



JOURNAL OF SOCIAL AND HUMANITIES SCIENCES RESEARCH



2017

Vol:4 / Issue:15

pp.2016-2025

Economics and Administration, Tourism and Tourism Management, History, Culture, Religion, Psychology, Sociology, Fine Arts, Engineering, Architecture, Language, Literature, Educational Sciences, Pedagogy & Other Disciplines

Article Arrival Date (Makale Geliş Tarihi) 25/11/2017

The Published Rel. Date (Makale Yayın Kabul Tarihi) 26/12/2017

The Published Date (Yayınlanma Tarihi 27.12.2017)

TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNİ YÖNETEN TEKNOKENT ANONİM ŞİRKETLERİN FAALİYET GELİRLERİNİN VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ALINAN HİBELERİN TMS 20'YE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

EVALUATION OF INCOME OF ACTIVITIES REGARDING TAX LIABILITIES OF
TECHNOLOGY DEVELOPMENT REGION MANAGING TECHNOCITY JOINT STOCK
COMPANIES AND ACCOUNTING RECEIVING GRANTS ACCORDING TO TMS 20.

Öğr.Gör. Mesut BİLGİNER

Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü,
Kahramanmaraş/Türkiye

Alican AFŞAR

DR Öğrencisi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD,
Kahramanmaraş/Türkiye

Zahide AKDOĞAN

YL Öğrencisi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD,
Kahramanmaraş/Türkiye

ÖZ

Yeni ekonomi kavramının sürekli değiştiği günümüz iş dünyasında, teknolojik ilerlemeler sayesinde mekandan ve zamandan bağımsız örgütler oluşmuş ve ülkeler arası rekabet giderek artmıştır. Uzun dönemli rekabette sürdürülebilirliği sağlayabilmek temel ve destek faaliyetler ile örgütlerin katma değeri yüksek ürünler meydana getirebilmesine bağlıdır. Ülkemizde bu görevin önemli kısmını Teknokentler yerine getirmeye çalışmaktadır. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na tabi olan Teknokentler üniversite-sanayi-kamu işbirliğini sağlamakta olan kilit yerlerdir. Ülke ekonomilerinin ve büyük endüstrilerin uzun dönemde sürdürülebilir olabilmesinin bir koşulu haline gelmiş olan teknolojik yatırımlar istenilen ekonomik kalkınma potansiyelinin oluşturulması adına zorunluluk haline gelmiştir. Örgüt hedefleri ve ülkelerin kalkınma hedeflerinin uyumlu bir yapıda ilerletilmesi ekonomik amaçlardan sapılmasını da engelleyebilecek niteliktedir. Bu gibi önemli getirileri nedeniyle Teknokentler ile ilgili varlıkların muhasebeleştirilmesi oldukça önemli görülmektedir. Çalışmamızda Teknokentlerin kuruluşu, ilgili destek ve muafiyetler, kurulan Anonim şirketlerinin faaliyet gelirlerinin mevzuat açısından değerlendirilmesi ve hibelerin TMS 20 ye göre muhasebeleştirilmesi konularına yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Teknoloji Geliştirme Bölgesi, TMS 20, Teknopark

ABSTRACT

In today's business world, where the concept of the new economy is constantly changing, thanks to technological advances, organizations that is independent from time and place have formed and the competition between countries has increased steadily. Providing sustainability in long-term competition depends on basic and support activities and the ability of organizations to bring high added value products. Technocitys is trying to fulfill the important part of this task in our country. Technocities, which is subject to the Law on Technology Development Zones, is a key place to provide university-industry-public cooperation. Technological investments, which have become a condition for long-term sustainability of national economies and large industries, have become a necessity for the creation of the desired economic development potential. Harmonizing organizational objectives and countries' development objectives has qualifications for preventing deflections from economical objectives. Because of such important assets, it is very important to account Technocities related assets. In our work, the establishment of Technocities, the related support and exemptions, the evaluation of the operating income of the incorporated joint stock companies in terms of legislation and the accounting of grants according to TMS 20.

Key Words: Technology Development Zone, TMS20, Teknopark

1. GİRİŞ

İnsanlık tarihi boyunca, bilim ve teknolojinin gelişmesini tetikleyen temel dinamik insanoğlunun, gelişime ve yeniliğe duyduğu merakıdır. Günümüzde, söz konusu merakın doğru sonuç verebilmesi için bilim adamlarıyla sanayicilerin formal ve sistematik bir biçimde ve işbirliği hâlinde çalışması gerekmektedir. Bu sebeple, dünyada olduğu gibi ülkemizde de Teknokentler kurulmaktadır.

Gelişmiş ülkelerin bugünkü muazzam ekonomik yapılarına üniversite-sanayi-kamu arasındaki AR-GE faaliyetlerini ve inovasyon işbirliklerini destekleyerek ulaştıkları düşünüldüğünde, teknoloji geliştirmeye yönelik bu yapıların gelişmekte olan ülkelerde önemli güç kazandıran kaynaklar olarak düşünülmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada, Teknokentlerle ilgili mevzuat, verilen destekler, vergi muafiyet ve istisnaları ile hibelerin muhasebeleştirilmesi ele alınmaktadır.

2. TEKNOKENT KAVRAMI VE KURULUŞU

Kuruldukları ülkelerin bilim ve teknoloji politikası, üniversitelerin imkânları, coğrafi yapısı ve teknolojik gelişmişlik düzeyine göre farklı uygulama biçimleri gösteren bu kurumlar Teknokent, Teknopark, Bilim Parkı ve Teknoloji Geliştirme Merkezi, Araştırma Parkı, Mükemmeliyet Merkezi gibi farklı isimlerle tanımlanabilmektedir (Fettahlıoğlu vd. 2015:281).

Teknokentler ilk olarak 1950'li yıllarda Amerika Birleşik Devletleri'nde Stanford Üniversitesi'nin öncülüğünde Silikon Vadisi'nin kurulmasıyla ortaya çıkmıştır. Daha sonra diğer ülkelerde de Teknokentlerin kurulması ile üniversitelerde gerçekleştirilen bilimsel çalışmalarla sanayinin deneyimini birleştirerek ticari birer varlık haline gelmesini sağlayan önemli bir eko-sistem oluşturulmaya başlanmıştır (Bilginer vd. 2017:57). Bu yapılar, Ar-Ge ve inovasyon temelli firmaları bünyesinde barındırmakta ve yönetmektedir. Bu hizmetin karşılığı olarak yönetici ve işletici bir şirkete mevzuatında öngörülen bir takım destek mekanizmalarıyla vergi dışı avantajlar ile vergi muafiyet ve istisnaları tanınmaktadır (DDK, 2009:30).

Günlük kullanımda "Teknopark" ya da "Teknokent" kavramları tercih edilirken yasal ve resmî olarak adı "Teknoloji Geliştirme Bölgesi" dir. Ülkemizde üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği sağlanarak, ülke sanayinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması amaçlanmaktadır. Bütün bu çalışmaların sonucunda 06.07.2001 tarih ve 24454 sayılı RG'de yayınlanan 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile ülkemizdeki Teknokentlerin yasal altyapısı hazırlanmıştır. Böylece önce bir coğrafi alan Bakanlar Kurulu Kararı ile TGB ilân edilmekte; 1 yıl içinde de o bölgeyi yönetmek ve işletmek maksadıyla Anonim Şirket statüsünde Teknokent kurulmaktadır (Bilginer, 2016:6).

2. TEKNOKENTLERE SAĞLANAN DESTEKLER İLE VERGİ MUAFİYETİ VE İSTİSNALARI

Ülkemizde, bir yandan Teknoloji Geliştirme Bölgesi'nin kurulması ve bölgenin işletilmesinden ve yönetilmesinden sorumlu Teknokent A.Ş. desteklenirken diğer yandan bu yapı altında faaliyet gösteren firmalar desteklenmektedir. Böylece Teknokentlerde, girişimcilere ülke ekonomisine katkıda bulunacak Ar-Ge projelerin yürütülmesi ve yenilikçi aksiyonlarda bulunabilmeleri için üniversitelerin araştırma imkânlarından, akademik danışmanlık hizmetlerinden ve uygun sosyal ortamlarından yararlanma kolaylığı sağlanabilmektedir.

Sağlanan destekler sonucunda girişimciler, maliyet ve riskten kaçınma şansını yakalayabilmekte ve böylece potansiyellerini direkt olarak projelerini yatırıma dönüştürmek için kullanabilmektedir (DDK, 2009:34).

2.1. Yönetici Şirkete Sağlanan Muafiyet ve İstisnalar

Yönetici şirkete sağlanan teşvikler, vergi dışı destekler ve vergisel destekler olmak üzere iki bölümde ele alınacaktır.

2.1.1. Yönetici Şirkete Tanınan Vergi Muafiyet ve İstisnaları

Vergi hukukuna göre istisna, kurum kazancına uygulanan objektif karakterli bir indirimdir. Diğer bir deyişle, belli şartların oluşması halinde bir kısım kazançların veya kazançların bir kısmının vergi dışı bırakılmasıdır. Muafiyet ise belirli kazançların belirli şartlar altında tamamen vergi dışı bırakılmasıdır (Bilginer, 2016:60).

2.1.1.1. Yönetici Şirkete Tanınan Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası

4691 sayılı TGB Kanununun 8/2. maddesi gereği yönetici şirket, bu kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.

02.03.2011/6170 sayılı TGB Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 2. Maddesiyle de "Yönetici şirketlerin bu kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır." hükmü ile kazanç istisnasının süresi uzatılmıştır. Yönetici şirketlerin istisna edilen kazançları; 4961 sayılı Kanun kapsamında bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan kazançlardır. 6170 sayılı Kanunla gerçekleştirilen bu değişiklikle bir yandan istisnanın süresi uzatılırken diğer yandan kapsamı daraltılmıştır. Nitekim 4691 sayılı TGB Kanununun 8. maddesinin 2. Fıkrasında "...bu kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır" denilirken 6170 sayılı Kanun'la sadece damga vergisi ve harçlara muafiyet getirilmiştir (Bilginer, 2016:60).

Bunun yanı sıra, 10.08.2016 tarih ve 29797 sayılı RG'de yayınlanan TGB Uygulama Yönetmeliğinin 35/a maddesi gereği, Yönetici şirketlerin, 4691 sayılı Kanunun uygulanması ile ilgili her türlü faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden müstesnadır. Yönetici şirket, bu istisnaların uygulanabilmesi için bağlı bulunduğu vergi dairesine başvuruda bulunur. Yönetici şirket, ayrıca, Kanunun uygulanması ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar yönünden damga vergisinden, yapılan işlemler bakımından harçlardan ve Bölge alanı içerisinde sahip olduğu taşınmazlar dolayısıyla emlak vergisinden muaftır. Bu düzenlemeyle istisnanın kapsamı konusundaki tereddütlere son verilmiştir (Bilginer, 2016:61).

2.1.1.2. İstisna Tutarının Tespiti

4691 sayılı Kanuna eklenen geçici 2. maddede yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler nedeniyle yüklenen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı istisna olacaktır.

İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir. Kazancı istisna kapsamında olan faaliyetlere ait giderlerin diğer faaliyet ve gelirlerle ilişkilendirilmesi, beyan edilecek matrahın hatalı tespitine yol açacaktır.

Yönetici şirketlerin Kanun uygulaması kapsamındaki faaliyetleri dışında ancak, normal ticari işlemleri kapsamında elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları, iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmez.

Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde bu zararların diğer kazançlardan indirilmesi mümkün değildir. Yönetici şirketlerin istisna kapsamına giren kazançlarını dağıtmaları halinde, Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesi gereğince gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekir.

Yönetici şirketler ile bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin istisna kapsamındaki kazançları, kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisnalar" bölümünde yer alan "Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar" satırında gösterilir. İstisnaya tabi faaliyetin zararlar sonuçlanması halinde, zarar tutarı "kanunen kabul edilmeyen giderler" satırında gösterilir.

İstisna uygulamasına ilişkin olarak yıllık vergilendirme dönemi baz alınarak yapılan açıklamalar, mükelleflerin geçici vergi dönemleri itibarıyla hesaplayacakları kazancın tespiti açısından da geçerlidir.

2.1.1.3. Muhasebe İşlemleri

İstisnadan yararlanacak kazancın tespiti açısından, yönetici şirketin istisna kapsamına giren faaliyetlerine ilişkin kazançlar ile istisna kapsamında değerlendirilmeyecek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının ayırımını yapabilecek şekilde kayıtlarını tutmaları gerekmektedir. Dolayısıyla, istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen gelirlerden, bu faaliyetler nedeniyle gerçekleşen giderler ve katlanılan maliyet kalemlerinin düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı vergiden istisna olacaktır. Bu sebeple, vergiden istisna edilen kazanç ve kurumlar vergisi matrahı tespit edilirken istisna kapsamına giren ve girmeyen gelir, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Yönetici şirketlerin ana faaliyet geliri, girişimci firmalara ve destek firmalarına ofis kiralamalarından elde edilen gelirlerdir. Teknokent A.Ş.'ler kurumlar vergisi mükellefi olmaları dolayısıyla, yapılacak kiracıların yapacağı kira ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Bu durumda Teknokent A.Ş.'ler, kiracısı konumundaki girişimci firmalara aylık kira bedeli + %18 KDV tutarında fatura düzenleyecektir. Söz konusu kira gelirleri Teknokent A.Ş. açısından ana faaliyet geliri sayıldığı için 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI'na alacak yazılarak muhasebeleştirilecektir (Bilginer, 2016:63).

2.1.1.4. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımı

İstisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, müşterek genel giderlerin bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekir.

Mükelleflerin istisna kapsamına girmeyen faaliyetlerinde müştereken kullandığı tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullandıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir.

2.1.1.5. Yönetici Şirkete Tanınan Diğer Muafiyet ve İstisnalar

4691 sayılı TGB Kanununun 8. maddesinin 2. Fıkrasında "...bu kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muafıtır" denilirken 6170 sayılı Kanun'la sadece damga vergisi ve harçlara muafiyet getirilmiştir. Bu yüzden gerek Teknokent yönetici A.Ş., gerekse Teknokentlerde yer alan firmalar tereddütlerini ortadan kaldırmak için bağlı buldukları vergi dairesine başvurarak görüş istemektedir.

Nitekim İstanbul Mükellef Hizmetleri Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 27.09.2011/B.07.1.GİB.4.34.18.01-002.01-1640 sayılı Özelgesine göre TGB olarak ilan edilmiş alan içerisinde bulunan taşınmazın, yönetici şirket tarafından AR-GE faaliyetlerinde kullanılmak üzere resmi daireye kiralanmasına ilişkin düzenlenen kira sözleşmesi damga vergisine tabi değildir.

Bunun yanı sıra Mersin Vergi ve Anlaşmalar Uygulama Müdürlüğü'nün 16.07.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.33.15.01-2009-705-46-15 sayılı Özelgesine göre yönetici şirketin, TGB Kanununun uygulanması ile ilgili işlemlerinde kayıt ve suret harcından, imarla ilgili harçlardan ve bina inşaat harcından muaf tutulması gerekmektedir. Buna karşılık yol harcamalarına katılma payı ile fenni mesul ücreti ve imar durum ücreti gibi 2464 sayılı Kanunda harç ve katılma payı konusu yapılmayan ve ilgililerin isteği üzerine ifa edilen hizmetler karşılığında alınan ücretlerden muaf tutulmaması gerekmektedir.

Ayrıca, 4691 sayılı TGB Kanununa göre kurulan yönetici şirket A.Ş.'nin, esas sözleşme değişikliği ve genel kurul kararlarının ticaret siciline tescili işleminin harçtan muaf tutulması gerekmektedir (Bilginer, 2016:24). Nitekim Gaziantep Vergi ve Anlaşmalar Uygulama Müdürlüğü'nün 20.09.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.27.15.01-10-515-30-10 sayılı Özelgesine göre "4691 sayılı TGB Kanununa göre kurulan yönetici şirketin, esas sözleşme değişikliği ve genel kurul kararlarının ticaret siciline tescili işleminin harçtan muaf tutulması gerekmektedir.

2.2. Yönetici Şirkete Sağlanan Hibeler ve Muhasebeleştirilmesi

Yönetici şirkete sağlanan en önemli vergi dışı destek, arazi temini ve altyapı-idare binalarının inşasına ilişkin giderleri kapsamaktadır. TGB Kanunu'nun 8/1. maddesine göre, "TGB kurulması için gerekli alt yapı, idare binası ve kuluçka merkezi inşası ile Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerini desteklemeye yönelik yönetici şirketçe yürütülen veya yürütülecek kuluçka programları, TTO hizmetleri ve teknoloji işbirliği programları ile ilgili giderler ilişkin harcamalar yönetici şirket tarafından karşılanmalıdır. Ancak, bu harcamaların yönetici şirket tarafından karşılanamayan kısmı, yardım amacıyla Bakanlık bütçesine konulan ödenekle sınırlı olmak üzere karşılanabilir. Aynı yıl içinde birden fazla TGB kurulması durumunda ise Teknoloji Geliştirme Bölgelerine verilecek miktar, Bakanlık tarafından belirlenecek paylaşım esasları çerçevesinde sonuçlandırılacaktır. Kurulacak bölge sayısına göre, Bakanlıkça ayrılmış ödenek, belirlenmiş esaslar çerçevesinde bu bölgelere pay verilecektir."

2.2.1. TMS 20'ye Göre Hibelerin Muhasebeleştirilmesi

1 Kasım 2005'de Resmi Gazete'de yayınlanan TMS 20'ye göre Devlet teşvikleri, işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamaz. Bazı hallerde devlet teşvikleri; destek, sübvansiyon veya prim olarak da adlandırılır.

2.2.1.1. Varlıklara ve Gelirlere İlişkin Teşvikler ve Sunumu

TMS 20'ye göre Devlet teşvikleri, varlıklara ve gelirlere ait teşvikler olmak üzere ikiye ayrılır:

1. Varlıklara ilişkin teşvikler, teşviğe hak kazanan işletme tarafından duran varlık satın almanın, inşa etmenin veya edinmenin ilk koşul olduğu devlet teşvikleridir. Bu tür devlet teşviklerine duran varlığın türünü, yerini, edinme veya elde tutma dönemlerini sınırlayan tali koşullar da eklenebilir.
2. Gelire ilişkin teşvikler ise varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan devlet teşvikleridir.

TMS 20'de yer alan bir diğer tanım, gerçeğe uygun değerdir. 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.

2.2.1.1.1. Varlıklara İlişkin Teşviklerin Sunumu

TMS 20'nin 24-27 maddelerine göre, gerçeğe uygun değeri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dâhil olmak üzere, varlıklara ilişkin teşvikler bilançoda ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek gösterilir.

Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin (veya teşviklerin varlıklarla ilgili uygun bölümlerinin) finansal tablolarda sunumunda iki alternatif yöntem kabul edilir:

Birinci yönteme göre teşvik, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik ve oransal bir biçimde gelir tablosuna yansıtılmak üzere ertelenmiş gelir olarak gösterilir.

Diğer yöntemde ise teşvik, varlığın defter değerinin tespiti sırasında indirilir. Amortisman tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla teşvik, gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olur.

2.2.1.1.2. Gelire İlişkin Teşviklerin Sunumu

TMS 20'nin 29-31 maddelerine göre, gelire ilişkin teşvikler bazı durumlarda gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya "Diğer Gelirler" genel başlığı altında, alternatif olarak da ilgili giderlerden düşülerek gösterilir.

İlk yöntemi destekleyenler gelir ve gider kalemlerinin netleştirilmesinin uygun olmadığını ve teşviğin giderden ayrıştırılmasının teşviklerle ilişkisi olmayan diğer giderlerle karşılaştırma yapılmasını kolaylaştırdığını savunmaktadır. İkinci yöntemde ise, teşviğin olmaması durumunda işletme tarafından ilgili giderlerin yapılmayabileceği, dolayısıyla da giderler ile teşvikten doğan gelirin netleştirilmemesinin uygun bir sunum olmayacağı ileri sürülmektedir.

Her iki yöntem de gelirlere ilişkin teşviklerin sunumu açısından kabul edilebilir yöntemlerdir. Finansal tabloların tam anlaşılması amacıyla teşviğe ilişkin açıklamalar gereklidir. Teşviğin, ayrıca gösterilmesi gereken herhangi bir gelir veya gider kalemi üzerindeki etkisinin kamuya açıklanması genellikle uygundur.

2.2.1.2. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yaklaşımlar

TMS 20'ye göre Devlet teşviklerinin muhasebeleştirme yöntemine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır:

- Sermaye yaklaşımı
- Gelir yaklaşımı

2.2.1.2.1. Sermaye Yaklaşımı

TMS 20'nin 14 maddesine göre Sermaye yaklaşımı, teşviğin doğrudan öz kaynak olarak kaydedilmesini esas alan anlayıştır. Bu yaklaşımın dayandığı gerekçeler şunlardır:

a) Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla gelir tablosunda gösterilmek yerine, bilanço ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden dolayı söz konusu teşvikler doğrudan özkaynak olarak kaydedilmelidir.

b) Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviği temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine gelir tablosunda yer verilmemelidir.

2.2.1.2.2. Gelir Yaklaşımı

TMS 20'nin 15 maddesine göre Gelir yaklaşımı, teşviğin bir veya daha fazla dönemde gelir kaydedilmesini esas alan anlayıştır.

Gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeler ise şunlardır:

- Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan öz kaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde gelir olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır.
- Devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle teşvikleri kazanır. Bu nedenle bu teşvikler gelir kaydedilmeli ve teşviklerle karşılanması amaçlanan ilgili giderlerle eşleştirilmelidir.
- Gelir vergisi ve diğer vergilerin gelir tablosunda gelirden düşülüyor olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de gelir tablosu ile ilişkilendirilmelidir.

Gelir yaklaşımında, devlet teşviklerinin ilgili maliyetlerle ilişkilendirilmek üzere, ilgili dönemler boyunca sistematik ve oransal bir biçimde gelir tablosuna alınması esastır. Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda gelir olarak finansal tablolara yansıtılması tahakkuk esasına (bakınız TMS 1 Finansal Tabloların Sunumu) uygun değildir ve ancak, tahsil edildiği dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin bir esasın bulunmaması durumunda bu uygulama kabul edilebilir.

Çoğunlukla, bir işletmenin bir devlet teşviği ile ilgili maliyet ve harcamaları finansal tablolarına yansıttığı dönemler kolayca belirlenebilir ve böylece belirli harcamalardaki devlet teşvikleri ilgili harcamanın finansal tablolara yansıtıldığı dönemde gelir olarak muhasebeleştirilir. Benzer şekilde, amortisman tabi varlıklara ilişkin teşvikler, genellikle bunların amortismanları oranlarında ilgili dönemler boyunca gelir olarak finansal tablolara yansıtılır.

2.2.1.2.3. Devlet Teşviklerinin Finansal Tablolara Aktarılması

Bir işletmenin devlet yardımı alması finansal tabloların hazırlanmasında iki nedenden ötürü önemli olabilir:

- ✓ İlk olarak, eğer bir kaynak transferi gerçekleştiyse, transferin muhasebeleştirilmesi için uygun bir yöntem bulunmalıdır.
- ✓ İkinci olarak, raporlama döneminde işletmenin söz konusu yardımlardan ne kadar fayda sağladığının belirtilmesi beklenir. Bu durum, işletmenin finansal tablolarının önceki dönemlerle ve diğer işletmelerle karşılaştırılmasını kolaylaştırır.

Gerçeğe uygun değerleri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dâhil olmak üzere tüm devlet teşvikleri, aşağıdaki koşulların gerçekleşeceğine dair makul bir güvence oluşmadan finansal tablolara yansıtılmaz:

- Elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmesi,
- Teşviğin işletme tarafından elde edilmesi.

Devlet teşviğinin elde edilme şekli, teşviğin muhasebeleştirilme yöntemini etkilemez. Buna göre, devlet teşvikleri nakden veya devlete olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde elde edilmiş olsa dahi aynı şekilde muhasebeleştirilir.

Devlet teşvikleri finansal tablolara yansıtıldıktan sonra, bunlara ilişkin koşullu borç ve koşullu varlıklar, karşılıklar, "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardı uyarınca muhasebeleştirilir.

Devlet teşvikleri, bu teşviklerle karşılanması amaçlanan giderlerle eşleştirilmek üzere giderlerin yapıldığı ilgili dönemler boyunca sistematik şekilde gelir olarak finansal tablolara yansıtılır. Devlet teşvikleri, doğrudan öz kaynaklar ile ilişkilendirilmez.

2.2.2. Hibelerin Muhasebeleştirilmesinde Yaşanan Tartışmalar

Teknokentler, ARGE yapan firmalar ve bazı özellikli yatırımlar ülkemiz içindeki ve yurt dışındaki çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından hibelerle desteklenmektedir.

Hibe desteklerinin muhasebeleştirilmesi konusundaki ilk düzenleme, 1987 yılında yayımlanan 176 sayılı VUK Genel Tebliği'nde yer almaktadır. Söz konusu dönemde, Teşvik belgeli sabit yatırımlara, T.C. Merkez Bankası tarafından Kaynak Kullanımını Destekleme Fonundan % 40 oranında destekleme primi ödenmekteydi. Adı geçen Tebliğe göre, mükelleflere ödenen destekleme primlerinin, tahakkuk ettikleri yılda hasılat olarak kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmekteydi. Bu durumda 602 DİĞER GELİRLER Hesabı alacaklı şeklinde kayıt yapılırdı. Ancak daha sonra, destekleme primlerinin tahakkuk ettirildikleri tarihte gerçekleştirilmiş olan sabit yatırımların maliyet bedelinden indirilebilmesi ve geriye kalan net tutar üzerinden amortisman ayrılması

ve yatırım indirimi hesaplanması uygulamasına izin verilmiştir (www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/cevdet/0295/, 10.10.2017).

5746 sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3/1.maddesinde aşağıdaki hükümler yer almaktadır: "Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılmaktadır. Bunun yanı sıra 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılmaktadır."

Aynı Kanununun 7. maddesinde ise; "alınan destekler, özel bir fon hesabında tutulur. Bu fon, 193 sayılı Kanun ve 5520 sayılı Kanuna göre vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz." hükmü yer almaktadır.

Diğer yandan, 31.07.2008 tarih ve 26953 sayılı resmi gazete'de yayımlanan "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'nin "Nakdi Desteklerin İzlenmesi" başlıklı 24. maddesinde;

"(1) Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların, kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları hibe destekler, desteğin tabi olduğu mevzuat hükümlerine uygun olarak özel bir hesapta izlenir.

(2) Bu hesapta yer alan tutarlar, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmaz. Bu şekilde sağlanan karşılıksız fonlardan yapılan harcamalar yapıldığı yere göre doğrudan gider ya da amortismanı tâbi iktisadi kıymet olarak muhasebeleştirilir.

(3) Bu hesabın elde edildiği hesap dönemini izleyen 5 yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi hâlinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi zıya cezası ve gecikme faiziyle birlikte işletmeden tahsil edilir.

(4) Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların, kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları geri dönüşlü destekler bu kapsamda değerlendirilmez." hükümlerine yer verilmiştir.

Söz konusu düzenlemelere istinaden T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün 13.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.26.15.01-KVK-49-2-7-40 sayılı Özelgesi'nde "1501 Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme Programı" kapsamında TÜBİTAK'dan hibe desteği alan ve bu desteğin defterlere intikalini soran mükellefe aşağıdaki cevap verilmiştir:

"TÜBİTAK tarafından hibe olarak verilecek destek tutarlarının, verildiği tarihte özel bir fon hesabına alınması gerekmekte olup bu hesapta yer alan tutarların kurum kazancına dâhil edilmemesi ve bu tutardan yapılan Ar-Ge harcamalarının da Ar-Ge indirimine konu edilmemesi gerekmektedir.

TÜBİTAK tarafından hibe olarak verilecek destek tutarlarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyanname verme süresi geçmeden belirlenmesi halinde, hibe tutarını aşan Ar-Ge harcamalarının Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Hibe olarak verilecek destek tutarlarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyanname verme süresi geçtikten sonra belirlenmesi halinde ise hibe tutarını aşan Ar-Ge harcamalarının ilgili dönemde Ar-Ge indirimine konu edilmemiş olması şartıyla, düzeltme beyannamesi verilerek Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün olabilecektir.

Ar-Ge indirimine konu edilecek harcamaların Ar-Ge harcaması olması ve desteklenen Ar-Ge projesiyle ilgili olması gerektiği ise tabiidir."

Ayrıca, T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Adana Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün 28.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.17.02-VUK.175-14 sayılı Özelgesi'nde "Kalkınma Ajansı'ndan aldığı hibenin defterlere intikalini" soran mükellefe aşağıdaki cevap verilmiştir: "5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 1 Nolu Tebliğinin 10.2.9.2.4 numaralı bölümünde, bu mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarları,

ticari kazancın bir unsuru olarak kazanca dâhil edilecektir hükmüne yer verilmiştir. Bu sebeple Kalkınma Ajansı tarafından karşılıksız olarak verilen hibelerin 602 Diğer Gelirler hesabında izlenmesi gerekmektedir.”

Nitekim TÜRMOB’un görüş talebine karşılık, Maliye Bakanlığı’nın verdiği 07.02.2008 tarih ve B.07.01.GIB.0.07.31/3185-186 sayılı görüş yazısında Avrupa Birliği fonlarından hibe alan KOBİ’lerin Gelir Yaklaşımına uygun olarak muhasebeleştirme işlemlerini yapmalarının uygun olacağı belirtilmiştir. (www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/dedeadnan/, 10.10.2017).

Çalışmamıza konu olan TMS 20’deki Sermaye yaklaşımına göre, alınan hibenin doğrudan öz kaynak olarak muhasebeleştirilmesi durumunda hibeler bilançoda yer alacak, buna karşılık Gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi halinde gelir tablosuna intikal edecektir.

Ancak, görüldüğü üzere Maliye Bakanlığı’nın ısrarlı görüşü esas alındığında tamamlanan yatırımlar 253 MAKİNE TESİSİ VE CİHAZLAR hesabına borç kaydedilerek aktifleştirilmeli ve alınan hibeler 602 DİĞER GELİRLER hesabına alacak kaydedilmelidir.

253 MAKİNE TESİSİ VE CİHAZLAR	1.000.000,-	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		1.000.000,-
Tamamlanan yatırımların aktifleştirilmesi		

181 GELİR TAHAKKUKLARI	500.000,-	
602 DİĞER GELİRLER		500.000,-
Alınan hibenin gelir kaydı		

Söz konusu hibe, banka hesabına geldiğinde ise 102 BANKALAR hesabı borçlu, 181 nolu hesap alacaklı kaydı yapılır. Bu durumda yıllık amortisman tutarı, aktifleştirilen tutar üzerinden yâni 1 milyon TL üzerinden hesaplanır.

Buna karşılık bazı yatırımcılar, hibelerin amacının yatırımcının maliyetini azaltmak olduğunu öne sürerek sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirmektedir:

253 MAKİNE TESİSİ VE CİHAZLAR	1.000.000,-	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		1.000.000,-
Tamamlanan yatırımların aktifleştirilmesi		

181 GELİR TAHAKKUKLARI	500.000,-	
253 MAKİNE TESİSİ VE CİHAZLAR		500.000,-
Alınan hibenin gelir kaydı		

Bu durumda dönem sonlarında duran varlığın net değeri üzerinden amortisman hesaplanarak gider kaydedilecektir:

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	100.000,-	
257 B. AMORTİSMANLAR		100.000,-
Amortismanını gider kaydı		

3. SONUÇ

Günümüzde gelişmiş ülkelerin üniversite-sanayi-kamu işbirliğini destekleyerek AR-GE ve inovasyon çalışmalarını gerçekleştirdikleri ve böylece bilgi ekonomisi ve bilişim çağı evresine geçtikleri görülmektedir. Söz konusu ülkelerdeki üniversiteler, Ar-Ge ve inovasyon ekosistemini oluşturan temel ve uygulamalı bilginin oluşturulmasında ve ülkenin ihtiyaç duyduğu yüksek teknolojilerin geliştirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Nitekim sosyo-ekonomik kalkınma ve teknoloji üretimi bakımından Teknoloji Geliştirme Bölgeleri’nin önemi giderek arttığı için katma değeri yüksek ürünlerin üretilebilmesi için gerekli olan bu

kuruluşların teknoloji yönetim becerilerinin araştırılması, geliştirilmesi ve desteklenmesi gerekmektedir (Eren, 2016:13-67-69; Bilginer, 2016:89).

Bu bağlamda, 06.07.2001/24454 sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanarak yürürlüğe giren 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na istinaden 2001 yılından 28 Kasım 2017 tarihine kadar geçen sürede, 69 adet Teknoloji Geliştirme Bölgesi kurulmuş ve bunlardan 55 adedi TGB'ni işletmek için Yönetici A.Ş. kurarak faaliyete geçmiştir.

Söz konusu Teknokent (Teknopark) A.Ş. lerin faaliyet gelirleri gelir ve kurumlar vergisi istisnasından yararlandırılmakta, buna karşılık yönetici şirket için KDV istisnası tanımlanmadığından, TGB'yi işleten yönetici şirketler genel kurallar çerçevesinde KDV mükellefi olmaktadır (Bilginer vd., 2017:59).

TGB Kanunu'nun 8/1. maddesine göre, "TGB kurulması için gerekli alt yapı, idare binası ve kuluçka merkezi inşası ile Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerini desteklemeye yönelik yönetici şirketçe yürütülen veya yürütülecek kuluçka programları, TTO hizmetleri ve teknoloji işbirliği programları ile ilgili giderler ilişkin harcamalar yönetici şirket tarafından karşılanmalıdır. Ancak, bu harcamaların yönetici şirket tarafından karşılanamayan kısmı, yardım amacıyla Bakanlık bütçesine konulan ödenekle sınırlı olmak üzere karşılanabilir" (TGBK, 8/1. Md). Bu hükme istinaden Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Teknokentlere verilen hibeler nasıl muhasebeleştirilmelidir?

Devlet kurumlarından alınan hibeler, TMS 20'ye göre gelir yaklaşımı veya özkaynak yaklaşımına göre muhasebeleştirilebilmektedir. TMS, konuyu vergi mevzuatı açısından değil, Uluslararası Muhasebe Standartları açısından ele almaktadır. Hibelerin muhasebeleştirilmesini, vergisel açıdan ele alan ilk düzenleme 176 sayılı VUK Genel Tebliği ile yapılmış, daha sonra da 5746 sayılı Ar-GE Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin 6 nolu Genel Tebliğ'in 7. Maddesi ile hibe desteğinin nasıl muhasebeleştirileceği düzenlenmiştir. Ancak, KOSBEB'ten ve Kalkınma Ajansları'ndan alınan hibelerin muhasebeleştirilmesi konusunda vergi mevzuatını dikkate alan yasal bir düzenleme yapılmamıştır. Bu sebeple, çoğu firma TMS'deki öz kaynak yaklaşımına göre kayıt yaparken vergi idaresi gelir yaklaşımını benimsediğinden mükelleflerle vergi idaresi arasında sorunlar yaşanmaktadır. Çünkü Özkaynak yaklaşımına göre kayıt yapıldığında aktifleştirilen yatırım tutarı azaltılarak amortismanına tâbi tutulmakta; gelir yaklaşımına göre kayıt yapıldığında alınan hibeler cârî dönemde gelir kaydedildiği için tamamı vergilendirilmektedir. Bu da firmaların istemediği bir yoldur.

Bizim önerimiz, vergi idaresi ile sorun yaşamamak için alınan hibelerin muhasebeleştirilmesi konusunda gelir yaklaşımının tercih edilmesidir. Ancak, bu konuda yaşanan ihtilafların ve tereddütlerin ortadan kaldırılması için, tüm hibe desteklerinin muhasebeleştirilmesi konusunda kesin bir yasal düzenleme yapılmalıdır.

KAYNAKLAR

Akçakoca, C., (2017). "Kalkınma Ajanslarından Alınan Hibeler Gelir Mi Fon Mu?" www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/cevdet/0295/.10.10.2017.

Bilginer, M., (2016). "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri (TGB)'ndeki Ar-Ge Şirketlerinin Teknoloji Yönetim Becerilerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma". KSÜ, İİBF Dergisi, 6(1), ss. 89-102.

Bilginer, M., Afşar, A ve Akdoğan, Z., (2017). "Teknokentlerin Ve Ar-Ge Firmalarının 4691 Sayılı TGB Kanunu, VUK Ve TTK Açısından Denetimi" Journal Of Social And Humanities Sciences Research, 4(2), ss. 56-68.

Dede, A., (2017). "Hibe Kredileri ve Devlet Teşviklerinin, Gelir veya Öz Kaynak Olarak Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi, www.muhasabetr.com/yazarlarimiz.adnan.10.10.2017).

Devlet Denetleme Kurulu (DDK), (2008). Atölye Çalışması Sonuç Raporu, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Sorunları ve Çözüm Önerileri, Ankara.

Devlet Denetleme Kurulu (DDK), (2009). Araştırma ve İnceleme Raporu, 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Uygulamalarının Değerlendirilmesi İle Uygulamada Çıkan Sorunların Çözümüne İlişkin Öneri Geliştirilmesi, Ankara.

Eren, A.S., (2016). Teknoloji Yönetimi:Teorik ve Ampirik Yaklaşım, Gazi Kitabevi, Ankara.

Fettahlioğlu Ö.O., Tatlı H.S. & Gödeoğlu A., (2015). "Girişimcilik ve Teknoparklar" (Girişimcilik ve Girişimcilikte Seçme Konular) Basım sayısı:1, (Editör: Prof.Dr. İsmail Bakan), Gazi Kitapevi, Ankara, 526s.

Resmi Gazete, Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği, 31.07.2008 tarih ve 26953 sayılı <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080731.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080731.htm>

Resmi Gazete, Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği, 10.08.2016 tarih ve 29797 sayılı, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/08/20160810-7.htm>

Resmi Gazete, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/11/20051101-6.htm>

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, (2001). T. C. Resmi Gazete, 24454, 06.07.2001