

TMS 20

DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 01/11/2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;
 1. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no’lu,
 2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu,
 3. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 87 sıra no’lu,
 4. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 113 sıra no’lu,
 5. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no’lu,
 6. 29/06/2012 tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 sıra no’lu,
 7. 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5 sıra no’lu,
 8. 19/12/2017 tarih ve 30275 sayılı Resmi Gazete’de (Mükerrer) yayımlanan 99 sıra no’luTebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.
- Birinci ve ikinci değişiklikler yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, bu değişiklikler esas itibarıyla 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1’in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Üçüncü ve dördüncü değişiklikler ise doğrudan TMS 20 tarafından yapılmış olup, üçüncü değişiklik 31/12/2007, dördüncü değişiklik ise 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Beşinci değişiklik ise yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir.
- Altıncı değişiklik TMS 1 tarafından yapılmış olup, 30/06/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Altıncı değişikliğin 30/06/2012 tarihi öncesindeki hesap dönemleri için erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır.
- Yedinci değişiklik yeni yayımlanan TFRS 13 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Sekizinci değişiklik TFRS 9 (2017 Sürümü) tarafından yapılmış olup 31/12/2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Türkiye Muhasebe Standardı 20

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

Kapsam

- 1 Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanmasında bu Standart uygulanır.
- 2 Bu Standart aşağıdaki konuları kapsamaz:
 - (a) Fiyat değişiminin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzer nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar;
 - (b) İşletmelere vergilendirilebilir kâr 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. Sözü edilen yardımlara örnek olarak; gelir/kurumlar vergisi istisnaları, yatırımı teşvik amaçlı vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulaması ve indirilmiş vergi oranları gösterilebilir;
 - (c) Devlet'in bir işletmeye iştirak etmesi;
 - (d) "TMS 41 *Tarımsal Faaliyetler*" kapsamındaki devlet teşvikleri.

Tanımlar

- 3 Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

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

Devlet yardımı: Belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir. Bu Standart kapsamındaki devlet yardımları; gelişmekte olan bölgelerde altyapı sağlanması veya rakipler üzerine ticari kısıtlamalar getirilmesi gibi genel ticaret koşullarını etkilemek suretiyle sadece dolaylı olarak sağlanan faydaları içermez.

Devlet teşvikleri: İşletmenin 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 işlemleri¹ kapsamaz.

Varlıklara ilişkin teşvikler: Teşvike hak kazanan işletme tarafından duran varlık satın almanın, inşa etmenin veya edinmenin ilk koşul olduğu devlet teşvikleridir. Bu tür devlet teşviklerine duran varlığın türünü, yerini, edinme veya elde tutma dönemlerini sınırlayan tali koşullar da eklenebilir.

Gelire ilişkin teşvikler: Varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan devlet teşvikleridir.

Feragat edilebilir krediler: Önceden belirlenmiş koşullar altında borç verenin alacağından feragat etmeyi kabul ettiği kredilerdir.

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.
- 4 Devlet yardımları, verilen yardımın niteliği ve tabi olduğu koşullara bağlı olarak birçok şekilde olabilir. Yardımın amacı, bir işletmeyi devlet yardımı sağlanmadan normal koşullar altında yapmayacağı bir takım işlere girebilmesini teşvik etmek olabilir.
- 5 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.
- 6 Bazı hallerde devlet teşvikleri; destek, sübvansiyon veya prim olarak da adlandırılır.

¹ Ayrıca bakınız: TMS Yorum 10 *Devlet Yardımları-İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar*

Devlet teşvikleri

- 7 **Gerçeğe uygun değerleri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere tüm devlet teşvikleri, aşağıdaki koşulların gerçekleşeceğine dair makul bir güvence oluşmadan finansal tablolara yansıtılmaz:**
- (a) **Elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmesi ve**
- (b) **Teşvikin işletme tarafından elde edilmesi.**
- 8 Devlet teşviki, işletmenin teşvikin elde edilmesi için gerekli koşulları yerine getireceğine ve teşvikin elde edileceğine dair makul bir güvence olmadan finansal tablolara yansıtılmaz. Devlet teşvikinin fiilen elde edilmesi, teşvike ilişkin koşulların yerine getirildiği veya getirileceği anlamına gelmez.
- 9 Devlet teşvikinin elde edilme şekli, teşvikin muhasebeleştirilme yöntemini etkilemez. Buna göre, devlet teşvikleri nakden veya devlete olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde elde edilmiş olsa dahi aynı şekilde muhasebeleştirilir.
- 10 Devletten temin edilen feragat edilebilir kredi, feragat koşullarının işletme tarafından yerine getirileceğine dair makul bir güvencenin oluşması durumunda devlet teşviki olarak kabul edilir.
- 10A Devletten piyasa faiz oranının altındaki bir oranla alınan kredinin faydası, devlet teşviki olarak kabul edilir. Bu kredi, TFRS 9 *Finansal Araçlar*'a göre finansal tablolara alınır ve ölçülür. Piyasa faiz oranının altındaki orandan elde edilen fayda, kredinin TFRS 9'a uygun olarak belirlenen ilk defter değeri ile elde edilen tutar arasındaki fark olarak ölçülür. Söz konusu fayda, bu Standarda göre muhasebeleştirilir. Krediden sağlanan fayda ile karşılanması planlanan maliyetlerin belirlenmesinde, yerine getirilen veya yerine getirilmesi gereken şartlar ve mükellefiyetler göz önünde bulundurulur.
- 11 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.
- 12 Devlet teşvikleri, bu teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik şekilde kâr veya zarara yansıtılır.**
- 13 Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır: Teşvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği "sermaye yaklaşımı" ve teşvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği "gelir yaklaşımı".
- 14 Sermaye yaklaşımının dayandığı gerekçeler şunlardır:
- (a) Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla kâr veya zararda muhasebeleştirilmek yerine, finansal durum tablosu (bilanço) ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden, bu tür teşvikler kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir ve
- (b) Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine kar veya zararda yer verilmemelidir.
- 15 Gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeler ise şunlardır:
- (a) Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir;
- (b) Devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle teşvikleri kazanır. Bu nedenle bu teşvikler sözü edilen teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilmelidir ve
- (c) Gelir vergisi ve diğer vergilerin bir tür harcama olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de kâr veya zarar ile ilişkilendirilmelidir.
- 16 Gelir yaklaşımında, devlet teşviklerinin, ilgili teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik bir biçimde kâr ya da zarara alınması esastır. Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesi tahakkuk esasına (bakınız: "TMS 1 *Finansal Tabloların Sunuluşu*" Standardı) uygun değildir ve yalnızca tahsil edildiği dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin bir esasın bulunmaması durumunda bu uygulama kabul edilebilir.
- 17 Çoğunlukla, bir işletmenin bir devlet teşviki ile ilgili maliyet ve harcamaları finansal tablolarına yansıttığı dönemler kolayca belirlenebilir. Böylece belirli harcamalardaki devlet teşvikleri, ilgili harcamaların finansal tablolara yansıtıldığı dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Benzer şekilde, amortismanına tabi

varlıklara ilişkin teşvikler, genellikle bunların amortismanları oranında ilgili dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.

- 18 Amortismanına tabi olmayan varlıklara ilişkin teşvikler belirli yükümlülüklerin yerine getirilmesini gerektirebilir ve ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde katlanılan maliyetlerin gerçekleştiği dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Örneğin, üzerine bina inşa edilmesi koşuluyla alınan bir arsa teşvikinin, binanın ömrü boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır.
- 19 Teşvikler bazı durumlarda birçok koşulun yerine getirilmesini gerektiren bir finansal veya mali yardım paketinin parçası olarak alınabilir. Böyle durumlarda, teşvikin kazanılacağı dönemleri belirleyen maliyet ve giderleri ortaya çıkaran koşulların belirlenmesinde özen gösterilmelidir. Bu gibi durumlarda teşvikin bir bölümünü belli bir esasa göre, diğer bölümünü de başka bir esasa göre ilgili dönemlere dağıtmak uygun olabilir.
- 20 Önceden gerçekleşmiş gider veya zararları karşılamak ya da işletmeye gelecekte herhangi bir maliyet gerektirmeksizin acil finansman desteği sağlamak amacıyla verilen devlet teşvikleri, tahsil edilebilir hale geldiği dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.**
- 21 Bazı durumlarda, devlet teşvikleri işletmenin belirli harcamaları üstlenmesini teşvik etmek yerine, acil finansman desteği sağlamak amacıyla verilebilir. Bu tür teşvikler belirli bir işletmeyle sınırlandırılabilir ve aynı durumdaki tüm işletmelere tanınmayabilir. Bu durumlar işletmenin teşvike hak kazandığı dönemde teşvikin, etkisinin açıkça anlaşılabilmesi için gereken açıklamalar ile birlikte, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesine olanak sağlayabilir.
- 22 Bir devlet teşvikine, geçmiş bir hesap döneminde gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanmasına yönelik olarak hak kazanılmış olabilir. Bu tür teşvikler finansal tablolara olan etkisinin açıkça anlaşılabilmesi için gerekli açıklamalar ile birlikte, tahsil edilebilir hale geldiği dönemin kâr ya da zararında muhasebeleştirilir.

Parasal olmayan devlet teşvikleri

- 23 Bir devlet teşviki, işletmenin kullanması amacıyla verilen arsa veya diğer kaynaklar gibi parasal olmayan teşvikler şeklinde olabilir. Böyle durumlarda teşvik konusu parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ve teşvikin ve varlığın belirlenen gerçeğe uygun değer ile finansal tablolara kaydedilmesi genel uygulamadır. Bazı durumlarda izlenen alternatif yöntem, varlık ve teşvikin nominal değeri üzerinden kaydedilmesidir.

Varlıklara ilişkin teşviklerin sunumu

- 24 Gerçeğe uygun değeri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere, varlıklara ilişkin teşvikler finansal durum tablosunda (bilançoda) ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek gösterilir.**
- 25 Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin (veya teşviklerin varlıklarla ilgili uygun bölümlerinin) finansal tablolarda sunumunda iki alternatif yöntem kabul edilir:
- 26 Yöntemlerden birisinde teşvik, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik bir biçimde ertelenmiş gelir olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilir.
- 27 Diğer yöntemde ise teşvik, varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilir. Amortismanına tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla teşvik, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olur.
- 28 Varlıkların satın alımı ve ilgili teşviklerin elde edilmesi işletmenin nakit akımında önemli hareketlere sebep olabilir. Bu nedenle ve varlıklara yapılan yatırım tutarının gösterimini sağlamak amacıyla, bu tür hareketler genellikle, finansal durum tablosu (bilanço) sunumu sırasında teşvikin ilgili varlıktan indirilip indirilmediğine bakılmaksızın, nakit akım tablosunda ayrı kalemler olarak gösterilir.

Gelire ilişkin teşviklerin sunumu

- 29 Gelire ilişkin teşvikler kâr veya zararın bir parçası olarak ayrı bir şekilde veya “Diğer Gelirler” genel başlığı altında, alternatif olarak da ilgili giderlerden düşülerek gösterilir.
- 29A “-”
- 30 İlk yöntemi destekleyenler gelir ve gider kalemlerinin netleştirilmesinin uygun olmadığını ve teşvikin giderden ayrıştırılmasının teşviklerle ilişkisi olmayan diğer giderlerle karşılaştırma yapılmasını kolaylaştırdığını savunmaktadır. İkinci yöntemde ise, teşvikin olmaması durumunda işletme tarafından ilgili

giderlerin yapılmayabileceği, dolayısıyla da giderler ile teşvikten doğan gelirin netleştirilmemesinin uygun bir sunum olmayacağı ileri sürülmektedir.

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

Devlet teşviklerinin geri ödenmesi

- 32 Geri ödenmesi gereken devlet teşvikleri, bir muhasebe tahmininin değiştirilmesi olarak muhasebeleştirilir (bakınız: “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardı). Gelire ilişkin bir teşvikin geri ödenmesi durumunda, ödenen tutar öncelikle bu tutarın muhasebeleştirildiği itfa edilmemiş ertelenmiş gelir kaleminden düşülür. Geri ödenen tutarın ertelenmiş gelir bakiyesini aşması veya ertelenmiş gelir kaleminin olmaması durumunda, söz konusu tutar doğrudan kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesi durumunda, ilgili varlığın defter değeri geri ödenecek tutar kadar artırılır veya ertelenmiş gelir hesabı geri ödenecek tutar kadar azaltılır. Teşvik alınmamış olsaydı önceki dönemlerde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olacak olan birikmiş amortisman tutarı, teşvikin geri ödenmesiyle birlikte o anda kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.
- 33 Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesini gerektiren durumlarda, ilgili varlıkların yeni defter değerlerindeki olası değer düşüklükleri dikkate alınır.

Devlet yardımı

- 34 3 numaralı paragrafta belirtilen devlet teşvikleri tanımı dışında kalan devlet yardımları, kendilerine bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin olağan ticari faaliyetlerinden ayırt edilemeyen devletle yapılan işlemleri kapsar.
- 35 Ücretsiz teknik yardım, pazarlama önerileri veya garanti sağlama gibi yardımlar, kendilerine bir değer atfedilemeyen yardımlara örnektir. İşletmenin satışlarının bir bölümünün devlet satın alma politikası ile garanti edilmesi işletmenin normal ticari işlemlerinden ayrıştırılması mümkün olmayan devlet yardımlarına bir örnektir. Fayda sağladığı kesin olmakla birlikte devlet yardımlarının normal ticari faaliyetlerden ayrıştırılması nesnel verilere dayanılarak yapılamayabilir.
- 36 Yukarıda örneklenen faydaların önemli boyutta olması durumunda, finansal tablolarının yanıltıcı olmaması için devlet yardımlarının türü, kapsamı ve süresi açıklanır.
- 37 “-”
- 38 Bu standart kapsamında devlet yardımları genel ulaşım ve iletişim şebekesi iyileştirilmesi ile sulama veya su tesisatı döşeme gibi tüm topluma fayda sağlamak için sürekli bir şekilde verilen hizmetleri kapsamaz.

Açıklama

- 39 Aşağıdaki hususların finansal tablolarda açıklanması gereklidir:
- (a) Finansal tablolardaki sunum yöntemleri de dahil olmak üzere, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi için benimsenen muhasebe politikaları;
 - (b) Finansal tablolara yansıtılan devlet teşviklerinin türü, tutarı ve süresi ile işletmenin doğrudan faydalandığı diğer devlet yardımları ve
 - (c) Finansal tablolara yansıtılmış devlet yardımlarına ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer koşullar.

Geçiş hükümleri

- 40 Bu Standardı ilk defa uygulayan bir işletme:
- (a) Gereken konularda açıklama gerekliliklerine, uymalı ve
 - (b) (i) Finansal tablolarını “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” uyarınca muhasebe politikası değişikliğine göre düzeltmeli veya

- (ii) **Standardın yürürlük tarihinden sonra tahsil edilebilir veya geri ödenecek hale gelen teşvikler veya teşvik bölümleri için bu standart hükümlerini uygulamalıdır.**

Yürürlük

- 41 Bu Standart 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girer.
- 42 “-”
- 43 “-”
- 44 [Silinmiştir]
- 45 TFRS 13, 3 üncü paragrafta yer alan gerçeğe uygun değer tanımını değiştirmiştir. Söz konusu değişiklik TFRS 13 uygulandığında uygulanır.
- 46 *Diğer kapsamlı gelir kalemlerinin sunumuna* ilişkin TMS 1’de yapılan değişiklikler ile 29 uncu Paragraf değiştirilmiş, 29A Paragrafı silinmiştir. TMS 1’de yapılan bu değişiklikler uygulandığında, TMS 20’de yapılan söz konusu değişiklikler de uygulanır.
- 47 [Silinmiştir]
- 48 TFRS 9 (2017 Sürümü) 10A paragrafını değiştirmiş, 44 ve 47’nci paragrafları silmiştir. TFRS 9 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.