonomisine çekilmesi gibi amaçları da benimsemektedir.

Türkiye’de bu alanda etkili teşvik unsurları, planlı dönemle birlikte başlamış; yatırım, işletme ve pazarlama aşamalarında yatırımcılara ve işletmelere sağlanmıştır. Özellikle 1980’den sonra işletmelere ve yatırımcılara sağlanan maddi ve maddi olmayan teşvikler sayesinde turizm gelirlerinde ciddi artışlar meydana gelmiştir.

Sağlanan teşvikler bir yandan ekonomiye önemli katkılar sağlarken bir yandan da devlete oldukça büyük bir maliyet yüklemektedir. Bununla birlikte sağlanan bu teşviklerin ülke ekonomisine olan etkisi uzun sürede kendisini göstermektedir. Maliyet ve bu maliyetin geri dönüşü konusunda yaşanan bu olumsuzluğa rağmen ülkeler teşvik sağlamaktan vazgeçmemekte, ekonomik gelişim uzun sürede gerçekleşecek olsa dahi teşvik sağlamaya devam etmektedir.

Küreselleşme nedeniyle artan sermaye hareketliliği uluslararası yatırımları da artırmaktadır. Ancak ülkelerin muhasebe ve raporlama sistemlerinin birbirinden farklı olması yapılan yatırımlarla ilgili bazı riskleri de beraberinde getirmektedir. Bu risklerin en önemlisi muhasebe ve raporlama sistemlerinin birbirinden farklı olması nedeniyle finansal tabloların yeterince anlaşılabilmesi ve bunun sonucu olarak da yatırım kararlarının hatalı olması riskidir. Söz konusu riskleri ortadan kaldırmak amacıyla yapılan çalışmaların sonucunda Uluslararası Muhasebe Standartları ortaya çıkmıştır. Bu standartlar sayesinde uluslararası



alandaki ortak bir muhasebe ve raporlama sisteminin oluşması sağlanmıştır. Ancak ülkelerin vergi kanunları kapsamında yaptıkları farklı uygulamalar muhasebe ve raporlama sistemini etkilemektedir. Bu nedenle ulusal muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartları arasındaki uygulama farklılıkları tam anlamıyla ortadan kaldırılamamaktadır.

Ülkemizde muhasebe uygulamaları genel olarak vergi mevzuatına göre ve vergi matrahının tespitine yönelik öncelikler dikkate alınarak yapılmaktadır. 1992 yılında Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde (MSUGT), işletmelerin muhasebe sistemlerini bu tebliğ ve ekinde öngörülen 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. Belirlenen muhasebe usul ve esaslarını uygulamak zorunda oldukları halde buna uymayanlar hakkında cezai işlemler uygulanacağı da ayrıca belirtilmektedir.

Bu çalışmada, turizm sektörüne sağlanan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi konusu, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS-20 Standardı) ve Yasal Düzenlemeler (Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Usul Kanunu) açısından karşılaştırmalı olarak ele alınarak, sağlanan teşvik türlerinden başlıcalarını içeren örnek bir uygulama ile uygulamalar arasındaki farklılıkların ortaya çıkarılması amaçlanmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE TURİZM SEKTÖRÜ

#### 1.1 Turizmin Tanımı

Turizm; insanların kendi konaklama yerleri dışında sürekli yerleşmemek, özellikle politik ve ticari bir amaç gütmemek üzere, liberal bir atmosfer içinde; iş, merak, din, sağlık, spor, dinlenme ve kültür gibi amaçlarla veya aile ziyareti, kongre, seminerlere katılmak gibi nedenlerle, kişisel ya da toplu olarak yaptıkları seyahatlerden ve gittikleri yerde 24 saati aşan konaklamalardan ortaya çıkan iş ve ilişkileri kapsayan endüstri ve sosyal bir olaydır (Olalı, 1990: 6).

Kavramsal olarak tarihsel gelişimine bakıldığında; çağdaş turizm kavramının ilk olarak İkinci Dünya Savaşı döneminde İsviçreli ekonomistler Walter Hunziker ve Kurt Krapf tarafından ele alındığı görülmektedir. Buna göre; ‘turizm, insanların sürekli çalışma ve konutlarının bulunduğu yer dışında yaptıkları seyahat ve konaklamalarından meydana gelen ilişki ve olayların tümü’ şeklinde tanımlanmaktadır (Bahar ve Kozak, 2008: 29).

Bu tanım, daha sonra Uluslararası Bilimsel Turizm Uzmanları Cemiyeti (AIEST) ile 1963 yılında toplanan Dünya Turizm Örgütü (WTO) tarafından da kabul edilmiştir.

Turizm olayını karmaşık ve çok disiplinli yönü ile ele alarak sosyo-ekonomik kapsamı içinde ortaya koyan görüşler ve tanımlar da bulunmaktadır. Capsar turizm olayını; ‘‘turist, turistik işletmeler, turizm organizasyonlarının oluşturduğu alt sistemler ve bu alt sistemlerin ekonomik, sosyal, psikolojik, hukuki, teknolojik ve ekolojik çevre ile olan ilişkilerine dayanan global bir sistem’’ olarak tanımlamaktadır (Bahar ve Kozak, 2008: 29).

Turizm, farklı etkinlikleri, farklı ilgi alanlarını, farklı katılımcıları/paydaşları, farklı işletme türlerini birbirine bağlayan bir ‘‘amalgam’’ olarak da tanımlanmıştır (Harewood, 2008: 267).

Turizme karşı yaklaşımlar zaman içerisinde değişim göstererek, günümüz hizmetler sektörünün en önemli alt sektörlerinden biri haline gelmiştir. Sektörün bugün ulaştığı noktada, en temel ve genel altı özelliği şu şekilde sıralanmaktadır (Bahar ve Kozak, 2008: 30);

- Turizm, toplumsal ve kültürel değerlerden oluşan sosyo-kültürel bir etkinlik olup, soyut ve somut anlamda sunulan her türlü birikim turizm ürününü oluşturmaktadır.
- Turizm; ulaştırma, konaklama, dinlenme-eğlenme, yeme-içme, sağlık, alışveriş, araç, tesis ve faaliyetlerden meydana gelen, çok geniş kapsamlı bir disiplindir.

- Turizm, turistlerin gittiği yerde yaptığı tüketim harcaması nedeniyle mali işlem özelliğine sahiptir.
- Turizm, turistlerin gittiği tatil bölgesindeki yerel, toplumsal, ekonomik ve çevresel yapı ile doğal, tarihi ve kültürel yapının dikkatli bir şekilde korunmasını gerektiren çok yönlü bir ekonomik faaliyettir.
- Sosyal bir olgu olma özelliği ile turizm; farklı insanlar, kültürler ve dinler arasında barışın, dostluğun, kardeşliğin korunması konusunda önemli bir araçtır.
- Turizm sağladığı yararlarla bir ülkedeki üreticileri, tüketicileri, toplumları ve ulusal ekonomileri ilgilendiren kapsamlı bir mikro ve makro ekonomik faaliyettir.

Turizm, günümüzde döviz girdisini ve istihdamı artırıcı özelliğiyle ekonomiye katkı sağlayan, farklı uluslar arasındaki toplumsal ve kültürel etkileşimi sağlayan ve birleştirici etkisi ile dünya barışının korunmasında payı olan bir sektördür. Türk ekonomisinde de oldukça önemli bir yeri olan turizm, enflasyon, işsizlik ve dış ticaret açığı gibi ekonomik sorunlara çözüm bulmaya çalışan ülkelerin önemle üzerinde durduğu bir alandır (Çımat ve Bahar, 2003: 2).

Sürekli büyüyen bir yapıya sahip olan turizm, dünyanın en çok ekonomik değer yaratan sektörlerinden biridir. Ancak turizme yapılan yatırımlar, geri dönüş süresinin uzun olması, sermaye/hasıla oranının yüksek olması, doğal, sosyal, siyasal ve ekonomik olaylara karşı aşırı duyarlı olması nedeniyle risk barındıran yatırımlar kapsamındadır. Bu nedenle turizm sektörü sayesinde sağlanan sosyal ve ekonomik faydaların artarak devam edebilmesi için devletlerin sosyal, politik ve ekonomik yönlerden sektörün yapısını destekleyici yasal düzenlemeleri uygulamaya koymaları gerekmektedir. Bu uygulamalar arasında özel sektörü turizm alanında yatırıma yönlendirici teşvikler önemli yer tutmaktadır (Aydoğuş vd., 2006: 1).

## 1.2 Turizmin Çeşitleri

Turizmin çeşitli kriterlere göre sınıflandırılması, turizmin olayının daha açık ve doğru ele alınabilmesine yardımcı olmaktadır. Bu kriterleri katılanların sayısı, ziyaret edilen yer, katılanların özellikleri, sosyo-ekonomik durumları, turizmin amacı ve dönemi gibi alt başlıklar altında toplamak mümkündür (Öğüt vd., 2003: 8).

Sınıflandırmaya ilişkin detaylar Tablo 1.1’de verilmiştir.

**Tablo 1.1 Turizm Faaliyetlerinin Sınıflandırılması**

<b>Sınıflandırma</b>	<b>Tür</b>
Katılan Kişi Sayısına Göre Turizm	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bireysel (Ferdî) Turizm</li> <li>• Kitle Turizmi</li> <li>• Grup Turizmi</li> </ul>
Ziyaret Edilen Yere Göre Turizm	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İç Turizm</li> <li>• Dış Turizm</li> </ul>
Katılanların Yaşlarına Göre Turizm	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gençlik Turizmi</li> <li>• Yetişkin (Orta Yaş) Turizmi</li> <li>• Üçüncü Yaş Turizmi</li> </ul>
Katılanların Sosyo-Ekonomik Durumlarına Göre Turizm	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sosyal Turizm</li> <li>• Lüks Turizmi</li> </ul>
Dönemine Göre Turizm	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Yaz Turizmi</li> <li>• Kış Turizmi</li> </ul>
Katılanların Amaçlarına Göre Turizm	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Deniz Turizmi</li> <li>• Kongre Turizmi</li> <li>• Termal Turizm</li> <li>• İnanç Turizmi vb.</li> </ul>

**Kaynak:** Kozak, 2012: 19-32

Ayrıca yukarıdaki turizm türlerinden farklı olarak şu turizm türleri de görülmektedir: Yat turizmi, av turizmi, golf turizmi, sualtı turizmi, kamp turizmi.

### **1.3 Turizm Hukuku**

Hukuk, toplum düzenini sağlamak amacıyla devlet tarafından ortaya konulmuş, uyma zorunluluğu olan maddî müeyyideli kurallar bütünüdür (Andaç, 2000: 3). Toplum içinde yaşayan kişilerle kişilerarası, kişilerle toplum ve toplumla toplumlararası ilişkileri düzenlemektedir.

Hukuk kurallarının yürürlükte olan yazılı belgelerinin tümüne mevzuat denilmektedir. Turizm mevzuatı ise turizmle ilgili kuralları düzenlemek amacıyla hazırlanmış ve yürürlüğe konulmuş yazılı belgeleri kapsamaktadır. Ülkemizde turizm mevzuatının gelişmesi ile turizm faaliyetleri, belli bir düzen ve kurallar içinde yürütülmeye başlanmış ve bugün bir Türk Turizm Hukuku ortaya çıkmıştır. Ortaya çıkan turizm hukuku gelişen Türk turizm politikasının bir sonucudur (Andaç, 2000: 3).

Birsel (1976: 1) tarafından turizm olayı baz alınarak yapılan tanıma göre turizm hukuku, “Bir hizmet endüstrisi olan turizm olayını düzenleyen hukuk kurallarının toplamından ibaret olan fonksiyonel bir hukuk dalı” olarak ifade edilmektedir. Turizm hukukunu turizm işletmelerine dayalı olarak açıklayan tanımlar da bulunmaktadır. Ancak daha önce yapılan tanımların turizmin insan ögesini ele almaması bir eksiklik olarak görülmektedir. Turizm hukuku ile ilgili olarak yapılacak tanımda, turistin ve turizm endüstrisi kuruluşlarının yer alması gerektiği göz önüne alınarak turizm hukukunu şu şekilde tanımlamak mümkündür; “Turizm Hukuku; turisti ve turizm endüstrisi kuruluşlarını ilgilendiren kurallar topluluğudur” (Can ve Güner, 2000: 26).

Turizm hukuku belirli niteliklere sahiptir. Bunlar (Can ve Güner, 2000: 27);

- Uluslararası nitelikli bir hukuk dalıdır. Bu hukuk dalı ülkeye gelen yabancılar ile ülke dışına çıkan vatandaşların tümüne uygulanan kuralları içerdiği için evrensel nitelikli kurallar topluluğudur.
- Kamu ve özel hukuk kurallarının iç içe uygulandığı bir hukuk dalıdır.
- Turizm sektöründeki gelişmelere paralel olarak piyasa ekonomisi kuralları içinde yönelen bir hukuk dalıdır. Bilimin, teknolojinin ve iletişimin gelişmesiyle yakından ilgilidir.

Turizm hukukunun kaynakları ulusal ve uluslararası kaynaklar olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Ulusal kaynaklar anayasa, kanun, yönetmelik gibi yazılı kaynaklar ile örf, adet gibi yazısız kaynaklardan oluşmaktadır. Uluslararası kaynaklar ise iki taraflı ya da çok taraflı anlaşmalardan oluşmaktadır (Boz, 2002: 30).

#### **1.4 Türkiye’de Turizmin Gelişimi**

Türk turizminin gelişim sürecini, planlı dönem öncesi (1923-1963) ve planlı dönem (1963’ten günümüze) şeklinde iki döneme ayırmak mümkündür (Emekli vd., 2007: 11). Planlı dönem öncesinde turizm sektörü ilgili gelişmelere bakıldığında; 1923 yılında Türk Seyyahin Cemiyeti’nin kurulması, 1934’te Turizm Bürosu’nun açılması, 1939 yılında Ticaret Bakanlığı bünyesinde Turizm Müdürlüğü’nün kurulması ve turizmi geliştirmek için çıkarılan kanunlar turizmin gelişmesinde etkili olmuştur (Emekli, 2005: 103).

1950 yılında çıkarılan 5647 Sayılı Turizm Müesseseleri Teşvik Kanunu turizmin geliştirilmesine yönelik yapılan ilk yasal düzenlemedir (Toker, 2007: 82). Başta Ziraat Bankası olmak üzere diğer bankaların da katkısıyla 10 milyon lira sermayeli T.C. Turizm Bankası’nın kurulması, bu dönemde gerçekleşen ve turizm açısından önem arz eden aşamalardan birisidir (Alaca, 1997: 48).

Planlı dönem olarak kabul edilen 1963 ve sonrası kalkınma planlarının yapıldığı ve turizmde gelişmelerin görüldüğü bir dönemdir. Bu dönemde bölgeler bazında kaynak envanterleri çıkarılmış, fiziksel planlamalar yapılmış ve teknik altyapı yatırımları gerçekleştirilmiştir. 1963–80 döneminde ortaya konan turizm politikaları ile amaçlanan ödemeler dengesine olumlu katkı sağlamak, döviz girdisini artırmak, yeni istihdam olanakları oluşturmak ve yerel halka tatil yapma olanağı sunmaktır. Turizm Bakanlığı'nın kurulması dönemin önemli adımlarından birisini oluşturmaktadır (Yıldız, 2011: 58).

Planlı dönemde yapılan beşer yıllık kalkınma planları Türk ekonomisine damga vurmuştur. Bu dönemde hazırlanan kalkınma planlarında, ülkenin ödemeler dengesindeki açığını kapatabilmek için turizm sektöründen yararlanılabileceği belirtilmektedir. Turist sayısının ve tüketim harcamalarının artırılması, kitle turizmine yönelik yatırımlara öncelik verilmesi ve özel sektörün desteklenmesi gibi ekonomik politikalar üzerinde yoğunlaşmıştır (Ünal, 2007: 31).

Özellikle 1982 yılında çıkarılan Turizmi Teşvik Kanunu turizmin bugünkü anlamda gelişmesini hızlandırmıştır (Emekli, 2005: 103). Bu yasa ile belirlenen turizm merkezlerinde yer alan kamu arazilerinin yatırımcılara tahsis edilmesi, yatırımlarda yaşanan artışların önemli nedenlerinden biridir. Turizmi Teşvik Kanunu ve buna bağlı olarak çıkarılan Kamu Arazilerinin Turizm Yatırımlarına Tahsisi Yönetmeliği kapsamında yürütülen uygulama sonucunda 20 milyon m<sup>2</sup> kamu arazisi turizm yatırımları için tahsis edilmiştir (Toker, 2007: 83)

1980 yılını takip eden on yıllık süreç, ülkemizde turizmin en çok gelişim gösterdiği yıllardır (DPT, 2007: 6-7). Türkiye'ye yönelik turizm talebinin dünya ortalamasının üstünde olduğu 1980 sonrasında turizm; ekonomik, sosyal ve çevresel yönleriyle birlikte bir bütün olarak değerlendirilmeye başlanmıştır. Bununla ilgili yapılan gerekli yasal düzenlemeler kapsamında turizme yönelik teşvik kanunları çıkarılmış, vergi ve gümrük muafiyetleri ile özel döviz tahsisleri verilmiştir. Bu teşvikler sayesinde kayda değer ilerlemeler sağlanmış ve turizm giderek büyüyen bir sektör haline gelmiştir (Çımat ve Bahar, 2003: 6).

1991 yılından itibaren turizm sektörü iki dönem halinde incelenebilir (DPT, 2007: 8-9):

1991-1997 dönemi: Birinci Körfez Savaşı ile birlikte işletmelerin genel bir fiyat düşürme eğilimine girmeleri, turizm işletmelerinin diğer ülkelerde uygulanan fiyat politikalarını göreceli olarak kabul etmeleri sonucunu doğurmuştur. Bu dönemde yaşanan diğer bir gelişme ise daha önce farkına varılmayan iç turizmin, önemli bir pazar olduğunun anlaşılmasıdır.

1998 ve sonrası: Turizm sektöründe işletmelerin bakış açısı, çevreyle ilgili duyarlılık ve yatırımların yönlendirilmesi gibi konularda farklılıklar görülmektedir. Başlangıçta genel olarak inşaat sektöründe faaliyet gösteren firmalar yatırımcı olarak turizm sektörüne girerken, son yıllarda bu eğilimlerde azalma gözlenmektedir. Öte yandan devlet ile özel sektör arasındaki rol dağılımının tam anlamıyla belirlenememiş olması, sektördeki verimliliğin düşmesine neden olmaktadır.

## 1.5 Turizmin Etkileri

Turizmin, yer aldığı veya gelişmeye başladığı ülke ya da bölgenin çevresini, ekonomik ve toplumsal yapısını değiştirebilecek olumlu ve olumsuz etkileri vardır. Örneğin: bir bölge ya da ülkedeki kaynakların büyük bölümünün turistlerin taleplerini karşılamaya yönlendirilmesi, yerel halkın taleplerini karşılayacak kaynakların zayıflamasına neden olması olumsuz bir etki yaratırken, turizmin yarattığı hizmetlerle çeşitli iş olanakları sunması belirli bir alan üzerinde olumlu etki yaratmaktadır (Özgüç, 2003: 173). Bu nedenle turizmin etkilerini olumlu ve olumsuz olmak üzere iki başlık altında toplamak mümkündür.

### 1.5.1 Olumlu Etkileri

Turizmin ekonomik, sosyo-kültürel ve doğal çevre üzerindeki olumlu etkileri aşağıda detaylı bir şekilde incelenmiştir.

#### 1.5.1.1 Ekonomik Çevre Üzerindeki Olumlu Etkileri

Günümüzde turizm sektörü, uygun potansiyele sahip ülkelerin ekonomilerine ciddi katkılar sağlamaktadır. Ülkeler, özellikle ekonomik kalkınma için ihtiyaç duydukları döviz girdisini sağlama, yeni iş alanları oluşturma ve milli gelirlerini artırma gibi amaçlarla turizmden pay almaya çalışmaktadırlar (Kılıç, 2000: 26). Turizmin ekonomi üzerindeki olumlu etkileri şöyle sıralanabilir;

**Ödemeler Dengesine Etkisi:** Gelişmekte olan ülkelerde, yatırım mallarına yönelik ithalatın artması beraberinde döviz ihtiyacını da artırmaktadır. İhracat, ithalattaki döviz ihtiyacını karşılayamadığında ticaret açığı oluşmakta ve bu durum ülkenin aleyhine olmaktadır. Bu aşamada görünmeyen ihracat ve ek ihracat olarak turizmin sağladığı döviz girdisi, ülkelerin dış ticaret açığını kapatmada büyük rol oynamaktadır (Avcıkurt, 2009: 27).

**İstihdama Etkisi:** Hizmet sektörü olması nedeniyle turizm, emek-yoğun bir yapıya sahiptir ve yarattığı istihdam gelişim açısından önemli bir unsurdur (Tunç ve Saç, 2008: 92).

Turizmin üç tür istihdam etkisinden söz edilebilir. Bunlar (Tunç ve Saç, 2008: 93);

- Turizm işletmelerinde meydana gelen doğrudan istihdam,

- Doğrudan turizmle ilgili olmayan ancak turizme hizmet sağlayan sektörlerdeki dolaylı istihdam,¶
- Turizmden elde edilen gelirin tekrardan harcanması sonucu meydana gelen ek istihdam'dır.

**Gelire Etkisi:** Hızla büyüyen bir sektör olarak turizmin belki de en önemli ekonomik etkisi döviz kazancı sağlama ve buna bağlı olarak gelir yaratma etkisidir (Kuvan, 2010: 158). Turistlerin gittikleri ülkelerde veya bölgelerde yaptıkları harcamalar söz konusu yerin ekonomik olarak gelirini artırıcı bir etki yaratmaktadır. Turizm olayına katılan bireylerin ülke ya da bölge ekonomisi içinde yaptıkları bu turizm harcamaları, o bölgedeki insanların gelirini ya da ücretini oluşturabilmektedir.

Gelir etkisi bununla sınırlı değildir. Turizm birçok sektörle ilişkili olduğu için elde edilen turizm gelirleri diğer sektörlerde faaliyet gösteren üretim faktörü sahipleri tarafından harcanarak ve ekonomi içinde el değiştirerek diğer faktör sahipleri için de gelir oluşturmaktadır (Küçükşarı, 2011: 16).

**Bölgelerarası Dengeli Kalkınmaya Etkisi:** Ekonomik kalkınma ve sosyal gelişmenin temel amaçlarından birisi bölgelerarası gelişme farklılıklarını en aza indirmektir. Tarım ve sanayide sınırlı kaynağa ve sınırlı gelişme potansiyeline sahip olmasına karşın zengin bir turizm potansiyelinin olduğu bölgelerde, turizm faaliyetlerinin planlı ve etkili bir şekilde yürütülmesi o bölgelerin ekonomik olarak kalkınmasını ve dengeli bir şekilde gelişmesini mümkün kılmaktadır (Kozak vd., 2011: 81).

**Diğer Ekonomik Sektörlere Etkisi:** Turizm, barındırdığı nitelikler sebebiyle diğer sektörlerle de yakın bir ilişki içindedir ve turizmle ilgili ihtiyaçların karşılanmasında ekonominin bütün sektörlerinden yararlanmaktadır. Turizm sektörünün 33 alt sektör ile doğrudan ve dolaylı olarak bir ilişki içinde olduğu ve bu sektörlerin gelişmesine katkı sağladığı belirtilmektedir. Bununla birlikte turizm sektörü, içine aldığı bazı sanayi kollarına kendi ihtiyaçları doğrultusunda yeniden şekil vermekte bazılarını ise yeniden meydana getirmektedir (Avcıkurt, 2009: 30).

**Altyapı ve Üstyapı Yatırımlarına Etkisi:** Turizm talebinin artması, ülkedeki yatırımcıları ve devleti ek yatırımlar yaparak turizm talebini karşılamaya sevk etmektedir (Tarhan, 1996: 51). Bu taleplerin karşılanabilmesinin temel koşulu da turizm bölgesinin, altyapı, üstyapı ve çeşitli yerel hizmetler bakımından hazır olabilmesidir. Turizmde sağlanan gelişmeler altyapı ve üstyapıyı geliştirici ve yönlendirici bir etkiye sahiptir. Sağlanan gelişmelerle birlikte doğrudan turizme yönelik olarak yapılacak yatırımlar da artış göstermektedir (Kozak vd., 2011: 81).



### 1.5.1.2 Sosyo-Kültürel Çevre Üzerindeki Olumlu Etkileri

Turizm, sosyal açıdan farklı toplumsal ve kültürel yapıdaki milletlerin birbirleriyle çeşitli ilişkiler kurarak yakınlaşıp, kaynaşmalarını sağlamaktadır. Kültürel açıdan ise bilim, kültür ve sanat eserlerini, yerleşim ve yaşayış biçimlerini etkileyerek değişikliğe uğratabilmektedir (Zengin, 2006: 40).

Turizmin sosyo-kültürel çevre üzerinde bazı olumlu etkileri bulunmaktadır. Bunlar (Öztaş ve Karabulut, 2006: 40);

- Turizm, oluşan hareketlilik sayesinde kırsal bölgelerde şehirleşmeyi hızlandırmaktadır. □
- Çeşitli uluslardan insanların bir araya gelmesiyle ortaya çıkan kültürel etkileşim toplumlararası barışı ve hoşgörüyü artırmaktadır. □ □
- Turizm sayesinde toplumda boş zaman değerlendirme alışkanlıkları gelişme göstermektedir.
- Gelişen turizm, insanların çevreye olan duyarlılıklarının gelişmesine de katkı sağlamaktadır.
- Turizm, yeni sivil toplum örgütlenmelerine katkıda bulunarak demokratik gelişmeye ortam hazırlamaktadır. □
- Turizmin ülkeye yeni istihdam olanakları sağlaması, eğitim ve meslek alanlarının gelişebilmesinin önünü açmaktadır. □
- Turizm, sağladığı ekonomik fayda ile tarihi ve arkeolojik değerlere sahip çıkılması duygusunu geliştirmektedir. □
- Turizm, insanların yeni diller öğrenmelerini ve bölge halkının seyahat bilincini geliştirerek turizme katılmalarını sağlamaktadır.

### 1.5.1.3 Doğal Çevre Üzerindeki Olumlu Etkileri

Turizm, doğal kaynakların korunması açısından çevre üzerinde faydalı etkiler oluşturabilecek bir potansiyele sahiptir. Bununla birlikte (Öztaş ve Karabulut, 2006: 42);

- Turizm, bölgede mevcut olan yapı ve anıtların restorasyonuna veya iyileştirmesine katkı sağlamaktadır. □
- Turizm, eski eserlerin yeni şekilleriyle günümüzde de kullanılmalarını sağlayarak hem binaların ayakta kalmasına hem de turistik açıdan çekim merkezleri oluşturmasına olanak sağlamaktadır.
- Turizm sayesinde çevreye karşı duyarlı olma bilinci toplumların bütün kesimlerine aktararak toplumsal bir çevre bilincinin oluşturulması sağlanmaktadır.

- Ayrıca çevreyi korumaya yönelik önlemler devlet politikaları ve planları içerisinde yer alarak daha resmi bir seviyeye kavuşmaktadır.

## 1.5.2 Olumsuz Etkileri

Turizmin olumlu olduğu kadar olumsuz etkileri de bulunmaktadır. Bunlar aşağıda ekonomik, sosyo-kültürel ve doğal çevre üzerindeki etkileri bakımından tek tek ele alınmıştır.

### 1.5.2.1 Ekonomik Çevre Üzerindeki Olumsuz Etkileri

Turizmin ekonomi üzerinde olumsuz nitelikte sayılabilecek bir takım etkileri bulunmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir;

**Ekonomik Faaliyetlerde Yapı Değişikliklerine Neden Olması:** Sözü edilen değişim, üretim ekonomisinden, turizmin ağırlık kazandığı bir ekonomiye doğru dönüşümün görülmesi durumudur. Tarım, gelişmekte olan ülkelerde, verimliliği son derece düşük bir sektördür. Çünkü turizm sektöründe daha yüksek gelir elde etme imkanının olması bireyleri tarımdan uzaklaştırmaktadır.

Artan turizm talebi ise gıdaya olan talebi artırmaktadır. Ancak bireylerin tarım sektörünü bırakarak turizm sektörüne yönelmiş olması ülkedeki zirai ürün çıktısını azaltmaktadır. Bu durum gıda üzerindeki enflasyonist baskıları daha da artırarak, sosyal huzursuzluklara yol açabilmektedir (Avcıkurt, 2009: 31).

**Fırsat Maliyetleri:** Turizm sektörünü geliştirmek isteyen ülkelerin öncelikli olarak, sahip oldukları kaynakları turizme yatırmaları durumunda kazanacakları gelir ile başka sektörlere yatırmaları durumunda elde edecekleri geliri karşılaştırmaları gerekmektedir. Bu tarz karşılaştırmalara “fırsat maliyeti” denilmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından fırsat maliyetinin iyi analiz edilmesi oldukça önemlidir. Çünkü zaten kıt olan kaynakların daha verimli olabilecek alanlar varken, daha az verimli olabilecek turizm alanına yatırılması kaynakların israf edilmesine neden olabilmektedir (Kozak vd., 2011: 83).

**Turizme Aşırı Bağımlılık:** Turizmi geliştirmeye çalışırken denge unsurunun gözetilmesi gerekmektedir. İşsizliğin yüksek, kalifiye olmayan işgücünün ve alternatif istihdam kaynaklarının az olduğu bölgelerde turizm sektörünün teşvik edilmesi doğru bir müdahale şekli olabilir (Uluslan, 2009: 12).

İşsizliğin azalmaya, istihdam şartlarının ise artmaya başladığı zaman işgücü daha iyi eğitilebilir ve başka sektörleri destekleyebilir hale gelmektedir. Bu durumda hala turizme bağımlı olmak ve aşırı ilgi göstermek ekonomik olarak fayda sağlamayabilir. Böyle bir durumda turizme olan bağımlılıktan kurtulabilmek için ülkelerin ekonomilerini çeşitlendirmeleri gerekmektedir (Uluslan, 2009: 12).

**Enflasyonist Baskı:** Enflasyonist sonuçlar farklı şekilde ortaya çıkabilir. Varlıklı turistlerin birtakım ürün ve hizmetleri yüksek fiyatlarla satın alabilme gücüne sahip olması, bunu fark eden işletmelerin, özellikle varlıklı turistlere yönelik hizmetler sağlayarak karlarını artırmak istemeleri sonucunu doğurabilmektedir. Bu durum mevcut ürün ve hizmetlerin fiyatlarının yükselerek bölgesel enflasyonun oluşmasına neden olmaktadır. Diğer bir enflasyonist sonuç ise arazi değerlerinin artmasıyla konut maliyetlerinin ve emlak vergilerinin artması şeklinde ortaya çıkmaktadır (Avcıkurt, 2009: 32).

### 1.5.2.2 Sosyo-Kültürel Çevre Üzerindeki Olumsuz Etkileri

Turizmin toplum yaşamı üzerinde bağımsız bir etkisi bulunmaktadır. Turist olarak gelen bireylerin kültürü ile yerel halkın kültürü arasındaki farklılık ne kadar büyükse turizmin etkisi de o kadar fazla olmaktadır. Turizmin turist ağırlayan toplum üzerindeki olumsuz sosyal etkileri şu şekilde sıralanabilir (Goeldner ve Ritchie, 2009: 33);

- Kumar, alkol ve uyuşturucu gibi istenmeyen faaliyetlerin başlaması
- Yerel halkın, turistlerin kullandığı lüks mallara ilgi göstermesiyle ortaya çıkan “gösteriş etkisi”
- Turistlerle yerli halk arasında ırksal farklılıklardan kaynaklanan gerginlikler
- Zanaat ve sanatkârların, turizme yönelerek daha çok hatıra eşya üretimine odaklanması
- Turistler tarafından yerli halkın kültürünün eğlence olarak görülmesiyle, yöre halkının kültürel değerlerinin kaybolması
- Aşırı turizm talebi nedeniyle yerel yaşam tarzlarında sürekli bir değişme
- Gelen turistlerin bölge halkına göre daha zengin olması durumunda, bölgede hırsızlığa ve yankesiciliğe eğilimin artması ve bu türden adi suçları işleyenleri bölgeye çekmesi (Demiroğlu ve İzgi, 2007: 23).

Bütün bu olumsuz etkilere rağmen turizm, ülkeleri ve insanları birbirine yakınlaştıran önemli bir sosyal olgudur. Bu nedenle önemli olan olumsuz etkileri asgari seviyede tutarak turizmden sosyal anlamda en üst seviyede faydalanabilmektir (Öztaş ve Karabulut, 2006: 41).

### 1.5.2.3 Doğal Çevre Üzerindeki Olumsuz Etkileri

Turizmin çevre üzerindeki olumsuz etkilerini aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür (Youell, 1998: 151).

**Doğal Yaşam Alanlarının Kaybolması:** Turistler ve kullandıkları araçlar ekolojik çevre üzerinde yıkıcı etkilere neden olabilmektedir.

**Su Kirliliği:** Turizmin plansız olarak gelişmesi, turizm bölgelerinde yaşanan nüfus yoğunluğu, çöplerin çoğalması, kanalizasyonların denize boşaltılması ve uygun arıtma sistemlerinin kurulmaması su kaynaklarının kirlenmesine neden olmaktadır (Theobald, 1998: 74).

**Hava Kirliliği:** Turistik bölgelerde ortaya çıkan nüfus artışı nedeniyle özel ulaşım araçlarının aşırı kullanılmasından ve hava ulaşımından kaynaklanan kirlilik, önlem alınması gereken önemli problemler arasında görülmektedir.

**Gürültü Kirliliği:** Aşırı kalabalıklaşmadan dolayı turizm bölgelerinde gürültü kirliliği meydana gelebilmektedir.

Bu sorunlar dışında diğer bir önemli sorun da turizm bölgelerinin sürekli bir yapılaşma içinde olması durumudur. Doğal güzelliğe sahip bir çevrenin yapılaşmış bir çevreyle yer değiştirmesi, bu alanda bulunan biyolojik türler ve fiziksel koşullar üzerinde uzun süreli ve olumsuz etkiler yaratmaktadır (Özgüç, 2003: 186).

Turizmin varlığını koruması ve gelişmesi uzun vadede doğal ve kültürel çevrenin korunmasına bağlıdır. Son dönemlerde turizmin neden olduğu tahribatın kendi geleceğini tehlikeye attığının anlaşılmasıyla, uzun vadeli düşünceye dayanan “sürdürülebilirlik” ve “sürdürülebilir turizm” kavramları ortaya çıkmıştır (Kula, 1999: 107).

## 1.6 Türkiye Ekonomisinde Turizm Sektörünün Yeri ve Önemi

60’lı yıllarda uygulanan ekonomi politikaları çerçevesinde turizm sektörünün önemi anlaşılmasına rağmen o dönemlerde Türkiye’de turizm yatırımları için ayrılan pay toplam sabit sermaye yatırımlarının sadece %0.7 si kadardır. 1982 yılında ise turizmin artan önemi karşısında Turizmi Teşvik Kanunu’nu çıkarılmış ve böylece sektöre olan yatırımların artması sağlanmıştır. Bu kanun sayesinde Türkiye’de turizm bugünkü konumuna gelmiştir. Turizm sektörünün ekonomideki yerini değerlendirirken turizmdeki uluslararası gelişmeler de dikkate alınmalıdır (Çımat ve Bahar, 2003: 3).

Dünyada turizm hızla gelişirken Türkiye’de de uygulanan ekonomi politikaları kapsamında sağlanan destekler sayesinde turizmde hızlı bir büyüme yaşanmıştır. Turizmin milli gelire katkı sağlaması, ödemeler dengesine olan pozitif etkisi, turizm yatırımlarının artmasıyla birlikte istihdam alanlarının genişlemesi, bu sektörün Türkiye için önemini açıkça ortaya koymaktadır. Turizm sektörünün rekabet gücü ne kadar yüksekse, cari açığın azaltılmasındaki rolü o denli büyük olmaktadır (Dilber, 2007: 209).

Türkiye ekonomisini ağırlıklı olarak sanayi ve hizmet sektörü yönlendirmektedir ve istenen, bu sektörlere ilişkin üretim ve talebin artmasıdır. Ancak yalnızca sanayi ve tarım

ihracatıyla döviz gereksiniminin karşılanması kısa ve orta vadede mümkün değildir. Sadece ihracatla sağlanacak bir döviz girdisi yetersiz olmasının yanında üretilen mal ve hizmetin bir başka ülkeye gönderilmesi de ayrı bir sorun oluşturmaktadır. Bu nedenle aktif bir dış turizm, ülke ekonomisine önemli ölçüde döviz sağlayabilmektedir (Çımat ve Bahar, 2003: 4).

Emek-yoğun yapısı nedeniyle turizm sektörünün Türkiye ekonomisine sağladığı bir diğer katkı ise yarattığı istihdam olanaklarıdır. Daha az yatırımla daha çok istihdam sağlanmasına imkan vermektedir. Bu durum da ülke ekonomilerinin karşılaştığı sorunların aşılmasında turizm sektörünün ne denli önemli olduğunu ortaya koymaktadır (Zengin, 2010:106). Türkiye’de nüfus artışı nedeniyle yeterince işgücü istihdamı sağlanamamaktadır. Bu durum bütün sektörleri olumsuz yönde etkilemektedir. Bu noktada turizm sektörü işsizliği önlemede, ekonominin büyümesinde ve sorunlara çözüm bulunmasında önemli katkılar sağlama potansiyeline sahiptir (Çımat ve Bahar, 2003: 4).

### 1.7 Türkiye Turizm Stratejisi

Türkiye turizm stratejisi Kültür ve Turizm Bakanlığı (KTB) tarafından hazırlanmış, 2007 yılında “Türkiye Turizm Stratejisi (2023)” ve “Türkiye Turizm Stratejisi Eylem Planı (2007-2013)” şeklinde resmi gazetede yayınlanarak uygulamaya konulmuştur (KTB, 2007: 1).

Turizm Stratejisi, turizm sektörüne yönelik olarak kamu sektörü ile özel sektörün işbirliğini sağlamaya çalışan ve bunun için stratejik planlamaların yapılmasına ve uygulanmasına yönelik açılımlar gerçekleştirmeyi amaçlayan bir çalışmadır. Katılımcı bir anlayış ile bölgesel, yönlendirici ve dinamik bir çerçevede geliştirilmiştir (Akay, 2009: 15).

Çalışmanın vizyonu, sürdürülebilir turizm anlayışıyla iş olanaklarının artırılmasında ve bölgesel gelişimde turizmin öncü sektör konumuna getirilmesi ve 2023 yılına kadar Türkiye'nin uluslararası pazarda ilk beş ülke arasına girerek uluslararası bir marka değerinin yaratılmasıdır. Buna kapsamda belirlenen ilkelerden bazıları şunlardır (KTB, 2007: 4);

- Bölgeler arasındaki gelişmişlik farklarının ortadan kaldırılarak sürdürülebilir kalkınmaya yönelik katkı sağlanması
- Uluslararası işbirliğinin güçlendirilmesi
- Ürünün çeşitlendirilerek sezonun bütün bir yıla yayılması
- Etkili bir yurtiçi ve yurt dışı tanıtımın ve pazarlamanın yapılması
- Yöreyle özgü turizm türlerinin birbiriyle uyumu sağlanarak alternatif turizm odaklı merkezlerin oluşturulması
- Nitelikli turist sayısının ve turizmden sağlanan gelirlerin artırılması

- Altyapı ve ulaşım ile ilgili yatırımlar konusunda özel sektöre teşvikler sağlanarak kamunun yükünün azaltılması
- Turizme yönelik eğitim ve işgücü kalitesinin yükseltilmesi ve sektördeki sertifikasyon sisteminin etkili bir şekilde yürütülmesi

Türkiye Turizm Stratejisi; planlama, yatırım, örgütlenme, araştırma ve geliştirme, tanıtım, pazarlama, eğitim, markalaşma ve çeşitlendirme gibi konularda uzun dönemli stratejiler ortaya koymaktadır. Bu stratejilerden bazıları aşağıdaki gibidir (Akay, 2009: 17-18):

**Planlama Stratejisi:** Turizm sektörüne yönelik yapılan planlamaların esnek ve hesap verilebilir, yönetme ve uygulama aşamalarının ise katılımcı ve sürdürülebilir nitelikte olduğu bir planlama anlayışının ortaya konması.

**Yatırım Stratejisi:** Turizmle ilgili yatırım projelerini hayata geçirmede etkili olacak teşviklerin sağlanarak turizm yatırımlarının artırılması.

**Araştırma ve Geliştirme Stratejisi:** Turizm sektöründe yapılacak olan araştırma ve geliştirmenin kamu ile özel sektördeki kuruluşlar tarafından öncelikle ele alınması.

**Tanıtım ve Pazarlama Stratejisi:** Ulusal, bölgesel ve yerel bazda markalaşmanın sağlanması, buna yönelik olarak tanıtım ve pazarlama faaliyetlerine başlanması.

**Turizm Çeşitlendirmesi Stratejisi:** Alternatif turizm türleri arasında yer alan sağlık turizmi, golf turizmi, eko turizm gibi turizm türlerinin geliştirilmesi.

**Turizm Kentleri Stratejisi:** Dünya ile yarışabilen, markalaşan turizm merkezlerinin oluşturulması.

Türkiye Turizm Stratejisi 2023 çalışmasında belirtilen stratejik planların hayata geçirilip tamamlanması ve geliştirilmesi halinde, 2023 yılında, 63 milyon turist sayısına, 86 milyar Dolar dış turizm gelirine ve turist başına yaklaşık 1.350 \$ harcamaya ulaşılması beklenmektedir (KTB, 2007: 3).

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE’DE TURİZM SEKTÖRÜNE SAĞLANAN TEŞVİKLER

#### 2.1 Teşvik Kavramı

Geniş anlamalı bir sözcük olan teşvik; devlet yardımı, sübvansiyon, ekonomik amaçlı mali yardım, üreticilere yapılan transfer harcaması, prim ve destek gibi çeşitli şekillerde ifade edilebilmektedir. Bu kavramların her biri kullanılış amacına göre aynı anlama gelebileceği gibi farklı anlamlar içermesi de mümkündür (Duran, 2003: 6).

Ekonomi biliminde teşvikler; “hedeflenen ekonomik faaliyetlerin diğer ekonomik faaliyetlere göre daha hızlı gelişmesini sağlamak için, devlet tarafından farklı yollarla sağlanan maddi ya da gayri maddi destek, özendirme ve yardım olarak açıklanmaktadır.” Teşvikleri mali açıdan dar ve geniş anlamı ile tanımlamak mümkündür. Dar anlamda mali teşvikler; muafiyet, istisna veya indirimler suretiyle vergi harcaması şeklinde ortaya çıkan vergi ve benzeri teşvikleri ifade etmektedir. Geniş anlamda ise bahsi geçen teşvikleri de kapsayan, nakdi ve aynı tüm teşviklerin toplamını ifade etmektedir (Serdengeçti, 2000: 1).

20 no’lu Türkiye Muhasebe Standardı’nın 3. paragrafında ise teşvikler, “işletmenin faaliyet konusuyla ilgili olarak belli şartların geçmişte ya da gelecekte yerine getirilmesiyle işletmeye sağlanan kaynak transferi şeklinde devlet yardımları” olarak tanımlanmaktadır (SPK Tebliğ Seri: 11, No: 25).

Buna göre hem sosyal hem de ekonomik açıdan kalkınmanın sağlanabilmesi için özel sektörün katkısını artırmak ve girişimcilerin ihracat, yatırım ve buna benzer ekonomik faaliyetlerde yer alma isteklerini güçlendirmek amacıyla devlet tarafından kullanılan araçlar teşvik olarak adlandırılmaktadır. Teşvik kavramı, kapsam ve çeşit yönünden geniş bir konu olmasının yanında, aynı amaca yönelik olarak kimi zaman koruma kimi zaman vergi muafiyeti ve istisnası kimi zaman ise devlet yardımı şeklinde anlaşılabilir (Dürüs, 2005: 3).

#### 2.2 Teşviklerin Amaçları

Ülkenin mevcut ekonomik sistemine göre değişiklik göstermekle birlikte teşviklerin temel amacı halkın refah düzeyinin yükseltilmesidir (Yavuz, 2010: 86). Bir kolaylık ve motivasyon aracı olan teşvik uygulamaları; yatırımların maliyetlerini azaltmak, finansman ihtiyaçlarını düşürmek, karlılığı arttırmak ve yatırımları belli alanlara kaydırmak gibi alt amaçlara hizmet etmektedir (Aydoğuş vd., 2006: 3).

Uygulanan teşvikler her ülkenin benimsediği ekonomi politikalarına ve gelişmişlik düzeylerine göre farklılıklar gösterebilmektedir. Genel olarak bakıldığında teşviklerin amaçlarını gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler şeklinde iki ayrı bölümde incelemek mümkündür.

**Tablo 2.1 Gelişmişlik Düzeyine Göre Ülkelerin Teşvik Uygulama Gereksinimleri**

Gelişmiş Ülkeler	Gelişmekte Olan Ülkeler
* Rekabet gücünü korumak	* Ekonomik kalkınma
* Teknolojik gelişmeyi sürdürmek	* Geri kalmış bölgelerin kalkındırılması
* Sermaye kaçışını engellemek	* Uluslararası rekabet gücü kazanma
* Bölgesel dengesizlikleri gidermek	* Verimlilik artışı
* Verimlilik artışı	* İstihdam imkanlarını genişletme
* Sorunlu sektörleri desteklemek	* Teknoloji transferi
* İşsizliği azaltmak	* Sanayileşme
	* Yabancı sermaye çekme

**Kaynak:** Duran, 2003: 8

Tabloda yer alan maddelerin dışında kalan teşviklerin amaçlarından bazıları şöyledir;

- Konjonktürel dalgalanmaların işletmelere verdiği zararları telafi etmek.
- İhracatın ve yatırımın özendirilmesini sağlamak (Üzümcü ve Doğan, 2001: 300).
- Ülkeler bazen az gelişmiş bölgelerde sosyal açıdan önemli gördüğü yatırımları karlı olmasa bile desteklemektedir. Bu tür teşviklerin amacı ekonomik gelişmeden ziyade kamu gereksiniminin yerine getirilmesidir (Karakurt, 2010: 150).

### 2.3 Teşviklerin Özellikleri

Teşviklerin sahip olduğu özelliklerden bazıları şu şekilde sıralanabilir (Duran, 2003: 1-7);

- Teşvikler, devlet tarafından verilmektedir. Daha net bir ifadeyle teşvikler, kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilebileceği gibi kamu iktisadi teşebbüsleri tarafından da bizzat ya da görevlendirecekleri kurumlar aracılığıyla verilebilmektedir.
- Genel olarak özel sektörde faaliyet gösteren işletmelere verilmekle birlikte kamu kurumlarına da verilebilmektedir.
- Teşvikler, devlete bir maliyet yüklemektedir. Bahsedilen maliyet, teşviklerin ucuz kredi ya da hibe şeklinde verilmesi nedeniyle kamu fonlarının azalması şeklinde olabileceği gibi vergisel teşviklerde tahakkuk etmiş veya edecek olan devlet gelirinunun bağışlanmasıyla ortaya çıkan gelir azalması şeklinde de olabilir. Devlet için maliyeti ifade eden teşvikler işletmeler için bir faydayı ifade etmektedir.
- Teşvikler, yatırımın mahiyetini, zamanlamasını, bölgesini, sektörünü ve büyüklüğünü etkilemek amacıyla yönlendirici bir araç olarak kullanılmaktadır.



- Teşvikler, doğrudan ve açık olarak yapılabileceği gibi dolaylı ve gizli olarak da yapılabilmektedir.
- Bir tür iktisadi amaçlı transfer harcaması olduğundan, teşvikleri negatif vergi olarak görmek de mümkündür.
- Teşvikler, ekonomik dalgalanmaların ya da istikrarsızlığın olduğu dönemlerde geçici çözümler sağlayan bir sistemdir (Çiloğlu, 2000: 33).
- Teşvik sisteminin uygulanacağı bölgeler, gelir dağılımları göz önünde bulundurularak belirlenmektedir. Her bölge için, o bölgenin yapısına uygun olacak şekilde farklı bir yöntem kullanılmaktadır (Güven, 2007: 35).
- Teşvik politikaları devletin belirlediği ekonomik düzenlemelere uygun şekilde planlanmaktadır. Ekonomi için gerekli ve öncelikli görülen yatırım alanları belirlenip, sağlanacak teşvik kapsamında yatırımcılar yönlendirilmektedir. Buradan da anlaşılacağı gibi teşvik politikaları yapılmış ve sonuca ulaşılmış yatırımlardan çok, yapılacak olan ve yüksek öneme sahip yeni yatırımları desteklemektedir (Öner, 2002: 98).
- Teşvikler, diğer politika türlerinden ayrı olarak ekonomiye doğrudan yansıtılabilmekte ve kısa süre içinde sonuç alınabilmektedir. Hızlı sonuç alabilme özelliği teşviklerin, oldukça geniş bir alanda kullanılabilmesi imkanını doğurmaktadır (Üzümcü ve Doğan, 2001: 299).

#### 2.4 Teşvik Politikasının İlkeleri

Ülkelerin adil ve uygulanabilir bir teşvik politikası yürütebilmesi için öncelikli olarak teşvikin uygulanacağı bölgelerin ekonomik, sosyal ve siyasal yapısını dikkate almaları gerekmektedir. Bunun yanında uyulması gereken bazı ilkeler bulunmaktadır. Bunlar (Küçükahraman, 2013: 6-7) ;

- Teşvik politikaları istikrarlı olmalıdır.
- Teşvikler, eşitlik, adalet ve verimlilik ilkeleriyle uyumlu olmalıdır.
- Teşvikler, işletmeleri rekabet gücü yaratmayan, ağır işleyen bir yapıya dönüştürmemelidir.
- Teşvikler uygulanmadan önce gereken analizler iyi bir şekilde yapılmalıdır. Teşvikin sağlanacağı bölgeler ve sektörler bu analizler doğrultusunda oluşturulan önceliğe göre belirlenmelidir.
- Teşviklerin içeriği, kapsamı, süresi ve mali sınırları net bir şekilde çizilmelidir.
- Teşviklerin uygulanmasında yetkili olacak birimler tek bir çatı altında toplanmalıdır. Böylece ortaya çıkabilecek yetki ve sorumluluk karmaşasına engel olunmalıdır.
- Teşvik sistemi hem ulusal hem de uluslararası yükümlülüklerle uygun şekilde düzenlenmelidir.

## 2.5 Teşviklerin Yatırım Kararına Etkisi

Teşvik politikalarının yatırım kararları üzerindeki etkisi bütün çevreler tarafından kabul görmektedir. Bu etki, Neo-Klasik yatırım teorisinin odak noktasını oluşturan “düşük maliyetle elde edilen sermayenin daha etkin kullanılacağı” varsayımına dayanmaktadır (Duran, 2003: 82).

Yatırım kararı verilirken dikkat edilen temel unsur, yatırım sonrasında karın maksimize edilmesidir. Eğer yatırım yapılması planlanan bölge ya da sektör karlılığı olumlu yönde etkileyebilecek unsurlara sahipse, o bölgelere yatırım yapma tercihi daha yüksek olmaktadır. Bu nedenle bir bölge ya da sektöre yatırım yapılması konusunda alınacak kararlarda, uygulanan teşviklerin büyük payı vardır. Kararlar üzerinde etkili olan teşviklerin avantajlarını şu şekilde sıralamak mümkündür (Duran, 1998: 20);

- Yatırım indirimi, vergi, resim ve harç istisnası ya da gümrük vergisi muafiyeti gibi teşvikler yatırıma yönelik maliyeti düşürmektedir.
- Düşük faizli yatırım kredileri, yatırım destekleme primi ve teşvik primi şeklinde sağlanan finansal teşvikler sayesinde yatırımcının finansman ihtiyacı hafifletilmektedir.
- Altyapı yatırımlarının devlet tarafından yapılması ya da ucuz arsa ve arazi temini şeklinde sağlanan teşvikler ile maliyetler düşürülerek, yatırımın karlılığı artırılmaktadır.

Yatırımın hangi aşamasında verildiği, miktarı, bölgesel, sektörel ve ekonomik amaçlara uygunluğu, teşviklerin etkin bir şekilde uygulanmasında önem arz etmektedir. Eğer ekonomide enflasyonist bir süreç yaşıyorsa teşviklerin yatırım üzerindeki etkisi zayıflamaktadır. Bu sürecin yaşandığı piyasalarda geleceğe yönelik bir belirsizlik hakimdir. Geleceğe dair beklentilerin olumsuz veya belirsiz olduğu dönemlerde, teşviklerin yatırım kararları üzerindeki etkisi azalmaktadır.

## 2.6 Teşviklerin Kamuya Maliyeti

Teşviklerin yatırımları yönlendirmedeki gücünün ve faydasının yanı sıra kamuya bir maliyeti de söz konusudur. Uygulanan teşviklerin getirdiği maliyetin, yararını aşma ihtimalinin olması karar alıcılar tarafından göz ardı edilmemesi gereken bir durumdur (Duran, 2003: 73).

Teşviklerin neden olduğu maliyetler, kamu fonlarının erimesi ve potansiyel vergi gelirlerinin azalması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Burada tartışmalı bir durum söz konusudur. Bu durum; bir yatırımın hiç teşvik sağlanmadığı veya daha az oranlarda sağlandığı takdirde

yine gerçekleşip gerçekleşmeyeceğidir. Eğer gerçekleşebilecek yatırımlara teşvik kapsamında kaynak sağlanırsa kamu hazinesi bir kayıp yaşarken, sağlanan teşvikin ekonomiye artı bir katkısı da olmayacaktır. Çünkü gerçekleşen yatırımlar zaten her koşulda yapılabilecek türden projelerdir. Ancak teşvik olmaksızın yapılamayacak yatırımlar söz konusu ise sağlanan teşvikler ekonomiye olumlu bir etki sağlayacaktır (Kılıç, 2015: 13).

## 2.7 Teşviklerin Sınıflandırılması

Teşvik araçlarını hem niteliklerine hem de amaçlarına göre sınıflandırmak mümkündür. Amaçlarına göre yapılan bir sınıflandırmada teşviklerin, ekonominin tamamını ya da belli bir alanını hedeflediği anlaşılmaktadır. Ekonominin tümünü hedefleyen teşvik araçları genel teşvik araçlarını oluştururken, belli bir ekonomik faaliyet alanını hedefleyen ve seçicilik ölçütleri olan teşvik araçları özel teşvik araçlarını oluşturmaktadır. Genel olarak incelendiğinde teşvik araçlarını iktisadi, mali ile idari ve teknolojik olmak üzere üç gruba ayırmak mümkündür (Duran, 1988: 16-17). Teşvik araçlarının sınıflandırılmasına yönelik bilgiler Tablo 2.2’de detaylı bir şekilde gösterilmiştir.

**Tablo 2.2 Genel Olarak Teşvik Araçları**

<b>İktisadi Teşvik Araçları</b>	<b>Mali Teşvik Araçları</b>	<b>İdari ve Teknolojik Teşvik Araçları</b>
- Yatırım indirimi	- Orta ve uzun vadeli krediler	- Orta ve uzun vadeli krediler
- Gelir ya da Kurumlar Vergisi muafiyeti veya indirimi	- Düşük faizli yatırım kredileri	- Düşük faizli krediler
- KDV muafiyeti	- Faiz ve vergi iadeleri	- Faiz ve vergi iadeleri
- İhracatta vergi iadeleri	- Bina ve teçhizat sübvansiyonları	- Bina ve teçhizat sübvansiyonu
- İhracatta kredi sigortası	- Özel reeskont kredi faizi oranları	- Özel reeskont kredi faizi oranları
- İndirimli navlun tarifeleri	- Gümrük vergisi taksitlendirmesi	- Gümrük vergisi taksitlendirmesi
- Özel amortisman uygulamaları	- Gümrük ve fon istisnaları	- Gümrük ve fon istisnaları
	- Bina vergisi istisnası	- Bina vergisi istisnası

**Kaynak:** Duran, 1988: 16-17

Genel bir standart olmamakla birlikte teşvik araçlarını Tablo 2.3’te gösterildiği üzere amaçlarına, kapsamına, veriliş dönemine, kullanılan araçlara, kaynaklarına ve veriliş şekline göre altı ayrı başlık altında sınıflandırmak mümkündür.

Tablo 2.3 Teşvik Araçları ve Çeşitleri

Amaçlarına Göre Teşvikler	<ul style="list-style-type: none"> <li>· AR-GE Faaliyetlerine Yönelik Teşvikler</li> <li>· KOBİ'lere Yönelik Teşvikler</li> <li>· Bölgesel Kalkınmaya Yönelik Teşvikler</li> </ul>
Kapsamına Göre Teşvikler	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Gümrük Vergisi Muafiyeti</li> <li>· KDV Ertelemesi</li> <li>· Kredi Garanti Desteği ve Faiz Desteği</li> </ul>
Veriliş Dönemlerine Göre Teşvikler	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Yatırım Öncesi Teşvikler</li> <li>· Yatırım Dönemi Teşvikleri</li> <li>· Yatırım Sonrası Teşvikler</li> </ul>
Kullanılan Araçlara Göre Teşvikler	<b>Aynı Teşvikler</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Bedelsiz Yatırım Yeri Tahsisi</li> <li>· İşgücü Eğitimine Yönelik Teşvikler</li> <li>· Nakdi Teşvikler</li> <li>· Hibeler</li> <li>· Kaynak Kullanımını Destekleme Primi</li> <li>· Vergi Teşvikleri</li> </ul>
	<b>Dolaysız Vergi Teşvikleri</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Düşük Oranlı Gelir veya Kurumlar Vergisi</li> <li>· Vergi Tatili</li> <li>· Bina İnşaat Harcı İstisnası</li> <li>· Yatırım İndirimi</li> <li>· Hızlandırılmış Amortisman</li> <li>· Finansman Fonu</li> <li>· Gelir Vergisi Stopajı</li> </ul>
	<b>Dolaylı Vergi Teşvikleri</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>· İhracat Teşvikleri</li> <li>· Serbest Bölgelere Verilen Teşvikler</li> <li>· Diğer Teşvikler</li> <li>· Enerji Desteği</li> <li>· Altyapı Hazırlanması</li> </ul>
Kaynaklarına Göre Teşvikler	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Kar veya Gelir Bazlı Teşvikler</li> <li>· Sermaye Yatırımları Bazlı Teşvikler</li> <li>· Emek Bazlı Teşvikler</li> <li>· Katma Değer Bazlı Teşvikler</li> <li>· Özel Harcama Bazlı Teşvikler</li> <li>· İhraç ve İthal Bazlı Teşvikler</li> </ul>
Veriliş Şekline Göre Teşvikler	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Doğrudan Teşvikler</li> <li>· Dolaylı Teşvikler</li> </ul>

Kaynak: Duran, 2003: 24

## 2.8 Türkiye’de Turizm Sektörüne Sağlanan Teşviklerin Tarihsel Gelişimi

Turizm sektörüne sağlanan teşviklerin ve ilgili yasal düzenlemelerin tarihsel gelişimi yıllar itibariyle aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 2.4 Turizm Sektörüne Sağlanan Teşviklerin Tarihsel Gelişimi**

Teşvikin Yılı	Teşvikin Adı	İçeriği
1950	5647 Sayılı Turizm Müesseseleri Teşvik Kanunu	Türkiye Emlak Kredi Bankası nezdinde turizm işleri için 1.000.000 TL’lik “Turizm Kredi Fonu” oluşturulmuştur (Barutçugil, 1986: 70). Turizm ile ilgili olarak o dönemin şartları gereği bazı sınırlı teşvikler getirilmiştir.
1953	6086 Sayılı Turizm Endüstrisini Teşvik Kanunu	Turizm işletmesi belgesi alanların bu amaçla kuracakları tesisler için taksitle ödenmek üzere ve azami % 5 faizle kredi verilmiştir (Resmi Gazete, 1953, Sayı: 8414). Bu kanun zaman içerisinde yetersiz kaldığı gibi bazı konularda da engelleyici olabilmıştır.
1980	Turizm Teşvik Çerçeve Kararı	Bu çerçeve kapsamında, yatırımların yoğunlaştırılacağı alanların belirlenmesi, yeni finansman kaynaklarının oluşturulması, yabancı sermayenin yatırım için özendirilmesi esasları ile turizm yatırımlarının teşvik edilmesine ilişkin esasların düzenlenmesi konusunda “Turizm Koordinasyon Kurulu” görevlendirilmiştir (Ulutürk, 1998: 164).
1982	2634 Sayılı Turizmi Teşvik Kanunu	Günümüzdeki turizm sektörünün ortaya çıkmasında belirleyici rol oynamıştır. Bu kanun sayesinde belirlenen turizm merkezlerinde alt yapıya ağırlık verilirken, genel turizm yatırımlarının teşviki ile ilgili hükümler getirilmiştir (Ulutürk, 1998: 165).

1983	Kamu Arazilerinin Turizm Yatırımlarına Tahsisi Yönetmeliği	Bu yönetmelik çerçevesinde başlatılan uygulama sonucunda 20 milyon metrekarelik kamu arazisinin turizm yatırımlarına tahsisi sağlanmıştır (Köfteoğlu, 2001: 23).
1985-1992	97/9688 Sayılı Kalkınmada Özel Önem Taşıyan Sektörler Kararı ve Diğer Yasal Düzenlemeler	Özellikle hibe türü teşviklerin sağlanması, dış ticaret ve kur politikalarının libere edilmesi ve yabancı sermaye yatırımlarının teşvik edilmesiyle turizm yatırımlarında hızlı bir artış gözlemlenmiştir (Ulutürk, 1998: 165). 1984 yılında 68.300 olan yatak sayısı, 1992 yılında 219.900'e yükselmiştir. Kaynak kullanım destekleme primi kaldırılmış, yatırımları ve döviz kazandırıcı hizmetleri teşvik fonundan kredi uygulamasına geçilmiştir. Bahsi geçen kredinin şartları; 2 yılı ödemesiz, 5 yıl vadeli, ödemesiz dönem için %10 faiz, takip eden üç yıl için de %30 faiz oranı şeklindedir. Ancak sürecin karmaşıklığı, bürokrasi ve kaynak yetersizliği gibi nedenlerden dolayı sistem sağlıklı şekilde yürütülemediği (Toker, 2007: 84).
Günümüz	2634 Sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'nun 13. maddesi	Bu kanuna göre her yıl Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen döviz miktarını sağlayanlar ihracatçı sayılmaktadır. Bu kapsamda elektrik, havagazı ve su ücretleri, haberleşme kolaylıkları, yabancı personel ve sanatkâr çalıştırılması, kamu taşınmazlarının tahsisi gibi teşvikler sağlanmaktadır (KTB, 2012: 43).

Ülkemizde turizm sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin yararlanacakları teşvik destek unsurları, 2634 sayılı Turizm Teşvik Kanunu'nun 13. Maddesinde belirtilmektedir. Uygulanan teşvik tedbirleri her yıl Bakanlar Kurulu kararı ile yenilenmektedir. Bakanlar Kurulu hangi koşullarda turizm teşviklerinden faydalanılacağını belirlemede, Hazine

Müsteşarlığı ise belirlenen bu teşviklerin koşullarını açıklayan tebliğler yayınlamaktadır (Özen ve Kuru, 1998: 12).

## 2.9 Turizm Sektörünün Korunmasını ve Teşvik Edilmesini Gerektiren Nedenler

Devletlerin turizm sektörüne yönelik teşvik politikaları uygulamasında ve sektöre yönelik birtakım koruyucu önlemler almasında, turizmin ülke ekonomisi bakımından büyük önem taşıması ve bu sektörde faaliyette bulunan işletmelerin karşılaştığı birtakım sorunlar etkili olmaktadır (Olalı, 1984: 213). Turizm sektörünün korunmasını ve teşvik edilmesini gerektiren sebepler şöyle sıralanabilir (Usta, 1992: 145);

- Emek-yoğun bir yapıya sahip olması nedeniyle istihdamı arttırıcı etki yaratması
- Döviz girdisi sağlayarak ödemeler dengesine pozitif katkı sağlaması
- Bölgeler arasında oluşan gelişmişlik farklılıklarını azaltıcı etki oluşturması
- Vergi gelirlerini artırması
- Ülkenin sahip olduğu doğal ve tarihi varlıkların değerlendirilmesini sağlaması
- Yapılan yatırımlarla katma değer yaratılması

## 2.10 Türkiye’de Turizm Sektörüne Sağlanan Teşvikler

Ülkemizin önemli sektörlerinden biri olan turizm teşvik edilerek, istihdamın arttırılması ve ülkeye döviz girdisinin sağlanması amaçlanmaktadır. Ülkemizdeki turizm sektörünün küresel ekonomide rekabet edebilir hale gelmesi için uygulanacak teşvik unsurları oldukça önemlidir (Bahar, 2007: 75). Çünkü devlet tarafından sağlanan turizm teşvik unsurlarının bir kısmı yatırım aşamasında turizm yatırımlarını özendirilmekte, bir kısmı işletme aşamasında işletmelerin daha iyi koşullarda çalışabilmesine ve daha da önemlisi uluslararası standartta faaliyet gösterebilmesine olanak tanımaktadır (Tezcan, 2003: 253).

Ülkemizde turizm sektörüne sağlanan teşvik destek unsurları çıkarılan yasalar çerçevesinde belirlenmektedir (Toker, 2007: 86). Ancak, ülkemizde teşvik sistemi son derece karmaşık bir yapıya sahiptir. Bunun nedenleri arasında; teşviklerle ilgili düzenlemelerin farklı mevzuat türleri ile yapılması, bazı teşviklerin süreyle sınırlandırılması ve düzenleme yapan kurumların farklılık göstermesi sayılabilir. Bu durum teşvik sisteminin uygulanması konusunda ciddi problemlerle karşılaşılmasına ve teşviklerden yeteri kadar faydalanılamamasına neden olmaktadır (Akay, 2009: 33). Genel olarak ülkemizde turizm sektörüne sağlanan teşvikler Tablo 2.5’te özet olarak gösterilmiştir.

Tablo 2.5 Türkiye’de Turizm Sektörüne Sağlanan Teşvikler

Kanun	Sağladığı Kolaylıklar
2634 Sayılı <i>"Turizmi Teşvik Kanunu"</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Turizm Kredileri</li> <li>-Orman Fonuna Katkının Taksitlendirilmesi</li> <li>-Elektrik, Havagazı ve Su Ücretleri</li> <li>-Haberleşme Kolaylıkları</li> <li>-Personel Çalıştırılması</li> <li>-Resmi Tatil, Hafta Sonu ve Öğle Tatilleri</li> <li>-Kamu Taşınmazlarının Tahsisi</li> </ul>
6401 Sayılı <i>"İhracata Yönelik Devlet Yardımlarına İlişkin Karar"</i> ile  13812 Sayılı <i>"İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Karar"</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Ar-Ge Yardımı</li> <li>-İstihdam Yardımı</li> <li>-Pazar Araştırması ve Pazara Giriş Desteği</li> <li>-Çevre Maliyetlerinin Desteklenmesi</li> <li>-Türk Ürünlerinin Yurt dışında Markalaşması, Türk Malı İmajının Yerleştirilmesi ve TURQUALITY®’nin Desteklenmesi</li> <li>-Uluslararası Nitelikteki Yurt İçi İhtisas Fuarlarının Desteklenmesi</li> <li>-Yurt Dışında Gerçekleştirilen Fuar Katılımlarının Desteklenmesi</li> <li>-Vergi, Resim ve Harç İstisnası</li> <li>-İhracatta KDV İstisnası</li> </ul>
5084 Sayılı <i>"Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Gelir Vergisi Stopajı Desteği</li> <li>-Sigorta Primi İşveren Paylarının Ödenmesi</li> <li>-Enerji Desteği</li> <li>-Bedelsiz Yatırım Yeri Tahsisi</li> </ul>
2006/10921 Sayılı <i>"Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar"</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-KDV İstisnası</li> <li>-Faiz Desteği</li> </ul>
1319 Sayılı <i>"Emlak Vergisi Kanunu"</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-5 yıl süre ile geçici muafiyet</li> </ul>



<p>4875 Sayılı "<i>Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu</i>"</p>	<p>-Önceden şart koşulan izleme, onay, pay transferi ve minimum sermaye gibi şartlardan muaf olarak yatırım özgürlüğü sağlanması</p> <p>-Şeffaf ve tutarlı bir doküman ile yabancı yatırımcıların mevcut haklarının garanti altına alınması</p> <p>-Kazanılmış hakların korunması, büyüme ve gelişme için yatırımcı dostu iklimin sürekliliğini sağlamak adına gerekli politika değişiminin sağlanması</p>
<p>2010/9 Sayılı Tebliğ</p>	<p>-Yurt Dışı Turizm Fuarlarına Katılım Desteği</p>
<p>6111 Sayılı Kanunu ile düzenlenen "<i>İstihdam Teşviki</i>"</p>	<p>-Kanun kapsamında yer alan şartları sağlayan çalışanların sigorta primi işveren payının tamamının İşsizlik Sigortası Fonu'ndan karşılanması</p>
<p>1618 Sayılı "<i>Seyahat Acentaları ve Seyahat Acentaları Birliği Kanunu</i>"</p>	<p>-Telekomünikasyonla ilgili kolaylıklar</p> <p>-Reklam masraflarına katkı sağlanması</p> <p>-Prim ödemesine esas teşkil edecek miktarın kademesinin belirlenip kaynak sağlanması</p> <p>-Uçak Yakıt Desteği</p>
<p>2012/4 Sayılı "<i>Döviz Kazandırıcı Hizmet Ticaretinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ</i>"</p>	<p>-Pazara Giriş Desteği</p> <p>-Yurt Dışı Tanıtım Desteği</p> <p>-Yurt Dışı Birim Desteği</p> <p>-Belgelendirme Desteği</p> <p>-Ticaret Heyeti ve Alım Heyeti Desteği</p> <p>-Danışmanlık Desteği</p>

**Kaynak:** Aydoğuş vd., 2006: 14

Ülkemizde kanunlar çerçevesinde turizm sektörüne verilen teşviklerin tamamı aşağıda detaylı bir şekilde incelenmiştir.

### **2.10.1 Turizmi Teşvik Kanunu ile Sağlanan Teşvikler**

Turizmi Teşvik Kanunu'nun 1. maddesinde kanunun amacının turizm sektörünü düzenlemek, geliştirmek, dinamik ve işleyen bir yapıya kavuşturmak için gerekli tertip ve tedbirlerin alınmasını sağlamak olduğu belirtilmektedir (Resmi Gazete, 1982, Sayı: 17635).

Kanunun 13. maddesinde yatırımlar, kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgeleri, turizm merkezleri ve bakanlık tarafından belirlenen diğer yerler olmak üzere bölgelerin önceliğine göre sıralanmaktadır. Ayrıca Bakanlar Kurulu'nun yıllık olarak belirlediği döviz miktarını sağlayan belgeli işletmelerin, ihracatçı sayılacağı belirtilmektedir (Resmi Gazete, 1982, Sayı: 17635).

2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu kapsamında sağlanan teşviklerin sırasıyla açıklanmasında fayda görülmektedir.

#### **2.10.1.1 Turizm Kredileri**

Türkiye'de kalkınma planları doğrultusunda uluslararası turizm potansiyelinin değerlendirilerek, uluslararası turizmden alınacak payın artırılması amacıyla; kitle turizminin teşviki, turizm yatırımlarının gereken bölgelerde toplanması ve iç turizmin teşvik edilmesi planlanmıştır. Sektöre sağlanabilecek en önemli teşvik araçlarından birisi düşük faizli kredi imkanının sunulmasıdır (Kandır vd., 2007: 123). Bu nedenle 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'nun 14. maddesinde turizm sektörüne yönelik yatırımlara ve turizm işletmelerine verilecek kredi teşviklerinden söz edilmektedir (Andaç, 2006: 279-280).

Turizm kredileri, özel ve kamu fonlarının turizm sektörüne aktarılarak turizm işletmelerinin finansman ihtiyacını karşılamayı amaçlayan finansal araçlardır. Turizm sektörüne yapılacak yatırımlara yatırım aşamasında, işletmelere de işletme aşamasında uygun koşullarda kredi kullandırılması şeklinde uygulanan bir teşvik türüdür (Kandır vd., 2007: 123).

Turizm Teşvik Kanunu'nun 14. maddesine göre, turizm kredileri öncelikle bakanlık tarafından belirlenen ve öncelik sırası olan bölgelere ya da merkezlere yapılacak yatırımlara verilmektedir. Yine aynı maddede, öncelik sırası olan bölge ya da merkezlere yapılacak yatırımlara sağlanmak üzere yabancı kaynaklardan döviz kredisi alınabileceğinden söz edilmektedir (Tezcan, 2003: 257).

Teşvik kapsamında turizm sektörüne sağlanabilecek kredileri kaynaklarına göre üç gruba ayırmak mümkündür. Bunlar; Türkiye Kalkınma Bankası tarafından sağlanan krediler, özel sektör ile devlete ait bankalar tarafından sağlanan krediler ile yurt dışı kaynaklı krediler şeklinde sıralanabilir (Kandır vd., 2007: 123).

### **2.10.1.1.1 Türkiye Kalkınma Bankasınca Verilen Turizm Kredileri**

1989 yılında Yüksek Planlama Kurulu tarafından çıkarılan bir karar doğrultusunda T.C. Turizm Bankası'nın bütün aktif ve pasifleri Türkiye Kalkınma Bankası'na devredilmiştir. Bu karar sonrasında, sektöre yönelik yatırımlar Türkiye Kalkınma Bankası tarafından finanse edilmeye başlamıştır (Kandır vd., 2007: 124).

Banka, 1999 yılında çıkarılan kanun ile yeni yasal statüsüne kavuşmuştur. Banka, özel hukuk hükümlerine tabi ve anonim şirket şeklinde, tüzel kişiliğe sahip bir kalkınma ve yatırım bankasıdır (Andaç, 2006: 281-282).

Banka, teşvik kapsamında desteklemeye uygun bulduğu işletmelere orta ya da uzun vadeli olarak yatırım ve işletme kredileri kullanmaktadır. Kredi fonunu öz kaynakları ile yabancı kaynaklardan sağladığı kredilerden oluşturmaktadır. Kullandığı krediler; komple yeni yatırım kredisi, teşvikli yatırım kredisi, yenileme yatırım kredisi ve teşvik fonu kaynaklı krediler şeklinde gerçekleşmektedir (Andaç, 2006: 283).

Kredilere yönelik koşul ve esaslar her yıl banka tarafından yenilenmektedir. İşletmelerin kredi talepleri banka tarafından çok yönlü olarak değerlendirilmektedir. Kredi kullanımına uygun bulunan işletmelere, gereken teminatları sağlamalarından sonra Banka Yönetim Kurulu'nca kredi kullanılmaktadır (Boz ve Hocaoglu, 2008: 419).

Banka tarafından kredi verilebilecek yatırım ve hizmet konuları şöyle sıralanmaktadır (Gökdeniz vd., 2008: 159):

- TÜRSAB üyesi A grubu belgeli seyahat acentalarına,
- Tur operatörü niteliğinde olan A grubu belgeli seyahat acentalarına,
- İşletme ruhsatı olan, ticari hava taşıma işletmeciliği yapan ve yurt dışından Türkiye'ye yolcu taşıyan özel havayolu şirketlerine,
- Asıl faaliyeti konaklama hizmeti vermek olan aynı zamanda ihracatçı sayılan turizm işletmelerine gerçekleştirecekleri turizm faaliyetlerinin finanse edilmesi amacıyla kredi kullanılmaktadır.

### **2.10.1.1.2 Türkiye'de Özel Sektöre ve Devlete Ait Bankaların Sağladığı Turizm Kredileri**

Türkiye'de turizm sektörüne yönelik kredi kullandıran kuruluşlardan bir diğerini devlete ve özel sektöre ait bankalar oluşturmaktadır. Turizm sektörüne yönelik oluşturulan destek paketleriyle kredi kullandıran bankalar arasında Halkbank, Ziraat Bankası, İş Bankası, Vakıfbank ve Türkiye Finans Katılım Bankası sayılabilir. Bu bankalar dışında Türkiye İhracat Kredi Bankası (Türk Eximbank), "Turizm Kredisi" adını verdiği kredi paketi kapsamında

turizm yatırımları için TL ve döviz cinsinden kredi kullanılmaktadır (KTB, 2012: 49). Türk Eximbank'ın verdiği destekler, ülkemizin döviz girdisinin artmasında önemli katkılar sağlamaktadır. Söz konusu kredi uygulamasından (KTB, 2012: 49);

- TÜRSAB üyesi A grubu belgeli seyahat acentaları ve tur operatörleri (Yurt içi ve yurt dışında sunulan tüm acentacılık faaliyetlerine yönelik hizmetler karşılığında),
- Özel havayolu firmaları (Yurt dışından taşınan yolculara sunulan tüm ulaşım faaliyetlerine yönelik hizmetler karşılığında),
- Turizm işletmeleri (Türkiye'ye getirilen turistlere yurt içinde sunulan tüm konaklama, yeme-içme vb. hizmetler karşılığında) yararlanabilmektedirler.

Kullanılacak olan kredilerin anapara bakiyeleri toplamı 25 Milyon \$'ı aşmamaktadır. Kredi vadeleri ise TL krediler için azami 360 gün, döviz kredileri için 720 gün olarak belirlenmiştir (www.eximbank.gov.tr).

#### **2.10.1.1.3 Yurt Dışı Kaynaklı Turizm Kredileri**

Gerçekleştirilmek istenen turizm yatırımları için yurt dışı kaynaklı kredi verebilecek kuruluşlar arasında; Dünya Bankası, Uluslararası Finans Kurumu, Avrupa Yatırım Bankası ve AB Yapısal Fonları sayılabilir. Bu kuruluşlar, uygun görülmesi halinde projeleri destekleyici krediler kullanılmaktadırlar (Kandır vd., 2007: 130-132).

#### **2.10.1.2 Orman Fonuna Katkının Taksitlendirilmesi**

Turizmi Teşvik Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca ormanlarda kurulacak turizm tesisleri, 6831 sayılı Orman Kanunu gereğince ödemeye yükümlü oldukları bedeli, beş yıl vadeyle ve beş eşit taksitte ödeme imkanına sahiptir (Can ve Güner, 2000: 151-152).

#### **2.10.1.3 Elektrik, Havagazı ve Su Ücretleri**

Bu teşvik kapsamında turizm belgeli işletmeler, elektrik, gaz ve su ücretlerini bölgede yer alan sanayi ve meskenlere uygulanan tarifelerin en düşüğü üzerinden ödemektedir (Resmi Gazete, 1982, Sayı: 17635).

#### **2.10.1.4 Haberleşme Kolaylıkları**

Kanunun 17. maddesine göre turizm belgeli işletmelerin telefon ve teleks taleplerine yönelik işlem ve tahsisler öncelikli olarak yapılmaktadır (Resmi Gazete, 1982, Sayı: 17635).

### **2.10.1.5 Personel Çalıştırılması**

Turizm Teşvik Kanunu'nun 18. Maddesi gereğince belgeli işletmelerde, Bakanlık tarafından verilecek izin doğrultusunda yabancı personel ve sanatkarlar çalıştırılabilmektedir. Çalıştırılan yabancı personellerin sayısının toplam personel sayısının % 10'unu geçmemesi koşulu işletmelerin teşvik kapsamında uymaları gereken bir zorunluluktur. İlgili oran Bakanlık tarafından % 20'ye kadar çıkarılabilmektedir (Resmi Gazete, 1982, Sayı: 17635).

### **2.10.1.6 Alkollü İçki Satışı**

Turizm Teşvik Kanunu'nun 19. maddesi kapsamında belgeli işletmeler, ilgili bakanlığın izni dahilinde alkollü içki satışı ve ruhsatlarına ilişkin hükümlerin dışındadır. Bu işletmelere 18 yaşından küçükler de velilerinin ya da vasilerinin yanlarında bulunması şartıyla girebilmektedir (Resmi Gazete, 1982, Sayı: 17635).

### **2.10.1.7 Resmi Tatil, Hafta Sonu ve Öğle Tatilleri**

İlgili teşvik kapsamında belgeli işletmeler ile belge kapsamındaki yardımcı hizmet satış yerleri bakanlık tarafından verilen belgede belirtilen çalışma süresince resmi tatil, hafta sonu ve öğle tatillerinde de faaliyetlerine devam edebilmektedirler (Resmi Gazete, 1982, Sayı: 17635).

### **2.10.1.8 Kamu Taşınmazlarının Turizm Yatırımları İçin Yatırımcılara Tahsisi**

Kanunun 8. Maddesi dahilinde kamu taşınmazları turizm amaçlı kullanım için yatırımcılara tahsis edilebilmektedir. Teşvikten beklenen fayda, turizm yatırımlarının uygun şekilde ve yerlerde toplanmasını sağlamaktır. Bu amaçla hazine arazileri, uzun süreler turizm yatırımlarına tahsis edilmektedir. Turizm alanında yatırım yapacak olanlara tanınan bu teşvik, finansman ihtiyacı yönünden yatırımcıya büyük kolaylıklar sağlamaktadır. Bu teşvik yatırımcının yatırım yaparken ihtiyaç duyacağı sermaye gereksinimini azaltırken, öz sermaye karlılığını da artırmaktadır (Özulucan, 1995: 31).

Tahsise ilişkin esas ve koşullar, 2006 yılında yayınlanan yönetmelikte ayrıntılı bir biçimde belirtilmektedir. Bunlardan birkaçına aşağıda yer verilmiştir (Resmi Gazete, 2006, Sayı: 26235).

Yönetmeliğin 8. maddesine göre; kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgeleri ile turizm merkezleri içinde yer alan ve bakanlığın tasarrufuna alınan özel mülkiyete tabi taşınmazlar, kamulaştırma kanunu hükümlerine uygun olarak kamulaştırılmaktadır. Sonra Hazine adına tapuya tescil edilmektedir. Tescil tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili taşınmaz Maliye Bakanlığı tarafından Kültür ve Turizm Bakanlığı'na tahsis edilmektedir.

Yönetmeliğin 11. maddesine göre; bakanlığa yapılan başvurular, Arazi Tahsis Komisyonu tarafından değerlendirilmektedir. Komisyon nedenini belirtmek şartıyla taşınmaz tahsis edip etmemekte özgürdür. Komisyonun tahsis kararı, ön izin niteliğindedir. Komisyondan ön izni alan yatırımcının, tahsis gerçekleşmeden önce teknik ve sosyal alt yapıya katılım payı miktarını en geç bir ay içinde bakanlığa ödemesi gerekmektedir. İlgili tutarın belirtilen süre içinde ödenmemesi durumunda ön izin iptal edilmektedir.

Yönetmeliğin 17. maddesine göre taşınmazlar komisyon kararı kapsamında girişimcilere 49 yıla kadar; ana yatırımcılara ise 75 yıla kadar tahsis edilebilmektedir. Yönetmelik kapsamında ilgili taşınmazlar üç farklı şekilde yatırımcılara tahsis edilebilmektedir. Bunlar;

**Kiralama:** Taşınmazların üzerinde yapılması planlanan tesisin türü, sınıfı, kapasitesi ve mahalli özellikleri göz önünde bulundurularak komisyon tarafından belirlenen süre dahilinde turizm amaçlı kullanılmak üzere yatırımcılara kiralanabilmektedir.

**İrtifak Hakkı:** Taşınmazlar üzerinde komisyon tarafından belirlenen süre dahilinde turizm amaçlı kullanılmak üzere, bağımsız ve sürekli nitelikli üst hakkı dahil olmak üzere irtifak hakkı tesis edilebilmektedir.

**Kullanma İzni:** Taşınmazların özel mevzuatı uyarınca tapuya tescil imkanı olmayan yerler üzerinde, komisyon tarafından belirlenen süre dahilinde turizm amaçlı kullanılmak üzere yatırımcılara kullanma izni verilebilmektedir.

## 2.10.2 İhracata Yönelik Devlet Yardımlarıyla Sağlanan Turizm Teşvikleri

İhracata yönelik devlet yardımlarının esas amacı, işletmelerin ihracat ile ilgili faaliyetlerini üretim ya da pazarlama aşamasında destekleyerek, uluslararası piyasalarda yaşadıkları problemlerin aşılmasına yardımcı olmak ve rekabet üstünlüğü kazanmalarını sağlamaktır (Andaç, 2006: 225).

İhracata yönelik devlet yardımları yoluyla sağlanan turizm teşvikleri, iki tür düzenleme ile gerçekleştirilmektedir. Bu düzenlemeler şunlardır;

- 27.12.1994 tarihli 94/6401 sayılı İhracata Yönelik Devlet Yardımlarına İlişkin Karar (Resmi Gazete, 1995, Sayı: 22168).
- 23.12.1999 tarihli 1999/13812 sayılı İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Karar (Resmi Gazete, 1999, Sayı: 23923).

### 2.10.2.1 İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararına Göre Turizm Teşvikleri

İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı'nın amacı; kalkınma planlarında yer alan ekonomik ve sosyal hedeflerin gerçekleştirilmesi için yapılması planlanan faaliyetlerin ve

uluslararası kuruluşlara karşı olan yükümlülüklerle aykırı olmayan yöntemlerin desteklenmesidir (Andaç, 2006: 225-226).

2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'nun 13. maddesinin 3. fıkrasına göre Bakanlar Kurulu tarafından her yıl tayin edilen döviz miktarını sağlayan belgeli turizm işletmeleri ihracatçı sayılmaktadır ve ihracata yönelik devlet yardımlarından yararlanabilmektedirler (Andaç, 2006: 225).

İlgili Karar kapsamında yer alan 12 tane destek programı farklı kuruluşlar tarafından yürütülmektedir. Devlet yardımlarının uygulanmasına yönelik kararların tamamı Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından verilmektedir (Atayeter ve Erol, 2011: 4). Bu 12 adet destek programından bazıları Tablo 2.6'da gösterilmiştir.

**Tablo 2.6 İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı'na Göre Turizm Teşvikleri**

<b>Destek Adı</b>	<b>Destek</b>
Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) Yardımı	Stratejik Odak Konuları Projelerine Sermaye Desteği
	Uluslararası Rekabetçiliğin Geliştirilmesi Desteği
	Eğitimcilerin Düzenleyeceği Eğitim Desteği
	Proje Bazlı Eğitim ve/veya Danışmanlık Desteği
	Yurt Dışı Pazarlama veya Alım Heyeti Programları Kapsamındaki Tanıtım ve Organizasyon Giderleri
İstihdam Yardımı	İstihdamının sağlanması
Pazar Araştırması ve Pazara Giriş Desteği	Pazar araştırması ve pazarlama desteği
Uluslararası Nitelikteki Yurt İçi İhtisas Fuarlarının Desteklenmesi	Tanıtım ve promosyon faaliyetlerine ilişkin giderlerin belirli oranda karşılanması
Yurt Dışında Gerçekleştirilen Fuar Katılımlarının Desteklenmesi	Yurt dışı fuarlara iştiraklere ve sektörel nitelikteki uluslararası fuarlara bireysel katılımlara ilişkin harcamaların belirli oranlarda karşılanması
Yurt Dışı Birim, Marka ve Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi	Tanıtım Faaliyetlerinin Desteklenmesi
	Yurt Dışı Marka Tescil Faaliyetlerinin Desteklenmesi
Türk Ürünlerinin Yurt Dışında Markalaşması, Türk Malı İmajının Yerleştirilmesi ve TURQUALITY®'nin Desteklenmesi	Marka Destek Programı kapsamındaki firmaların reklam, tanıtım ve pazarlama faaliyetlerinin desteklenmesi
	TURQUALITY® Destek Programı kapsamındaki firmaların reklam, tanıtım ve pazarlama faaliyetlerinin desteklenmesi

**Kaynak:** Atayeter ve Erol, 2011: 3-19

### 2.10.2.2 İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Karar'a Göre Turizm Teşvikleri

Bu teşvikin amacı; ihracatçı işletmelerin maliyetlerini düşürerek ihracatı artırmak, ihracat yapılacak pazarları genişletmek ve ihracat ürünlerine uluslararası pazarlarda rekabet üstünlüğü kazandırmaktır (Resmi Gazete, 2008, Sayı: 27075).

Döviz kazandırıcı işlem ve faaliyetlerde bulunan işletmeler bakanlıkça belirlenen konular kapsamında vergi, resim ve harç istisnası teşvikinden yararlanabilmektedir. Karar'da yer almayan konularla ilgili olarak vergi, resim ve harç istisnası, ilgili kurum tarafından resen uygulanmaktadır.

### 2.10.3 Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Hakkında Kanuna Göre Turizm Teşvikleri

Çıkarılan bu kanun ile amaçlanan; gerekli görülen bölgelerde vergi ve sigorta primi teşviki uygulayarak, enerji desteği sağlayarak ve yatırım için bedelsiz arsa ve arazi tahsis ederek, yatırım ve istihdam olanaklarını arttırmaktır (Resmi Gazete, 2004, Sayı: 25365).

Teşvik unsurlarından faydalandırma açısından Türkiye 6 farklı bölgeye ayrılmıştır. Bu ayırım, her ilin sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyi göz önüne alınarak yapılmış ve 2012/3305 sayılı Karar'ın 1 numaralı ekinde gösterilmiştir. Bahsedilen ek Tablo 2.7'de gösterilmiştir (Gökmen ve Kartaloğlu, 2012: 31).

Tablo 2.7 Teşvik Uygulamalarına Göre Bölgeler

1. Bölge	2. Bölge	3. Bölge	4. Bölge	5. Bölge	6. Bölge
Ankara	Adana	Bahçesir	Afyonkarahisar	Adıyaman	Ağrı
Antalya	Aydın	Bilecik	Amasya	Aksaray	Ardahan
Bursa	Bozü	Burdur	Artvin	Bayburt	Batman
Eskişehir	Çanakkale (Bozcaada ve Gökçeada ilçeleri Hariç)	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	K. Maraş	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
			Neveşehir	Tunceli	Van
			Rize	Yozgat	Bozcaada ve Gökçeada İlçeleri
			Sivas		



Teşvikin sağlanacağı sektörler, illerin sahip olduğu potansiyel ile ekonomik ölçek büyüklüğü baz alınarak belirlenmiştir (AKİB, 2015: 5).

Turizm sektöründe bölgesel teşviklerden İstanbul ili hariç tüm bölgelerde yapılması planlanan 3 yıldızlı ya da üzerindeki tesislere yönelik yatırımlar faydalanabilmektedir. 6. bölge için ise 500.000 TL asgari yatırım tutarı koşulunu sağlayan yatırımcılar, bunun dışında herhangi bir şart aranmadan teşvik belgesine sahip olabilmektedir (Ertürk, 2012: 1).

Her bölgenin her teşvik türünden yararlanması mümkün değildir. Bölgesel teşviklerden yararlanabilecek yatırım konuları ve asgari yatırım tutarları her il grubu için ayrıntılı bir şekilde belirlenmiştir. Bölgesel teşvik uygulamalarından belirlenen koşullara bağlı kalındığı takdirde yararlanılmaktadır. Teşvik uygulamaları her ne kadar bölgelere ayrılrsa da temelde il düzeyinde bir farklılaşma getirmektedir (Güleç, 2012: 196). Bölgelerin yararlanabileceği teşvik türleri Tablo 2.8’de gösterilmiştir.

**Tablo 2.8 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar Kapsamında Sağlanan Teşvik Türlerinin Bölgelere Göre Dağılımı**

	1. Bölge	2. Bölge	3. Bölge	4. Bölge	5. Bölge	6. Bölge
<b>Gümrük Vergisi İstisnası</b>	Var	Var	Var	Var	Var	Var
<b>KDV İstisnası</b>	Var	Var	Var	Var	Var	Var
<b>Vergi İndirimi</b>	Var (İstanbul hariç)	Var	Var	Var	Var	Var
<b>Sigorta Primi İşveren Desteği</b>	Var (İstanbul hariç)	Var	Var	Var	Var	Var
<b>Yatırım Yeri Tahsisi</b>	Var (İstanbul hariç)	Var	Var	Var	Var	Var
<b>Faiz Desteği</b>	Yok	Yok	Var	Var	Var	Var
<b>Sigorta Primi Desteği</b>	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok	Var
<b>Gelir Vergisi Stopajı</b>	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok	Var

Kaynak: Ertürk, 2012: 3

### 2.10.3.1 Gelir Vergisi Stopajı Teşviki

Teşvikin temel amacı işverenlerin üstlendiği istihdam maliyetini düşürmektir. Teşvikin uygulamaya geçmesiyle özellikle daha az gelişmiş bölgelerde istihdamın ve

yapılacak yatırımların sayısının artması hedeflenmektedir (Gökmen ve Kartaloğlu, 2012: 361).

5084 sayılı Kanununun 14. maddesine göre 6. bölgede yapılacak yatırımlarda kayıtlı istihdam sayısını geçmemek şartıyla, çalışanların ücretlerinin asgari ücrete tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi, yatırımın kısmen ya da tamamen faaliyete geçtiği tarihten itibaren on yıl süreyle verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilmektedir (KTB, 2012: 38). Bu kapsamda asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisinin; organize sanayi ya da endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için tamamı, diğer yerlerdeki iş yerleri için yüzde sekseni tahakkuk eden vergiden terkin edilmektedir (Resmi Gazete, 2004, Sayı: 25365).

### **2.10.3.2 Sigorta Primi İşveren Paylarında Teşvik**

Sigorta primi işveren payı teşviki, teşvik belgesi olan yatırımcıların ödemeleri zorunlu olan sigorta primi işveren payının asgari ücrete tekabül eden kısmının Bakanlık tarafından karşılanması şeklinde verilmektedir (Resmi Gazete, 2012, Sayı: 28328).

Yeni teşvik sistemimizde büyük ölçekli yatırımlar, stratejik yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen yatırımlar bu teşvik unsurundan faydalanabilmektedir. Stratejik yatırım kapsamındaki işletmeler bu destekten 6. bölgede yaptıkları yatırımlar için 10 yıl süreyle, diğer bölgelerde yaptıkları yatırımlar için ise 7 yıl süreyle faydalanmaktadır (Resmi Gazete, 2012, Sayı: 28328).

İşveren payına ait primlerin teşvik kapsamında karşılanması için işverenlerin çalıştırdığı sigortalı çalışanlarla ilgili olarak her ay düzenlediği prim ve hizmet belgelerini belirlenen yasal süre içinde Sosyal Güvenlik Kurumu'na vermesi gerekmektedir. Bunun yanında işletmenin sigortalı çalışanlarının tümüne ait sigorta primlerinin sigortalı payına tekabül eden tutar ile Bakanlık tarafından karşılanmayan işveren payına ait tutarın belirlenen yasal süre içinde ödenmiş olması zorunluluktur. Primlerin geç ödenmesi durumunda, gecikmeden kaynaklanan zam işverenden tahsil edilmektedir. İşverenin daha önceden Sosyal Güvenlik Kurumu'na borcu olması ya da çalışanlara yönelik sigorta primlerinin düzenli ödenmemesi durumunda ilgili teşvikten yararlanamamaktadır (KTB, 2012: 37).

Bu teşvik, komple yeni yatırımlarda, ilgili yatırımla sağlanan istihdam için uygulanırken diğer yatırım türlerinde mevcut sayıya eklenen istihdam için uygulanmaktadır. Komple yeni yatırımın dışında kalan yatırım türlerinde, hizmet belgesinde kayıtlı olan çalışan sayısının mevcut istihdamdan az olması durumunda ilgili ay için prim desteği uygulanmamaktadır (Gökmen ve Kartaloğlu, 2012: 374).

Tüm bölgelerde sigorta primi işveren payı teşviki uygulanabilmektedir. Ancak 1. ve 2. bölgede bu teşvikin uygulanabilmesi için 31.12.2013 tarihinden önce yatırıma başlanmış olması gerekmektedir. Bu tarihten sonraki yatırımlar için 1.ve 2. bölgelere söz konusu teşvik uygulanmamaktadır. Stratejik yatırımlarda teşvik tutarı, bölge ayrımı olmaksızın sabit yatırım tutarının % 15'ini geçmemektedir (Gökmen ve Kartaloğlu, 2012: 375).

Devletin işveren primini karşılaması, işçilik maliyetlerinin yüksek olduğu ve rekabet gücünün zayıfladığı, emek yoğun yapıya sahip sektörleri daha cazip hale getirmektedir. Bu nedenle yeni teşvik sisteminde ilgili teşvikin uygulama alanı genişletilmiş ve süresi uzatılmıştır (Akdeve ve Karagöl, 2013: 343). Kanun kapsamında organize sanayi ya da endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için sigorta primi işveren payının tamamı, diğer yerlerdeki iş yerleri için yüzde sekseni Hazine tarafından karşılanmaktadır (Resmi Gazete, 2004, Sayı: 25365).

Ayrıca 2016 yılı itibariye asgari ücretin 1.300 TL olarak kabul edilmesi ile birlikte işverenlerin maliyetlerinde ciddi bir artış meydana gelmiştir. Bu nedenle işletmelerin rekabet gücünün arttırılması ve kayıtlı istihdamın korunması amacıyla 5510 sayılı Kanuna eklenen geçici 68 inci madde ile asgari ücretle çalışan personel başına 100 TL sigorta primi desteği sağlanmaktadır.

### **2.10.3.3 Enerji Desteği**

5084 sayılı Kanun uyarınca, 01.04.2005 tarihinde itibaren faaliyete başlayan ve asgari on işçi çalıştıran işletmeler ile bu tarihten önce faaliyete başlamış ve asgari on işçi çalıştıran işletmelerden; turizm konaklama tesisi faaliyetinde bulunan işletmelerin elektrik enerjisi giderlerinin %20'si Hazine tarafından karşılanmaktadır. Bu orana, 01.04.2005 tarihinden sonra faaliyete başlayan işletmelerde asgari sayıdan sonraki her bir işçi için, 01.04.2005 tarihinden önce faaliyete geçmiş işletmelerde ise bu tarihten sonra işe başlayan ve asgari işçi sayısından sonraki her bir işçi için 0,5 puan eklenmektedir.

### **2.10.3.4 Yatırım Yeri Tahsisi**

5084 sayılı Kanununun 16. maddesinde, Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenen teşvik belgesine sahip büyük ölçekli yatırımlar, stratejik yatırımlar ve bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar için, Bakanlık tarafından belirlenen usul ve esaslar kapsamında yatırım yeri tahsis edilebileceği belirtilmektedir (Gökmen ve Kartaloğlu, 2012: 401).

Yapılması planlanan yatırımın toplam tutarı taşınmazın rayiç bedelinin turizm yatırımları için iki katından fazla olması halinde 49 yıllığına irtifak hakkı tesis edilebilmektedir. Tahsis gerçekleştirildikten sonra yatırımcı, taşınmazın emlak vergisi

değerinin % 3'ü oranında ilk yıl bedelini ödemekle, yatırımı planlanan süre içinde tamamlamakla ve faaliyete başlanmasından itibaren beş yıl süresince teşvik belgesinde belirtilen istihdam sayısını korumakla yükümlüdür (Gümüş, 2013: 106).

#### 2.10.4 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile Sağlanan Turizm Teşvikleri

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile amaçlanan; kalkınma planlarında yer alan hedefler doğrultusunda tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesi, üretimin ve iş olanaklarının artırılması, uluslararası pazarlarda rekabet üstünlüğü sağlayabilecek yatırımların özendirilmesi, uluslararası yatırım sayısının artırılması, bölgeler arasındaki gelişmişlik farklarının en aza indirgenmesi, çevreyi korumaya dönük yatırımların yapılması ve araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesidir (Resmi Gazete, 2006, Sayı: 26311).

Türkiye’de eskiden uygulanan teşvik sistemlerinin tamamında teşvikler, sektör bazında öncelikler gözetilmeksizin dağıtılmıştır. Ancak 2009 yılından sonra, illere göre hangi yatırımların hangi sektörden olması gerektiği belirlenmiştir. Belirlenen sektörlerin içinde yer almayan faaliyet alanlarının sağlanacak teşvik türlerinden faydalanması engellenmiştir. 2012 yılında uygulamaya konulan teşvik sisteminde sektör bazında önceliklendirmenin devam ettiği görülmektedir (Gümüş, 2013: 95). Tablo 2.9’da karar kapsamında bahsi geçen teşvik unsurları gösterilmektedir.

**Tablo 2.9 Yatırımlarda Devlet Yardımlarıyla Sağlanan Turizm Teşvikleri**

Genel Teşvik Uygulamaları	Bölgesel Teşvik Uygulamaları	Büyük Ölçekli Yatırımlar	Stratejik Yatırımlar
-KDV İstisnası	-KDV İstisnası	-KDV İstisnası	-KDV İstisnası
-Gümrük Vergisi Muafiyeti	-Gümrük Vergisi Muafiyeti	-Gümrük Vergisi Muafiyeti	-Gümrük Vergisi Muafiyeti
-Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği (Tersanelerin Gemi İnşaat Yatırımları İçin)	-Vergi İndirimi	-Vergi İndirimi	-Vergi İndirimi
-Gelir Vergisi Stopajı Desteği (6. Bölge için)	-Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	-Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	-Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği
	-Yatırım Yeri Tahsisi	-Yatırım Yeri Tahsisi	-Yatırım Yeri Tahsisi
	-Faiz Desteği (3., 4., 5. ve 6. Bölgeler)	-Gelir Vergisi Stopajı Desteği (6. Bölge)	-Faiz Desteği
	-Gelir Vergisi Stopajı Desteği (6. Bölge için)	-Sigorta Primi Desteği (6. Bölge)	-KDV İadesi
	-Sigorta Primi Desteği (6. Bölge)		-Gelir Vergisi Stopajı Desteği (6. Bölge için)
			-Sigorta Primi Desteği (6. Bölge)

**Kaynak:** Gökmen ve Kartaloğlu, 2012: 22

Karar kapsamında yatırımlara sağlanabilecek teşvikler; gümrük vergisi muafiyeti, katma değer vergisi istisnası ve faiz desteğinden oluşmaktadır

Yatırımların yukarıda sayılan teşvik türlerinden yararlanması için Müsteşarlık tarafından yapılacak çeşitli değerlendirmeler neticesinde planlanan yatırımın uygun bulunması halinde tebliğ ile belirlenecek şartlara bağlı kalınması koşuluyla teşvik belgesine bağlanması gerekmektedir (Resmi Gazete, 2006, Sayı: 26311).

#### 2.10.4.1 Katma Değer Vergisi İstisnası

Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca, uygun görülen makine ve teçhizatın ithali ve yerli teslimlerinin katma değer vergisinden istisna edileceği, aynı hükmün teşvik belgesinin veya teşvik belgesi kapsamı makine ve teçhizatın devir işlemlerinde ve makine ve teçhizat listelerinde set, ünite, takım vb. olarak belirtilen malların kısmi teslimlerinde de uygulanacağı belirtilmektedir. Ancak, planlanan yatırım teşvik belgesinde bahsedilen şekilde gerçekleşmezse, daha önce alınmayan vergi gecikme faizi ile birlikte yatırımcıdan tahsil edilmektedir.

Yapılan yatırımın katma değer vergisi istisnasından yararlanabilmesi için belirlenen asgari yatırım tutarları ile sabit kapasiteleri sağlaması gerekmektedir. Teşvikten yararlanabilmek için gereken asgari sabit yatırım tutarları Tablo 2.10'da gösterilmektedir.

**Tablo 2.10 KDV İstisnası Uygulamasında Asgari Yatırım Tutarları**

Yatırımın Yapılacağı Bölge/Sektör	Asgari Sabit Yatırım Tutarı
1. Bölge	1.000.000 TL
2. Bölge	1.000.000 TL
3. Bölge	500.000 TL
4. Bölge	500.000 TL
5. Bölge	500.000 TL
6. Bölge	500.000 TL

**Kaynak:** Gökmen ve Kartaloğlu, 2012: 270

Teşvikten yararlanabilecek yatırımların stratejik yatırımlar olması halinde asgari sabit yatırım tutarının 50.000.000 TL olması gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-a maddesi uyarınca yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden müstesnadır. Hizmet ihracatında katma değer vergisi istisnası uygulanabilmesi için aşağıdaki dört şartın birlikte gerçekleşmiş olması zorunludur.

- Hizmet Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.
- Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.
- Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır.

#### **2.10.4.2 Faiz Desteği**

Faiz desteği teşvikinde yatırımcıların, yatırım maliyetinin en fazla %70'i oranında kullandıkları krediler için ödemeleri gereken faizlerin belli bir bölümü bakanlık tarafından karşılanmaktadır (Resmi Gazete, 2012, Sayı: 28328).

Stratejik yatırımlar düzenlenecek teşvik belgeleri ile faiz desteğinden yararlanabilmektedir. Döviz kredisi ile yapılacak yatırımlarda ilgili teşvik uygulaması, vade tarihindeki Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz satış kuru dikkate alınarak yapılmaktadır (KTB, 2012: 25-26).

Kullanılan kredilerin ödemelerinin belirlenen süreler içinde yapılmaması durumunda, aracı kurumun durumu bakanlığa bildirilmesiyle, teşvik kapsamında yapılan faiz desteğine yönelik ödemeler durdurulmaktadır. Yatırımcının krediyle ilgili ödeme yükümlülüklerini yerine getirmesiyle Bakanlık tarafından yapılan faiz desteği ödemeleri tekrar başlatılmaktadır.

Teşvik belgesi kapsamında yer alan bir yatırımın başka bir yatırımcıya devredilmesi halinde, devralan yatırımcının teşvik belgesinde faiz desteği öngörülmüş ise eski itfa planındaki şartlar değiştirilmeden faiz desteği ödemesine devam edilmektedir (KTB, 2012: 25-26). Bölgelere göre sağlanan faiz destek oranları ve azami destek tutarları tablosu şöyledir:

**Tablo 2.11 Bölgelere Göre Faiz Destek Oranları ve Azami Destek Tutarları**

Bölge	TL. Cinsi Kredi	Döviz veya Dövizde Endeksli Kredi	Faiz Destek Tutarı Sınırı
1.Bölge	-	-	-
2.Bölge	-	-	-
3.Bölge	3 puan	1 puan	500.000 TL.
4.Bölge	4 Puan	1 puan	600.000 TL.
5.Bölge	5 puan	2 Puan	700.000 TL.
6.Bölge	7 puan	2 Puan	900.000 TL.
Stratejik Yatırımlar	5 puan	2 Puan	Sabit Yatırımın %5 ini aşmamak kaydıyla en fazla 50.000.000 TL.
Ar-Ge Yatırımları	5 puan	2 Puan	500.000 TL.
Çevre Yatırımları	5 puan	2 Puan	500.000 TL.

**Kaynak:** Gümüş, 2013: 109

Tablodan anlaşılacağı gibi birinci ve ikinci bölgelerde, bölgesel teşvik kapsamında faiz desteği uygulanmamaktadır. Buna karşın ilgili teşvik daha az gelişmiş olan bölgeler için artırılmış oran ve tutarlarda uygulanmaktadır. Ayrıca bölge ayrımı olmaksızın stratejik yatırımlar ile Ar-Ge ve çevre yatırımlarına yönelik faiz destek üst sınır tutarları farklılık göstermektedir. Bu kapsamda yatırımlarda kullanılan TL cinsi krediler için 5 puan, döviz cinsi krediler içinse 2 puan bakanlık tarafından karşılanmaktadır. Ar-Ge ve çevre yatırımları için faiz destek tutarı 500.000 TL'yi, stratejik yatırımlar içinse 50 milyon TL'yi aşmamaktadır.

### 2.10.5 Emlak Vergisi Muafiyeti

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na göre turizm işletmesi belgesine sahip işletmeler tahsis ettikleri ve işletmelerine dahil binaları, inşaatlarının sona erdiği ya da mevcut binaların ilgili amaca tahsisi halinde belgenin alındığı yılı takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süreyle emlak vergisinden muaf tutulmaktadır.

### **2.10.6 Yabancı Sermaye Yatırımlarının Teşviki**

4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'nda yer alan "Uluslararası anlaşmalar ile kanun hükümleri açısından aksi bir durum tespit edilmedikçe; yabancı yatırımcılar tarafından Türkiye'de doğrudan yatırım yapılması serbesttir." hükmü kapsamında sağlanacak teşviklere ilişkin uygulama Ekonomi Bakanlığı'nca yürütülmektedir.

### **2.10.7 Yurt Dışı Turizm Fuarlarına Katılım Desteği**

Tebliğın amacı, yurt dışında gerçekleşen turizm fuarlarına katılımın artırılması ile tanıtım ve pazarlamaya yönelik çalışmalara gereken desteğin verilmesidir (Resmi Gazete, 2010, Sayı: 27759)

Desteğin kapsamı; Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından desteklenen veya iştirak edilen turizm fuarlarına bireysel veya ilgili sektör meslek birliğinin/derneğinin öncülüğünde, grup olarak bölge tanıtımı yapacak işletmelerin katılım masraflarının, yurt dışında gerçekleştirecekleri tanıtım ve pazarlama faaliyetleri kapsamında özel proje giderlerinin, bu Tebliğ kapsamında tespit edilen esaslar ve oranlar çerçevesinde Tanıtma Genel Müdürlüğü bütçesinin ilgili tertiplerindeki ödeneklerle sınırlı olmak kaydıyla ödenmesidir (KTB, 2012: 55-56).

Bakanlıkça desteklenen yurt dışı turizm fuarlarına sektör meslek birliğinin/derneğinin öncülüğünde grup olarak katılarak bölge tanıtımı yapacak olan işletmeler ile bireysel olarak katılan işletmelerin; yer kirası ile stand inşası ve dekorasyonuna yönelik yapacakları toplam giderlerin %50'si uygun görülmesi halinde bakanlık tarafından karşılanmaktadır. Belirlenen miktar grup olan tanıtım yapacak işletmeler için fuar başına 20.000 \$'ı geçemezken, bireysel olarak katılan işletmeler için 10.000 \$'ı geçmemektedir (Resmi Gazete, 2010, Sayı: 27759).

### **2.10.8 İstihdam Teşviki**

Bu teşvik uygulaması 2011 yılında yayımlanan 6111 Sayılı Kanununun 74. Maddesi ile getirilmiştir. Kanuna göre, 01.03.2011 ile 31.12.2020 tarihleri arasında 18 yaş ve üstü tüm kadınlar ve 18-29 yaş aralığındaki gençlerin istihdamında, mesleki eğitime göre değişen sürelerde (6-54 ay arasında) sigorta primi işveren payının tamamı İşsizlik Sigortası Fonu'ndan karşılanmaktadır (Resmi Gazete, 2011, Sayı: 27857).

Teşvik; 18 yaşından büyük kadınlar, 18 yaşından büyük ve 29 yaşından küçük erkekler, 29 yaşından büyük erkekler, mesleki yeterlik belgesi sahipleri, mesleki ve teknik eğitim veren orta veya yükseköğretimi veya Türkiye İş Kurumu'nca düzenlenen işgücü yetiştirme kurslarını bitirenler, mesleki yeterlik belgesi veya mesleki ve teknik eğitim veren orta veya yükseköğretim ya da Türkiye İş Kurumu işgücü yetiştirme kurs bitirme belgesine



sahip olmayanlar, işverene bağlı işçi olarak çalışmakta iken 01.03.2011 tarihinden sonra mesleki yeterlik belgesi alanlar veya mesleki ve teknik eğitim veren orta veya yüksek öğretimi bitirenler, İŞKUR' a kayıtlı işsizler arasından işe alınanlar, İŞKUR' a kayıtlı olmadan işe alınanları kapsamaktadır.

İşyerinin; özel sektör işverenlerine ait olması, yasal ödeme süresi geçmiş prim ve idari para cezası borcunun bulunmaması, sigortalının; son 6 aylık prim ve hizmet belgelerinde bildirilen ortalama sigortalı sayısına ilave olarak işe alınmış olması gerekmektedir.

### **2.10.9 Seyahat Acentaları ve Seyahat Acentaları Birliği Kanunu'na Göre Sağlanan Turizm Teşvikleri**

1618 sayılı Seyahat Acentaları ve Seyahat Acentaları Birliği Kanunu kapsamında seyahat acentalarına özelliği dolayısıyla kendilerine özgü teşvik tedbirleri uygulanmaktadır.

Seyahat acentaları, işletme belgesi aldıktan sonra işletme kredisi talebinde bulunabilmektedirler. Ancak yabancı seyahat acentaları ile yabancı seyahat acentalarının şubeleri bu krediden yararlanamamaktadır. Kredi talepleri Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde Türkiye Kalkınma Bankası'nca değerlendirilmekte ve karara bağlanmaktadır.

Seyahat acentalarına, telekomünikasyonla ilgili kolaylık ve olanakların sağlanmasında ilgili kuruluşlarca öncelik tanınmaktadır. İthal edilen teçhizatlar yalnızca acentenin kendi faaliyetlerinde kullanılmaktadır. Bunların satışı ya da devredilmesi Kültür ve Turizm Bakanlığı'nın izni olmadıkça yapılamamaktadır.

Düzenledikleri turlara ilişkin bozdurdıkları döviz miktarı bir önceki yıla göre artış sağlayan seyahat acentalarına reklam maliyetlerinin düşürülmesi için artış oranı kadar prim bakanlık tarafından ödenebilmektedir. Prim miktarı, Kültür ve Turizm Bakanlığı'nın ve Maliye Bakanlığı'nın müşterek teklifleri üzerine Bakanlar Kurulu'nca belirlenmektedir. 50.000 \$'ın altındaki kazançlara prim verilmemektedir. Sağlanacak prim için gereken karşılık her yıl bakanlık bütçesine konulmaktadır (Andaç, 2006: 308-310).

Seyahat acentaları tarafından yurt dışına yönelik verilen hizmetlerin Türkiye'de katma değer vergisine tabi olup olmayacağı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan hususlar dikkate alınarak değerlendirilmektedir. İlgili hizmetleri aşağıdaki gibi üç gruba ayırmak mümkündür ([www.elitdenetim.com](http://www.elitdenetim.com)).

#### **2.10.9.1 Yurt Dışından Türkiye'ye Turist Getirilmesi-Incoming Hizmetler**

Hizmet ihracında katma değer vergisi istisnasının söz konusu olabilmesi için aşağıda belirtilen şartların tamamının gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

- Hizmetin yurt dışındaki bir müşteriye sunulması
- Hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi
- Faturanın ya da benzeri bir belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi
- Hizmetten yurt dışında faydalanılması (Bu ifadeyle kastedilen, yurt dışından gelen müşteriye Türkiye'de sunulan hizmetin, müşterinin yurt dışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması, Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin bulunmamasıdır.)

Düzenlemeler kapsamında Türkiye'ye gelecek turistlere verilen hizmetler katma değer vergisine tabi olmaktadır ancak verilen hizmetlerle ilgili olarak alınan acenta hizmet bedeli (komisyon bedeli ya da handling fee gibi) ise yukarıda sayılan şartların sağlanması halinde katma değer vergisine tabi olmamaktadır.

### **2.10.9.2 Yurt Dışına Turist Götürülmesi-Outgoing Hizmetler**

Türkiye'deki seyahat acentaları tarafından yurt dışına düzenlenen turlara katılanlara sunulan hizmetler yurt dışında verildiğinden ve müşteriler bu hizmetlerden yurt dışında faydalandığından, ilgili hizmetler için Türkiye'de ayrıca katma değer vergisine tabi tutulmamaktadır. Seyahat acentası tarafından müşterilere kesilen faturada tüm hizmet bedeli gösterilmektedir ancak katma değer vergisi yurt dışında sunulan hizmet bedeli düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden hesaplanmaktadır.

### **2.10.9.3 Yurt Dışında Yerleşik Kişilere Yurt Dışında Hizmet Verilmesi**

Yurt dışındaki bir müşteriye yine yurt dışında bir hizmet verilmesi halinde bu işlemler Türkiye'de yapılmadığı ve hizmet Türkiye'de verilmediği için KDV'nin konusuna girmemekte olup, faturada da hesaplanmamaktadır.

Seyahat acentalarına sağlanan diğer bir teşvik döviz girdisini artırmaya yönelik teşviiktir. Seyahat acentalarının döviz olarak elde ettikleri hasılatın % 20'si mezkur dövizlerin yetkili bankalarda bozdurulduğunun belgelenmesi koşuluyla, acentanın faaliyete başladığı tarihten itibaren 10 yıl süre ile kurum kazancından indirilmektedir (Sümer, 1993: 47).

Seyahat acentalarının bu teşvikten yararlanabilmeleri için aşağıdaki şartların yerine getirilmesi gerekmektedir;

- Seyahat acentası işletme belgesi sahibi olmak
- Hasılatı döviz olarak elde etmiş olmak
- Elde edilen dövizin yetkili bankalarda bozdurulduğunu kanıtlamak

Seyahat acentalarına yönelik olan bir diğer teşvik ise ülkemize yönelik turizm amaçlı seyahatlerde, turizm sektörünün uluslararası rekabet gücünün korunmasını teminen, Kültür ve

Turizm Bakanlığı'ndan belgeli (A) grubu seyahat acentaları tarafından ülkemize turist taşıyan turistik uçak seferlerine yönelik yakıt desteğidir (Resmi Gazete, 2016, Sayı: 29622).

Ülkemize belirlenen havalimanlarına tarifeli ve tarifesiz uçak seferleriyle 1 Nisan-30 Eylül 2016 tarihleri arasında turist getiren (A) grubu seyahat acentalarına, turistik uçak seferi başına 6.000 \$ destek sağlanmaktadır. Uçak başına 6.000 \$'lık yakıt desteğinden belirlenen havalimanlarına hareket eden ve en az 100 yolcu kapasiteli uçaklar yararlanabilmektedir. Bir uçakta birden fazla acenta tarafından getirilen turistin bulunması halinde, her bir acentaya verilecek destek tutarı, o acentanın getirdiği yolcuların acentalar tarafından getirilen toplam yolculara oranı esas alınarak hesaplanmaktadır. Belirtilen dönemler içerisinde, yolcuları tek bir acenta tarafından getirilen seferlere ilişkin talepler öncelikle sonuçlandırılır (Resmi Gazete, 2016, Sayı: 29622).

Yapılan yeni bir düzenleme ile uçak yakıt desteğinin kapsamı genişletilmiştir. Bu düzenleme kapsamında Bakanlar Kurulu tarafından, 1 Haziran-31 Ağustos tarihleri arasında 200 ve daha fazla koltuk sayısına sahip charter uçaklardan belirlenen havalimanlarına her seferinde en az 150 yolcu getirenlere verilen 6.000 \$'lık desteğin %30 oranında arttırılması kararı alınmıştır.

#### **2.10.10 Sağlık Turizminde Döviz Kazandırıcı Hizmet Ticaretinin Desteklenmesi Hakkında Karara Göre Turizm Teşvikleri**

Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılmış sağlık turizmi işletmeleri, Türkiye'de döviz kazandırıcı hizmet gelirlerinin artırılması ve sağlık turizmi sektörünün uluslararası pazarlarda rekabet gücü kazanması için devlet tarafından çeşitli yollarla teşvik edilmektedir. Sağlanan bu destekler geri ödemesiz hibe niteliğindedir. Ekonomi Bakanlığı'nın 2012 yılında yayınladığı "*Döviz Kazandırıcı Hizmet Ticaretinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ*" kapsamında sağlık turizmine yönelik sağlanan teşvikler aşağıdaki gibidir.

##### **2.10.10.1 Pazara Giriş Desteği**

Sağlık turizmi işletmelerinin sektör, ülke, uluslararası mevzuat veya yatırım konularında satın alacakları ya da hazırlatacakları raporlara ilişkin giderler; sağlık turizmi işletmeleri için %60 oranında ve yıllık toplam en fazla 100.000 \$ tutarında, işbirliği kuruluşları için %70 oranında ve yıllık toplam en fazla 300.000 \$ tutarında karşılanmaktadır.

##### **2.10.10.2 Yurt Dışı Tanıtım Desteği**

Yurt dışında düzenlenen fuar, kongre, konferans veya bağımsız tanıtım programı kapsamında yapılan tanıtımlara ilişkin sponsorluk, reklam, tanıtım, danışmanlık, katılım ve

organizasyon giderleri; sağlık turizmi Şirketleri için %50 oranında ve yıllık toplam en fazla 300.000 \$ tutarında, işbirliği kuruluşları için ise %70 oranında ve yıllık toplam en fazla 500.000 \$ tutarında karşılanmaktadır.

Sağlık turizmi Şirketleri ve işbirliği kuruluşlarının yurt dışında dŐzenlenen fuar, kongre veya konferanslara ilişkin katılım maliyetleri; etkinlik başına %70 oranında ve en fazla 15.000 \$ tutarında karşılanmaktadır.

Sağlık turizmi Şirketleri ve işbirliği kuruluşlarının arama motorlarında yapacakları, arama ağı reklamları da dâhil olmak üzere reklam ve tanıtım giderleri; %50 oranında ve sağlık turizmi Őirketi veya işbirliği kuruluŐu başına yıllık en fazla 100.000 \$ tutarında karşılanmaktadır.

### **2.10.10.3 Yurt Dışı Birim Desteği**

Sağlık turizmi Őirketlerinin veya işbirliği kuruluşlarının doğrudan veya yurt dışında faaliyet gösteren Şirketleri ya da Şubeleri aracılığıyla açtıkları birimlerin kira giderleri 4 (dört) yıl sŐuresince karşılanmaktadır. Bu madde kapsamında; sağlık kuruluşları ve sağlık turizmi Şirketleri her bir birim başına %60 oranında ve yıllık en fazla 200.000 \$ tutarında, işbirliği kuruluşları her birim başına %70 oranında ve yıllık 300.000 \$ tutarında desteklenmektedir.

### **2.10.10.4 Belgelendirme Desteği**

Uluslararası teknik mevzuata uyum sağlamak veya yurt dışı pazarlara girmek amacıyla aldıkları belge, sertifika veya akreditasyona ilişkin alım, yenileme ve danışmanlık giderleri; her bir belge, sertifika veya akreditasyon tŐrŐ için %50 oranında ve en fazla 50.000 \$ tutarında karşılanmaktadır.

### **2.10.10.5 Ticaret Heyeti ve Alım Heyeti Desteği**

Bir ticaret heyeti veya alım heyeti programı kapsamında; her bir katılımcının ulaşım ve konaklama giderleri ile programa ilişkin reklam, pazarlama, danışmanlık, tanıtım ve organizasyon giderleri %70 oranında ve program başına en fazla 150.000 \$ tutarında karşılanmaktadır.

### **2.10.10.6 Danışmanlık Desteği**

Sağlık turizmi Şirketleri veya sağlık kuruluşlarının Bakanlığın őr onay verdiği konularda satın aldıkları danışmanlık hizmetlerine ilişkin giderler %50 oranında ve yıllık en fazla 200.000 \$ tutarında karşılanmaktadır.

### **2.11 Turizm Faaliyetlerinin Sona Ermesi ve Devir Halinde Teşviklerin Durumu**

Turizm işletmeleri faaliyetlerini sona erdirmeleri ve 1 yıl içinde tekrar turizm faaliyetlerine dönmemeleri halinde, teşvik politikaları kapsamında faydalandıkları istisna, muafiyet ve hakların parasal tutarını, ilgili hükümler gereği ödemekle yükümlüdürler. Bunun yanında işletmenin faaliyetlerine savaş ya da doğal afet gibi zorunlu sebeplerden dolayı son vermesi halinde, ödeme yükümlülüğü bakanlık onayı ile kaldırılmaktadır (Andaç, 2006: 266).

Devir söz konusu olduğunda ise devranlarının işletmenin amacını ve niteliklerini koruması koşuluyla teşviklerden yararlanabilmektedirler (Demirkollu, 2002: 70).

### **2.12 Turizm Teşvik Sistemindeki Eksiklikler**

Türkiye’de turizm sektörüne yönelik olarak uygulanan teşvik sisteminde etkinlik kontrolü tam olarak gerçekleştirilememektedir. Teşvik sisteminin destekleyeceği projeler, gerek iktisadi hedefler açısından gerekse işletmelerin karlılığı ve verimliliği açısından üretmede ve üretileni satmada katkı sağlayacak projelerdir. Bu projelerin uygunluğu konusunda belirlenen ölçütler dahilinde yeterli inceleme yapılması zorunludur. Teşvik belgesinin verilmesinden, sonuçlandırılması işlemlerine kadar her aşamada denetim gerçekleştirilmelidir. Ancak bahsi geçen denetimlerin amacı yatırımcıyı yatırımdan vazgeçirmek değil, sistemdeki hataların önlenmesi olmalıdır (Ulutürk, 1998: 169).

Ülkemizde teşvik başvurularının değerlendirilmesi Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü’nce yapılmaktadır. Ancak değerlendirmeler yaşanan evrak yoğunluğu nedeniyle yalnızca sayı ile sınırlı kalmakta, sistemde kullanılan araçların gerekliliğine, gereksizliğine, sağlanan faydaya ya da neden olunan zarara ilişkin herhangi bir çalışma yürütülmemektedir (Ulutürk, 1998: 170).

Bunun yanında, teşvik sisteminin karışık bir yasal yapıya sahip olması sürecin kontrolünü ve sağlıklı bir şekilde işlemlerini zorlaştırmaktadır. Çünkü teşvik sistemi kendi karar, tebliğ ve kanunlarından meydana gelen bir mevzuata sahip olmasına karşın sisteme dahil olan araçlar ve uygulamalar nedeniyle diğer birçok kanunun da kapsamına girmektedir. Ayrıca teşvik ile ilgili alınan kararların ve yapılan uygulamaların çok sık değişmesi de teşvik sisteminin bir diğer aksaklığı olarak ifade edilmektedir (Toker, 2007: 91).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TURİZM TEŞVİKLERİNİN TMS-20 STANDARDI İLE YASAL DÜZENLEMELER KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde TMS-20 Standardı, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Usul Kanunu ile ilgili genel bilgilere yer verilmiştir. Aynı zamanda turizm işletmelerine sağlanan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi konusu TMS-20 Standardı ve Yasal Düzenlemeler (Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Usul Kanunu) açısından ele alınarak detaylı bir şekilde anlatılmıştır.

#### 3.1 Muhasebe Standartları

En temel anlamıyla standart, bir şeyler yapmak için üzerinde anlaşılmış ve tekrarlanabilir yoldur. Belirli bir gerekliliği belirtmek amacıyla kullanılan bir terimdir.

Muhasebe standartları; muhasebe kavram ve ilkelerinin uygulanmasında esas alınacak yöntemleri ve değerlemeleri belirler (Aksoy, 2006: 552). Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ‘sistematik’ kısmıdır (Çelik, 2003: 52).

Ülkelerin kültürel, mali ve hukuki yapılarının birbirinden farklı olması, her ülkenin, kendi ihtiyaçları doğrultusunda kendi muhasebe ve raporlama sistemlerini oluşturmasına neden olmuştur. Yerel sınırlar içerisinde sıkıntı yaratmayan bu durum, uluslararası alanda yatırım yapmayı düşünen işletmeler açısından bazı riskleri de beraberinde getirmektedir. Bu risklerin en önemlisi, yatırım yapılacak ülkedeki muhasebe uygulamalarının yatırımcılar tarafından yeterince anlaşılabilmesi riskidir. Bu riski bertaraf etmenin en kolay yolu tüm dünyada aynı şekilde uygulanacak bir muhasebe ve raporlama sisteminin uygulamaya konulmasıdır (Şahin, 2007: 5-6).

Muhasebe standartlarını genel olarak ulusal muhasebe standartları ve uluslararası muhasebe standartları olmak üzere iki gruba ayırmak mümkündür.

Ulusal muhasebe standartları; bir ülkedeki kurum ve işletmelerin muhasebelerinde uygulama birliğini sağlamak amacıyla, muhasebenin evrensel terim, ilke, yasa, kural, yöntem ve kuramlarına uygun olarak düzenlenen sistemler bütünüdür (Yazıcı, 2003: 36).

Uluslararası muhasebe standartları ise; “farklı ülkelerdeki ekonomik faaliyetlerin benzer muhasebe uygulamaları ile değerlendirilmesini, benzer şekilde ve değerlerde raporlanmasını uyumlaştırmak suretiyle, finansal tabloların anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmalarını sağlamak amacıyla oluşturulmuş düzenlemelerdir.”, şeklinde tanımlanmaktadır (Bostancı, 2002: 73).

### 3.1.1 Muhasebe Standartlarının Önemi

Muhasebe standartlarının uygulamaya konulması işletmeler ve ülke ekonomileri açısından son derece önemlidir. Bunun nedenlerinin genel olarak aşağıdaki şekilde açıklanabilir (Akgül ve Akay, 2004: 5);

- İşletmelerin finansal performanslarını farklı dönemler itibari ile aynı bazda karşılaştırma yapmalarına ve bu karşılaştırmanın sonuçlarına bağlı olarak işletme için hayati önem taşıyan konularda isabetli kararlar almalarına,
- İşletmelerin finansal performansının doğru analizi ile ileriye yönelik gerçekçi planların oluşturulması, isabetli hedef ve amaçların belirlenmesine,
- İşletme yönetimine dönemler itibari ile analiz kolaylığı sağlamanın yanında aynı sektördeki diğer firmaların finansal performanslarına dayanarak yapılan karşılaştırmaların da sağlıklı bir biçimde yorumlanmasına,
- İşletmelerin denetimlerinin kolaylaştırılmasına yardımcı olmaktadır.

### 3.1.2 Muhasebe Standartlarında Olması Gereken Özellikler

Muhasebe standartları, kuralları ve ilkeleri değiştirilemez değildir. Ekonomik koşulların ya da amaçların değişkenlik göstermesi standartlarla ilgili kuralların düzenli olarak denetlenip ve geliştirilmesini gerektirmektedir. Yapılan değişiklikler muhasebe uygulamaları ile ortaya konmaktadır (Gürel, 2015: 9). Muhasebe standartlarında olması gereken özelliklerden bazıları şu şekildedir (Kocamaz, 2010: 12);

- Anlamlı ve uygun muhasebe bilgileri içermelidir.
- Mali performansa yönelik gerçekçi ve ihtiyatlı ölçümler üretmelidir.
- Tercihen, alternatif uygulamalara izin vermemelidir.
- Açıklamaların, işletmenin mali performansı, risk dereceleri ve risk yönetim faaliyetleri konularında yapılacak bir değerlendirme için yeteri kadar kapsamlı olmalıdır.
- Hem ileri mali piyasalarda hem de gelişmekte olan piyasalarda uygulanabilir olmalıdır.

### 3.1.3 Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreci

Günümüzde küreselleşmeyle birlikte ülke sınırlarının kalkması ve işletmelerin uluslararası faaliyetlerinin artmasının yanında iletişim teknolojilerinin gelişmesi ülkelerin ortak bir muhasebe dili oluşturmasını zorunlu hale getirmiştir. Bahsedilen ortak dil ise uluslararası muhasebe standartları olarak adlandırılmaktadır. Uluslararası muhasebe standartları, farklı ülkelerdeki ekonomik faaliyetlerin benzer muhasebe uygulamaları ile

değerlendirilmesini, benzer şekilde ve değerlerde raporlanmasını uyumlaştırarak, karşılaştırılabilir ölçülerde algılanmalarını sağlamaktadır (Bostancı, 2002: 73).

Dünyada muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik ilk adım, Ekim 1972’de Sidney’de toplanan X. Dünya Muhasebe Kongresi’nde atılmıştır. İngiltere, Galler ve Amerika Birleşik Devletleri’nin oluşturduğu “Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu” (Accountants International Study Group) tarafından uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek amacıyla bir uluslararası komite kurulması önerisi ortaya atılmıştır. 29 Haziran 1973’te dokuz kurucu üye ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee) kurulmuştur.

Komitenin amacı Uluslararası Muhasebe Standartları’nı üretilmesini ve tüm dünyada kullanımını yaygınlaştırarak, uluslararası alanda muhasebe mesleğinin sağlıklı bilgiler üreten bir yapıya kavuşturulmasını sağlamaktır (Bostancı, 2002: 77).

Komite ilk olarak 1975’te “UMS-1 Muhasebe Politikalarının Kamuoyuna Açıklanması” standardını yayınlamış ve ardından aynı yıl “UMS-2 Tarihi Maliyet Kapsamında Stokların Değerlenmesi ve Sunumu” standardını yayınlamıştır (Deloitte, 2007: 9).

Komitenin adı, 1 Nisan 2001’de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board) olarak değiştirilmiştir. Kurulun 2010 tarihi itibarıyla yayınlanmış ve yürürlükte olan 9 adet Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS), 29 adet Uluslararası Muhasebe Standardı, 16 adet Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi Tarafından Yayımlanan Yorumlara İlişkin Tebliği ve 11 adet Standart Yorumlama Komitesi Tarafından Yayımlanan Yorumlara İlişkin Tebliği bulunmaktadır.

### **3.1.4 Türkiye’de Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırmaya Yönelik Çalışmalar**

Muhasebe mesleği dünya genelinde uluslararası muhasebe standartlarına uyum sürecini yaşamaktadır. Ekonomi küreselleştiği için sermaye ve mallar çok uluslu işletmeler ile farklı ülkeler arasında, eş zamanlı olarak serbestçe hareket etmektedir. Bu sebeple farklı ülkelerdeki işletmelerin mali tablolarının karşılaştırılması gereği uluslararası işletmelerin yatırım kararlarında oldukça büyük bir önem taşımaya başlamıştır. Bu nedenle ülkelerin muhasebe standartlarına geçmeleri bir zorunluluk haline gelmiştir. Böylelikle aynı muhasebe standartları ile farklı ülkelerde finansal raporların hazırlanabilecek ve farklı ülkelerde bulunan yatırımcılar tarafından benzer şekilde yorumlanabilecektir (Aysan, 2008: 46-48).

Muhasebe standartları sayesinde küreselleşen finansal bilgilerin güvenilirliği artmıştır. Ancak uluslararası muhasebe standartlarının üretilmesinin tek başına yeterli olması söz



konusu değildir. Bu nedenle her ülke öncelikle kendi ulusal muhasebe standartlarını oluşturmalı daha sonra bu standartların uluslararası standartlara uyumunu sağlamalıdır (Bostancı, 2002: 73).

Uyumlaştırma sürecini, faaliyetlerini farklı ülkelerde sürdüren işletmeler tarafından hazırlanan finansal raporların karşılaştırılabilirlik oranını arttırmak amacıyla muhasebeye yönelik olarak yapılan uygulamalar, standartlar ve yasal düzenlemeler arasında ortaya çıkan farklılıkların azaltılmasına ilişkin süreç şeklinde tanımlamak mümkündür. Finansal raporların uyum seviyesinin artması, oluşturulan finansal tabloları kullananların sağlayacağı faydayı da arttırmaktadır. Oluşturulan muhasebe standartları ile finansal raporların karşılaştırılabilirlik oranını yükseltmektedir. Çünkü standartların raporlamalar arasında var olan farkları azaltıcı ve sınırlandırıcı etkisi bulunmaktadır (Aksoy, 2006: 771).

Türkiye’de muhasebe uygulamalarına genel olarak yön veren Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümleri zaman içinde oluşan ihtiyaçlara tam olarak cevap vermediği ya da uygun olmadığı durumlarda, yasal statüye sahip bazı kuruluşların kendi etki alanları altında bulunan işletmeler için muhasebe uygulamalarını yönlendiren çalışmalar yaptığı görülmektedir. Türkiye’de muhasebe standartlarının oluşumu ve gelişimi ile ilgili çalışmalara bakıldığında çoklu bir muhasebe standardı işleminin mevcut olduğu ortaya çıkmış ve bir işletme bazen birden fazla muhasebe sistemine tabi olur hale gelmiştir (Kocamaz, 2010: 110).

Türkiye’de ihtiyaç duyulan muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiştir. Muhasebe standartları oluşturulurken ilişkilerin yoğun olduğu ülkeler örnek alınmış, alınan yasalar nedeniyle uygulamalarda bu ülkelerin etkileri görülmüştür (Sürmen ve Dinç, 1996: 233).

Türkiye’de muhasebe standartlarının oluşturulması aşamasında birçok kurum ve kuruluş yer almıştır. İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu (İDİTYDK), Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Türk Standartları Enstitüsü (TSE), Türkiye Bankalar Birliği (TBB) ile Maliye Bakanlığı bu kuruluşlar arasında sayılabilir. Muhasebe mesleği, 1989 yılında çıkarılan 3568 sayılı yasa ile özel bir statüye kavuşturulmuştur. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), muhasebeye yönelik kuralların belirlenmesi amacıyla Maliye Bakanlığı ile çeşitli çalışmalar yürütmüştür. 1994 yılında TÜRMOB tarafından “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu” (TMUDESK) oluşturulmuştur. Kurul, ülke genelindeki işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas alarak, muhasebe ilkelerinde tek düzeni sağlamayı amaçlamaktadır (Küçükkahraman, 2013: 62).

TMUDESK'in genel kurulu on bir tane muhasebe standardına yönelik taslağı "Türkiye Muhasebe Standardı" (TMS) olarak kabul etmiş ve 1997 yılında bu standartların tamamı yürürlüğe girmiştir. Belirlenen standartların oluşturulma aşamasında, UMS ile uyumlu olmasına dikkat edilmiş, Türk ekonomisinin ve işletmelerin gereksinimleri göz önünde bulundurulmuştur (Yılmaz, 2007: 142-143). 1999 yılında ise Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Bu kurul UFRS'lerin hepsini Türkçeye çevirmiş ve bunları Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) olarak adlandırmıştır. 2008 yılı itibariyle UFRS'lere yönelik uyumlaştırma çalışmaları tamamlanmıştır (Aysan, 2008: 46-48). 28103 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 660 sayılı kanun hükmünde kararname ile 2011 yılında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Muhasebe Standartlarını düzenleme yetkisi de bu kuruma verilmiştir.

Uyum süreci kapsamında Avrupa Birliği, 01.01.2005 tarihinden başlayarak borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının UMS (Uluslararası Muhasebe Standartları)/UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) ile uyumlu olmasına karar vermiştir. Aynı şekilde IMF, Dünya Bankası, IOSCO vb. kuruluşlar da UFRS'nin uygulanmasına karar vermişlerdir (Yalkın vd., 2006: 291). Ülkemizde ise bankalar 2006 yılının sonundan itibaren UFRS'ye göre finansal tablolarını sunmaya başlamışlardır (Deloitte, 2007: 2).

### 3.1.5 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi (TMS-20) Standardının Kapsamı

TMS-20 standardının amacı devlet teşviklerinin muhasebe standartlarına göre muhasebeleştirilmesinin açıklanmasıdır. Standart, teşvik ve yardımlardan sağlanan yararın ne şekilde raporlanabileceğini göstermektedir. İşletmenin performansına göre alternatif yöntemler sunmaktadır (Kayalı ve Terim, 2012: 35).

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması konusunda TMS-20 standardı uygulanırken aşağıda yer alan konular standardın kapsamına dahil değildir (TMS-20, 1. ve 2. paragraf);

- Fiyat değişiminin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzer nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar
- İşletmelere vergilendirilebilir kar 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
- Devletin bir işletmeye iştirak etmesi

- “TMS-41 Tarımsal Faaliyetler” kapsamındaki devlet teşvikleri

### 3.1.5.1 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi (TMS-20) Standardında Geçen Temel Kavramlar

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardında değinilen bir takım kavramlar bulunmaktadır. Bu kavramlar standartta yer alan muhasebeleştirme esaslarını anlatırken sık sık karşımıza çıkmaktadır. Standartta yer alan muhasebeleştirme esaslarının iyi anlaşılabilmesi için konu ile ilgili kavramların bilinmesi gerekmektedir. Söz konusu kavramlara aşağıda verilmiştir (Sağlam vd., 2007: 642).

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

**Devlet Yardımı:** Belli şartları yerine getiren işletmelere ekonomik yarar sağlaması amacıyla devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir.

**Devlet Teşvikleri:** İşletmenin faaliyet alanıyla ilgili belirlenen şartları geçmişte veya gelecekte sağlaması karşılığında işletmeye yapılan kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır.

**Varlıklara İlişkin Teşvikler:** Teşvik almaya hak kazanan işletmenin duran varlık almasının, inşa etmesinin ya da edinmesinin temel koşul olduğu devlet teşvikleridir. Bu tür teşviklere duran varlığın çeşidini, yerini, edinme ya da elde tutma dönemlerini kısıtlayan ek koşullar da eklenebilmektedir.

**Gelire İlişkin Teşvikler:** Varlıklara yönelik olarak sağlanan teşviklerin dışında kalan devlet teşvikleridir.

**Feragat Edilebilir Krediler:** Önceden belirlenen şartlar dahilinde borç verenin alacağından feragat etmeyi kabul ettiği kredilerdir.

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

### 3.1.5.2 TMS-20 Standardı Kapsamında Devlet Teşvikleri ve Türleri

Devlet teşvikleri, devlet aracılığıyla işletmelere ya da diğer çeşitli iştiraklere kaynak aktarımı şeklinde sağlanan yardımlardır. Devlet tarafından sağlanan feragat edilebilir krediler, işletmenin gerekli şartları yerine getirebileceğine dair makul bir güvencenin oluşması durumunda teşvik olarak kabul edilmektedir (Mackenzie vd., 2012: 551).

Devlet teşviklerini teşvike konu olan varlığa ya da sağlanan teşvik türüne göre sınıflandırmak mümkündür (TMS-20, 10. paragraf).

Teşvike konu olan varlığa göre yapılan sınıflandırmada teşvikler, “Parasal teşvikler” ile “Parasal olmayan teşvikler” şeklinde iki ayrı grupta incelenmektedir. Parasal teşvikler, işletmeye doğrudan nakit ya da nakit benzeri varlıkların transfer edilmesi veya devlete olan birtakım yükümlülüklerin azaltılması şeklinde gerçekleştirilmektedir. Parasal olmayan teşvikler ise işletmenin kullanımına verilen arsa ya da diğer kaynaklardır.

Sağlanan teşvik türlerine göre devlet teşvikleri “Geçmişte gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan teşvikler”, “Koşulsuz yapılan teşvikler” ve “Koşullu yapılan teşvikler” şeklinde üç gruba ayrılmaktadır (Akdoğan, 2011: 265).

Geçmişte gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan teşviklerde devlet, işletmenin geçmişte katlandığı maliyeti karşılamakta ya da işletmenin geçmişe dönük yükümlülüklerinin bir bölümünü silmektedir.

Koşulsuz teşvikler, işletmenin önceden belirlenen koşulları yerine getirme zorunluluğu olmayan ve genel ihtiyaçların karşılandığı teşviklerdir.

Koşullu teşviklerde ise işletmelerden önceden belirlenmiş olan şartları yerine getirmeleri ya da yerine getireceklerine dair taahhüt vermeleri istenmektedir. Koşullu teşvikler kendi içinde de varlığa ve gelire ilişkin teşvikler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Varlığa ilişkin teşviklerin ilk şartı, teşviki alan işletmenin duran varlık satın alması, inşa etmesi ya da edinmesidir. Gelire ilişkin teşviklerde ise işletmenin katlanacağı giderler belli oranlarda karşılanmaktadır (Kayalı ve Terim, 2012: 37-38).

### **3.1.5.3 TMS-20 Standardı Kapsamında Devlet Yardımları ve Türleri**

Devlet yardımı; destekleme, sübvansiyon ve teşvik kavramlarının tamamını kapsayan geniş bir tanıma sahiptir. Devlet yardımından yararlanan bir işletme bu yardım sayesinde rakiplere üstünlük sağlama veya mali yapısının güçlenmesi gibi doğrudan faydalar sağlamaktadır. Ancak dolaylı faydalar mevcut standardın kapsamı içinde yer almamaktadır (Gençoğlu vd., 2013: 589).

Devlet yardımları işletmelerin yanı sıra ülke için de faydalar sağlamaktadır. Bu yardımlar sayesinde kamuya ait kaynaklar gelişimin ihtiyaç duyulduğu sektörlerle ya da bölgelere yönlendirilebilmektedir. Bu sayede ülkenin refah seviyesinin artırılması amaçlanmaktadır (Kocatepe, 2007: 9).

TMS-20 standardında devlet yardımları; kaynak transferi, değer atfedilmeyen yardımlar ve devletle yapılan işlemler olmak üzere üç bölüme ayrılmaktadır (Örten vd., 2014: 315).

Kaynak transferi yoluyla sağlanan yardımlarda, parasal veya parasal olmayan varlıkların işletme ya da işletme gruplarına transferi söz konusudur. Kaynak transferi kapsamında yer alan bu tür yardımlar devlet teşviki olarak adlandırılmaktadır (Zeytinoglu ve Gönen, 2015: 179).

Değer atfedilmeyen yardımlarda; işletme ya da işletme gruplarına doğrudan bir fon transferi yapılmamakta bunun yerine genellikle bir hizmet sunulmaktadır. Sunulan hizmet işletmeye dolaylı bir fayda sağlamaktadır ancak faydanın ölçülmesi oldukça zordur.

Devletle yapılan işlemler kapsamındaki yardımlarda işletme ticari faaliyetini devletle yapmaktadır. Bu yardım kapsamında devlet, işletmenin satışlarının bir bölümü için satın alma garantisi vermektedir.

### **3.1.5.4 TMS-20 Standardı'na Göre Turizm İşletmelerine Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi**

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi hususu iki tür yaklaşımla ele alınmaktadır. Bunların ilki; teşvikin kar veya zarar dışında muhasebeleştirildiği, yani edinilen teşvikin bilançoda izlendiği sermaye yaklaşımıdır. İkincisi ise; teşvikin bir ya da daha fazla dönemde kar veya zararda muhasebeleştirildiği, yani edinilen teşvikin gelir tablosunda izlendiği gelir yaklaşımıdır (TMS-20, 13. Paragraf).

Ayrıca TMS-20 standardının uygulama alanını etkileyen önemli bir diğer konunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Bu konu şöyledir (Akay ve Oğuz, 2015: 224);

TMS-20 standardı ile Turizmi Teşvik Kanunu'nun "Teşvik (Devlet Teşviki)" kavramına bakış açısı farklılık göstermektedir. Standartta göre devlet teşviki, işletme veya işletme gruplarına parasal ile parasal olmayan varlıkların transfer edilmesi anlamını taşımaktadır. Standart açısından, bunların dışında kalan teşvikler, devlet yardımı niteliğinde sayılmaktadır.

Turizmi Teşvik Kanunu'na göre teşvikler ise işletme ya da işletme gruplarına parasal ile parasal olmayan varlıkların transfer edilmesi de dahil diğer bütün destekleri kapsamaktadır. Yani standart açısından bir teşvikten söz edebilmek için kaynak transferinin gerçekleşmesi esastır. Fakat Turizm Teşvik Kanunu açısından bir teşvikten söz edebilmek için mutlaka kaynak transferinin olması şart değildir. Kaynak transferi oluşturmayan destekler de teşvik olarak adlandırılmaktadır.

Kısacası standartta, özellikle kaynak transferi yaratan desteklerin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolara aktarılması konusu vurgulanmış, bunun dışında kalanların devlet yardımı

olduğu ve ciddi seviyelere ulaşması halinde yanılıcı olmamak adına türünün, süresinin ve kapsamının dipnotlarda açıklanması gerektiğine yer verilmiştir.

Sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımına ilişkin detaylı açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

#### **3.1.5.4.1 Sermaye Yaklaşımı**

Sermaye yaklaşımına göre edinilen teşvikler bilançoda izlenmelidir. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi standardına göre bu yaklaşımın gerekçeleri şöyledir;

Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla kar veya zararda muhasebeleştirilmek yerine, finansal durum tablosu (bilanço) ile ilişkilendirilmelidir. Kazanılmış bir gelir olmaması, geri ödenmesinin beklenmemesi ve herhangi bir maliyete katlanılmadan elde edilmesi nedeniyle bu teşviklerin kar ya da zarar dışında muhasebeleştirilmeleri gerekmektedir (TMS-20, 13. Paragraf). Buradan hareketle devlet teşviklerinin, gelir tablosunda değil, bilançoda özkaynaklar grubu altında raporlanması gerektiğini savunulmaktadır.

Teşvikler sermaye yaklaşımı kapsamında muhasebeleştirildiği zaman kar veya zarar dışında muhasebeleştirilmeleri gerektiğinden bu amaca yönelik olarak 549 ÖZEL FONLAR hesabı kullanılabilir (Akay ve Oğuz, 2015: 226).

Yararlanılan teşvik unsurlarını bilançoda izlemek bu unsurları aktifleştirmek anlamına gelmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda aktifleştirme kavramı konusunda herhangi bir açıklama yer almamaktadır. Aktifleştirme kavramı şu şekilde tanımlanabilir;

Edinme aşamasında bulunulan herhangi bir varlığın öz niteliğine kavuştuğu andan itibaren izlenmesi için nihai olarak uygun görülen hesaba aktarılması ya da daha geniş bir tanımlama ile işletmece tasarruf edilebilir hale gelmiş (kullanıma hazır hale getirme, kullanma, satma, transfer etme) bir mevcut ya da alacağın ilgili bir hesapta izlenmeye başlanmasıdır (Argun, 2003: 6).

#### **3.1.5.4.2 Gelir Yaklaşımı**

Gelir yaklaşımına göre edinilen teşvikler gelir tablosuna dahil edilmelidir. Teşvikin tamamı ya edinildiği yıl içinde gelir gösterilmeli ya da kısım kısım gelir gösterilerek sistematik bir biçimde kapatılmalıdır. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi standardına göre bu yaklaşımın gerekçeleri şöyledir;

Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edildiğinden, direkt öz kaynak olarak kaydedilmemeli ancak uygun dönemlerde kar veya zarar olarak muhasebeleştirilmelidir (TMS-20, 15. Paragraf).

Bu amaca yönelik olarak gelir yaklaşımı kapsamında devlet teşvikleri 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR hesabı kullanılarak muhasebeleştirilebilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2003: 25).

Ancak tam açıklama ve kamuyu aydınlatma ilkesi dikkate alındığında teşviklerden elde gelirlerin grup toplamının %10'unu geçmesi durumunda yeni bir hesapta takip edilmesi gerekli görülmüş ve bu kapsamda tarafımızdan açılmış olan 648 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ hesabının kullanılması uygun görülmüştür.

Ayrıca teşvik gelirlerinin satışlarla ilgili olanlarının 602 DİĞER GELİRLER hesabı, diğerlerinin ise teşvik gelirlerinin süreklilik arz edip etmemesine göre 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR hesabı veya 679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR hesabı kullanılarak muhasebeleştirilmesinin ve raporlanmasının, raporlama açısından daha doğru bir uygulama olacağı öngörülmektedir. Süreklilik arz etmeyen teşviklerden elde edilen gelirlerin grup toplamının %10'unu geçmesi durumunda tarafımızdan açılan 672 DEVLET YAKIT TEŞVİKLERİ hesabının kullanılması uygun görülmüştür.

Karşılıksız devlet teşviklerinin sayısı oldukça azdır. İşletmeler ancak önceden belirlenen şartları yerine getirerek ve koşullara uyarak teşvikleri almaya hak kazanmaktadır. Bu sebeple teşvikler, ilgili teşviklerle karşılanması planlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kar ya da zararda muhasebeleştirilmelidir (TMS-20, 15. Paragraf). Bu önemli bir husustur. Çünkü teşvikin tahsil edildiği anda gelir yazılarak dönemin kar zarar tablosuna dahil edilmesi vergisel bir etki yaratacaktır. Bu işletmeden fon çıkışı anlamına gelmektedir ve teşvikin işletmelere sağlayacağı faydanın azalmasına neden olmaktadır. Ancak bu, teşvikin ruhuna aykırı bir durumdur.

Gelir yaklaşımı böyle bir olasılığı ortadan kaldırmaktadır. Bu yaklaşımda, teşvik tahsil edildiği anda ertelenmiş gelir olarak bilançonun pasifinde yer almakta, teşvik nedeniyle maliyet unsurları oluştuğunda, oluşan maliyet kadar kısım bilançodan gelir tablosuna aktarılmaktadır. Bir bakıma gelir ve gider netleşmekte, işletmeler açısından herhangi bir vergisel yükümlülük ortaya çıkmamaktadır (Çırpan, 2010: 43).

### 3.2 Yasal Düzenlemeler

Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Vergi Usul Kanunu uyarınca devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi konusu ayrıntılı olarak aşağıda yer almaktadır;

### 3.2.1 Tekdüzen Muhasebe Sistemi

Tekdüzen muhasebe sistemi, bir muhasebe sisteminin nihai ürünü olan mali raporların farklı seviyelerde ve çeşitli amaçlar için mukayese ve konsolide edilmelerine imkan veren bir sistem olarak ifade edilebilir (Koç, 1972: 971).

Tekdüzen muhasebe sistemi farklı muhasebe yöntem ve tekniklerinin uygulamasına son verdiği için, diğer işletmelerin bilanço ve gelir tablolarının karşılaştırılmasında işletmelerin gerçek mali durumları ile faaliyet sonuçlarının esas alınması mümkün olmaktadır. Bu niteliklere sahip olan tekdüzen muhasebe sistemi, belli ölçülerde benzer olan işletmelerce benzer niteliklere sahip olaylar ile şartlara uygulanabilen bir muhasebe sistemidir (Koç, 1972: 971).

Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılması, farklı alanda çalışan işletmelerde aynı işletmelerin farklı dönemlerinin karşılaştırmalarının yapılması, mali tablolarda yer alan hesap isimlerinin tüm kesimler için aynı anlamı ifade etmesi, muhasebede terim birliğinin oluşturulması ve muhasebe bilgilerinin anlaşılır olması, işletmeler ile ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulması esas alınarak ülkemizde Tekdüzen Muhasebe Sistemi geliştirilmiştir. Bu kapsamda 1992 yılında 21447 sayılı Resmi Gazetede, Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) Sıra No 1 yayınlamıştır. Bu tebliğin ekinde de, "V - Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları" yer almıştır. Bu tebliğde yer alan Muhasebe Usul ve Esaslarının 1993 hesap döneminde isteğe bağlı olarak uygulanabileceği, 1994 hesap dönemi başından itibaren zorunlu olduğu belirtilmiştir. Daha sonra yayımlanan 2 ve 3 sayılı tebliğ ile uygulamaya yönelik olarak çeşitli değişiklikler ve düzeltmeler yapılmıştır (Yazıcı vd., 1996: 13).

#### 3.2.1.1 Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Amacı ve Niteliği

Tekdüzen muhasebe sistemi, bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılmasını amaçlamaktadır (Sevilengül, 1995: 57).

Bir işletmenin yürüttüğü faaliyetler ve bu faaliyetlerden elde ettiği sonuçlar ile yalnızca işletmenin sahip ya da ortakları ilgilenmemektedir. Bunların yanında, o işletmeyle ekonomik, ticari ve mali ilişkiler kuran diğer işletmeler ya da toplumun fertleri, finans, yatırım ve kredi kuruluşları ile çeşitli kamu kurum ve kuruluşları da işletmenin faaliyetleri ve



sonuçları ile ilgilenmektedir. İlgililer işletmenin faaliyetlerine ve sonuçlarına yönelik olarak güvenilir ve sağlıklı bilgiler elde etmek istemektedirler. Sağlanan bu bilgilerin kaynağını ise o işletmenin muhasebe kayıtları, belgeleri ve bunlar baz alınarak hazırlanan mali tabloları oluşturmaktadır. Hazırlanan mali tablolar çerçevesinde karar alan ilgililer için en önemli unsur, bu bilgilerin doğru ve kıyaslanabilir özellikte olmasıdır.

Kalkınma planlarının hazırlanması, istatistiklerin çıkarılması, ekonomik faaliyetlerin kontrol edilmesi ve yönetilmesi gibi konularda güvenilir verilerle gerçekçi sonuçlara ulaşılabilmesi için muhasebede tekdüzeliğin sağlanması büyük önem taşımaktadır. Ayrıca ilgililere sunulan bilgilerin denetlenmesi gerektiği durumlarda, tekdüzen hesap planı uygulaması denetime yönelik iş yükünü azaltarak süreci kolaylaştırmaktadır.

Bununla birlikte tebliğde bu düzenlemenin (Akdoğan ve Sevilengül, 2003: 4-5);

- Mali tablolarda yer alan hesap isimlerinin tüm kesimler için aynı anlamı vermesine,
- Muhasebeye yönelik terim birliğinin sağlanarak anlaşılabilir olmasına,
- İşletmeler ile ilgililer arasındaki güven unsurunun oluşturulmasına ilişkin olduğu açıklanmaktadır.

İşletmelerin düzenlemede belirtilen kurallara uyması zorunlu olup ve kurallara uymamaktan dolayı oluşabilecek aksaklıklardan kendileri sorumlu tutulmaktadır. Tebliğ ve ilgili düzenlemeler ile Türkiye'de yapılan muhasebe uygulamalarının tamamı için tekdüzenin sağlanması ve işletme dilinin aynı olması amaçlanmaktadır. Bununla birlikte tebliğde, ilgili hükümlere uyması gereken işletmelerin hangileri olduğu açıklanmıştır. Bu kapsamda bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler, tebliğde belirtilen muhasebe usul ve esaslarını uygulamak zorundadır. İşletme hesabı esasına göre defter tutan işletmelerin ise sadece muhasebenin temel kavramlarına uymakla yükümlü oldukları tebliğde açıkça belirtilmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2003: 4-5).

### **3.2.1.2 Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Yararları ve Sınırları**

Tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanmasının birçok açıdan faydası bulunmaktadır. Bu faydalardan başlıcalarına aşağıda yer verilmiştir (Koç, 1972: 979-981);

- İşletme yöneticileri, tekdüzen muhasebe sistemine dayanarak, işletmelerinin cari yıl ile geçmiş yıllara ait faaliyet durumlarını, rakip işletmeler ve sektöre ait faaliyet seviyesi ile karşılaştırarak, işletmelerinin gelişme trendlerini, diğer işletmeler karşısındaki durumunu ve sektör içindeki yerini sağlıklı verilerle tespit edebilmektedir. Bu bilgilere dayanan yönetim planlaması, kontrolü ve değerlendirmesi daha etkin olacağı için mevcut kaynakların israfı önlenerek verimin artması sağlanmaktadır.

- İşletme ile yatırım ve kredi ilişkisi olanlar, tekdüzen muhasebe sistemine dayanan mali raporlar sayesinde daha gerçekçi kararlara ulaşabilmektedirler. Bununla birlikte yaptıkları yatırımın ve sağladıkları kredinin durumunu daha kolay takip edebilmektedirler.
- Devlet, işletmelere ait vergi, fiyat ve tarife tespiti ile ilgili maliye politikasını daha sağlam esaslara dayandırdığı gibi, ekonomik faaliyetlerin yürütülmesini ve kontrolünü daha başarılı bir şekilde yapma imkanına kavuşmaktadır.
- Sektör planlarının hazırlanması ile sektör faaliyetlerinin kontrolünün ve değerlendirilmesinin daha hızlı ve etkili bir şekilde yapılmasına yardımcı olmaktadır.
- Sektörlerarası mukayeselerin yapılmasına imkan sağlayarak dengeli sektör planlarının gerçekleştirilmesine yardımcı olmaktadır.
- Merkezi planlama örgütlerine genel ekonomi seviyesinde kalkınma planlarını hazırlamaları ile bu planların uygulamalarını kontrol etmeleri ve değerlendirmeleri konusunda sağladığı bilgiler ile sürecin sağlıklı yürütmesine katkıda bulunmaktadır.
- Muhasebe terimlerinde sağlanan tekdüzelik muhasebe eğitimini kolaylaştırmaktadır.
- Tekdüzen muhasebe sisteminin faydalarının yanında sınırları ve zayıf noktaları bulunmaktadır. Bunları aşağıdaki şekilde ifade etmek mümkündür.
- Tekdüzen muhasebe sisteminin mevcut olduğu durumlarda, belli ölçüler dahilinde farklı olaylara farklı muhasebe tekniklerinin uygulanması engellenmektedir.
- İşletmelerin kendi yapılarına, amaçlarına ve ihtiyaçlarına uygun muhasebe sistemlerini seçmeleri ve uygulamaları engellenmektedir.
- Bu sistemin uygulandığı ülkelerde muhasebe mesleği, standartları ve teknikleri gereği gibi gelişmez ve uygulayıcıların düşünceleri kısıtlandığından, tembelliğe sevk edilmiş olurlar.

Bir ve ikinci maddede belirtilen sınırlara ancak sektör veya ülke menfaatlerinin işletme menfaatlerini aştığı durumlarda rastlanmaktadır. Nadiren gerçekleşen olaylardır. Üçüncü maddede yer alan zayıf nokta sistemin uygulamasına yöneliktir. Özellikle tekdüzen muhasebe sisteminin uygulandığı ülkelerde muhasebe teorisinin ve mesleğinin diğer ülkelerdeki kadar gelişmemesi bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Ancak tekdüzen muhasebe sistemi, yapıcı bir zihniyetle ve gereği gibi uygulandığı takdirde muhasebe disiplininin ve mesleğinin gelişmesine büyük katkılar sağlamaktadır.

### 3.2.1.3 Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne Göre Turizm İşletmelerine Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

MSUGT'de, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması konusuna ilişkin olarak uyulması gereken usul ve esaslar 1 sıra no'lu tebliğde düzenlenmiştir. Tebliğde yapılan açıklamada "Muhasebe Usul ve Esasları" bölümünün, "V-Tekdüzen Hesap çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı açıklamaları" kısmında, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunda 602 DİĞER GELİRLER hesabının kullanılması gerektiği belirtilmiş olup gerek bu tebliğde gerekse bu tebliği takip eden diğer 13 tebliğde muhasebeleştirme ve raporlama konusunda başka bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Tebliğde "Diğer Gelirler Hesabı"nın kullanışı ile ilgili olarak şu açıklamalara yer verilmiştir; "İşletmenin 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" ifadesi yer almaktadır.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere MSUGT açısından, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması için "Diğer Gelirler Hesabı"nın kullanılması gerekmektedir.

"Diğer Gelirler Hesabı", gelir tablosunda "*Brüt Satışlar*" hesap grubu içerisinde yer almaktadır. Ancak teşviklerin tamamı işletmelerin satış faaliyeti sonucunda elde etmiş olduğu bir satış hasılatı değildir. Bu şekilde yapılacak bir raporlama işletmenin brüt satışlarını arttırarak brüt satış karlılığını dolayısıyla da faaliyet karlılığını etkileyecektir.

Bu nedenle teşvik gelirlerinin satışlarla ilgili olanlarının 602 DİĞER GELİRLER hesabı, diğerlerinin ise teşvik gelirlerinin süreklilik arz edip etmemesine göre 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR hesabı veya 679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR hesabı kullanılarak muhasebeleştirilmesinin ve raporlanmasının, raporlama açısından daha doğru bir uygulama olacağı öngörülmektedir. Ancak tam açıklama ve kamuyu aydınlatma ilkesi dikkate alındığında süreklilik arz etmeyen teşviklerden elde gelirlerin grup toplamının %10'unu geçmesi durumunda yeni bir hesapta takip edilmesi gerekli görülmüş ve bu kapsamda tarafımızdan açılmış olan 672 DEVLET YAKIT TEŞVİKLERİ hesabının kullanılması uygun görülmüştür.

### 3.2.2 Vergi Usul Kanunu (VUK)

Vergi mevzuatı, vergi konusunda yürürlükte olan yazılı hukuk kurallarının bütünüdür. Vergi hukuku ise vergi ile ilgili yürürlükteki kuralların hazırlanmasında ve uygulanmasında göz önünde bulundurulması gereken ilkeleri belirler (Kırbaş, 2000: 23). Vergi hukukunun asli kaynaklarını Anayasa, kanunlar, anlaşmalar, kanun hükmünde kararnameler, Bakanlar Kurulu kararları, tüzükler, yönetmelikler, yeni hükümler içeren genel tebliğler, Anayasa Mahkemesi kararları, Danıştay içtihadı birleştirme kararları oluştururken, vergi kanunlarını açıklayıcı özellikler taşıyan genel tebliğler, muktezalar, mahkeme kararları ve doktrinler de yardımcı kaynaklardır. Türkiye’de ilk olarak çağdaş anlamda ilk Gelir Vergisi Kanunu 5421 sayılı kanunla, Kurumlar Vergisi Kanunu ise 5422 sayılı kanunlarla vergi sistemine girmişlerdir. Bugünkü vergi sistemi, 1950 yılından önce yürürlükte bulunan kazanç vergisi sisteminin, aksaklıklarından ötürü uygulamaya girmiş olan Alman gelir vergisi esaslı Türk vergi sistemidir. Bununla beraber günümüze kadar birçok değişiklik de yapılmıştır (Dinç, 2007: 26).

Özel bir kamu alacağı olan vergilerin; ne şekilde toplanacağını, vergi uyumsuzluklarını ve çözüm yollarını gösteren Vergi Usul Kanunu 10/01/1961 tarih ve 10703-10705b sayılı kanunla yürürlüğe girmiştir. Muhasebe uygulamalarına ilişkin VUK düzenlemeleri, vergi muhasebesi çerçevesinde ele alınmış olup, düzenlemelerin kamuyu aydınlatma gibi bir amacı ve misyonu bulunmamaktadır (Sayar, 2002: 78).

#### 3.2.2.1 Vergi Usul Kanunu’na Göre Turizm İşletmelerine Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

Devlet teşviklerinin, Vergi Usul Kanunu’na (VUK) göre muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ise 1 sıra no’lu MSUGT’de belirtilen usul ve esaslara göre kayıt yapılması gerektiğini ifade etmektedir. 1 sıra no’lu MSUGT’nin “Muhasebe Usul ve Esasları” bölümünün “Tek Düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları” içeriğinde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması hususunda 602 DİĞER GELİRLER hesabının kullanılması gerektiği açık bir şekilde ifade edilmiştir.

İşletmeler muhasebe sistemlerini tebliğ ve ekinde yer alan kurallara uygun olarak oluşturmak ve yürütmek zorundadır. Ancak vergiye tabi karın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Teşvik kapsamında yapılan faaliyetler, işletmenin ticari kazanç elde etmesi veya kazancın idame ettirilmesi amacıyla yapılan faaliyetlerdir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)’da Ticari Kazanç ile ilgili olarak çeşitli açıklamalar yapılmıştır.

GVK’nın 38. maddesinde; “*Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu*

*dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir, işletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.”* denilmek suretiyle safi kurum kazancının tanımı yapılmıştır.

KVK'nın 6/1 maddesinde safi kurum kazancı ile ilgili olarak şu açıklamalar yapılmıştır; *“Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri saf kurum kazancı üzerinden hesaplanır.”*

İşletmelerin teşvik kapsamında yapmış olduğu faaliyetler nedeniyle katlandıkları maliyetler ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen teşvik gelirleri, gerek GVK gerekse KVK'da açıklandığı üzere kazanç elde etme ya da sürdürme amacıyla gerçekleştirilen faaliyetlerdir. Bu nedenle hem teşvik gelirleri hem teşvik nedeniyle katlanılan giderler dönem kar zarar tablosuna dahil edilmekte ve vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınmaktadır (Çırpan, 2010: 67-68).

**DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**  
**TURİZM TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN TMS-20 STANDARDI**  
**İLE YASAL DÜZENLEMELER AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASINA İLİŞKİN**  
**UYGULAMA ÖRNEĞİ**

Bu bölümde ikinci ve üçüncü bölümde belirtilen hususlar göz önünde bulundurularak kuramsal bir örnek uygulama yapılmış, daha sonra uygulama sonuçları ile ilgili değerlendirmelere yer verilmiştir. Uygulama aşamasında turizm işletmelerine sağlanan teşviklerin tamamı muhasebeleştirilmemiş, yalnızca belli başlı teşvikler muhasebeleştirilerek değerlendirmeye alınmıştır.

#### 4.1 Uygulama Örneğine İlişkin Açıklamalar

Uygulama örneğine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir;

Pelit Turizm A.Ş. 01.11.1992 yılında Şanlıurfa’da (VI. Bölge) kurulmuş, bünyesinde TÜRSAB (A) grubu seyahat acentası işletme belgesine sahip bir seyahat acentası, sağlık turizmi kapsamında Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılmış 80 yataklı bir termal konaklama tesisi yer alan ve turizm sektöründe faaliyet gösteren bir işletmedir. Aynı zamanda yatırım teşvik belgesine sahiptir. Pelit Turizm A.Ş. bünyesinde yer alan seyahat acentası yurt dışından turist getirdiği gibi aynı şekilde yurt dışına da turist göndermektedir.

Pelit Turizm A.Ş. bünyesinde toplamda 40 personel çalışmaktadır. Seyahat acentasında çalışan toplam personel sayısı 10, konaklama tesisinde ise 30’dur. Personellerin tümü bekar ve 16 yaşın üzerindedir. Personel sayısının ve ücretlerinin seyahat acentasına ve konaklama tesisine göre dağılımı aşağıdaki gibidir;

**Tablo 4.1 Seyahat Acentası Personel Bilgileri (10 Çalışan)**

Bölüm	Statü	Çalışan Sayısı	Aylık Brüt Ücret
Genel Yönetim Bölümü	Yönetici	3	4.196,33 TL
Pazarlama Bölümü	Yönetici	1	4.196,33 TL
	İşçi	6	*1.647 TL

\*2016 yılı brüt asgari ücret tutarıdır.

**Tablo 4.2 Konaklama Tesisi Personel Bilgileri (30 Çalışan)**

Bölüm	Statü	Çalışan Sayısı	Aylık Brüt Ücret
Genel Yönetim Bölümü	Yönetici	5	4.196,33 TL
Pazarlama Bölümü	Yönetici	1	4.196,33 TL
	İşçi	24	*1.647 TL

\*2016 yılı brüt asgari ücret tutarıdır.

Türk Ticaret Kanunu'nun üçüncü bölümünde yer alan 43. Madde kapsamında Pelit Turizm A.Ş. ünvanı ile ticari faaliyetine başlayan işletmenin bünyesinde bulunan seyahat acentasının ve konaklama tesisinin muhasebe kayıtları ortak olarak tutulmaktadır. İşletmenin 2016 yılı içerisinde gerçekleştirdiği faaliyetler aşağıda yer almaktadır.

- a) Pelit Turizm A.Ş. yurt dışı faaliyetlerini arttırmak ve yeni pazarları bulabilmek amacıyla “İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı” na dayanılarak Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanan “Pazar Araştırması ve Pazarlama Desteği Hakkında Tebliğ” kapsamında Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından belirlenmiş olan ve yurt dışında pazar araştırması hizmeti veren şirketler arasından seçilen 3 farklı şirketle anlaşma imzalanmıştır. Bu şirketlere 07.03.2016 tarihinde her bir anlaşma için 10.000 \$ olmak üzere toplam 30.000 \$ ödenmiştir. Araştırma şirketleri tarafından hazırlanmış olan raporlar aynı ay içerisinde tamamlanarak şirkete teslim edilmiştir. (Teşvik kapsamında yapılacak iade tutarı, yıllık 20.000 \$'ı aşmamak kaydıyla yapılan harcamanın %50'sidir).

İşletme, ödemiş olduğu 30.000 \$'ın, 15.000 \$'lık kısmını teşvik kapsamında geri alabilmek amacıyla 08.03.2016 tarihinde Dış Ticaret Müsteşarlığına gerekli başvuruyu yapmıştır. Tüm yasal prosedürler tamamlandıktan sonra 18.03.2016 tarihinde 15.000 \$ teşvik kapsamında geri alınmıştır (*Hesaplamalarda 1\$=2,95 TL olarak dikkate alınacaktır*).

- b) İşletme elde ettiği teşvik belgesi sayesinde “5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” kapsamında “Gelir Vergisi Stopajı Teşviki” nden yararlanmaktadır. Bu kapsamda brüt asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisinin %80'i Hazine tarafından karşılanmaktadır. Seyahat acentası bünyesinde çalışan personellerin ücretlerine ve gelir vergisi stopajı desteğine ilişkin detaylar Tablo 4.3'deki gibidir;

**Tablo 4.3 Seyahat Acentası Bünyesinde Çalışan Personeller İçin Sağlanan Gelir Vergisi Stopajı Desteğine İlişkin Detaylar**

Per.Say.	Brüt Ücr.	SGK İşçi Payı	SGK İşz. İşçi Payı	Gelir Vergisi	Gelir Vergisi Stopajı Desteği	Damga Ver.	Net Ücret	Asgari Geçim İnd.	AGİ + Net Ücret	SGK İşv.Payı	SGK İşs. İşv. Payı
<b>3</b>	12.588,99	1.762,47	125,88	1.605,09	<b>***503,98</b>	95,55	9.000,00	370,59	9.370,59	1.951,29	251,79
<b>1</b>	4.196,33	587,49	41,96	535,03	<b>**167,99</b>	31,85	3.000,00	123,53	3.123,53	650,43	83,93
<b>6</b>	9.882,00	1.383,48	98,82	1.259,94	<b>*1.007,95</b>	75,00	7.064,76	741,18	7.805,94	1.531,68	197,64
<b>Top.10</b>	26.667,32	3.733,44	266,66	3.400,06	<b>1.679,92</b>	202,40	19.064,76	1.235,30	20.300,06	4.133,40	533,36

Yukarıdaki tabloda gösterilen tutarların hesaplaması şu şekildedir;

\* İşçi statüsünde çalışan 6 personelin brüt asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarı toplamda 1.259,94 TL'dir. Gelir vergisi stopajı desteği tutarı ise  $1.259,94 \text{ TL} \times 0,80 = 1.007,95 \text{ TL}$ 'dir.

\*\* Pazarlama bölümü yönetim kadrosunda çalışan personelin ücreti asgari ücretin üzerindedir. Ancak asgari ücretin üstünde bir ücret alınsa dahi teşvik tutarı brüt asgari ücrete tekabül eden kısmın yüzde sekseni kadardır. Asgari ücretli bir çalışanın gelir vergisi tutarı  $1.259,94 \text{ TL} / 6 \text{ işçi} = 209,99 \text{ TL}$ 'dir. Buradan hareketle pazarlama bölümünde çalışan yönetici için sağlanacak gelir vergisi stopaj desteği tutarı ise  $209,99 \text{ TL} \times 0,80 = 167,99 \text{ TL}$ 'dir.

\*\*\* Genel yönetim bölümünde çalışan 3 yönetici için sağlanacak teşvik tutarının hesaplanmasında dikkate alınan esaslar pazarlama bölümü yöneticisi ile aynıdır. Brüt asgari ücret üzerinden hesaplanan bir işçinin gelir vergisi tutarının 209,99 TL olduğunu yukarıda hesaplamıştık. 3 yönetici için toplam gelir vergisi tutarı  $209,99 \text{ TL} \times 3 \text{ çalışan} = 629,97 \text{ TL}$ 'dir. Genel yönetim bölümünde çalışan yöneticiler için sağlanacak teşvik tutarı ise  $629,97 \text{ TL} \times 0,80 = 503,98 \text{ TL}$ 'dir.



Konaklama tesisi bünyesinde çalışan personellerin ücretlerine ve gelir vergisi stopajına ilişkin detaylar ise Tablo 4.4'deki gibidir;

**Tablo 4.4 Konaklama Tesisi Bünyesinde Çalışan Personeller İçin Sağlanan Gelir Vergisi Stopajı Desteğine İlişkin Detaylar**

Per.Say.	Brüt Ücr.	SGK İşçi Payı	SGK İşz. İşçi Payı	Gelir Vergisi	Gelir Vergisi Stopajı Desteği	Damga Ver.	Net Ücret	Asgari Geçim İnd.	AGİ + Net Ücret	SGK İşv. Payı	SGK İşs. İşv.Payı
5	20.981,65	2.937,45	209,80	2.675,15	***839,96	159,25	15.000,00	617,65	15.617,65	3.252,15	419,65
1	4.196,33	587,49	41,96	535,03	**167,99	31,85	3.000,00	123,53	3.123,53	650,43	83,93
24	39.528,00	5.533,92	395,28	5.039,76	*4.031,81	300,00	28.259,04	2.964,72	31.223,76	6.126,72	790,56
<b>Top.30</b>	<b>64.705,98</b>	<b>9.058,86</b>	<b>647,04</b>	<b>8.249,94</b>	<b>5.039,76</b>	<b>491,10</b>	<b>46.259,04</b>	<b>3.705,90</b>	<b>49.964,94</b>	<b>10.029,30</b>	<b>1.294,14</b>

Yukarıdaki tabloda gösterilen tutarların hesaplaması şu şekildedir;

\* İşçi statüsünde çalışan 24 personelin brüt asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarı toplamda 5.039,76 TL'dir. Gelir vergisi stopajı desteği tutarı ise  $5.039,76 \text{ TL} \times 0,80 = 4.031,81 \text{ TL}$ 'dir.

\*\* Pazarlama bölümü yönetim kadrosunda çalışan personelin ücreti asgari ücretin üstünde olmasına rağmen teşvik tutarı brüt asgari ücrete tekabül eden kısmın yüzde sekseni kadardır. Asgari ücretli bir çalışanın gelir vergisi tutarı  $5.039,76 \text{ TL} / 24 \text{ işçi} = 209,99 \text{ TL}$ 'dir. Buradan hareketle pazarlama bölümünde çalışan yönetici için sağlanacak gelir vergisi stopaj desteği tutarı ise  $209,99 \text{ TL} \times 0,80 = 167,99 \text{ TL}$ 'dir.

\*\*\* Genel yönetim bölümünde çalışan 5 yönetici için sağlanacak teşvik tutarının hesaplanmasında dikkate alınan esaslar pazarlama bölümü yöneticisi ile aynıdır. Brüt asgari ücret üzerinden hesaplanan bir işçinin gelir vergisi tutarının 209,99 TL olduğunu yukarıda hesaplamıştık. 5 yönetici için toplam gelir vergisi tutarı  $209,99 \text{ TL} \times 5 \text{ çalışan} = 1.049,95 \text{ TL}$ 'dir. Genel yönetim bölümünde çalışan yöneticiler için sağlanacak teşvik tutarı ise  $1.049,95 \text{ TL} \times 0,80 = 839,96 \text{ TL}$ 'dir.

- c) İşletme elde ettiği teşvik belgesi sayesinde "5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" kapsamında "SGK Primi İşveren Payı Teşviki" nden yararlanmaktadır. İlgili kanun uyarınca brüt asgari ücret üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren payının %80'i Hazine tarafından karşılanmaktadır. Ayrıca "5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa eklenen geçici 68 inci madde" kapsamında asgari ücretle çalışan her bir işçi için 100 TL sigorta primlerinden mahsup edilmektedir.

Seyahat acentası bünyesinde çalışan personellerin ücretlerine ve SGK işveren payı desteğine ilişkin detaylar Tablo 4.5'deki gibidir;

**Tablo 4.5 Seyahat Acentası Bünyesinde Çalışan Personeller İçin Sağlanan SGK İşveren Payı Desteğine İlişkin Detaylar**

Per.Say.	Brüt Ücr.	SGK İşçi Payı	SGK İşz. İşçi Payı	Gelir Vergisi	Damga Ver.	Net Ücret	Asgari Geçim İnd.	AGİ + Net Ücret	SGK İşveren Payı	SGK İşveren Payı Desteği	SGK İşs. İşveren Payı
3	12.588,99	1.762,47	125,88	1.605,09	95,55	9.000,00	370,59	9.370,59	1.951,29	***612,67	251,79
1	4.196,33	587,49	41,96	535,03	31,85	3.000,00	123,53	3.123,53	650,43	**204,22	83,93
6	9.882,00	1.383,48	98,82	1.259,94	75,00	7.064,76	741,18	7.805,94	1.531,68	*1.225,34	197,64
<b>Top.10</b>	<b>26.667,32</b>	<b>3.733,44</b>	<b>266,66</b>	<b>3.400,06</b>	<b>202,40</b>	<b>19.064,76</b>	<b>1.235,30</b>	<b>20.300,06</b>	<b>4.133,40</b>	<b>2.042,23</b>	<b>533,36</b>

Yukarıdaki tabloda gösterilen tutarların hesaplaması şu şekildedir;

\* İşçi statüsünde çalışan 6 personelin brüt asgari ücret üzerinden hesaplanan SGK işveren payı tutarı toplamda 1.531,68 TL'dir. Sağlanan teşvik tutarı ise  $1.531,68 \text{ TL} \times 0,80 = 1.225,34 \text{ TL}$ 'dir.

\*\* Pazarlama bölümü yönetim kadrosunda çalışan personelin ücreti asgari ücretin üzerindedir. Ancak asgari ücretin üstünde bir ücret alınsa dahi teşvik tutarı brüt asgari ücrete tekabül eden kısmın yüzde sekseni kadardır. Asgari ücretli bir çalışan için hesaplanan SGK işveren payı tutarı  $1.531,68 \text{ TL} / 6 \text{ işçi} = 255,28 \text{ TL}$ 'dir. Buradan hareketle pazarlama bölümünde çalışan yönetici için sağlanacak teşvik tutarı ise  $255,28 \text{ TL} \times 0,80 = 204,22 \text{ TL}$ 'dir.

\*\*\* Genel yönetim bölümünde çalışan 3 yönetici için sağlanacak teşvik tutarının hesaplanmasında dikkate alınan esaslar pazarlama bölümü yöneticisi ile aynıdır. Brüt asgari ücret üzerinden hesaplanan bir işçinin SGK işveren payı tutarının 255,28 TL olduğunu yukarıda hesaplamıştık. 3 yönetici için toplam tutar  $255,28 \text{ TL} \times 3 \text{ çalışan} = 765,84 \text{ TL}$ 'dir. Genel yönetim bölümünde çalışan yöneticiler için sağlanacak teşvik tutarı ise  $765,84 \text{ TL} \times 0,80 = 612,67 \text{ TL}$ 'dir.

Konaklama tesisi bünyesinde çalışan personellerin ücretlerine ve SGK işveren payı desteğine ilişkin detaylar ise Tablo 4.6'daki gibidir;

**Tablo 4.6 Konaklama Tesisi Bünyesinde Çalışan Personeller İçin Sağlanan SGK İşveren Payı Desteğine İlişkin Detaylar**

Per.Say.	Brüt Ücr.	SGK İşçi Payı	SGK İşz. İşçi Payı	Gelir Vergisi	Damga Ver.	Net Ücret	Asgari Geçim İnd.	AGİ + Net Ücret	SGK İşveren Payı	SGK İşveren Payı Desteği	SGK İşz. İşveren Payı
5	20.981,65	2.937,45	209,80	2.675,15	159,25	15.000,00	617,65	15.617,65	3.252,15	***1.021,12	419,65
1	4.196,33	587,49	41,96	535,03	31,85	3.000,00	123,53	3.123,53	650,43	**204,22	83,93
24	39.528,00	5.533,92	395,28	5.039,76	300,00	28.259,04	2.964,72	31.223,76	6.126,72	*4.901,38	790,56
Top.30	64.705,98	9.058,86	647,04	8.249,94	491,10	46.259,04	3.705,90	49.964,94	10.029,30	6.126,72	1.294,14

Yukarıdaki tabloda gösterilen tutarların hesaplaması şu şekildedir;

\* İşçi statüsünde çalışan 24 personelin brüt asgari ücret üzerinden hesaplanan SGK işveren payı tutarı toplamda 6.126,72 TL'dir. Sağlanan teşvik tutarı ise  $6.126,72 \text{ TL} \times 0,80 = 4.901,38 \text{ TL}$ 'dir.

\*\* Pazarlama bölümü yönetim kadrosunda çalışan personelin ücreti asgari ücretin üzerindedir. Ancak asgari ücretin üstünde bir ücret alırsa dahi teşvik tutarı brüt asgari ücrete tekabül eden kısmın yüzde sekseni kadardır. Asgari ücretli bir çalışan için hesaplanan SGK işveren payı tutarı  $6.126,72 \text{ TL} / 24 \text{ işçi} = 255,28 \text{ TL}$ 'dir. Buradan hareketle pazarlama bölümünde çalışan yönetici için sağlanacak teşvik tutarı ise  $255,28 \text{ TL} \times 0,80 = 204,22 \text{ TL}$ 'dir.

\*\*\* Genel yönetim bölümünde çalışan 5 yönetici için sağlanacak teşvik tutarının hesaplanmasında dikkate alınan esaslar pazarlama bölümü yöneticisi ile aynıdır. Brüt asgari ücret üzerinden hesaplanan bir işçinin SGK işveren payı tutarının 255,28 TL olduğunu yukarıda hesaplamıştık. 5 yönetici için toplam tutar  $255,28 \text{ TL} \times 5 \text{ çalışan} = 1.276,40 \text{ TL}$ 'dir. Genel yönetim bölümünde çalışan yöneticiler için sağlanacak teşvik tutarı ise  $1.276,40 \text{ TL} \times 0,80 = 1.021,12 \text{ TL}$ 'dir.

- d) Pelit Turizm A.Ş.' ye 27.08.2016 tarihinde Ağustos ayına ait % 18 KDV dahil 8.260 TL tutarında elektrik faturası gelmiştir. İlgili faturanın % 18 KDV dahil 1.416 TL'si seyahat acentasına, kalan 6.844 TL'si ise konaklama tesisine aittir. İşletme son ödeme tarihi olan 05.09.2016 tarihinde elektrik faturasını nakit olarak ödemiştir. Bununla birlikte işletme "5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" kapsamında yer alan ve turizm konaklama tesislerine verilen "Enerji Desteği"nden yararlanmak için gerekli prosedürleri tamamlayarak başvuruda bulunmuştur. Hazine gerekli incelemeleri tamamlayarak işletmenin % 20 oranında enerji desteğinden yararlanmasını uygun bulmuş ve bu durum 12.09.2016 tarihinde işletmeye bildirmiştir. Teşvik tutarını işletmenin banka hesabına 15.09.2016 tarihinde yatırılmıştır.
- e) Yatırım teşvik belgesine sahip olan Pelit Turizm A.Ş., "5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" kapsamında yer alan "Yatırım Yeri Tahsis Teşviki"nden yararlanmak için gerekli prosedürleri tamamlayarak başvuruda bulunmuştur. İlgili prosedürleri yerine getirdikten sonra arsa işletmeye 49 yıllığına tahsis edilmiştir. Arsanın yapılan ekspertiz sonucundaki değeri 147.000 TL'dir.
- f) Pelit Turizm A.Ş. konaklama tesisindeki havuzlarda kullanılan suyu arıtmak için su arıtma sistemi kurmak amacıyla "2006/10921 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar" kapsamında "Kredi Faiz Desteği"nden faydalanmaya hak kazanmıştır, bu oran kullanılan kredi faizinin üçte biridir. Kullanılan kredi için 07.04.2016 tarihinde 24.000 TL kredi taksiti ödenmiştir. Kredinin 21.000 TL'si anapara 3.000 TL'si faizdir. İlgili ödeme 10.04.2016 tarihinde Hazine Müsteşarlığına ibraz edilmiştir. 17.04.2016 tarihinde daha önce ödenen faizin 1.000 TL'lik kısmı teşvik kapsamında Hazine Müsteşarlığı tarafından işletmenin hesabına yatırılmıştır.
- g) Pelit Turizm A.Ş. "Yurt Dışında Gerçekleştirilen Fuar Katılımlarının Desteklenmesine İlişkin Tebliğ" kapsamında, yurt dışında düzenlenmiş olan bir turizm fuarına katılmıştır. Fuara katılım için 3.000 \$ stand kirası, 1.800 \$ stand yapım gideri ve 2.200 \$ dekorasyon gideri, 2.000 \$ nakliye ve taşıma gideri ile 3.000 \$ personel gideri olmak üzere toplam 12.000 \$ tutarında bir harcama yapmıştır. Bu harcamalara ilişkin belgeler ile birlikte destek için İhracatı Geliştirme Merkezi' ne başvurmuş ve "Yurt Dışı Fuarlara Katılım Desteği" almıştır. (Teşvik kapsamında yapılan iade tutarı, yıllık 20.000 \$'ı aşmamak kaydı ile yapılan harcamanın %50'sidir.)

İşletme teşvik kapsamında 6.000 \$'ın hesabına yattığını bankadan gelen dekonttan öğrenmiştir. (*Hesaplamalarda 1 \$=2,95 TL olarak dikkate alınacaktır*).

- h)** Pelit Turizm A.Ş., sağlık turizmi kapsamında yapacağı yeni yatırım için devlet tarafından sağlanan destekten yararlanmak istemektedir. "*Döviz Kazandırıcı Hizmet Ticaretinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ*" kapsamında yer alan "*Pazara Giriş Desteği*"'nden yararlanmak amacıyla gerekli başvuruyu yaparak Bakanlıktan ön onay aldıktan sonra 20.000 \$ değerinde bir rapor hazırlanmıştır. 16.03.2016 tarihinde, hazırlanan rapora ilişkin ödeme banka aracılığıyla yapılmıştır. 02.04.2016 tarihinde, alınan belgelerle birlikte yapılan ödeme Bakanlığa ibraz edilmiştir. (Teşvik kapsamında sağlanacak tutarı yıllık 100.000 \$'ı geçmemek kaydıyla giderlerin % 60'ı kadardır).

18.04.2016 tarihinde, teşvik kapsamında 12.000 \$ işletmenin banka hesabına yatırılmıştır. (*Hesaplamalarda 1 \$=2,95 TL olarak dikkate alınacaktır*).

- i)** Pelit Turizm A.Ş. bünyesinde faaliyet gösteren seyahat acentası 07.06.2016 tarihinde Azerbaycan'dan Antalya havalimanına tarifeli uçak seferi ile 100 yolcu getirmek için 8.900 \$'lık bir maliyete katlanmıştır. 22.06.2016 tarihinde, "*Ülkemize Turist Getiren (A) Grubu Seyahat Acentalarına Destek Sağlanması Hakkında Karar*" kapsamında yer alan "*Uçak Seferlerine Yönelik Destek*"'ten yararlanmak amacıyla gerekli başvuruyu yaparak katlandığı giderleri Bakanlığa ibraz etmiştir. (Teşvik kapsamında sağlanacak tutar uçak başına 6.000 \$'dır).

01.07.2016 tarihinde, teşvik kapsamında 6.000 \$ işletmenin banka hesabına yatırılmıştır. (*Hesaplamalarda 1 \$=2,95 TL olarak dikkate alınacaktır*).

- j)** Pelit Turizm A.Ş., sağlık turizmi kapsamında sunduğu hizmeti tanıtmak için Google arama motoruna arama ağı reklamı vermek istemektedir. Reklam için Google'a 4.000 \$ ödeme yaptıktan sonra "*Döviz Kazandırıcı Hizmet Ticaretinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ*" kapsamında yer alan "*Yurt Dışı Tanıtım Desteği*"'nden yararlanmak amacıyla gerekli başvuruyu yaparak katlandığı giderleri Ekonomi Bakanlığına ibraz etmiştir. (Teşvik kapsamında sağlanacak tutar 100.000 \$'ı aşmamak kaydıyla giderlerin % 50'si kadardır).

Teşvik kapsamında 2.000 \$ işletmenin banka hesabına yatırılmıştır. (*Hesaplamalarda 1 \$ = 2,95 TL olarak dikkate alınacaktır*).

- k)** İşletmenin 2016 yılı net satış hasılatı 1.570.000 TL'dir. Bunun 1.150.000 TL'lik kısmını yurtiçi satışlar, 420.000 TL'lik kısmını ise yurt dışı satışlar oluşturmaktadır.

- l)** 2016 yılı satılan hizmet maliyeti 520.000 TL'dir.

- m) İşletme, konaklama tesisini büyütmek için aldığı kısa vadeli banka kredisi için 30.000 TL faiz ödemiştir.
- n) İşletmenin 2016 yılı Pazarlama, Satış, Dağıtım Giderleri 180.000 TL'dir.
- o) İşletmenin 2016 yılı Genel Yönetim Giderleri 290.000 TL'dir.
- p) İşletme, 2016 yılı içerisinde vadeli mevduat hesabından 20.000 TL faiz geliri elde etmiştir.
- r) 2016 yılı içinde işletmenin 12.000 TL kur farkı gideri oluşmuştur.
- s) İşletmenin döviz hesabında bulunan tutar değerlendirilmesinde 27.000 TL kur farkı geliri oluşmuştur.

Bu bilgiler ışığında gerçekleştirilecek olan muhasebeleştirme işlemlerine geçmeden önce muhasebeleştirilemeyen bazı devlet teşvikleri ile ilgili açıklama yapılmasında fayda görülmektedir.

Turizmi Teşvik Kanunu kapsamında sağlanan '*Orman Fonuna Katkının Taksitlendirilmesi, Elektrik, Havagazı ve Su Ücretleri, Haberleşme Kolaylıkları, Personel Çalıştırılması, Alkollü İçki Satışı, Resmi Tatil, Hafta Sonu ve Öğle Tatilleri*' gibi teşvikler muhasebeleştirilememiştir. Çünkü TMS-20 Standardına göre bir devlet teşvikinden söz edebilmek için kaynak transferinin gerçekleşmesi esastır. Turizmi Teşvik Kanununda yer alan bu teşvikler, standart kapsamında teşvik olarak nitelendirilmediğinden ve dolayısıyla işletmeye bir kaynak transferi içermediğinden sermaye yaklaşımına ve gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmeleri söz konusu değildir.

Yine Turizmi Teşvik Kanunu kapsamında yer alan '*Kamu Taşınmazlarının Turizm Yatırımcıları İçin Yatırımcılara Tahsisi*' teşviki de yukarıda belirtilen nedenden dolayı muhasebeleştirilememiştir. Ancak devlet tarafından sağlanan bu teşvik önemli ölçüde olduğundan finansal tabloların dipnotlarında türünün, kapsamının ve süresinin açıklanması gerekmektedir (Akay ve Oğuz, 2015: 227).

İhracata Yönelik Devlet Yardımları yoluyla yapılan '*İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Karar*' a göre sağlanan turizm teşvikleri ile Devlet Yardımlarıyla Sağlanan Turizm teşvikleri kapsamında yer alan '*Katma Değer Vergisi İstisnası*' muhasebeleştirilememiştir. Çünkü işletmelere vergilendirilebilir kar ya da vergi zararının hesaplanmasında yararlanmak üzere sağlanan faydalar ile vergi yükümlülüğüne bağlı olarak belirlenen ya da vergi yükümlülüğü ile sınırlı olarak sağlanan devlet yardımları standardın kapsamı dışındadır (TMS-20, 2. Paragraf (b) Bendi). Bu nedenle bu teşvikin TMS-20 standardına göre muhasebeleştirilmesi söz konusu değildir.

Yukarıda bahsedilen tüm bu teşvikler TMS-20 standardına göre muhasebeleştirilemediği için sağlıklı bir karşılaştırmanın yapılabilmesi adına yasal düzenlemeler açısından da muhasebeleştirilmemiştir.

#### 4.2 Turizm İşletmelerine Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Yukarıdaki örnekte verilen bilgiler doğrultusunda, Pelit Turizm A.Ş.’nin 2016 yılında yaptığı işlemler ve yararlanmış olduğu teşviklere ilişkin muhasebe kayıtları ilk olarak TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı kapsamında iki ayrı yaklaşıma göre muhasebeleştirilecek daha sonra ise ‘‘MSUGT’’ ve VUK’un belirtmiş olduğu usul ve esaslara göre muhasebeleştirilecektir. Son olarak da sonuçlar karşılaştırılacak ve aradaki farklara değinilecektir.

##### 4.2.1 TMS-20 Standardına Göre Turizm İşletmelerine Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS-20 Standardı kapsamında muhasebeleştirme işlemleri sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımı şeklinde iki tür yaklaşımla ele alınmaktadır. Pelit Turizm A.Ş.’nin yararlandığı teşvik türleri sırasıyla sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımına göre aşağıda muhasebeleştirilecektir.

###### 4.2.1.1 TMS-20 Sermaye Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirme

Sermaye yaklaşımı doğrultusunda yapılan çözümler aşağıda sırasıyla yer almaktadır.

###### a) İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı Kapsamında Alınan Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi

Pazar araştırması ile ilgili olarak yapılmış olan harcamalar aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmelidir ( $30.000 \$ \times 2,95 TL = 88.500 TL$ );

07/03/2016		
<b>760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.</b> 760.01 Çeşitli Giderler - Pazar Araştırması Gideri 88.500 TL	<b>88.500</b>	
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>88.500</b>

Teşvik kapsamında geri alınacak tutarın tahakkukuna ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır ( $15.000 \$ \times 2,95 TL = 44.250 TL$ );

08/03/2016		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>	<b>44.250</b>	
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b>		
- Pazar Araştırması Desteği 44.250 TL		
<b>549 ÖZEL FONLAR HS.</b>		<b>44.250</b>
<b>549.01 Devlet Teşvikleri</b>		
- Pazar Araştırması Desteği 44.250 TL		

Teşvik tutarının işletmenin hesabına yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

18/03/2016		
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>44.250</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>		<b>44.250</b>
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b>		
- Pazar Araştırması Desteği 44.250 TL		



**b) Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi**

Ücret tahakkuk kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

.../.../...		
<b>* 744 DİREKT İŞÇİLİK HİZMET GİDERLERİ HS.</b>		<b>58.056,60</b>
<b>744.01 Acenta Hizmet Maliyeti</b>		
740.01.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	9.882,00 TL	
- SGK İşveren Payı	1.531,68 TL	
- SGK İşz İşveren Payı	197,64 TL	
<b>744.02 Otel Hizmet Maliyeti</b>		
740.02.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	39.528,00 TL	
- SGK İşveren Payı	6.126,72TL	
- SGK İşz İşveren Payı	790,56 TL	
<b>760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD. HS.</b>		<b>9.861,38</b>
<b>760.02 Acenta Faaliyet Giderleri</b>		
760.02.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	4.196,33 TL	
- SGK İşveren Payı	650,43TL	
- SGK İşz İşveren Payı	83,93 TL	
<b>760.03 Otel Faaliyet Giderleri</b>		
760.03.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	4.196,33 TL	
- SGK İşveren Payı	650,43TL	
- SGK İşz İşveren Payı	83,93 TL	
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.</b>		<b>39.445,52</b>
<b>770.01 Acenta Faaliyet Giderleri</b>		
770.01.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	12.588,99 TL	
- SGK İşveren Payı	1.951,29 TL	
- SGK İşz İşveren Payı	251,79 TL	
<b>770.02 Otel Faaliyet Giderleri</b>		
770.02.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	20.981,65 TL	
- SGK İşveren Payı	3.252,15 TL	
- SGK İşz İşveren Payı	419,65 TL	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>		<b>4.941,20</b>
- Asgari Geçim İndirimi	4.941,20 TL	

<b>335 PERSONELE BORÇLAR HS.</b> - Net Ücret + AGİ 70.265,00 TL		<b>70.265,00</b>
<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.</b> - Gelir Vergisi 11.650,00 TL - Damga Vergisi 693,50 TL		<b>12.343,50</b>
<b>361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.</b> - SGK İşçi Payı 12.792,30 TL - SGK İşz İşçi Payı 913,70 TL - SGK İşveren Payı 14.162,70 TL - SGK İşz İşveren Payı 1.827,50 TL		<b>29.696,20</b>

\*744 DİREKT İŞÇİLİK HİZMET GİDERLERİ hesabı tarafımızdan açılmıştır. Uygulamada ve Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ise 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabı kullanılmaktadır.

İşletme teşvikten yararlandığında yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir;

.../.../...		
<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.</b> - Gelir Vergisi Stopajı Desteği 6.719,68 TL - Destek Kapsamı Dışındaki Tut. 4.930,32 TL		<b>11.650,00</b>
<b>102 BANKALAR HS.</b> - Destek Kapsamı Dış. Tut. 4.930,32 TL		<b>4.930,32</b>
<b>549 ÖZEL FONLAR HS.</b> <b>549.01 Devlet Teşvikleri</b> - Gelir Verg. Stopajı Teşv. 6.719,68 TL		<b>6.719,68</b>

6. Bölgede yatırım yapan ya da faaliyet gösteren turizm işletmelerine, asgari ücretle çalıştırdıkları personellerin her biri için brüt asgari ücret üzerinden hesaplanması koşuluyla yüzde seksen oranında gelir vergisi stopajı teşviki sağlanmaktadır. Asgari ücretin üzerinde bir ücret alan personel olması durumunda işletme yine brüt asgari ücret üzerinden hesaplanacak gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanabilmektedir.

Seyahat acentası ve konaklama tesisi için hesaplanan toplam gelir vergisi tutarı 11.650,00 TL'dir. Teşvik kapsamına giren tutar ise 6.719,68 TL'dir. İşletme teşvik kapsamı dışında kalan 4.930,32 TL'lik kısmı görüldüğü gibi banka hesabından ödemiştir.

**c) Sigorta Primi İşveren Payı Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi**

Ücret tahakkuk kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

.../.../...		
<b>744 DİREKT İŞÇİLİK HİZMET GİDERLERİ HS.</b>		<b>58.056,60</b>
<b>744.01 Acenta Hizmet Maliyeti</b>		
740.01.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	9.882,00 TL	
- SGK İşveren Payı	1.531,68 TL	
- SGK İşz İşveren Payı	197,64 TL	
<b>744.02 Otel Hizmet Maliyeti</b>		
740.02.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	39.528,00 TL	
- SGK İşveren Payı	6.126,72TL	
- SGK İşz İşveren Payı	790,56 TL	
<b>760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD. HS.</b>		<b>9.861,38</b>
<b>760.02 Acenta Faaliyet Giderleri</b>		
760.02.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	4.196,33 TL	
- SGK İşveren Payı	650,43TL	
- SGK İşz İşveren Payı	83,93 TL	
<b>760.03 Otel Faaliyet Giderleri</b>		
760.03.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	4.196,33 TL	
- SGK İşveren Payı	650,43TL	
- SGK İşz İşveren Payı	83,93 TL	
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.</b>		<b>39.445,52</b>
<b>770.01 Acenta Faaliyet Giderleri</b>		
770.01.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	12.588,99 TL	
- SGK İşveren Payı	1.951,29 TL	
- SGK İşz İşveren Payı	251,79 TL	
<b>770.02 Otel Faaliyet Giderleri</b>		
770.02.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	20.981,65 TL	
- SGK İşveren Payı	3.252,15 TL	
- SGK İşz İşveren Payı	419,65 TL	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>		<b>4.941,20</b>
- Asgari Geçim İndirimi	4.941,20 TL	

<b>335 PERSONELE BORÇLAR HS.</b> - Net Ücret + AGİ 70.265,00 TL		<b>70.265,00</b>
<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.</b> - Gelir Vergisi 11.650,00 TL - Damga Vergisi 693,50 TL		<b>12.343,50</b>
<b>361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.</b> - SGK İşçi Payı 12.792,30 TL - SGK İşz İşçi Payı 913,70 TL - SGK İşveren Payı 14.162,70 TL - SGK İşz İşveren Payı 1.827,50 TL		<b>29.696,20</b>

İşletme teşvikten yararlandığında yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir;

.../.../... <b>361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.</b> - SGK Primi İşveren Payı Desteği 8.168,95TL - Destek Kapsamı Dışındaki Tut. 5.993,74 TL	<b>14.162,69</b>	
<b>102 BANKALAR HS.</b> - Destek Kapsamı Dışındaki Tut. 5.993,74 TL		<b>5.993,74</b>
<b>549 ÖZEL FONLAR HS.</b> <b>549.01 Devlet Teşvikleri</b> - SGK Primi İşv. Payı Teşv. 8.168,95 TL		<b>8.168,95</b>

İşletmede çalışan personeller asgari ücretin üzerinde bir ücret alsalar bile yararlanabilecekleri sigorta primi işveren payı teşvik tutarı, brüt asgari ücret üzerinden hesaplanan tutarın yüzde sekseni kadardır.

Seyahat acentası ve konaklama tesisi için hesaplanan toplam SGK işveren payı tutarı 14.162,70 TL'dir. Teşvik kapsamına giren tutar ise 8.168,96 TL'dir. İşletme teşvik kapsamı dışında kalan 5.993,74 TL'lik kısmı görüldüğü gibi banka hesabından ödemiştir.

Ayrıca 2016 yılı Ocak ayında asgari ücretlerin 1.300 TL'ye yükseltilmesi nedeniyle işverenlerin maliyetlerinin artması yeni bir teşviki de beraberinde getirmiştir. Bu kapsamda asgari ücretle çalışan toplam 30 işçinin her biri için 100 TL sigorta primi işveren payı indirimi sağlanmıştır. Bu teşvik için yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

.../.../...		
<b>361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.</b> - Sigorta Prim. İşv. Payı İnd. Teşv. 3.000 TL	<b>3.000</b>	
<b>549 ÖZEL FONLAR HS.</b> <b>549.01 Devlet Teşvikleri</b> - Sigorta Prim. İşv. Payı İnd. Teşv. 3.000 TL		<b>3.000</b>

Yukarıda muhasebe kayıtları ayrı maddelerde yapılan SGK işveren payı desteği ile 100 TL sigorta primi işveren payı indirimi teşvikini tek maddede göstermek de mümkündür. Böyle bir durumda ilgili kayıt aşağıdaki gibi olacaktır ;

.../.../...		
<b>361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.</b> - SGK Primi İşveren Payı Desteği 8.168,95 TL - Destek Kapsamı Dışındaki Tut. 5.993,74 TL - Sigorta Prim. İşv. Payı İnd. Teşv. 3.000,00 TL	<b>17.162,69</b>	
<b>102 BANKALAR HS.</b> - Destek Kapsamı Dışındaki Tut. 5.993,74 TL		<b>5.993,74</b>
<b>549 ÖZEL FONLAR HS.</b> <b>549.01 Devlet Teşvikleri</b> - SGK Primi İşv. Payı Teşv. 8.168,95 TL - Sigorta Prim. İşv. Payı İnd. Teşv. 3.000,00 TL		<b>11.168,95</b>

#### d) Enerji Desteğinin Muhasebeleştirilmesi

Faturanın tahakkuk kaydı aşağıdaki gibidir;

27/08/2016		
<b>* 746 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HİZMET MAL. HS.</b> <b>746.01 Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizmetler</b> 746.01.01 Acenta Hizmet Maliyeti - Ağustos Ayı Elektrik Faturası 1.200 TL 746.01.02 Otel Hizmet Maliyeti - Ağustos Ayı Elektrik Faturası 5.800 TL	<b>7.000</b>	
<b>191 İNDİRİLECEK KDV HS.</b>		<b>1.260</b>
<b>381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.</b>		<b>8.260</b>

\*746 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HİZMET MALİYETİ hesabı tarafımızdan açılmıştır

Fatura ödendiğinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

05/09/2016		
<b>381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.</b>	<b>8.260</b>	
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>8.260</b>

İşletmenin teşvik almaya hak kazandığı bildirildiğinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir ( $5.800 TL \times 0,20 = 1.160 TL$ );

12/09/2016		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>	<b>1.160</b>	
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b> - Enerji Desteği 1.160 TL		
<b>549 ÖZEL FONLAR HS.</b>		<b>1.160</b>
<b>549.01 Devlet Teşvikleri</b> - Enerji Desteği 1.160 TL		

Teşvik tutarının işletmenin hesabına yatırılmasına ilişkin kayıt aşağıdaki gibidir;

15/09/2016		
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>1.160</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>		<b>1.160</b>
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b> - Enerji Desteği 1.160 TL		

Yukarıdaki kayıtlarda görüldüğü üzere enerji desteğinden yalnızca turizm konaklama işletmeleri yararlanabildiğinden, ilgili teşvik tutarı konaklama tesisinin elektrik faturası bedeli üzerinden hesaplanmıştır.

Sermaye yaklaşımında elde edilen teşvik 549 ÖZEL FONLAR hesabında izlenmektedir. Çünkü TMS-20 standardında bu tarz elde edilen teşviklerin sermaye yaklaşımına göre kayıt edildiğinde gelir tablosu hesaplarına ne zaman aktarılacağı belirtilmemiştir. Fakat dönem sonunda tarafımızdan açılan 746 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HİZMET MALİYETİ hesabı dolaylı olarak gelir tablosu hesaplarında gider

olarak gözükecektir. İşletmenin yapmadığı bir gider, gelir tablosu hesabında yer alacak ve işletmenin karını olduğundan daha az gösterecektir. Nihayetinde bu uygulama, işletmenin dönem karının düşük ancak öz kaynaklarının yüksek görünmesine neden olacaktır.

#### e) Yatırım Yeri Tahsisi Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmeye arsa veya arazi tahsis edildiğinde aşağıdaki gibi kayıt yapılır. Tahsis edilen arsa veya arazi ister 250 ARAZİ ve ARSALAR hesabında istenirse 260 HAKLAR hesabında izlenebilir.

.../.../...		
<b>260 HAKLAR HS.</b> - Arsa Kullanım Hakkı 147.000 TL	<b>147.000</b>	
<b>549 ÖZEL FONLAR HS.</b> <b>549.01 Devlet Teşvikleri</b> - Arsa Tahsisi Teşviki 147.000 TL		<b>147.000</b>

260 HAKLAR hesabında izlenen arazi ve arsa tahsisleri için amortisman ayrılması gerekmektedir.

Arsa tahsisine ilişkin yapılacak amortisman kaydı aşağıdaki gibi olacaktır (147.000 TL/49 YIL= 3.000 TL) ;

.../.../...		
<b>746 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HİZMET MAL. HS.</b> <b>746.01 Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizmetler</b> - Arsa ve Arazi Kullanım Hakkı 3.000 TL	<b>3.000</b>	
<b>268 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS.</b> - Arsa ve Arazi Kullanım Hakkı Amortismanı 3.000 TL		<b>3.000</b>

#### f) Faiz Desteğinin Muhasebeleştirilmesi

Nisan ayında ödenmesi gereken kredi faizinin tahakkuk kaydı aşağıdaki gibidir;

01/04/2016		
<b>780 FİNANSMAN GİDERİ HS.</b>	<b>3.000</b>	
<b>381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.</b>		<b>3.000</b>

Kredi taksitinin ödenmesine ilişkin kayıt aşağıdaki gibidir;

07/04/2016		
<b>300 BANKA KREDİLERİ HS.</b>	<b>21.000</b>	
<b>381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.</b>	<b>3.000</b>	
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>24.000</b>

İlgili ödeme Hazine Müsteşarlığına ibraz edildiğinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir (3.000 TL'lik faiz bedelinin üçte biri teşvik kapsamındadır);

10/04/2016		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>	<b>1.000</b>	
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b> -Faiz Desteği 1.000 TL		
<b>549 ÖZEL FONLAR HS.</b>		<b>1.000</b>
<b>549.01 Devlet Teşvikleri</b> - Faiz Desteği 1.000 TL		

Teşvik tutarı işletmenin hesabına yatırıldığında yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

17/04/2016		
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>1.000</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>		<b>1.000</b>
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b> -Faiz Desteği 1.000 TL		



**g) Yurt Dışı Turizm Fuarlarına Katılım Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi**

Fuar için yapılan giderlerin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır  
(12.000 \$ x 2,95 TL= 35.400 TL) ;

.../.../...		
<b>760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD. HS.</b>	<b>35.400</b>	
<b>760.01 Çeşitli Giderler</b>		
- Stand Kirası 8.850 TL		
- Stand Yapım Gideri 5.310 TL		
- Dekorasyon Gideri 6.490 TL		
- Nakliye ve Taşıma Gid. 5.900 TL		
- Personel Gideri 8.850 TL		
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>35.400</b>

Fuara katılım için yapılan harcamaların Hazine Müsteşarlığına ibraz edilmesine ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır (6.000 \$ x 2,95 TL= 17.700 TL);

.../.../...		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>	<b>17.700</b>	
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b>		
- Yurt Dışı Turizm Fuar. Kat. Teşv. 17.700 TL		
<b>549 ÖZEL FONLAR HS.</b>		<b>17.700</b>
<b>549.01 Devlet Teşvikleri</b>		
- Yurt Dışı Turizm Fuar. Kat. Teşv. 17.700 TL		

Teşvik tutarının hesaba yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

.../.../...		
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>17.700</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>		<b>17.700</b>
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b>		
- Yurt Dışı Turizm Fuar. Kat. Teşv. 17.700 TL		

#### h) Pazara Giriş Desteğinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin hazırlattığı rapora ilişkin yaptığı ödemenin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır ( $20.000 \$ \times 2.95 TL = 59.000 TL$ );

16/03/2016		
<b>760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD. HS.</b>	<b>59.000</b>	
<b>760.01 Çeşitli Giderler</b>		
- Sağlık Turizmi İşletmesi Raporu 59.000 TL		
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>59.000</b>

Hazırlanan rapora ilişkin yapılan harcamaların Bakanlığa ibraz edilmesine ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır (*Teşvik tutarı ilgili harcamaların %60'ı kadardır.*  $20.000 \$ \times 0,60 = 12.000 \$$  ve  $12.000 \$ \times 2,95 TL = 35.400 TL$ );

02/04/2016		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>	<b>35.400</b>	
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b>		
- Pazara Giriş Desteği 35.400 TL		
<b>549 ÖZEL FONLAR HS.</b>		<b>35.400</b>
<b>549.01 Devlet Teşvikleri</b>		
- Pazara Giriş Desteği 35.400 TL		

Teşvik tutarının hesaba yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

18/04/2016		
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>35.400</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>		<b>35.400</b>
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b>		
- Pazara Giriş Desteği 35.400 TL		

**ı) Uçak Seferlerine Yönelik Desteğin Muhasebeleştirilmesi**

Uçak seferinin gerçekleşmesi için yapılan ödeme ile ilgili yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir ( $8.900 \$ \times 2,95 TL = 26.250 TL$ );

07/06/2016		
<b>742 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HS.</b>	<b>26.250</b>	
<b>742.01 Acenta Hizmet Maliyeti</b>		
742.01.01 İlk Madde ve Malzeme Gideri		
- Akaryakıt Gideri 26.250 TL		
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>26.250</b>

İşletmenin teşvikten yararlanabilmek için yaptığı giderleri Bakanlığa ibraz ettiğinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir (*Teşvik tutarı uçak başına 6.000 \$'dır.*  $6.000 \$ \times 2,95 TL = 17.700 TL$ );

22/06/2016		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>	<b>17.700</b>	
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b>		
- Uçak Yakıt Desteği 17.700 TL		
<b>549 ÖZEL FONLAR HS.</b>		<b>17.700</b>
<b>549.01 Devlet Teşvikleri</b>		
- Uçak Yakıt Desteği 17.700 TL		

Teşvik tutarının işletmenin hesabına yatırılmasına ilişkin kayıt aşağıdaki gibidir;

01/07/2016		
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>17.700</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>		<b>17.700</b>
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b>		
- Uçak Yakıt Desteği 17.700 TL		

**j) Yurt Dışı Tanıtım Desteğinin Muhasebeleştirilmesi**

Verilen reklam ile ilgili olarak yapılmış olan harcamalar aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmelidir ( $4.000 \$ \times 2,95 TL = 11.800 TL$ );

.../.../...		
<b>760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.</b> <b>760.01 Çeşitli Giderler</b> - Reklam Gideri 11.800 TL	<b>11.800</b>	
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>11.800</b>

Teşvik kapsamında geri alınacak tutarın tahakkukuna ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır (*Teşvik tutarı ilgili harcamaların %50'si kadardır.  $2.000 \$ \times 2,95 TL = 5.900 TL$* );

.../.../...		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b> <b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b> - Yurt Dışı Tanıtım Desteği 5.900 TL	<b>5.900</b>	
<b>549 ÖZEL FONLAR HS.</b> <b>549.01 Devlet Teşvikleri</b> - Yurt Dışı Tanıtım Desteği 5.900 TL		<b>5.900</b>

Teşvik tutarının işletmenin hesabına yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

.../.../...		
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>5.900</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b> <b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b> - Yurt Dışı Tanıtım Desteği 5.900 TL		<b>5.900</b>

Sermaye yaklaşımına göre yapılan muhasebeleştirme işlemi sonrasında ortaya çıkan bilanço ve gelir tablosu aşağıda yer almaktadır.

Aktif	<b>PELİT TURİZM A.Ş. 01.01.2016-31.12.2016 TARİHLİ DÖNEMSONU BİLANÇOSU</b>		Pasif
<b>I. DÖNEN VARLIKLAR</b>		<b>XX</b>	<b>III. KISA VADELİ YABANCI KAYNAK</b>
Kasa	xx		Banka Kredileri
Alınan Çekler	xx		Satıcılar
Bankalar	xx		Borç Senetleri
...			...
<b>II. DURAN VARLIKLAR</b>		<b>XX</b>	<b>IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAK</b>
Arazi ve Arsalar	xx		Banka Kredileri
...			...
...			<b>V. ÖZKAYNAKLAR</b>
...			Sermaye
...			xx
...			...
...			<b>Özel Fonlar</b>
...			<b>287.998,63</b>
...			İhracat Yönelik Pazar Arş. Desteği
...			44.250,00
...			Gelir Vergisi Stopajı Teşviki
...			6.719,68
...			Sigorta Primi İşveren Payı Teşviki
...			11.168,95
...			Enerji Desteği
...			1.160,00
...			Yatırım Yeri Tahsis Teşviki
...			147.000,00
...			Faiz Desteği
...			1.000,00
...			Yurtdışı Turizm Fuar. Kat. Teşviki
...			17.700,00
...			Pazara Giriş Desteği
...			35.400,00
...			Uçak Yakıt Desteği
...			17.700,00
...			Yurtdışı Tanıtım Desteği
...			5.900,00
...			...
...			Dönem Net Karı
...			<b>468.500,00</b>
<b>AKTİF TOPLAM</b>		<b>XXX</b>	<b>PASİF TOPLAM</b>
			<b>XXX</b>

**PELİT TURİZM A.Ş. 01.01.2016-31.12.2016 FAALİYET DÖNEMİ GELİR TABLOSU**

	<b>SERMAYE YAKLAŞIMI</b>
<b>A-BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>1.570.000,00</b>
1-Yurt İçi Satışlar	1.150.000,00
2-Yurt Dışı Satışlar	420.000,00
3-Diğer Gelirler	
<b>B-SATIŞ İNDİRİMLERİ ( - )</b>	
1-Satıştan İadeler ( - )	
2-Satıştan İskontolar ( - )	
3-Diğer İndirimler ( - )	
<b>C-NET SATIŞLAR</b>	<b>1.570.000,00</b>
<b>D-SATIŞLARIN MALİYETİ ( - )</b>	<b>520.000,00</b>
1-Satılan Mamüller Maliyeti ( - )	
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti ( - )	
3-Satılan Hizmet Maliyeti ( - )	520.000,00
4-Diğer Satışların Maliyeti ( - )	
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>	<b>1.050.000,00</b>
<b>E-FAALİYET GİDERLERİ</b>	<b>470.000,00</b>
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri ( - )	
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	180.000,00
3-Genel Yönetim Giderleri ( - )	290.000,00
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>580.000,00</b>
<b>F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR</b>	<b>47.000,00</b>
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	
3-Faiz Gelirleri	20.000,00
4-Komisyon Gelirleri	
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	
6-Menkul Kıymet Satış Karları	
7-Kambiyo Karları	27.000,00
8-Reeskont Faiz Gelirleri	
9-Devlet Teşvik Gelirleri	
10-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	
<b>G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)</b>	<b>12.000,00</b>
1-Komisyon Giderleri ( - )	
2-Karşılık Giderleri ( - )	
3-Menkul Kıymet Satış Zararları ( - )	
4-Kambiyo Zararları ( - )	12.000,00
5-Reeskont Faiz Giderleri ( - )	
6-Diğer olağan Gider ve Zararlar ( - )	
<b>H-FİNANSMAN GİDERLERİ ( - )</b>	<b>30.000,00</b>
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri ( - )	30.000,00
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri ( - )	
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>	<b>585.000,00</b>
<b>I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR</b>	
1-Önceki Dönem Gelir ve Karları	
2-Devlet Yakıt Teşvik Gelirleri	
3-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	
<b>J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR ( - )</b>	
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları ( - )	
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları ( - )	
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar ( - )	
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	<b>585.000,00</b>
<b>K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)</b>	116.500,00
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>468.500,00</b>

Sermaye yaklaşımına göre elde edilen teşvikler bilançoda öz kaynaklar kalemi altında 549 ÖZEL FONLAR hesabı ile ilişkilendirildiği için elde edilen teşvik ve desteklerin kara bir etkisi olmamaktadır. Bu nedenle işletmenin dönem karı düşük ancak öz kaynakları yüksek görünmektedir. Bu yöntem, bu yönüyle teşvik ve desteklerin özüne aykırı olmayacak şekilde raporlanmasını sağlamaktadır. Ancak alınan teşviklerin bilançoda ya da dipnotlarında açıklanması sosyal sorumluluk ve tam açıklama kavramları ile kamuyu aydınlatma ilkesi açısından önemli olacaktır.

#### 4.2.1.2 TMS-20 Gelir Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirme

Gelir yaklaşımı doğrultusunda yapılan çözümler aşağıda yer almaktadır.

##### a) İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı Kapsamında Alınan Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi

Pazar araştırması ile ilgili olarak yapılmış olan harcamalar aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmelidir ( $30.000 \$ \times 2,95 TL = 88.500 TL$ );

07/03/2016		
<b>760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.</b>	<b>88.500</b>	
<b>760.01 Çeşitli Giderler</b>		
-Pazar Araştırması Gideri 88.500 TL		
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>88.500</b>

Teşvik kapsamında geri alınacak tutarın tahakkukuna ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır ( $15.000 \$ \times 2,95 TL = 44.250 TL$ );

08/03/2016		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>	<b>44.250</b>	
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b>		
-Pazar Araştırması Desteği 44.250 TL		
		<b>44.250</b>
<b>*648 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b>		
<b>648.01 Pazar Araştırması Teşvikleri</b>		
-Pazar Araştırması Desteği 44.250 TL		

\*648 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ hesabı tarafımızdan açılmıştır. Çünkü teşvik gelirleri grup toplamının %10'unu geçmektedir. Grup toplamı %10'un altında kalması halinde 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR hesabı kullanılabilir.

Teşvik tutarının işletmenin hesabına yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

18/03/2016		
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>44.250</b>	
		<b>44.250</b>
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>		
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b>		
-Pazar Araştırması Desteği 44.250 TL		

Yukarıdaki kayıta da görüldüğü gibi elde edilen teşvik tarafımızdan açılan 648 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ hesabında izlenmektedir. Böylelikle bu tutar gelir tablosunda doğrudan gelir olarak görünerek işletmenin karlılığında artış meydana getirmektedir.



**b) Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi**

Ücret tahakkuk kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

.../.../...		
<b>*744 DİREKT İŞÇİLİK HİZMET GİDERLERİ HS.</b>		<b>58.056,60</b>
<b>744.01 Acenta Hizmet Maliyeti</b>		
744.01.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	9.882,00 TL	
- SGK İşveren Payı	1.531,68 TL	
- SGK İş İşveren Payı	197,64 TL	
<b>744.02 Otel Hizmet Maliyeti</b>		
744.02.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	39.528,00 TL	
- SGK İşveren Payı	6.126,72 TL	
- SGK İş İşveren Payı	790,56 TL	
<b>760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD. HS.</b>		<b>9.861,38</b>
<b>760.02 Acenta Faaliyet Giderleri</b>		
760.02.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	4.196,33 TL	
- SGK İşveren Payı	650,43 TL	
- SGK İş İşveren Payı	83,93 TL	
<b>760.03 Otel Faaliyet Giderleri</b>		
760.03.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	4.196,33 TL	
- SGK İşveren Payı	650,43 TL	
- SGK İş İşveren Payı	83,93 TL	
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.</b>		<b>39.445,52</b>
<b>770.01 Acenta Faaliyet Giderleri</b>		
770.01.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	12.588,99 TL	
- SGK İşveren Payı	1.951,29 TL	
- SGK İş İşveren Payı	251,79 TL	
<b>770.02 Otel Faaliyet Giderleri</b>		
770.02.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	20.981,65 TL	
- SGK İşveren Payı	3.252,15 TL	
- SGK İş İşveren Payı	419,65 TL	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>		<b>4.941,20</b>
- Asgari Geçim İndirimi	4.941,20 TL	

<b>335 PERSONELE BORÇLAR HS.</b> - Net Ücret + AGİ 70.265,00 TL		<b>70.265,00</b>
<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.</b> - Gelir Vergisi 11.650,00 TL - Damga Vergisi 693,50 TL		<b>12.343,50</b>
<b>361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.</b> - SGK İşçi Payı 12.792,30 TL - SGK İş İşçi Payı 913,70 TL - SGK İşveren Payı 14.162,70 TL - SGK İş İşveren Payı 1.827,50 TL		<b>29.696,20</b>

\*744 DİREKT İŞÇİLİK HİZMET GİDERLERİ hesabı tarafımızdan açılmıştır. Uygulamada ve Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ise 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabı kullanılmaktadır.

İşletme teşvikten yararlandığında yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir;

.../.../...		
<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.</b> -Gelir Vergisi Stopajı Desteği 6.719,68 TL -Destek Kapsamı Dışındaki Tut. 4.930,32 TL		<b>11.650,00</b>
<b>102 BANKALAR HS.</b> -Destek Kapsamı Dış. Tut. 4.930,32 TL		<b>4.930,32</b>
<b>602 DİĞER GELİRLER HS.</b> <b>602.01 Devlet Teşvikleri</b> <b>602.01.01 Acenta Teşvikleri</b> -Gel. Verg. Teşv. 1.007,95 TL <b>602.01.02 Otel Teşvikleri</b> - Gel. Verg. Teşv. 4.031,81 TL		<b>5.039,76</b>
<b>648 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b> <b>648.02 Gelir Vergisi Stopajı Teşvikleri</b> <b>648.02.01 Acenta Teşvikleri</b> -Gelir Verg. Stopajı Teşv. 671,97 TL <b>648.02 Gelir Vergisi Stopajı Teşvikleri</b> <b>648.02.02 Otel Teşvikleri</b> -Gelir Verg. Stopajı Teşv. 1.007,95 TL		<b>1.679,92</b>

İşçi statüsünde, asgari ücretle çalışan personellere ilişkin gelir vergisi stopajı teşvikleri hizmet üretim maliyeti ile ilgili olduğundan ve gelir tablosunun brüt satış karı bölümünde yer

alması gerektiğinden 602 DİĞER GELİRLER hesabında muhasebeleştirilmiştir. Pazarlama departmanı ile Genel Yönetim departmanında çalışan personeller için sağlanan gelir vergisi stopajı teşvikleri ise toplamları alınarak 648 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ hesabında muhasebeleştirilmiştir.

**c) Sigorta Primi İşveren Payı Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi**

Ücret tahakkuk kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

.../.../...		
<b>744 DİREKT İŞÇİLİK HİZMET GİDERLERİ HS.</b>		<b>58.056,60</b>
<b>744.01 Acenta Hizmet Maliyeti</b>		
744.01.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	9.882,00 TL	
- SGK İşveren Payı	1.531,68 TL	
- SGK İş İşveren Payı	197,64 TL	
<b>744.02 Otel Hizmet Maliyeti</b>		
744.02.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	39.528,00 TL	
- SGK İşveren Payı	6.126,72TL	
- SGK İş İşveren Payı	790,56 TL	
<b>760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD. HS.</b>		<b>9.861,38</b>
<b>760.02 Acenta Faaliyet Giderleri</b>		
760.02.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	4.196,33 TL	
- SGK İşveren Payı	650,43TL	
- SGK İş İşveren Payı	83,93 TL	
<b>760.03 Otel Faaliyet Giderleri</b>		
760.03.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	4.196,33 TL	
- SGK İşveren Payı	650,43TL	
- SGK İş İşveren Payı	83,93 TL	
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.</b>		<b>39.445,52</b>
<b>770.01 Acenta Faaliyet Giderleri</b>		
770.01.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	12.588,99 TL	
- SGK İşveren Payı	1.951,29 TL	
- SGK İş İşveren Payı	251,79 TL	
<b>770.02 Otel Faaliyet Giderleri</b>		
770.02.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	20.981,65 TL	
- SGK İşveren Payı	3.252,15 TL	
- SGK İş İşveren Payı	419,65 TL	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>		<b>4.941,20</b>
- Asgari Geçim İndirimi	4.941,20 TL	

<b>335 PERSONELE BORÇLAR HS.</b> - Net Ücret + AGİ 70.265,00 TL		<b>70.265,00</b>
<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.</b> - Gelir Vergisi 11.650,00 TL - Damga Vergisi 693,50 TL		<b>12.343,50</b>
<b>361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.</b> - SGK İşçi Payı 12.792,30 TL - SGK İş İşçi Payı 913,70 TL - SGK İşveren Payı 14.162,70 TL - SGK İş İşveren Payı 1.827,50 TL		<b>29.696,20</b>

İşletme teşvikten yararlandığında yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir;

.../.../... <b>361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.</b> -SGK Primi İşveren Payı Desteği 8.168,95 TL -Destek Kapsamı Dışındaki Tut. 5.993,74 TL		<b>14.162,69</b>
<b>102 BANKALAR HS.</b> -Destek Kapsamı Dışındaki Tut. 5.993,74 TL		<b>5.993,74</b>
<b>602 DİĞER GELİRLER HS.</b> <b>602.01 Devlet Teşvikleri</b> <b>602.01.01 Acenta Teşvikleri</b> -SGK Primi İşv. Payı Teşv. 1.225,34 TL <b>602.01.02 Otel Teşvikleri</b> -SGK Primi İşv. Payı Teşv. 4.901,38 TL		<b>6.126,72</b>
<b>648 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b> <b>648.03 SGK Primi İşveren Payı Teşvikleri</b> <b>648.03.01 Acenta Teşvikleri</b> -SGK Primi İşv. Payı Teşv. 816,89 TL <b>648.03.02 Otel Teşvikleri</b> -SGK Primi İşv. Payı Teşv. 1.225,34 TL		<b>2.042,23</b>

İşçi statüsünde, asgari ücretle çalışan personellere ilişkin SGK işveren payı teşvikleri hizmet üretim maliyeti ile ilgili olduğundan ve gelir tablosunun brüt satış karı bölümünde yer alması gerektiğinden 602 DİĞER GELİRLER hesabında muhasebeleştirilmiştir. Pazarlama departmanı ile Genel Yönetim departmanında çalışan personeller için sağlanan gelir vergisi stopajı teşvikleri ise toplamları alınarak 648 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ hesabında muhasebeleştirilmiştir.

Yeni çıkarılan teşvik kapsamında seyahat acentası bünyesinde asgari ücretle çalışan 6 işçi ile konaklama tesisi bünyesinde asgari ücretle çalışan 24 işçinin her biri için 100 TL sigorta primi işveren payı indirimi sağlanmaktadır. Bu teşvik için yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

.../.../...		
<b>361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.</b> -SGK Primi İşveren Payı Desteği 3.000 TL	<b>3.000</b>	
<b>602 DİĞER GELİRLER HS.</b> <b>602.01 Devlet Teşvikleri</b> <b>602.01.01 Acenta Teşvikleri</b> -Sigorta Prim. İşv. Payı İnd. Teşv 600 TL <b>602.01.02 Otel Teşvikleri</b> -Sigorta Prim. İşv. Payı İnd. Teşv. 2.400 TL		<b>3.000</b>

İşçi statüsünde, asgari ücretle çalışan personellere ilişkin SGK işveren payı indirimi teşvikleri hizmet üretim maliyeti ile ilgili olduğundan ve gelir tablosunun brüt satış karı bölümünde yer alması gerektiğinden 602 DİĞER GELİRLER hesabında muhasebeleştirilmiştir.

Yukarıda muhasebe kayıtları ayrı maddelerde yapılan SGK işveren payı desteği ile 100 TL sigorta primi işveren payı indirimi teşvikini tek maddede göstermek de mümkündür. Böyle bir durumda ilgili kayıt aşağıdaki gibi olacaktır;

.../.../...		
<b>361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.</b>		<b>17.162,69</b>
-SGK Primi İşveren Payı Desteği 8.168,95 TL		
-Destek Kapsamı Dışındaki Tut. 5.993,74 TL		
-Sigorta Prim. İşv. Payı İnd. Teşv. 3.000,00 TL		
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>5.993,74</b>
-Destek Kapsamı Dışındaki Tut. 5.993,74 TL		
<b>602 DİĞER GELİRLER HS.</b>		<b>9.126,72</b>
<b>602.01 Devlet Teşvikleri</b>		
<b>602.01.01 Acenta Teşvikleri</b>		
-SGK Primi İşv. Payı Teşv. 1.225,34 TL		
-Sigorta Prim. İşv. Payı İnd. Teşv 600 TL		
<b>602.01.02 Otel Teşvikleri</b>		
-SGK Primi İşv. Payı Teşv. 4.901,38 TL		
-Sigorta Prim. İşv. Payı İnd. Teşv 2.400 TL		
<b>648 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b>		<b>2.042,23</b>
<b>648.03 SGK Primi İşveren Payı Teşvikleri</b>		
<b>648.03.01 Acenta Teşvikleri</b>		
-SGK Primi İşv. Payı Teşv. 816,89 TL		
<b>648.03.02 Otel Teşvikleri</b>		
-SGK Primi İşv. Payı Teşv. 1.225,34 TL		

#### d) Enerji Desteğinin Muhasebeleştirilmesi

Faturanın tahakkuk kaydı aşağıdaki gibidir;

27/08/2016		
<b>*746 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HİZMET MAL. HS.</b>		<b>7.000</b>
<b>746.01 Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizmetler</b>		
746.01.01 Acenta Hizmet Maliyeti		
-Ağustos Ayı Elektrik Faturası 1.200 TL		
746.01.02 Otel Hizmet Maliyeti		
-Ağustos Ayı Elektrik Faturası 5.800 TL		
<b>191 İNDİRİLECEK KDV HS.</b>		<b>1.260</b>
<b>381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.</b>		<b>8.260</b>

\*746 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HİZMET MALİYETİ hesabı tarafımızdan açılmıştır.

Fatura ödendiğinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

05/09/2016		
<b>381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.</b>	<b>8.260</b>	
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>8.260</b>

İşletmenin teşvik almaya hak kazandığı bildirildiğinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir ( $5.800 \text{ TL} \times 0,20 = 1.160 \text{ TL}$ );

12/09/2016		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>	<b>1.160</b>	
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b> -Enerji Desteği 1.160 TL		
<b>602 DİĞER GELİRLER HS.</b>		<b>1.160</b>
<b>602.01 Devlet Teşvikleri</b> -Enerji Desteği 1.160 TL		

Teşvik tutarının işletmenin hesabına yatırılmasına ilişkin kayıt aşağıdaki gibidir;

15/09/2016		
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>1.160</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>		<b>1.160</b>
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b> -Enerji Desteği 1.160 TL		

Bu teşvik gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirildiğinde elde edilen teşvik geliri, gelir tablosu hesabında gelir olarak izlendiği için dönem sonunda hesaplanan kar veya zarar doğru tutarı yansıtacaktır. Fakat TMS-20'ye göre bu tür teşvikler ister sermaye yaklaşımına istenirse gelir yaklaşımına göre yapılabilmektedir (Küçükkahraman, 2013: 88). Bunu aşağıdaki şu ifadeler desteklemektedir;

Teşviklerin elde edilme şekline göre muhasebeleştirilme yöntemi değişmemektedir. Buna kapsamda, teşvikler ister nakit olarak ister devlete olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde elde edilsin yine de aynı yöntemle muhasebeleştirilmektedir (TMS-20, 9. Paragraf).

**e) Yatırım Yeri Tahsisi Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi**

İşletmeye arsa veya arazi tahsis edildiğinde aşağıdaki gibi kayıt yapılır. Tahsis edilen arsa veya arazi ister 250 ARAZİ ve ARSALAR hesabında istenirse 260 HAKLAR hesabında izlenebilir.

.../.../...		
<b>260 HAKLAR HS.</b> - Arsa Kullanım Hakkı 147.000 TL	<b>147.000</b>	
<b>382 ERTELENMİŞ GELİRLER HS.</b> <b>382.01 Gelecek Aylara Ertelemiş Gelirler</b> -Arsa Tahsisi Teşviki 3.000 TL		<b>3.000</b>
<b>482 ERTELENMİŞ GELİRLER HS.</b> <b>482.01 Gelecek Yıllara Ertelemiş Gelirler</b> -Arsa Tahsisi Teşviki 144.000 TL		<b>144.000</b>

260 HAKLAR hesabında izlenen arazi ve arsa tahsisleri için amortisman ayrılması gerekmektedir. Arsa tahsisine ilişkin yapılacak amortisman kaydı aşağıdaki gibi olacaktır ( $147.000 \text{ TL}/49\text{YIL} = 3.000 \text{ TL}$ );

.../.../...		
<b>746 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HİZMET MAL. HS.</b> <b>746.01 Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizmetler</b> -Arsa ve Arazi Kullanım Hakkı 3.000 TL	<b>3.000</b>	
<b>268 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS.</b>		<b>3.000</b>



Elde edilen arsa tahsisi desteği TMS-20 gelir yaklaşımının dayandığı gerekçelere göre gelir ile ilişkilendirilmek üzere kar veya zararda muhasebeleştirilmiş olacaktır. Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

.../.../...		
<b>382 ERTELENMİŞ GELİRLER HS.</b> <b>382.01 Gelecek Aylara Ertelenmiş Gelirler</b> - Arsa Tahsisi Teşviki 3.000 TL	<b>3.000</b>	
<b>602 DİŐER GELİRLER HS.</b> <b>602.01 Devlet Teşvikleri</b> -Arsa Tahsisi Teşviki 3.000 TL		<b>3.000</b>

Devlet teşvikleri, gelir yaklaşımına göre hissedarlar dışında bir kaynaktan elde edildiği için direkt öz kaynak ile ilişkilendirilmeden uygun dönemlere gelir olarak yansıtılmaktadır. Gelir vergisi ve diğer vergilerin gelirden indiriliyor olması dikkate alındığında, elde edilen devlet teşvikleri de gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olmalıdır (TMS-20, 15. Paragraf).

Varlıklara ilişkin teşvikler bilançoda ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek gösterilmektedir. Ertelenmiş gelir olarak gösterilen teşvik bedeli uygun dönemde gelir tablosuna yansıtılmalıdır. Diğer yöntemde ise, amortisman tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması ile gelir tablosuna yansıtılmaktadır (TMS-20, 24-26-27. Paragraf).

#### f) Faiz Desteğinin Muhasebeleştirilmesi

Nisan ayında ödenmesi gereken kredi faizinin tahakkuk kaydı aşağıdaki gibidir;

01/04/2016		
<b>780 FİNANSMAN GİDERİ HS.</b>	<b>3.000</b>	
<b>381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.</b>		<b>3.000</b>

Kredi taksitinin ödenmesine ilişkin kayıt aşağıdaki gibidir;

07/04/2016		
<b>300 BANKA KREDİLERİ HS.</b>	<b>21.000</b>	
<b>381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.</b>	<b>3.000</b>	
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>24.000</b>

İlgili ödeme Hazine Müsteşarlığına ibraz edildiğinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir (3.000 TL'lik faiz bedelinin üçte biri teşvik kapsamındadır.);

10/04/2016		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b> <b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b> -Faiz Desteği 1.000 TL	<b>1.000</b>	
<b>648 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b> <b>648.04 Faiz Teşvikleri</b> -Faiz Desteği 1.000 TL		<b>1.000</b>

Teşvik tutarı işletmenin hesabına yatırıldığında yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

17/04/2016		
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>1.000</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b> <b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b> -Faiz Desteği 1.000 TL		<b>1.000</b>

**g) Yurt Dışı Turizm Fuarlarına Katılım Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi**

Fuar için yapılan giderlerin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır (12.000 \$ x 2.95 TL = 35.400 TL) ;

.../.../...		
<b>760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD. HS.</b> <b>760.01 Çeşitli Giderler</b> - Stand Kirası 8.850 TL - Stand Yapım Gideri 5.310 TL - Dekorasyon Gideri 6.490 TL - Nakliye ve Taşıma Gid. 5.900 TL - Personel Gideri 8.850 TL	<b>35.400</b>	
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>35.400</b>

Fuara katılım için yapılan harcamaların Hazine Müsteşarlığına ibraz edilmesine ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır ( $6.000 \$ \times 2,95 TL = 17.700 TL$ );

.../.../...		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>	<b>17.700</b>	
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b>		
-Yurt Dışı Turizm Fuar. Kat. Teşv. 17.700 TL		
<b>648 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b>		<b>17.700</b>
<b>648.05 Devlet Teşvikleri</b>		
-Yurt Dışı Turizm Fuar. Kat. Teşv. 17.700 TL		

Teşvik tutarının hesaba yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

.../.../...		
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>17.700</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>		<b>17.700</b>
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b>		
-Yurt Dışı Turizm Fuar. Kat. Teşv. 17.700 TL		

#### h) Pazara Giriş Desteğinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin hazırlattığı rapora ilişkin yaptığı ödemenin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır ( $20.000 \$ \times 2.95 TL = 59.000 TL$ );

16/03/2016		
<b>760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD. HS.</b>	<b>59.000</b>	
<b>760.01 Çeşitli Giderler</b>		
-Sağlık Turizmi İşletmesi Raporu 59.000 TL		
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>59.000</b>

Hazırlanan rapora ilişkin yapılan harcamaların Bakanlığa ibraz edilmesine ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır (*Teşvik tutarı ilgili harcamaların %60'ı kadardır.*  $20.000 \$ \times 0,60 = 12.000 \$$  ve  $12.000 \$ \times 2,95 TL = 35.400 TL$ );

02/04/2016		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>	<b>35.400</b>	
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b>		
-Pazara Giriş Desteği 35.400 TL		
<b>648 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b>		<b>35.400</b>
<b>648.01 Pazara Giriş Teşvikleri</b>		
-Pazara Giriş Desteği 35.400 TL		

Teşvik tutarının hesaba yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

18/04/2016		
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>35.400</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b> <b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b> - Pazara Giriş Desteği 35.400 TL		<b>35.400</b>

**1) Uçak Seferlerine Yönelik Desteğin Muhasebeleştirilmesi**

Uçak seferinin gerçekleşmesi için yapılan ödeme ile ilgili yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir ( $8.900 \$ \times 2,95 TL = 26.250 TL$ );

07/06/2016		
<b>742 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HS.</b> <b>742.01 Acenta Hizmet Maliyeti</b> 742.01.01 İlk Madde ve Malzeme Gideri -Akaryakıt Gideri 26.250 TL	<b>26.250</b>	
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>26.250</b>

İşletmenin teşvikten yararlanabilmek için yaptığı giderleri Bakanlığa ibraz ettiğinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir (*Teşvik tutarı uçak başına 6.000 \$'dır.*  $6.000 \$ \times 2,95 TL = 17.700 TL$ );

22/06/2016		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b> <b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b> -Uçak Yakıt Desteği 17.700 TL	<b>17.700</b>	
<b>*672 DEVLET YAKIT TEŞVİKLERİ HS.</b> <b>672.01 Yakıt Teşvikleri</b> -Uçak Yakıt Desteği 17.700 TL		<b>17.700</b>

\*672 DEVLET YAKIT TEŞVİKLERİ hesabı tarafımızdan açılmıştır.

Yakıt desteği kapsamında elde edilen teşvik geliri grup toplamının %10'unu geçtiği ve işletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olduğu için kamuyu aydınlatma ve tam açıklama ilkesi gereği 672 DEVLET YAKIT TEŞVİKLERİ hesabında muhasebeleştirilmiştir. Elde edilen teşvik gelirlerinin grup toplamının %10'unun altında olması halinde 679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR hesabı kullanılabilir.

Teşvik tutarının işletmenin hesabına yatırılmasına ilişkin kayıt aşağıdaki gibidir;

01/07/2016		
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>17.700</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b> <b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b> -Uçak Yakıt Desteği 17.700 TL		<b>17.700</b>

**j) Yurt Dışı Tanıtım Desteğinin Muhasebeleştirilmesi**

Verilen reklam ile ilgili olarak yapılmış olan harcamalar aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmelidir ( $4.000 \$ \times 2,95 TL = 11.800 TL$ );

.../.../...		
<b>760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.</b> <b>760.01 Çeşitli Giderler</b> -Reklam Gideri 11.800 TL	<b>11.800</b>	
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>11.800</b>

Teşvik kapsamında geri alınacak tutarın tahakkukuna ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır (*Teşvik tutarı ilgili harcamaların %50'si kadardır.  $2.000 \$ \times 2,95 TL = 5.900 TL$* );

.../.../...		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b> <b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b> -Yurt Dışı Tanıtım Desteği 5.900 TL	<b>5.900</b>	
<b>648 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS.</b> <b>648.06 Yurt Dışı Tanıtım Teşvikleri</b> -Yurt Dışı Tanıtım Desteği 5.900 TL		<b>5.900</b>

Teşvik tutarının işletmenin hesabına yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

.../.../...		
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>5.900</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b> <b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b> -Yurt Dışı Tanıtım Desteği 5.900 TL		<b>5.900</b>

Gelir yaklaşımına göre yapılan işlemler sonucunda elde edilen gelir tablosu aşağıdaki gibidir;

**PELİT TURİZM A.Ş. 01.01.2016-31.12.2016 FAALİYET DÖNEMİ GELİR TABLOSU**

	<b>GELİR YAKLAŞIMI</b>
<b>A-BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>1.588.326,48</b>
1-Yurt İçi Satışlar	1.150.000,00
2-Yurt Dışı Satışlar	420.000,00
3-Diğer Gelirler	18.326,48
<b>B-SATIŞ İNDİRİMLERİ ( - )</b>	
1-Satıştan İadeler ( - )	
2-Satıştan İskontolar ( - )	
3-Diğer İndirimler ( - )	
<b>C-NET SATIŞLAR</b>	<b>1.588.326,48</b>
<b>D-SATIŞLARIN MALİYETİ ( - )</b>	<b>520.000,00</b>
1-Satılan Mamüller Maliyeti ( - )	
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti ( - )	
3-Satılan Hizmet Maliyeti ( - )	520.000,00
4-Diğer Satışların Maliyeti ( - )	
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>	<b>1.068.326,48</b>
<b>E-FAALİYET GİDERLERİ</b>	<b>470.000,00</b>
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri ( - )	
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri ( - )	180.000,00
3-Genel Yönetim Giderleri ( - )	290.000,00
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>598.326,48</b>
<b>F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR</b>	<b>154.972,15</b>
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	
3-Faiz Gelirleri	20.000,00
4-Komisyon Gelirleri	
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	
6-Menkul Kıymet Satış Karları	
7-Kambiyo Karları	27.000,00
8-Reeskont Faiz Gelirleri	
9-Devlet Teşvik Gelirleri	107.972,15
10-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	
<b>G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)</b>	<b>12.000,00</b>
1-Komisyon Giderleri ( - )	
2-Karşılık Giderleri ( - )	
3-Menkul Kıymet Satış Zararları ( - )	
4-Kambiyo Zararları ( - )	12.000,00
5-Reeskont Faiz Giderleri ( - )	
6-Diğer olağan Gider ve Zararlar ( - )	
<b>H-FİNANSMAN GİDERLERİ ( - )</b>	<b>30.000,00</b>
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri ( - )	30.000,00
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri ( - )	
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>	<b>711.298,63</b>
<b>I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR</b>	<b>17.700,00</b>
1-Önceki Dönem Gelir ve Karları	
2-Devlet Yakıt Teşvik Gelirleri	17.700,00
3-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	
<b>J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR ( - )</b>	
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları ( - )	
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları ( - )	
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar ( - )	
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	<b>728.998,63</b>
<b>K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)</b>	<b>116.500,00</b>
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>612.498,63</b>

Gelir yaklaşımına göre yapılan muhasebeleştirme işlemleri sonucunda devlet teşvikleri ve yardımları işletmelerin karı üzerinde bir etki yaratmaktadır. Varlıklara ilişkin teşvik bedelleri sistematik ve oransal bir biçimde gelir tablosuna aktarıldığı için kara etkisi daha az olmaktadır. Varlık dışı edinilen teşvikler ise bu yöntemde doğrudan gelir olarak kaydedilmektedir. Bu yönüyle karlılığı etkileyen bu yaklaşım teşviklerin özüne tam olarak uymasa da finansal tabloların daha gerçekçi bir yaklaşımla raporlanmasına hizmet etmektedir.

#### 4.2.2 Yasal Düzenlemelere (MSUGT ve VUK) Göre Turizm İşletmelerine Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Devlet teşviklerinin yasal düzenlemeler açısından muhasebeleştirme ve raporlama işlemleri 1 sıra no'lu MSUGT'de belirtilen usul ve esaslara göre yapılmaktadır. Bu kapsamda yapılan çözümler sırasıyla aşağıda yer almaktadır;

##### a) İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı Kapsamında Alınan Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi

Pazar araştırması ile ilgili olarak yapılmış olan harcamalar aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmelidir ( $30.000 \$ \times 2,95 TL = 88.500 TL$ );

07/03/2016		
<b>760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.</b> 760.01 Çeşitli Giderler -Pazar Araştırması Gideri 88.500 TL	<b>88.500</b>	
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>88.500</b>

Teşvik kapsamında geri alınacak tutarın tahakkukuna ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır ( $15.000 \$ \times 2,95 TL = 44.250 TL$ );

08/03/2016		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b> 136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları -Pazar Araştırması Desteği 44.250 TL	<b>44.250</b>	
<b>602 DİĞER GELİRLER HS.</b> 602.01 Devlet Teşvikleri -Pazar Araştırması Desteği 44.250 TL		<b>44.250</b>

Teşvik tutarının işletmenin hesabına yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

18/03/2016		
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>44.250</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>		<b>44.250</b>
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b>		
-Pazar Araştırması Desteği 44.250 TL		

**b) Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi**

Ücret tahakkuk kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

.../.../...		
<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.</b>	<b>58.056,60</b>	
<b>740.01 Acenta Hizmet Maliyeti</b>		
740.01.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret 9.882,00 TL		
- SGK İşveren Payı 1.531,68 TL		
- SGK İş İşveren Payı 197,64 TL		
<b>740.02 Otel Hizmet Maliyeti</b>		
740.02.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret 39.528,00 TL		
- SGK İşveren Payı 6.126,72TL		
- SGK İş İşveren Payı 790,56 TL		
<b>760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD. HS.</b>	<b>9.861,38</b>	
<b>760.02 Acenta Faaliyet Giderleri</b>		
760.02.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret 4.196,33 TL		
- SGK İşveren Payı 650,43TL		
- SGK İş İşveren Payı 83,93 TL		
<b>760.03 Otel Faaliyet Giderleri</b>		
760.03.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret 4.196,33 TL		
- SGK İşveren Payı 650,43TL		
- SGK İş İşveren Payı 83,93 TL		
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.</b>	<b>39.445,52</b>	
<b>770.01 Acenta Faaliyet Giderleri</b>		
770.01.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret 12.588,99 TL		
- SGK İşveren Payı 1.951,29 TL		
- SGK İş İşveren Payı 251,79 TL		
<b>770.02 Otel Faaliyet Giderleri</b>		
770.02.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret 20.981,65 TL		
- SGK İşveren Payı 3.252,15 TL		
- SGK İş İşveren Payı 419,65 TL		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>	<b>4.941,20</b>	
- Asgari Geçim İndirimi 4.941,20 TL		



<b>335 PERSONELE BORÇLAR HS.</b> - Net Ücret + AGİ 70.265,00 TL		<b>70.265,00</b>
<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.</b> - Gelir Vergisi 11.650,00 TL - Damga Vergisi 693,50 TL		<b>12.343,50</b>
<b>361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.</b> - SGK İşçi Payı 12.792,30 TL - SGK İşz İşçi Payı 913,70 TL - SGK İşveren Payı 14.162,70 TL - SGK İşz İşveren Payı 1.827,50 TL		<b>29.696,20</b>

İşletme teşvikten yararlandığında yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir;

.../.../...		
<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.</b> -Gelir Vergisi Stopajı Desteği 6.719,68 TL -Destek Kapsamı Dışındaki Tut. 4.930,32 TL		<b>11.650,00</b>
<b>102 BANKALAR HS.</b> -Destek Kapsamı Dış. Tut. 4.930,32 TL		<b>4.930,32</b>
<b>602 DİĞER GELİRLER HS.</b> <b>602.01 Devlet Teşvikleri</b> -Gelir Verg. Stopajı Teşv. 6.719,68 TL		<b>6.719,68</b>

**c) Sigorta Primi İşveren Payı Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi**

Ücret tahakkuk kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

.../.../...		
<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.</b>		<b>58.056,60</b>
<b>740.01 Acenta Hizmet Maliyeti</b>		
740.01.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	9.882,00 TL	
- SGK İşveren Payı	1.531,68 TL	
- SGK İşz İşveren Payı	197,64 TL	
<b>740.02 Otel Hizmet Maliyeti</b>		
740.02.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	39.528,00 TL	
- SGK İşveren Payı	6.126,72TL	
- SGK İşz İşveren Payı	790,56 TL	
<b>760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD. HS.</b>		<b>9.861,38</b>
<b>760.02 Acenta Faaliyet Giderleri</b>		
760.02.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	4.196,33 TL	
- SGK İşveren Payı	650,43TL	
- SGK İşz İşveren Payı	83,93 TL	
<b>760.03 Otel Faaliyet Giderleri</b>		
760.03.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	4.196,33 TL	
- SGK İşveren Payı	650,43TL	
- SGK İşz İşveren Payı	83,93 TL	
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.</b>		<b>39.445,52</b>
<b>770.01 Acenta Faaliyet Giderleri</b>		
770.01.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	12.588,99 TL	
- SGK İşveren Payı	1.951,29 TL	
- SGK İşz İşveren Payı	251,79 TL	
<b>770.02 Otel Faaliyet Giderleri</b>		
770.02.01 Memur Ücret ve Giderleri		
- Brüt Ücret	20.981,65 TL	
- SGK İşveren Payı	3.252,15 TL	
- SGK İşz İşveren Payı	419,65 TL	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>		<b>4.941,20</b>
- Asgari Geçim İndirimi	4.941,20 TL	

<b>335 PERSONELE BORÇLAR HS.</b> - Net Ücret + AGİ 70.265,00 TL		<b>70.265,00</b>
<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.</b> - Gelir Vergisi 11.650,00 TL - Damga Vergisi 693,50 TL		<b>12.343,50</b>
<b>361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.</b> - SGK İşçi Payı 12.792,30 TL - SGK İş İşçi Payı 913,70 TL - SGK İşveren Payı 14.162,70 TL - SGK İş İşveren Payı 1.827,50 TL		<b>29.696,20</b>

İşletme teşvikten yararlandığında yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir;

.../.../... <b>361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.</b> -SGK Primi İşveren Payı Desteği 8.168,95 TL -Destek Kapsamı Dışındaki Tut. 5.993,74 TL	<b>14.162,69</b>	
<b>102 BANKALAR HS.</b> -Destek Kapsamı Dışındaki Tut. 5.993,74 TL		<b>5.993,74</b>
<b>602 DİĞER GELİRLER HS.</b> <b>602.01 Devlet Teşvikleri</b> -SGK Primi İşv. Payı Teşv. 8.168,95 TL		<b>8.168,95</b>

Yeni çıkarılan teşvik kapsamında asgari ücretle çalışan toplam 30 işçinin her biri için 100 TL sigorta primi işveren payı indirimi sağlanmıştır. Bu teşvik için yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

.../.../... <b>361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.</b> -SGK Primi İşveren Payı Desteği 3.000 TL	<b>3.000</b>	
<b>602 DİĞER GELİRLER HS.</b> <b>602.01 Devlet Teşvikleri</b> -SGK Primi İşv. Payı Teşv. 3.000 TL		<b>3.000</b>

Yukarıda muhasebe kayıtları ayrı maddelerde yapılan SGK işveren payı desteği ile 100 TL sigorta primi işveren payı indirimi teşvikini tek maddede göstermek mümkündür. Böyle bir durumda ilgili kayıt aşağıdaki gibi olacaktır ;

.../.../...		
<b>361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.</b>	<b>17.162,69</b>	
-SGK Primi İşveren Payı Desteği 8.168,95 TL		
-Destek Kapsamı Dışındaki Tut. 5.993,74 TL		
-Sigorta Prim. İşv. Payı İnd. Teşv. 3.000,00 TL		
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>5.993,74</b>
-Destek Kapsamı Dışındaki Tut. 5.993,74 TL		
<b>602 DİĞER GELİRLER HS.</b>		<b>11.168,95</b>
<b>602.01 Devlet Teşvikleri</b>		
-SGK Primi İşv. Payı Teşv. 8.168,95 TL		
-Sigorta Prim. İşv. Payı İnd. Teşv. 3.000,00 TL		

#### d) Enerji Desteğinin Muhasebeleştirilmesi

Faturanın tahakkuk kaydı aşağıdaki gibidir;

27/08/2016		
<b>740 HİZMET ÜRETİM MAL. HS.</b>	<b>7.000</b>	
<b>740.01 Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizmetler</b>		
740.01.01 Acenta Hizmet Maliyeti		
-Ağustos Ayı Elektrik Faturası 1.200 TL		
740.01.02 Otel Hizmet Maliyeti		
-Ağustos Ayı Elektrik Faturası 5.800 TL		
<b>191 İNDİRİLECEK KDV HS.</b>	<b>1.260</b>	
<b>381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.</b>		<b>8.260</b>

Fatura ödendiğinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

05/09/2016		
<b>381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.</b>	<b>8.260</b>	
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>8.260</b>

İşletmenin teşvik almaya hak kazandığı bildirildiğinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir ( $5.800 \text{ TL} \times 0,20 = 1.160 \text{ TL}$ );

12/09/2016		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b> <b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b> -Enerji Desteği 1.160 TL	<b>1.160</b>	
<b>602 DİĞER GELİRLER HS.</b> <b>602.01 Devlet Teşvikleri</b> -Enerji Desteği 1.160 TL		<b>1.160</b>

Teşvik tutarının işletmenin hesabına yatırılmasına ilişkin kayıt aşağıdaki gibidir;

15/09/2016		
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>1.160</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b> <b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b> -Enerji Desteği 1.160 TL		<b>1.160</b>

**e) Yatırım Yeri Tahsis Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi**

İşletmeye arsa veya arazi tahsis edildiğinde aşağıdaki gibidir;

.../.../...		
<b>260 HAKLAR HS.</b> -Arsa Kullanım Hakkı 147.000 TL	<b>147.000</b>	
<b>602 DİĞER GELİRLER HS.</b> <b>602.01 Devlet Teşvikleri</b> -Arsa Tahsis Teşviki 147.000 TL		<b>147.000</b>

**f) Faiz Desteğinin Muhasebeleştirilmesi**

Nisan ayında ödenmesi gereken kredi faizinin tahakkuk kaydı aşağıdaki gibidir;

01/04/2016		
<b>780 FİNANSMAN GİDERİ HS.</b>	<b>3.000</b>	
<b>381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.</b>		<b>3.000</b>

Kredi taksitinin ödenmesine ilişkin kayıt aşağıdaki gibidir;

07/04/2016		
<b>300 BANKA KREDİLERİ HS.</b>	<b>21.000</b>	
<b>381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.</b>	<b>3.000</b>	
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>24.000</b>

İlgili ödeme Hazine Müsteşarlığına ibraz edildiğinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir (3.000 TL'lik faiz bedelinin üçte biri teşvik kapsamındadır);

10/04/2016		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>	<b>1.000</b>	
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b> -Faiz Desteği 1.000 TL		
<b>602 DİĞER GELİRLER HS.</b>		<b>1.000</b>
<b>602.01 Devlet Teşvikleri</b> -Faiz Desteği 1.000 TL		

Teşvik tutarı işletmenin hesabına yatırıldığında yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

17/04/2016		
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>1.000</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>		<b>1.000</b>
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b> -Faiz Desteği 1.000 TL		

**g) Yurt Dışı Turizm Fuarlarına Katılım Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi**

Fuar için yapılan giderlerin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır (12.000 \$ x 2.95 TL = 35.400 TL) ;

.../.../...		
<b>760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD. HS.</b>		
<b>760.01 Çeşitli Giderler</b>	<b>35.400</b>	
- Stand Kirası                      8.850 TL		
- Stand Yapım Gideri            5.310 TL		
- Dekorasyon Gideri            6.490 TL		
- Nakliye ve Taşıma Gid.    5.900 TL		
- Personel Gideri                8.850 TL		
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>35.400</b>

Fuara katılım için yapılan harcamaların Hazine Müsteşarlığına ibraz edilmesine ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır ( $6.000 \$ \times 2,95 TL = 17.700 TL$ );

.../.../...		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>	<b>17.700</b>	
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b>		
-Yurt Dışı Turizm Fuar. Kat. Teşv. 17.700 TL		
<b>602 DİĞER GELİRLER HS.</b>		<b>17.700</b>
<b>602.01 Devlet Teşvikleri</b>		
-Yurt Dışı Turizm Fuar. Kat. Teşv. 17.700 TL		

Teşvik tutarının hesaba yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

.../.../...		
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>17.700</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>		<b>17.700</b>
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b>		
-Yurt Dışı Turizm Fuar. Kat. Teşv. 17.700 TL		

#### h) Pazara Giriş Desteğinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin hazırlattığı rapora ilişkin yaptığı ödemenin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır ( $20.000 \$ \times 2.95 TL = 59.000 TL$ );

16/03/2016		
<b>760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.</b>	<b>59.000</b>	
<b>760.01 Çeşitli Giderler</b>		
-Sağlık Turizmi İşletmesi Raporu 59.000 TL		
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>59.000</b>

Hazırlanan rapora ilişkin yapılan harcamaların Bakanlığa ibraz edilmesine ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır (*Teşvik tutarı ilgili harcamaların %60'ı kadardır.*  $20.000 \$ \times 0,60 = 12.000 \$$  ve  $12.000 \$ \times 2,95 TL = 35.400 TL$ );

02/04/2016		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>	<b>35.400</b>	
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b>		
-Pazara Giriş Desteği 35.400 TL		
<b>602 DİĞER GELİRLER HS.</b>		<b>35.400</b>
<b>602.01 Devlet Teşvikleri</b>		
-Pazara Giriş Desteği 35.400 TL		

Teşvik tutarının hesaba yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

18/04/2016		
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>35.400</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b> <b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b> -Pazara Giriş Desteği 35.400 TL		<b>35.400</b>

**ı) Uçak Seferlerine Yönelik Desteğin Muhasebeleştirilmesi**

Uçak seferinin gerçekleşmesi için yapılan ödeme ile ilgili yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir ( $8.900 \$ \times 2,95 TL = 26.250 TL$ );

07/06/2016		
<b>740 HİZMET ÜRETİM MAL. HS.</b> <b>740.01 Acenta Hizmet Maliyeti</b> 740.01.01 İlk Madde ve Malzeme Gideri -Akaryakıt Gideri 26.250 TL	<b>26.250</b>	
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>26.250</b>

İşletmenin teşvikten yararlanabilmek için yaptığı giderleri Bakanlığa ibraz ettiğinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir (*Teşvik tutarı uçak başına 6.000 \$'dır.*  $6.000 \$ \times 2,95 TL = 17.700 TL$ );

22/06/2016		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b> <b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b> -Uçak Yakıt Desteği 17.700 TL	<b>17.700</b>	
<b>672 DEVLET YAKIT TEŞVİKLERİ HS.</b> <b>672.01 Uçak Yakıt Teşvikleri</b> -Uçak Yakıt Desteği 17.700 TL		<b>17.700</b>

Yakıt desteği kapsamında elde edilen teşvik geliri grup toplamının %10'unu geçtiği ve işletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olduğu için kamuyu aydınlatma ve tam açıklama



ilkesi gereği 672 DEVLET YAKIT TEŞVİKLERİ hesabında muhasebeleştirilmiştir. Elde edilen teşvik gelirlerinin grup toplamının %10'unun altında olması halinde 679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR hesabı kullanılabilir.

Teşvik tutarının işletmenin hesabına yatırılmasına ilişkin kayıt aşağıdaki gibidir;

01/07/2016		
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>17.700</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b> <b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b> -Uçak Yakıt Desteği 17.700 TL		<b>17.700</b>

**j) Yurt Dışı Tanıtım Desteğinin Muhasebeleştirilmesi**

Verilen reklam ile ilgili olarak yapılmış olan harcamalar aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmelidir ( $4.000 \$ \times 2,95 TL = 11.800 TL$ );

.../.../...		
<b>760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.</b> <b>760.01 Çeşitli Giderler</b> -Reklam Gideri 11.800 TL	<b>11.800</b>	
<b>102 BANKALAR HS.</b>		<b>11.800</b>

Teşvik kapsamında geri alınacak tutarın tahakkukuna ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır (*Teşvik tutarı ilgili harcamaların %50'si kadardır.  $2.000 \$ \times 2,95 TL = 5.900 TL$* );

.../.../...		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b> <b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b> -Yurt Dışı Tanıtım Desteği 5.900 TL	<b>5.900</b>	
<b>602 DİĞER GELİRLER HS.</b> <b>602.01 Devlet Teşvikleri</b> -Yurt Dışı Tanıtım Desteği 5.900 TL		<b>5.900</b>

Teşvik tutarının işletmenin hesabına yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

.../.../...		
<b>102 BANKALAR HS.</b>	<b>5.900</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.</b>		<b>5.900</b>
<b>136.01 Devlet Teşvikleri Alacakları</b>		
-Yurt Dışı Tanıtım Desteği 5.900 TL		

Yasal düzenlemelerde görüldüğü gibi teşviklerin tamamına yakını gelir tablosunun brüt satış karı bölümünde muhasebeleştirilmektedir. Oysa yurt dışı tanıtım desteği gibi teşvikler pazarlama, satış ve dağıtım giderlerini azaltıcı etki yapmaktadır. Bu uygulama ile işletmenin brüt satış karı yüksek hesaplanmaktadır. Bu durum işletmenin ana faaliyet sonucunu olumlu etkilemektedir. Ancak yasal düzenlemelere göre hazırlanan gelir tablosu verilerini kullanmak işletme yöneticilerinin, ortaklarının veya diğer karar alıcıların hatalı kararlar vermelerine neden olabilecektir. Çünkü bu uygulama sonucunda karın yüksek çıkması işletmede her şeyin yolunda olduğu ya da uygulanan işletme politikalarının doğru olduğu sonucunu ortaya çıkaracaktır. Bu sonuçlar, yöneticilerin işletmeye yönelik yaklaşımlarında yanıtıcı rol oynayacaktır. Benzer bir durum yatırımcılar açısından da geçerlidir. Karın yüksek çıkması, yatırımcıların işletmenin yatırım açısından doğru bir tercih olacağı yönünde hatalı kararlar vermelerine neden olabilecektir.

Yasal düzenlemeler çerçevesinde yapılan işlemler doğrultusunda elde edilen gelir tablosu aşağıdaki gibidir;

**PELİT TURİZM A.Ş. 01.01.2016-31.12.2016 FAALİYET DÖNEMİ GELİR TABLOSU**

	<b>YASAL DÜZENLEMELER</b>
<b>A-BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>1.840.298,63</b>
1-Yurt İçi Satışlar	1.150.000,00
2-Yurt Dışı Satışlar	420.000,00
3-Diğer Gelirler	270.298,63
<b>B-SATIŞ İNDİRİMLERİ ( - )</b>	
1-Satıştan İadeler ( - )	
2-Satıştan İskontolar ( - )	
3-Diğer İndirimler ( - )	
<b>C-NET SATIŞLAR</b>	<b>1.840.298,63</b>
<b>D-SATIŞLARIN MALİYETİ ( - )</b>	<b>520.000,00</b>
1-Satılan Mamüller Maliyeti ( - )	
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti ( - )	
3-Satılan Hizmet Maliyeti ( - )	520.000,00
4-Diğer Satışların Maliyeti ( - )	
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>	<b>1.320.298,63</b>
<b>E-FAALİYET GİDERLERİ</b>	<b>470.000,00</b>
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri ( - )	
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	180.000,00
3-Genel Yönetim Giderleri ( - )	290.000,00
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>850.298,63</b>
<b>F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR</b>	<b>47.000,00</b>
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	
3-Faiz Gelirleri	20.000,00
4-Komisyon Gelirleri	
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	
6-Menkul Kıymet Satış Karları	
7-Kambiyo Karları	27.000,00
8-Reeskont Faiz Gelirleri	
9-Devlet Teşvik Gelirleri	
10-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	
<b>G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)</b>	<b>12.000,00</b>
1-Komisyon Giderleri ( - )	
2-Karşılık Giderleri ( - )	
3-Menkul Kıymet Satış Zararları ( - )	
4-Kambiyo Zararları ( - )	12.000,00
5-Reeskont Faiz Giderleri ( - )	
6-Diğer olağan Gider ve Zararlar ( - )	
<b>H-FİNANSMAN GİDERLERİ ( - )</b>	<b>30.000,00</b>
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri ( - )	30.000,00
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri ( - )	
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>	<b>855.298,63</b>
<b>I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR</b>	<b>17.700,00</b>
1-Önceki Dönem Gelir ve Karları	
2-Devlet Yakıt Teşvik Gelirleri	17.700,00
3-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	
<b>J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR ( - )</b>	
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları ( - )	
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları ( - )	
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar ( - )	
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	<b>872.998,63</b>
<b>K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)</b>	116.500,00
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>756.498,63</b>

## 4.2.3 Sonuçların Karşılaştırılması

## PELİT TURİZM A.Ş. 01.01.2016-31.12.2016 FAALİYET DÖNEMİ GELİR TABLOSU

	SERMAYE YAKLAŞIMI	GELİR YAKLAŞIMI	YASAL DÜZENLEMELER
<b>A-BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>1.570.000,00</b>	<b>1.588.326,48</b>	<b>1.840.298,63</b>
1-Yurt İçi Satışlar	1.150.000,00	1.150.000,00	1.150.000,00
2-Yurt Dışı Satışlar	420.000,00	420.000,00	420.000,00
3-Diğer Gelirler		18.326,48	270.298,63
<b>B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>			
1-Satıştan İadeler (-)			
2-Satıştan İskontolar (-)			
3-Diğer İndirimler (-)			
<b>C-NET SATIŞLAR</b>	<b>1.570.000,00</b>	<b>1.588.326,48</b>	<b>1.840.298,63</b>
<b>D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>	<b>520.000,00</b>	<b>520.000,00</b>	<b>520.000,00</b>
1-Satılan Mamüller Maliyeti (-)			
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)			
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	520.000,00	520.000,00	520.000,00
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)			
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>	<b>1.050.000,00</b>	<b>1.068.326,48</b>	<b>1.320.298,63</b>
<b>E-FAALİYET GİDERLERİ</b>	<b>470.000,00</b>	<b>470.000,00</b>	<b>470.000,00</b>
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	180.000,00	180.000,00	180.000,00
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	290.000,00	290.000,00	290.000,00
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>580.000,00</b>	<b>598.326,48</b>	<b>850.298,63</b>
<b>F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR</b>	<b>47.000,00</b>	<b>154.972,15</b>	<b>47.000,00</b>
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri			
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri			
3-Faiz Gelirleri	20.000,00	20.000,00	20.000,00
4-Komisyon Gelirleri			
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar			
6-Menkul Kıymet Satış Karları			
7-Kambiyo Karları	27.000,00	27.000,00	27.000,00
8-Reeskont Faiz Gelirleri			
9-Devlet Teşvik Gelirleri		107.972,15	
10-Diğer Olağan Gelir ve Karlar			
<b>G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)</b>	<b>12.000,00</b>	<b>12.000,00</b>	<b>12.000,00</b>
1-Komisyon Giderleri (-)			
2-Karşılık Giderleri (-)			
3-Menkul Kıymet Satış Zararları (-)			
4-Kambiyo Zararları (-)	12.000,00	12.000,00	12.000,00
5-Reeskont Faiz Giderleri (-)			
6-Diğer olağan Gider ve Zararlar (-)			
<b>H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>	<b>30.000,00</b>	<b>30.000,00</b>	<b>30.000,00</b>
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	30.000,00	30.000,00	30.000,00
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)			
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>	<b>585.000,00</b>	<b>711.298,63</b>	<b>855.298,63</b>
<b>I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR</b>		<b>17.700,00</b>	<b>17.700,00</b>
1-Önceki Dönem Gelir ve Karları			
2-Devlet Yakt Teşvik Gelirleri		17.700,00	17.700,00
3-Diğer Olağandışı Gelir ve Karları			
<b>J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)</b>			
1-Çalışmayan Kısm Gider ve Zararları (-)			
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)			
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararları (-)			
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	<b>585.000,00</b>	<b>728.998,63</b>	<b>872.998,63</b>
<b>K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)</b>	<b>116.500,00</b>	<b>116.500,00</b>	<b>116.500,00</b>
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>468.500,00</b>	<b>612.498,63</b>	<b>756.498,63</b>

Yukarıda karşılaştırmalı olarak verilen gelir tablosunda turizm teşviklerinin sermaye yaklaşımına, gelir yaklaşımına ve yasal düzenlemelere göre yapılan muhasebeleştirme işlemlerinin raporlama sonuçları yer almaktadır. Bu sonuçları aşağıdaki gibi değerlendirmek mümkündür.

- Sermaye yaklaşımına göre bir raporlama yapıldığında gelir tablosunda da görüldüğü üzere teşvik gelirleri hiçbir şekilde gelir tablosuna dahil edilmemekte, teşvik gelirlerinin tamamı bilançonun öz kaynaklar bölümünde raporlanmaktadır.
- Gelir yaklaşımına göre yapılan raporlama da ise elde edilen teşvik gelirlerinin bir kısmı gelir tablosunun brüt satış karı bölümünde, bir kısmı olağan kar bölümünde raporlanmakta, geriye kalan kısım ise sonraki dönemlerde gelir tablosuna aktarılmak üzere bilançoda ertelenmiş gelir olarak rapor edilmektedir.
- Yasal düzenlemelere göre yapılan raporlamada teşvik gelirlerinin tamamına yakını diğer gelirler hesabına alınmak suretiyle gelir tablosunun brüt satış karı bölümünde raporlanmaktadır.

Sermaye yaklaşımı, gelir yaklaşımı ve yasal düzenlemeler kapsamında yapılan muhasebeleştirmeler sonucunda ortaya çıkan raporlara göre karlılık oranları Tablo 4.7’de gösterilmiştir.

**Tablo 4.7 Karlılık Oranları**

	Sermaye Yaklaşımı	Gelir Yaklaşımı	Yasal Düzenlemeler
<b>Brüt Satış Karı Oranı</b>	0,6688	0,6726	0,7174
<b>Olağan Kar Oranı</b>	0,3694	0,3767	0,4620
<b>Dönem Kar Oranı</b>	0,2984	0,3856	0,4111

Yukarıdaki tabloda da görüleceği üzere TMS-20’de yer alan her iki yaklaşım ile yasal düzenlemelere göre yapılan muhasebeleştirme ve raporlamada brüt satış karı oranı, olağan kar oranı ve dönem kar oranı birbirinden farklı çıkmaktadır.

TMS-20 standardında hem sermaye yaklaşımına hem de gelir yaklaşımına göre elde edilen kar oranlarının farklı olduğu görülmektedir. Bu durumun işletme açısından doğuracağı sonuçlar da farklılık göstermektedir. TMS-20 standardı kapsamında muhasebeleştirme yapan bir işletme ilgili kayıtlarını sermaye yaklaşımına ya da gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirmekte özgürdür. Bu da aynı sektörde yer alan işletmelerin birbirinden farklı şekilde muhasebe kaydı tutabileceği anlamına gelmektedir. Bu durum işletmenin içinde bulunduğu sektör ortalamaları açısından da farklılık yaratacağı için sağlıklı bir karşılaştırma

yapılmasına engel olacaktır. Çünkü sermaye yaklaşımına göre kayıt yapılması durumunda elde edilen teşvik gelirleri gelir tablosuna aktarılmayacağından karlılık oranı düşük çıkarken, gelir yaklaşımına göre yapılacak kayıtlarda elde edilen gelirler sistematik bir biçimde gelir tablosuna aktarılacağından kar oranı daha yüksek çıkacaktır. Sabit bir uygulamanın olmaması sektör ortalamasında dalgalanmalara neden olacaktır. Sektördeki konumunu öğrenmek, uyguladıkları işletme politikalarını buna göre değerlendirmek ve yön vermek isteyen karar alıcılar açısından ortaya çıkan oranlar yanıltıcı olabileceğinden hatalı kararlar alınmasına yol açabilecektir.

TMS-20 kapsamında varılacak bir diğer sonuç; sermaye yaklaşımına göre kayıt yapan bir işletmede dönem karının gelir yaklaşımına göre daha düşük çıkmasının yatırımcılar ve kredi kuruluşları açısından olumsuz olarak değerlendirilebilmesi ve işletmenin yatırıma yapmaya ya da kredi vermeye uygun olmadığı yönünde karar alınmasına neden olabilmesidir.

Yasal düzenlemeler açısından sonuçlar değerlendirildiğinde ise uygulamalar arasındaki en yüksek oranlara yasal düzenlemelerin sahip olduğu görülmektedir. Bunun nedeni yasal düzenlemeler kapsamında elde edilen teşvik gelirlerinin tamamına yakınının diğer gelirler hesabına dahil edilerek brüt satışlar hesap gurubu altında raporlanmasıdır. Bu raporlama yöntemi brüt satış karlılığı üzerinde direkt etki yaparak karın yüksek çıkması sonucunu doğurmaktadır.

Yasal düzenlemelere göre yapılacak raporlamanın işletme yönetimi ve yatırımcılar açısından yaratacağı bir takım olumsuzluklar vardır. Bu olumsuzlukları yöneticiler ve yatırımcılar açısından ayrı ayrı değerlendirmek yerinde olacaktır (Çırpan, 2010: 113).

Yöneticiler açısından ele alacak olursak; karlılık oranlarının yüksek çıkması işletmede uygulanan politikaların doğru olduğu sonucunu ortaya çıkaracaktır. Böyle bir durumda yöneticiler işletmenin mevcut yapısında değişiklik yapma ihtiyacı duymayacaktır. Ancak burada göz ardı edilmemesi gereken nokta teşvik gelirlerinin elde edilmediği ya da daha az tutarda elde edildiği varsayıldığında ulaşılabilecek karlılık oranının işletmenin hedeflediği orana ulaşip ulaşmadığıdır. Eğer teşvik gelirleri olmadan ortaya çıkan karlılık oranı hedeflenenden düşük ise işletme yönetimi uyguladığı satış, pazarlama ya da yönetim politikalarında değişiklik yapma yoluna gidecektir. Ancak yasal düzenlemelere göre yapılan muhasebeleştirme sonucunda ortaya çıkan yüksek karlılık oranlarının işletmede her şeyin yolunda gittiği sonucunu doğurması, işletme ile ilgili hatalı yorumlamalar yapılmasına ve hatalı kararlar alınmasına yol açacaktır.

Yasal düzenlemelere göre yapılacak bir raporlamada yöneticilerin hatalı kararlar almasına neden olabilecek diğer bir durum ise teşvik gelirlerinde yaşanabilecek dönemsel

dalgalanmalardır. İşletmeler her dönem aynı teşvik türlerinden aynı tutarlarda yararlanamayabilirler. Bu durum teşviklerin kendi yapısından kaynaklanabileceği gibi bürokratik işlemlerden ya da o dönemki ekonomi politikalarından da kaynaklanabilir. Yani işletme bir dönem çok yüksek tutarda teşvik geliri elde ederken bir dönem çok az tutarda elde edebilir veya hiç teşvik geliri elde edemeyebilir. Bu nedenle ortaya çıkacak finansal tablolar ve raporlarla ilgili yapılacak bir karşılaştırma doğru sonuç vermeyeceğinden yöneticilerin alacağı kararların hatalı olması söz konusu olacaktır.

Ortaya çıkabilecek olumsuzlukları yatırımcılar açısından ele alacak olursak; yasal düzenlemelere göre yapılacak raporlamada karlılık oranları yüksek çıkacağı için yatırımcılar işletmeyi ana faaliyet konusu açısından karlı bir işletme gibi görüp yatırım yapmaya uygun görebilirler. Ortaya çıkan bu durum yatırımcıların hatalı yatırım kararları almalarına neden olabilir.

## SONUÇ

Yatırım ağırlıklı bir sektör olan turizm sektörü, Türkiye’de özellikle 1980 yılından sonra sağlanan devlet teşviklerinin etkisi ile önemli bir gelişme göstermiş ve ülkenin ekonomik zorluklar yaşadığı dönemlerde sağladığı döviz girdisi ile dış açığın ve işsizliğin azaltılmasında, ödemeler bilançosunun iyileştirilmesinde önemli bir paya sahip olmuştur.

Günümüzde turizm sektörüne yönelik olarak birçok teşvik türü etkin bir şekilde uygulanmaktadır. Teşvikler, yatırıma yönelik maliyetlerinin düşürülmesinde, gerekli finansmanın sağlanmasında ve yatırımların ihtiyaç duyulan bölgelerde toplanmasında oldukça etkili araçlardır. Bu araçların kullanılmasındaki amaçlar ekonomik politikalar dahilinde ülkelere göre farklılık göstermekle birlikte, temelde bölgesel farklılıkların ortadan kaldırılmasını, uluslararası piyasalarda rekabet gücünün artırılmasını ve yabancı yatırımcıların ülke ekonomisine çekilmesini amaçlamaktadır. Bu amaçlar doğrultusunda sağlanan teşvikler maddi veya maddi olmayan unsurlardan oluşabilmektedir. Ancak ülkemizde işletmelerin yararlandığı teşviklerin muhasebeleştirilmesi konusunda halen uygulanmakta olan yasal düzenlemeler ile TMS açısından farklılıklar olduğu görülmektedir.

Ülkemizde 1994 yılından beri uygulanan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusuna yasal düzenlemeler açısından baktığımızda; 1 sıra no.lu MSUGT’de yer alan uygulama, devlet teşviklerinin gelir tablosunun brüt satış karı bölümünde muhasebeleştirilmesi yönündedir. Oysa teşvik gelirleri sadece işletmelerin satış faaliyeti sonucunda elde etmiş olduğu bir satış hasılatı değildir. Bu şekilde yapılacak bir raporlama işletmenin brüt satış karlılığının olduğundan fazla görünmesine neden olmaktadır. Öyle ki eğer işletme bir hesap dönemi içerisinde yüksek tutarda devlet teşviki almışsa bu uygulamaya göre brüt satış karlılığı ciddi boyutlarda artacak ve bu durum gerek şirket sahipleri gerekse finansal tablo kullanıcıları açısından hatalı kararlar verilmesine neden olabilecektir. Bu nedenle teşvik gelirlerinin yalnızca gelir tablosunun brüt satış karı bölümü yerine; işletmenin ana faaliyet konusu ile ilgili olup olmamasına ve süreklilik arz edip etmemesine göre olağan kar veya dönem karı bölümünde raporlanması, raporlama açısından daha doğru bir uygulama olacaktır.

Ayrıca yasal düzenlemeler kapsamında yapılan muhasebeleştirme işlemleri yalnızca raporlama açısından değil aynı zamanda vergisel açıdan da bir takım olumsuzlukları beraberinde getirmektedir. Elde edilen teşvik gelirlerinin direkt olarak gelir tablosuna aktarılması sonucunda karlılığın yüksek çıkması, işletmenin ödemesi gereken vergi yükünü



artırıcı bir unsur oluşturmaktadır. Çünkü vergilendirmeye yönelik mevcut düzenlemelerde hatalı bir uygulama söz konusudur. Şöyle ki Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre teşvikler, ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi amacıyla yapılan faaliyetler sonucunda elde edilmiş gelirlerdir ve dönem kar zarar tablosuna dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu düzenleme nedeniyle yatırımların maliyetlerini azaltmaya yönelik olarak verilen teşvikler bir anlamda maliyetin kendisini oluşturmaktadır. Devlet tarafından verilen teşvikler bir yandan da vergilendirmeye yoluyla işletmeden geri alınmaktadır. Ancak bu durum teşviklerin yapısına ve amacına tamamıyla aykırı bir durumdur. Bu hatalı uygulama işletmelerin teşviklerden tam anlamıyla faydalanabilmesini engellemekte ve teşviklerin etkinliğini azaltmaktadır. Bu durumun ortadan kaldırılabilmesi için gerekli yapısal değişikliklerin yetkili kurum ve kuruluşlar tarafından yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan halen halka açık şirketlerin uyguladığı Türkiye muhasebe standartlarından TMS-20 standardı kapsamında devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi konusu sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımı olmak üzere iki farklı yaklaşımla ele alınmaktadır.

Sermaye yaklaşımı, teşvik gelirlerinin gelir tablosu yerine bilançoda öz kaynaklar grubu altında raporlanması gerektiğini savunan bir yaklaşımdır. Bu yaklaşıma göre yapılan muhasebe ve raporlamada, elde edilen teşvik gelirleri bilançoda öz kaynaklar grubu altında raporlanmaktadır. Teşvik gelirlerinin tamamının öz kaynaklar grubu altında raporlanması işletmelerin sermaye yapılarının güçlenmesine katkı sağlamaktadır. Ancak elde edilen teşvik gelirleri hiçbir surette gelir tablosuna aktarılamadığından işletmenin dönem karı düşük hesaplanmaktadır. Bu durum ise işletmeler açısından avantaj sağlayıcı bir unsura dönüşmektedir. Çünkü bu yaklaşım kapsamında gelir tablosuna aktarılamayan teşvik gelirleri vergi dışı bırakılmaktadır. Böylece hem işletmeler açısından vergi avantajı sağlanmakta hem de teşviklerin verimliliği ve etkinliği artmaktadır.

Gelir yaklaşımı ise elde edilen teşvik gelirlerinin öncelikle ertelenmiş gelir olarak bilançoya dahil edilmesi, sonrasında teşviklerle ilgili giderler ortaya çıktıkça sistematik bir şekilde bilançodan gelir tablosuna aktarılması gerektiğini savunan bir yaklaşımdır. Bu yaklaşımda vurgulanması gereken en önemli nokta, elde edilen teşvik gelirlerinin elde edildiği anda direkt olarak gelir tablosuna aktarılmaması gerektiğidir. Çünkü direkt olarak gelir tablosuna aktarılan teşvik gelirleri karlılığın yüksek çıkmasına neden olacağından işletmenin ödemesi gereken vergi yükünü artırıcı bir unsur yaratmakta ve işletmeden fazladan fon çıkmasına neden olmaktadır. Bu durum hem teşvikin verilmiş amacına ve yapısına uygun

değildir hem de vergi yükünün artması işletmeler açısından istenilen bir durum değildir. Gelir yaklaşımı kapsamında uygulanan muhasebeleştirme yöntemi, bu etkileri ortadan kaldırııcı adımlar içermektedir. Şöyle ki, bu yaklaşım kapsamında teşvik gelirleri elde edildiği anda ertelenmiş gelir olarak bilanço hesaplarında takip edilmekte ve teşvikle ilgili giderler ortaya çıktıkça sistematik bir şekilde bilançodan gelir tablosuna aktarılarak gelir ve giderin birbirini netleştirmesi sağlanmaktadır. Böylece bilanço hesaplarında ertelenmiş gelir olarak bekletilen gelirler için herhangi bir vergilendirme söz konusu olmamaktadır. Ayrıca bu uygulama dönemsellik ilkesi açısından da önem arz etmektedir.

TMS-20 standardı ve yasal düzenlemeler kapsamında devlet teşviklerin muhasebeleştirilmesi konusunda ortaya çıkan raporlamaya ve vergilendirmeye yönelik olumsuzlukların ortadan kaldırılması ile ilgili çeşitli adımlar atmak mümkündür.

Öncelikli olarak devlet teşvikleri ile ilgili yasal düzenlemelerin TMS-20 standardı ile uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Bu konuda atılması gereken ilk adım, uygulanmakta olan hesap planının yeniden gözden geçirilmesidir. Yapılacak uyumlaştırma çalışmaları ile hem raporlamaya yönelik riskler ortadan kaldırılabılır hem de vergilendirmeye yönelik hatalı uygulamalara son verilebilir. Çünkü sermaye yaklaşımında teşvik gelirleri bilanço hesaplarında takip edildiği ve gelir tablosuna aktarılmadığı için karlılık üzerinde herhangi bir etki yaratmamaktadır. Bu nedenle sermaye yaklaşımı kapsamında işletmenin elde ettiği teşvik gelirlerine yönelik bir vergilendirme söz konusu olmamaktadır. Gelir yaklaşımında ise teşvik gelirleri ilk olarak bilançoda ertelenmiş gelir olarak yer almakta daha sonra teşvikle ilgili maliyetler ortaya çıktıkça sistematik bir şekilde gelir tablosuna aktarılarak gelir ve giderin birbirini netleştirmesi sağlanmaktadır. Uyumlaştırma çalışmaları ile yasal düzenlemelerde yapılacak değişiklikler teşviklerin verilmiş amaçlarını gerçekleştirmesinde oldukça etkili olacaktır.

Olumsuzlukların ortadan kaldırılmasına yönelik olarak atılabilecek bir diğer adım ise; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde yapılacak yapısal bir değişiklik ile teşvik gelirlerinin vergilendirme dışı bırakılmasıdır. Yapılacak değişiklik; kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançların vergilendirme dışı bırakılması için beyanname üzerine açılmış indirim ve istisnalar bölümünün altına teşvik gelirlerinin de dahil edilmesidir. Böylece beyanname üzerinde yer alacak bölüme teşvikin türü ve tutarı gibi gerekli bilgilerin yazılması suretiyle teşvik geliri vergi matrahından indirilerek vergilendirme dışı bırakılabilecektir (Çırpan, 2010: 116).

Son olarak ise ülkemizde teşviklerle ilgili düzenlemelerin farklı mevzuat türleri ile yapılması, bazı teşviklerin süreyle sınırlandırılması ve düzenleme yapan kurumların farklılık

göstermesi uygulamada karışıklıkların yaşanmasına neden olmaktadır. İşletme birden fazla teşvik türünden yararlanmak istediğinde ilgili teşviklerin farklı mevzuat türünde ve farklı kurumlar tarafından düzenlenmiş olması işletmeler açısından bürokratik süreci uzatmakta ve zaman kaybına neden olmaktadır. Ayrıca uygulama aşamasında yaşanan karmaşıklıklar teşviklerin etkinliğini ve verimliliğini azaltmaktadır. Bu nedenle devlet teşviklerinin aynı mevzuat içine alınması ve düzenleyici kurumların tek bir çatı altında toplanması teşviklerden sağlanacak faydayı artıracaktır.

Çalışmanın, devlet teşviklerinin muhasebe standartları ve yasal düzenlemeler açısından muhasebeleştirilmesi konusunda hem literatüre hem de muhasebe uygulayıcılarına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

- Akay, H. (2009). *Türk Turizm Sektöründe Teşvikler ve TMS 20 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi*. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Akay, H. ve Oğuz, M. (2015). “Türk Turizm Sektöründe Teşvikler ve 20 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi”. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(4): 213-228.
- AKİB, Akdeniz İhracatçı Birlikleri, “Yeni Teşvik Sistemi ve Yatırımlarda Devlet Yardımı Raporu 2015”. [www.akib.org.tr/files/downloads/Ekler/Yeni\\_Tesvik\\_Sistemi.pdf](http://www.akib.org.tr/files/downloads/Ekler/Yeni_Tesvik_Sistemi.pdf). (erişim tarihi: 10.04.2016).
- Akdeve, E. ve Karagöl, E. T. (2013). “Geçmişten Günümüze Türkiye’de Teşvikler ve Ülke Uygulamaları”. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (37): 329-350.
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2003). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akdoğan, U. (2011). “Türkiye Coğrafyasında Uygulanan Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımlarının Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Analizi”. *World of Accounting Science*, 13(4): 259-281.
- Akgül, B. A. ve Akay, H. (2004). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliği’ne İlişkin Bir Araştırma*. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Aksoy, T. (2006). *Tüm Yönleriyle Denetim*. Yetkin Yayınları, Ankara.
- Alaca, B. A. (1997). *Turizm Politikası, Turizmin Türk Ekonomisindeki Yeri, Sorunları ve Çözüm Önerileri*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.
- Altuğ, O. (2006). *Maliyet Muhasebesi*. Türkmen Basım, İstanbul.
- Andaç, F. (2000). *Turizm Hukuku Türk Turizm Politikası, İlgili Uluslararası Anlaşmalar ve Turizmi Teşvik Tedbirleri*. Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Andaç, F. (2006). *Turizm Hukuku*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Andaç, F. (2013). *Turizm Hukuku*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Argun, D. (2003). “Yatırım Teşvik Unsuru Olarak Yatırım İndirimine Konu Olan İktisadi Kıymetlerin Aktifleştirilmesi, Hesap Planında Düzenlenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi”. *Mali Çözüm Dergisi*, 63: 1-13.
- Atayeter, C. ve Erol, A. (2011). “Türkiye’de Uygulanmakta Olan İhracat Teşvikleri”. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi*, 1(1): 1-26.

- Avcıkurt, C. (2009). *Turizm Sosyolojisi: Turist-Yerel Halk Etkileşimi*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Aydoğuş, İ., Soybalı, H. H. ve Baytok, A. (2006). “Yunanistan ile Türkiye’de Uygulanan Turizm Yatırım Teşviklerinin Karşılaştırılması”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(1): 1-20.
- Aysan, M. (2007). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum”. *1. Balkan Ülkeleri Uluslararası Muhasebe ve Denetim Konferansı*. 8-9 Mart 2007, Edirne: 51-56.
- Aysan, M. (2008). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği”. *12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi*. 20-24 Temmuz 2008, İstanbul: 44-53.
- Bahar, O. (2007). “Küreselleşme Sürecinde Türkiye’de Turizm Sektörüne Sağlanan Teşvikler”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (9)1: 61-78.
- Bahar, O. ve Kozak, M. (2008). *Turizm Ekonomisi*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Barutçugil, İ. (1986). *Turizm Ekonomisi ve Turizmin Türk Ekonomisindeki Yeri*. Beta Yayınları, İstanbul.
- Birsel, M., Turhan, T. ve Nevres, M. (1976). "Turizm Hukuku Ders Notları". *İktisadî ve Ticari Bilimler Fakültesi*, Aydın.
- Bostancı, S. (2002). “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”. *Mali Çözüm Dergisi*, (59): 72-80.
- Boz, N. ve Hocoğlu, U. (2008). *Turizm Hukuku*. Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Boz, N. (2002). *Turizm Hukuku*. Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Can, H. ve Güner, S. (2000). *Turizm Hukuku*. Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Çelik, A. O. (2003). *Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği*. Ankara Üniversitesi Tartışma Metinleri, Ankara.
- Çımat, A. ve Bahar, O. (2003). “Turizm Sektörünün Türkiye Ekonomisi içindeki Yeri ve Önemi Üzerine Bir Değerlendirme”. *Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi*, (6): 1-18.
- Çırpan, E. (2010). *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından Karşılaştırılması*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çiloğlu, İ. (2000). “Teşvik Politikalarının Yönlendirme Gücü”. *Hazine Dergisi*. (13): 29-48
- Çimen, H. ve Kılıç, G. (2003). “Kış Turizminin Bölge Ekonomisine Katkısı”. *Türkiye'nin Alternatif Turizm Potansiyeli ve Güncel Sorunlar Konferansı*. Çankırı: 51-56.

- Deloitte. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Cep Kitapçığı 2007”.  
[http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/turkey-tr\\_audit\\_UFRScepkitapcigi\\_2007\\_260907.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/turkey-tr_audit_UFRScepkitapcigi_2007_260907.pdf). (erişim tarihi: 07.03.2016).
- Demirkollu, Ç. N. (2002). *Türkiye’de Konaklama İşletmelerinin Kuruluşunda Yasal Prosedürler ve Teşvik Mevzuatı*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Demiroğlu, O. C. ve İzgi, M. T. (2007). “Sürdürülebilirlik Kavramı Açısından Yerel Halkın Turizme Yaklaşımının Analizi: Taraklı, Göynük ve Mudurnu’da Bir Anket Çalışması”. *I. Karasu Ulusal Türkiye Turizmi Kongresi*. 7–8 Eylül 2007, Sakarya: 23-30.
- Devlet Planlama Teşkilatı. (2007). Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013) Özel İhtisas Komisyonu Raporu: Turizm. Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara.
- Dilber, İ. (2007). “Turizm Sektörünün Türkiye Ekonomisi Üzerindeki Etkisinin Girdi-Çıktı Tablosu Yardımıyla Değerlendirilmesi”. *Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 14(2): 206-220.
- Dinç, E. (2007). “Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS-12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”. *Erciyes Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (28): 26-34.
- Duran, M. (1998). “*Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Politikaları*”. T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Yayını, Ankara.
- Duran, M. (2003). “*Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları*”. T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Yayını, Ankara.
- Dürüs, İ. (2005). *Türkiye’de Vergi Teşvik Önlemleri, Mahiyeti ve Etkinliği*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Elit Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., “Seyahat Acentalarınca Verilen Hizmetlerde KDV Uygulaması”. <http://www.elitdenetim.com/dosyalar/207.pdf>. (erişim tarihi: 05.04.2016).
- Emekli, G. (2005). “Avrupa Birliği’nde Turizm Politikaları ve Türkiye’de Kültürel Turizm”. *Ege Coğrafya Dergisi*, (14): 99-107.
- Emekli, G., İbrahimov, A. ve Soykan, F. (2007). “Turizmde Küreselleşmeye Coğrafi Yaklaşımlar ve Türkiye”. *Ege Coğrafya Dergisi*, (15): 1-16.
- Ertürk, C. (2012). “Yeni Teşvik Sistemi Kapsamında Turizm Sektörü”, <http://www.koder.org.tr/PDF/uyePDFler/tr-yeni-tesvik-mevzuati-kapsaminda-turizm-sektoru.pdf>, (erişim tarihi: 10.04.2016).

- Gençoğlu, Ü. G., Özerhan, Y. ve Karabınar, S. (2013). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları, Sakarya.
- Goeldner, C. ve Ritchie J.R.B. (2009). *Tourism, Principles, Practices, Philosophies*. John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey.
- Gökdeniz, A., Kurgun, O. A., Yaylı, A., Selvi, M. S. ve Yıldırım, H. (2008). *Turizm Hukuku ve Mevzuatı*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Gökmen, S. ve Kartaloğlu, E. (2012). *Yeni Teşvik Sistemi*. İSMMM Yayıncılık, İstanbul.
- Güleç, E. (2012). “Yeni Teşvik Sisteminde Yer Alan Vergisel Teşvikler”. *Vergi Dünyası*, (372): 196.
- Gümüş, E. (2013). “Son Değişiklikler Çerçevesinde Yeni Teşvik Sistemi”. *Mali Çözüm Dergisi*, (115): 89-132.
- Gürel, A. B. (2015). *Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında TMS-18 Hasılat Standardı ve TMS-21 Kur Değişimlerinin Etkisi Standardının İncelenmesi: Etimaden İşletmeleri Genel Müdürlüğü Emet Bor İşletmesi Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi. Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Güven, A. (2007). “Türkiye’de İller Arası Gelir Eşitsizliğinde Teşvik Politikasının Rolü: Bir Ayırıştırma Analizi”. *Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi*, (14): 20-38.
- Harewood, S. (2008). “Coordinating The Tourism Supply Chain Using Bid Prices”. *Journal of Revenue and Pricing Management*, 7(3): 266 – 280.
- İşçen, Y. (1992). “Mağara Turizmi”. *Amfora Aylık Turizm, Tanıtım, Kültür, Çevre Dergisi*, 1(2): 25-36.
- Kandır, S. Y., Önal, Y. B. ve Karadeniz, E. (2007). *Turizm Yatırım Projelerinin Yönetimi, Değerlendirilmesi ve Finansmanı*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Karakurt, A. (2010). “Küresel Kriz Ortamında Yatırım Teşvikleri”. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 2(65): 143-164.
- Kayalı, N. ve Terim, B. (2012). “TMS 20 Standardına Göre Devlet Teşviklerinin ve Devlet Yardımlarından Sağlanan Desteklerin Muhasebe Açısından İncelenmesi”. *Dayanışma Dergisi*, (115): 34-43.
- Kılıç, C. (2000). *Turizm Sektöründe İstihdamın Niteliğini Etkileyen Faktörler ve Türkiye’de Beş Yıldızlı Otellerin Analizi*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kılıç, A. (2015). *Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Politikaları ve Çorum İlinde Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi. Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla.

- Kırbaş, S. (2000). *Vergi Hukuku*. Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kocamaz, H. (2010). *Uluslararası Muhasebe Standartlarının Maliyet Muhasebesi Uygulaması: Gaziantep Ytong Sanayi AŞ Ytong Gazbeton Üretimi*. Yüksek Lisans Tezi. Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.
- Kocatepe, H. (2007). *Devlet Yardımlarının Firmaların Rekabet Gücü Üzerine Etkisi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Koç, Y. (1972). "Tekdüzen Muhasebe Sistemi". *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 27(3): 971-990.
- Kozak, M., Kozak, M. A. ve Kozak, N. (2011). *Genel Turizm: İlkeler-Kavramlar*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Kozak, N. (2012). *Genel Turizm Bilgisi*. Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.
- Köfteoğlu, F. (2001). "2001 Yılında Yol Ayrımına Gelmiş Turizm Sektöründe Bir Yapısal Sorun Olarak, Dünden Bugüne Arz". *5. Bilkent Turizm Forumu*. 4-5 Aralık 2001, Ankara.
- Kula, F. (1999). "Sürdürülebilirlik Kavramının Ekonomik Kalkınma Modeline Dahil Edilebilirliği". *Kapadokya Toplantıları V: 2000'li Yıllara Girerken Turizm-Çevre İlişkilerine Yeniden Bakış*. 24 Mart 1999, Nevşehir: 66-80.
- Kuvan, Y. (2010). "Mass Tourism Development and Deforestation in Turkey". *Anatolia: An International Journal of Tourism and Hospitality Research*, 21(1): 155-168.
- Küçükkahraman, B. (2013). *TMS 20 Standardına Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi: Örnek Uygulamalar*. Yüksek Lisans Tezi. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Küçüksarı, G. (2011). *Turizmin Yerel Ekonomiye Etkisinin Konaklama İşletmeleri Özelinde Analizi: Manavgat Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.
- Kültür ve Turizm Bakanlığı Yatırım ve İşletmeler Genel Müdürlüğü. (2012). *Türkiye'de Turizm Sektörüne Sağlanan Teşvik ve Destekler*. Kültür ve Turizm Bakanlığı, Ankara.
- Kültür ve Turizm Bakanlığı. (2007). *Türkiye Turizm Stratejisi (2023)*. Kültür ve Turizm Bakanlığı, Ankara.
- Mackenzie, B., Coetsee, D., Njikizana, T., Chamboko, R., Colyvas, B., ve Hanekom, B. (2012). *Wiley IFRS 2013: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey.
- Olalı, H. (1984). *Turizm Dersleri*. İstikbal Matbaası, İzmir.



- Olalı, H. (1990). *Turizm Politikası ve Planlaması*, İşletme Fakültesi Yayını, İstanbul.
- Öğüt, A., Güleş, H.K. ve Çetinkaya, A.Ş. (2003). *Bilişim Teknolojileri Işığında Turizm İşletmelerinde Yönetim (Enformatik Bir Bakış)*. Nobel Yayınları, Ankara.
- Öner, E. (2002). “Niçin Vergi Teşvikleri?”. *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 3-4(16): 97-119.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2014). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özen, Ö. T. ve Kuru, Ş. (1998). *Turizm Yatırımları*. Özkan Ofset, İstanbul.
- Özgüç, N. (2003). *Turizm Coğrafyası: Özellikler ve Bölgeler*. Çantay Kitabevi, İstanbul.
- Öztaş, K. ve Karabulut T. (2006). *Turizm Ekonomisi Genel Turizm Bilgileri*. Nobel Yayınları, Ankara.
- Özulucan, A. (1995). *Turizm Sektöründe Özendirme Önlemleri, Bu Önlemlerin Etkinliği ve Muhasebeleştirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Sağlam, N., Şengel, S. ve Öztürk, B. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*. Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Sayar, Z. (2002). “Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma”. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (5): 73-82.
- Serdengeçti, T. (2000). *Türkiye’de Yatırım Teşvik Uygulamaları*. T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Ankara.
- Sermaye Piyasası Kurulu. (2003). *Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ XI(25)*. Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara.
- Sevilengül, O. (1995). *Genel Muhasebe*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Sezgin, O. M. (2001). *Genel Turizm ve Turizm Mevzuatı: Turistik Kavramlar-Ekonomi-Pazarlama*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Sümer, H. (1993). “Seyahat Acentalarında Kurumlar Vergisi Uygulaması”. *Mali Çözüm Dergisi*, (20): 47-50.
- Sürmen, Y. ve Dinç, E. (1996). “Türkiye’de Genel Muhasebenin Dünü, Bugünü ve Eleştirisi”. *Sermaye Piyasası Kurulu, Prof.Dr.İsmail TÜRK'e Armağan*, (54): 231-250.
- Şahin, D. (2007). *TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) ve SPK Muhasebe Standartlarının IFRS ile Karşılaştırılması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.

- T.C. Resmi Gazete, (14.11.2010), *2010/9 Sayılı Yurt Dışı Turizm Fuarlarına Katılımın ve Turizm Tanıtma ve Pazarlama Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Tebliğ*, Sayı 27759.
- T.C. Resmi Gazete. (11.08.1970). *1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu*, Sayı 13578.
- T.C. Resmi Gazete. (16.03.1982). *2634 Sayılı Turizmi Teşvik Kanunu*, Sayı 17635.
- T.C. Resmi Gazete. (16.07.2009). *2009/15199 sayılı "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında" Bakanlar Kurulu Kararı*, Sayı 27290.
- T.C. Resmi Gazete. (01.11.2005). *TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Hakkında Tebliğ*, Sayı 25983.
- T.C. Resmi Gazete. (05.12.2008). *27075 İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi Resim Harç istisnası Hakkında Tebliğ (İhracat: 2008/6)*, Sayı 27075.
- T.C. Resmi Gazete. (06.02.2004). *5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, Sayı 25365.
- T.C. Resmi Gazete. (06.10.2006). *2006/10921 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar*, Sayı 26311.
- T.C. Resmi Gazete. (11.01.1995). *94/6401 Sayılı İhracata Yönelik Devlet Yardımlarına İlişkin Karar*, Sayı 22168.
- T.C. Resmi Gazete. (12.02.2016). *2016/8508 Sayılı Ülkemize Turist Getiren (A) Grubu Seyahat Acentalarına Destek Sağlanması Hakkında Karar*, Sayı 29622.
- T.C. Resmi Gazete. (17.06.2003). *4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu*, Sayı 25141.
- T.C. Resmi Gazete. (19.06.2012). *2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar*, Sayı 28328.
- T.C. Resmi Gazete. (21.07.2006). *Kamu Taşınmazlarının Turizm Yatırımlarına Tahsisi Hakkında Yönetmelik*, Sayı 26235.
- T.C. Resmi Gazete. (22.05.1953). *Turizm Endüstrisini Teşvik Kanunu*, Sayı 8414.
- T.C. Resmi Gazete. (31.12.1999). *1999/13812 sayılı İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Karar*, Sayı 23923.
- Tarhan, C. (1996). *Tourism Economic*. Bilkent University School of Tourism and Hotel Management, Ankara.
- Tezcan, B. (2003). *Turizm Hukuku*. Yetkin Yayıncılık, Ankara.

- Tezcan, K., Önal, Y. B., Karadeniz, E. ve Kandır, S. Y. (2007). *Türk Turizm Sektörü ve Vergi Uygulamaları*. Nobel Kitabevi, Adana.
- Theobald, W. F. (1998). *Global Tourism*. Butterworth-Heinemann, Great Britain.
- Toker, B. (2007). “Türkiye’de Turizm Sektörü Teşviklerinin Değerlendirilmesi”. *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(2): 82-92.
- Tunç, A. ve Saç, F. (2008). *Genel Turizm Gelişimi Geleceği*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Türkiye İhracat Kredi Bankası A.Ş., “Turizm Kredisi Uygulama Esasları”. <http://eximbank.gov.tr/dosyalar/krediler/31-turizm/turizmue00-ue.pdf> (erişim tarihi: 12.03.2016).
- Türkiye Muhasebe Standartları 20 Nolu Tebliğ, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/11/20051101-6.htm>, (erişim tarihi: 12.03.2016)
- Türkiye Seyahat Acentaları Birliği. “Dünden Bugüne Seyahat Acentaları”. [http://www.tursab.org.tr/tr/seyahat-acentalari/dunden-bugune-seyahat-acentalari\\_501.html](http://www.tursab.org.tr/tr/seyahat-acentalari/dunden-bugune-seyahat-acentalari_501.html), (erişim tarihi: 29.02.2016).
- Uluslan, H. (2008). “Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması”. *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 22(2), 415-433.
- Uluslan, Y. (2009). *Alternatif Turizm Çeşitlerinin Turizm Potansiyeline Etkisi: Konya Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Ulutürk, Z. G. (1998). "Türkiye’de Turizm Teşviklerinin Analizi". *21. Yüzyılın Eşiğinde Türkiye Turizmi Sempozyumu Bildiri Kitabı*. 10-11 Ekim 1998, Ankara, s. 163-170.
- Usta, Ö. (1992). *Turizm*. Altın Kitaplar, İstanbul.
- Ünal, B. A. (2007). *Türkiye’nin Avrupa Birliği Turizm Politikasına Uyumu*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Üzümcü, A. ve Doğan, A. (2001). “Türkiye ve Sivas’ta Yatırım KOBİ Teşviklerinin Gelişimi”. *Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi*, 1(2): 299-318.
- Yalkın, Y. K., Demir, V. ve Demir, D. (2006). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”. *Mali Çözüm Dergisi*, 17. Dünya Muhasebeciler Kongresi Özel Sayısı, (76): 291-307.
- Yavuz, A. (2010). “Bir Maliye Politikası Aracı Olarak Yatırım Teşviklerinin Rekabet Koşulları Altında Özel Kesim Yatırımları ve İstihdam Üzerine Etkisi: Ekonometrik Bir Analiz”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(1): 83-101.

- Yazıcı, M. (2003). ‘‘Muhasebe Standardının Tanımı’’. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (18): 36-45.
- Yazıcı, M., Durmuş, A. H. ve Pamukçu, F. (1996). *Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı Uygulaması*, Yayılım Matbaası, İstanbul.
- Yıldız, F., Topal, Y. ve Küçükkahraman, B. (2012). ‘‘Sanayi İşletmelerine Verilen Teşviklerin TMS20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı Işığında İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi’’. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(1): 295-312.
- Yıldız, Z. (2011). ‘‘Turizm Sektörünün Gelişimi ve İstihdam Üzerindeki Etkisi’’. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 3(5): 54-71.
- Yılmaz, B. (2007). ‘‘Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulama Alanı’’. *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 13(7): 139-153.
- Youell, R. (1998). *Tourism an Introduction*, Longman, New York.
- Zengin, B. (2006). *Turizm Coğrafyası - Türkiye Genel ve Bölgeler Turizm Coğrafyası*, Değişim Yayınları, İstanbul.
- Zeytinoğlu, E. ve Gönen S. (2015). ‘‘Devlet Teşvik ve Yardımlarının TMS-20 Kapsamında Muhasebeleştirilmesine Yönelik Değerlendirmeler’’. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (45): 175-189.

**ÖZGEÇMİŞ**

**Adı ve SOYADI** : Gülçin KARATAŞ

**Eğitim Durumu**

**Mezun Olduğu Lise** : Bandırma Şehit Mehmet Gönenç Lisesi, 2005

**Lisans Diploması** : Akdeniz Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,  
İşletme Bölümü, Antalya, 2011

**Yüksek Lisans Diploması** : Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm  
İşletmeciliği ve Otelcilik Ana Bilim Dalı, Antalya, 2016

**Tez Konusu** : Turizm İşletmelerinde Devlet Teşviklerinin TMS-20  
Standardı ve Yasal Düzenlemeler Açısından İncelenmesi

**Yabancı Dil** : İngilizce

**İş Denevimi**

**Çalıştığı Kurumlar** : Araştırma Görevlisi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler  
Enstitüsü Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Ana Bilim Dalı,  
2014-Devam Ediyor

**E-Posta** : gulginkaratas@akdeniz.edu.tr