

## SAĞLIK TURİZMİNDE DEVLET TEŞVİKLERİNİN TMS 20 KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Ercüment OKUTMUŞ<sup>\*</sup>, Süleyman UYAR<sup>\*\*</sup> ve Muharrem GÖVCE<sup>\*\*\*</sup>

### Özet

Turizm sektörünün önemli bir bileşeni olmasının yanında bölgesel bir kalkınma aracı olan sağlık turizmi, Türkiye’de 2010 yılından beri giderek artmıştır. Türkiye’de hem sağlık turizmi potansiyelini değerlendirmek, hem sağlık turizmi pazarından pay almak hem de turizm ürünü çeşitlendirmek adına sağlık turizmüne yönelik faaliyetleri devlet teşviki ile desteklenmektedir. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı bu amaca ulaşmada kullanılacak araçların en önemlilerinden biridir. Çalışmanın amacı, Türkiye’de sağlık turizmi ile ilgili verilen devlet teşviklerinin TMS 20’ye göre nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini açıklamaktır. Bu amaçla mevcutta verilen teşviklerin varsayımsal örneklerle muhasebeleştirildiği bir uygulama yapılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Devlet Teşvikleri, Sağlık Turizminde Teşvikler, TMS 20

### Accounting for Government Grants Under TAS 20 in Health Tourism

#### Abstract

Health tourism, a regional development tool besides being an important component of the tourism sector, has taken increasingly in Turkey since 2010 but has not yet reached the desired level. In Turkey, it is supported grants activities for health tourism by government to assess the potential for health tourism, to get a share of the market for health tourism as well as diversify tourism products. Turkey Accounting Standards (TAS) 20 the standard of Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance is one of the most important tools to be used in achieving this aim. The purpose of the study is to clarify how government grants related to the health tourism should be accounted according to TAS 20 in Turkey. For this purpose, an application is made with the in health tourism grants which accounted for the hypothetical example.

**Keywords:** Government Grants, Health Tourism Grants, TAS 20

---

\* Yrd. Doç. Dr., Akdeniz Üniversitesi, Alanya İşletme Fakültesi, Alanya/Antalya, [ekutumus@akdeniz.edu.tr](mailto:ekutumus@akdeniz.edu.tr).

\*\* Doç. Dr., Akdeniz Üniversitesi, Alanya İşletme Fakültesi, Alanya/Antalya, [suyar@akdeniz.edu.tr](mailto:suyar@akdeniz.edu.tr).

\*\*\* Zonguldak Karadeniz Ereğli Vergi Dairesi, Zonguldak, [govcem@gmail.com](mailto:govcem@gmail.com).

## GİRİŞ

Türkiye’de bölgesel gelişmişlik farklılıkları ve ekonomik yönden kaynakların dağılımındaki dengesizlik birtakım sosyal, siyasal ve kültürel sorunları da beraberinde getirmektedir. Bu dengesizliklerin giderilmesinde ekonomiye doğrudan aktarılan teşvikler önemli bir araç olarak kullanılmaktadır (Akan ve Arslan, 2008: 116). Teşvikler, Türkiye’de bölgesel farklılıklar, sermaye yetersizliği, işsizlik, eksik rekabet vb sorunlar nedeniyle verilmektedir (Güven, 2007: 24). Türkiye’de teşvikler ile ilgili ilk yasal çerçeve Teşvik-i Sanayi Kanunu ile 1913’te başlamıştır. 1950-60 yıllarında özel sektörün kalkındırılması amacıyla, 1980 sonrasında ihracatı ve yapılan yatırımları desteklemek için teşvikler verilmiştir. 1990’dan sonra ise teşvikler bölgeler arası dengesizlikleri gidermek amacıyla uygulanmıştır (Sönmez, 2005: 126-127). Özellikle kalkınma planlarında söz konusu teşvikler ayrı bir önemde ele alınmıştır. Örneğin (2007-2012) Kalkınma planında içsel büyüme ve yerel girişimciliğin gelişmesi, uluslararası piyasalarda rekabet edebilecek ürünlerin üretilmesi için uygun ortamın oluşturulması amacıyla teşvikler oluşturulmuştur(Akdeve ve Karagöl, 2013: 336).

Türkiye’de teşvikler, eğitim, araştırma ve geliştirme, işgücü kalitesini artırma, teknoloji ve inovasyona yönelik politikalar için uygulanmaktadır. Buna karşın, gelişmiş ülkelerde ise, yeni sanayi politikaları, eğitim ve işgücü kalitesini artırmaya yönelik politikalar, yenilik ve yaratıcılığa yönelik araştırma geliştirme yatırımları ve istihdamı için uygulanmaktadır (Güven, 2007: 35). 19 Haziran 2012 tarih ve 28328 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yasallaşmış olan yeni teşvik sisteminde Türkiye 6 coğrafi bölgeye ayrılmıştır. Belirlenen bölgelere yapılacak yatırımlara daha yüksek teşvikler verilerek toplumun refah düzeyini artırmak amaçlanmaktadır (Yıldız, Topal ve Küçükkahraman, 2012, 295; www.maliye.gov.tr).

## I. DEVLET TEŞVİKLERİ

### A. DEVLET TEŞVİKLERİ KAVRAMI AMAÇLARI VE ÖZELLİKLERİ

Devlet teşvikleri; belirli ekonomik faaliyetleri geliştirmek amacıyla maddi/maddi olmayan destek, yardım ve özendirme şeklinde verilen teşvikler olarak tanımlanmaktadır (Duran, 2010: 106; Sönmez, 2005: 125). Diğer bir tanıma göre; kaynakların devlet tarafından öngörülen yatırım hedefleri doğrultusunda belirlenen sektörlere net transferini ifade etmektedir (Sönmez, 2005: 126). Devlet teşvikleri, TMS 20’de ise “*İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır*” şeklinde tanımlanmaktadır (TMS 20).

Teşvikler, makro ve mikro amaçlar doğrultusunda verilebilmekte; makro açıdan ekonomik refahın artırılması amaçlanırken, mikro açıdan üretime başlama ve/veya devam ettirme amaçlanmaktadır (Topal, 2006: 4). Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde devlet teşvikleri tasarruf yetersizliği, gelir dengesizliği, sermaye yetersizliği, bölgelerarası dengesizlik, işsizlik sorunu, doğal kaynaklardan yeterince faydalanamama, girişimcilerin eğitim ve denetim yetersizliği, ekonomik bunalımlar gibi sorunları ortadan kaldırarak ekonomik kalkınmanın sağlanması amacıyla verilmektedir (Günay, 2009: 10-11). Bu bağlamda devlet teşviklerinin amaçları aşağıda şekilde sıralanabilir (Sönmez, 2005: 125-126; Acinöroğlu, 2009: 150);

- Tasarrufları ve yatırım hacmini arttırmak,
- Vergilerin ekonomik kararlar üzerinde oluşturduğu olumsuz etkileri azaltmak/gidermek,
- Ekonomi istikrar sağlamak, refah düzeyini arttırmak,
- Enflasyonist etkileri azaltmak/gidermek,
- İstihdamı arttırmak,
- İhracatı, döviz kazandırıcı işlemleri ve uluslararası rekabet gücünü arttırmak,
- Yeni kurulmuş endüstrileri korumak ve dışsallaştırmak,
- Bölgelerarası dengesizlikleri gidermek,
- Belirli ürün ve sanayi gruplarının rekabet avantajını arttırmak,
- Toplam yatırımlar içinde öz kaynakların oranının arttırmak,
- Geri kalmış bölgelere yatırımları özendirerek gelişmişlik farklarını azaltmak,
- Teknolojik gelişmelere uyum, vb. olabilir.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde devlet teşviklerinin temel özellikleri aşağıdaki gibi özetlenebilir (Ay, 2005: 178; Topal, 2006: 4):

- Devlet tarafından sağlanmaktadır.
- Parasal ve aynı yardımlar olabileceği gibi uygulamaya yönelik kolaylıklar da olabilmektedir.
- Teşviklerden genelde kamu iktisadi teşebbüslerinin yararlandığı gözlenirse de asıl yararlanması istenen kesim özel sektördür.
- Devlete doğrudan katkısı olmayıp tersine belirli bir maliyet söz konusudur.
- Parasal ve aynı yardımlar kamu fonlarından sağlanmakta, uygulamaya yönelik kolaylıklar kamu gelirlerini azaltmaktadır.
- Teşvikler, özel sektörün aktifini arttırmakta ve/veya azalmasını engellemektedir.
- Teşvikler, belirlenen yatırımların maliyetini, bölgesini, sektörünü, büyüklüğünü ve zamanlamasını etkilemektedir.
- Üretim, istihdam, dış ticaret gibi ekonomik amaçların yanında göç ve çevre gibi sosyal amaçlı da olabilir.

- Negatif vergileme niteliğindedir.
- Herhangi bir veriliş şekli şartına tabi olmayıp doğrudan sağlanan yardımlar ya da dolaylı yararlanan bazı mali yükümlülüklerin azaltılması şeklinde olabilirler.

## B. DEVLET TEŞVİKLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Teşvikler literatürde amaçlarına, kapsamlarına, kullanılan araçlarına, kaynaklarına ve veriliş aşamalarına göre olmak üzere birçok farklı şekilde sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Bu çalışmada, devlet teşvikleri, veriliş amaçları, veriliş araçları ve TMS 20'ye göre sınıflandırılmıştır.

### 1. Veriliş Amaçlarına Göre Teşvikler

Veriliş amaçlarına göre teşvikler kendi içinde genel amaçlı ve özel amaçlı teşvikler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. **Genel Amaçlı Teşvikler**, ekonominin genelinde meydana gelen bir sorun nedeni ile yapılan düzenlemeler olup bütün bölge ve sektörlerde yapılan teşviklerdir (Duran, 2010: 7). **Özel Amaçlı Teşvikler** kendi içinde bölgesel ve sektörel teşvikler olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmaktadır (Ünsaldı, 2006:123). **Bölgesel teşvikler**, herhangi bir bölgenin kalkınmasına katkıda bulunmak amacıyla parasal ya da aynı olarak verilen teşvikler olup; amaç bölgelerarası gelişmişlik farkının azaltılmasıdır. **Sektörel teşvikler**, herhangi bir sektörün geliştirilmesine yönelik verilen teşviklerdir (Duran, 2010: 7).

### 2. Veriliş Araçlarına Göre Teşvikler

Veriliş araçlarına göre teşvikler; parasal teşvikler, aynı teşvikler, vergisel teşvikler, garanti ve kefalet teşvikleri ve diğer teşvikler olmak üzere beş guruba ayrılmaktadır (Duran, 2010: 8; Topal, 2006: 16; Uluhan, 2008: 416). **Parasal Teşvikler**, işletmelere doğrudan finansman desteği sağlamak amacıyla karşılıklı/karşılıksız olarak verilen teşviklerdir. Karşılıksız parasal teşvikler doğrudan hibe şeklinde ya da prim şeklinde ve doğrudan varlık alımı ile ilgili ya da gelir sağlamaya yönelik olabilmektedir. Örneğin KOSGEB tarafından verilen bilgisayar yazılım desteği karşılıksız bir parasal teşviktir (Çırpan, 2010: 5-6). Parasal teşvikler, kamunun, yatırımcıların gerçekleştirmeyi planladıkları yatırım projelerine doğrudan katkı sağlaması şeklinde gerçekleşmekte ve uygun koşullu krediler ile hibeler en yaygın parasal teşvikleri oluşturmaktadır (Topal, 2006: 22). **Aynı Teşvikler**, devlet tarafında karşılıksız ya da düşük bir ücret karşılığı yapılan yardımlardır (Çırpan, 2010: 6). Aynı teşviklerin verilme amacı, yatırım yerinin seçiminde daha sağlıklı karar verme ve yatırımların yönlendirilmek istenen alana kaydırılmasında işletmelere destek sağlamaktır. Genelde bedelsiz ya da belirli bir dönem bedel alınmamak kaydıyla kamu arsa ve arazilerinin tahsis edilmesi şeklinde uygulanmaktadır (Topal, 2006: 22). **Vergi Teşvikleri**, bazı sektörleri desteklemek amacıyla düşük vergi uygulaması, vergi istisnası, vergi muafiyeti, vergiye tabi gelirlerden bazı indirimler ve zarar mahsubu gibi teşviklerdir (Çırpan,

2010: 6). Vergisel teşvik uygulamalarına kurumlar vergisi oranının düşürülmesi, vergi tatili, yatırım indirimi, vergi kredisi, hızlandırılmış amortisman, gümrük vergisi ve KDV muafiyeti ve serbest bölge uygulamaları örnek verilebilir (Topal, 2006: 23). **Garanti ve Kefaret Teşvikleri**, bazı sektörlerin finansman ihtiyacının devlet tarafında dolaylı olarak karşılandığı teşvikler olmaktadır. Finansman ihtiyacı olan işletmeye doğrudan kredi vermek yerine kredi kullanacağı bankaya işletme için teminat verilmektedir. Kısaca devlet işletmeye kefil olmaktadır (Çırpan, 2010: 6; Uluşan, 2008:417). **Diğer Teşvikler**, alt yapının hazırlanması ve yatırım öncesi hizmetlerin gerçekleştirilmesi amacıyla devlet tarafından verilen teşviklerdir (Çırpan, 2010: 7). Bu tür teşviklere enerji sağlama, yatırım öncesi hizmetler, finansman kaynakları, yatırım projesi hazırlama/yönetme, piyasa araştırması, hammadde ve altyapı durumu, üretim prosesleri, pazarlama teknikleri, eğitim, know-how, kalite kontrol geliştirme teknikleri ile ilgili yardımlar ve ayrıcalıklı kamusal anlaşmalar örnek gösterilebilir (Ay, 2005: 179).

### 3. TMS 20 Kapsamında Teşvikler

TMS 20'ye göre teşvikler, varlıklara ilişkin teşvikler ve gelirlere ilişkin teşvikler olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmaktadır. **Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri**, teşvik kullanacak işletme tarafından duran varlık satın alma, inşa etme ya da edinmenin ilk koşul olduğu teşviklerdir. **Gelirlere İlişkin Devlet Teşvikleri**, varlıklara ilişkin teşvikler dışındaki teşvikleri kapsamaktadır. Bunlar; karşılıksız teknik yardım, pazarlama önerileri veya garanti sağlama, işletmenin satışlarının bir bölümünün devlet satın alma politikası ile garanti edilmesi, faizsiz veya düşük faizli kredileridir (Uluşan, 2008: 418).

### C. TMS 20'YE GENEL BİR BAKIŞ

TMS 20 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 01/11/2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. En son değişiklik ise yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir (TMS 20). Türkiye Muhasebe Standartları 20, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması konusunda bir uygulama birliği sağlamak için uyulması gereken usul ve esasları belirlemek amacıyla yapılan düzenlemelerden oluşmaktadır.

Standardın ilk maddesinde standardın kapsamı açıklanmaktadır. Buna göre TMS 20 devlet teşviklerinin ve yardımlarının muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile ilgili usul ve esasları kapsamaktadır (TMS 20, Madde 1). Standardın ikinci maddesinde hangi konuların standart kapsamına girmeyeceği açıklanmaktadır. TMS 20, 2. Maddesine göre;

(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.

Standartın 4. Maddesinde "devlet yardımları, verilen yardımın değişen doğasına ve ona bağlanan şartlara göre birçok şekil alabilmektedir. Yardımın amacı, normal olarak yardımın sağlanamaması durumunda yapılmayacak işlemlerin işletme tarafından yapılmasını teşvik etmek" olduğu açıklanmaktadır (TMS 20, Madde 4). TMS 20'nin 3. Maddesinde standartta geçen bazı terimlerin tanımı yapılmaktadır. Bu tanımlar aşağıda gösterilmektedir (TMS 20, Madde 3):

**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; 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.

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

## II. SAĞLIK TURİZMİ VE SAĞLIK TURİZMİNDE DEVLET TEŞVİKLERİ

### A. SAĞLIK TURİZMİ

Ülkeye göre değişmekle birlikte tedavi masrafları gelinen ülkeye kıyasla % 50-70 oranında daha düşük gerçekleşmektedir. Bu bağlamda sağlık turizminin gelişmesindeki en önemli faktörün fiyat avantajı olduğu söylenebilir. Buna ek olarak gelişen tıp teknolojileri, yüksek kalite ve teknoloji standartları, düşük ulaşım giderleri, e-pazarlama vb. gibi faktörler sağlık turizminin gelişmesinde önemli rol oynamaktadır (Connell, 2006:1). Bu çerçevede, sağlık turizmi; “İnsanların, kendi ülkelerinde yüksek tedavi masrafları nedeniyle düşük ücretlerle tedavi yapan ülkelere giderek tedavi ve operasyonları bu ülkelerde gerçekleştirmeleri ile ortaya çıkan turizm hareketleri” olarak ifade edilmektedir (<http://www.healism.com>).

Sağlık turistleri ile ilgili veriler, sağlık turistini diğer turistlerden ayıran herhangi bir istatistik olmaması nedeniyle çok büyük değişiklik göstermektedir. Ancak konu ile ilgili birtakım tahminler yapılmaktadır. Örneğin, 2003 yılı İngiltere’den 50.000 kişi sağlık amacıyla seyahate çıktığı tahmin edilmektedir. Yine 2003 yılında Tayland, Japonya’dan 1 milyon turist ağırladığını ve bu rakamın 2004 yılında % 20 artış gösterdiğini iddia etmektedir. Singapur ise 2003 yılında 800.000 deniz aşırı hasta ağırladığını belirtmektedir (Connell, 2006: 5). Türkiye’de sağlık turizmi diğer turizm türleri ile karşılaştırıldığında var olan potansiyel açısından iyi değerlendirilmediği görülmektedir. Jeotermal kaynak zenginliği ve potansiyeli açısından Türkiye, Avrupa’da birinci dünyada yedinci sırada yer almakta, yaklaşık 1.500 sıcak su kaynağı bulunmasına rağmen 46 ilde yaklaşık 200 kaplıca tesisi bulunmaktadır. Buna ilaveten sağlık turizmi ihtiyaçlarını karşılayacak kapasitede 47 hastane bulunmaktadır (Taşlıyan ve Arı, 2012: 416).

Yabancı sağlık turistleri, plastik ve estetik cerrahi, saç ektirme, göz ameliyatları, tüp bebek, açık kalp ameliyatı, deri hastalıkları, checkup, kanser tedavileri, kulak burun boğaz, diyaliz ve kalp-damar cerrahisi, jinekoloji, beyin cerrahisi, ortopedi, diş, spa, fizik tedavi rehabilitasyon gibi birçok alanda gerek düşük maliyet, gerekse yüksek kalite ve teknoloji standartları nedeniyle Türkiye’yi tercih etmektedirler (İçöz, 2009: 2271). Türkiye’de 2010 yılından itibaren gittikçe önemi artan ve hem turizm hem de sağlık sektörünün önemli bir bileşeni olan sağlık turizmi bölgesel kalkınmanın sağlanmasında önemli rol oynamaktadır.

Türkiye’de bu alanda yatırımlar hız kazanmaya başlamış özellikle lazer ve göz ameliyatlarına olan ilgi nedeniyle birçok göz hastanesi Akdeniz ve Ege bölgesinde yeni projelere başlamışlardır. Seyahat acenteleri ve sağlık kuruluşları paket turlar hazırlayarak yabancı sağlık turistlerine özel sağlık hizmetinin yanında özel araç, bölgesel turlar, rehber ve beş yıldızlı otellerde konaklama imkanı sunmaktadırlar (İçöz, 2009: 2272).

Sağlık Bakanlığı verilerine göre, yurt dışından kamu ve özel hastanelerine tedavi amaçlı gelenlerin sayısı 2008 yılında toplam 74 bin 93 kişiydi. Aradan geçen 6 yılda bu rakam 300 bin seviyesine çıkarak rekor kırmıştır. Bir başka deyişle, gelen hasta sayısı 6 yılda 4 katına çıkmıştır. Üstelik bu rakam sadece sağlık hizmeti alanlarını kapsıyor. Bu rakama, turistik amaçlı gelip özel hastane ya da sağlık merkezlerinde saç ekimi, estetik müdahale gibi operasyonlar geçirenler de eklendiğinde 2013 itibarıyla 480 bine ulaşıyor. Türkiye'ye medikal amaçlarla gelen kişilerden elde edilen kişi başı gelire bakıldığında kamu ve özeldede farklı rakamlar ortaya çıkıyor. Kamuda ortalama hasta başı gelir 9 bin dolar iken, bu rakam özel sektörde 12 bin dolara yükseliyor ([http://www.tursab.org.tr/dosya/12186/saglikturizmraporu\\_12186\\_5485299.pdf](http://www.tursab.org.tr/dosya/12186/saglikturizmraporu_12186_5485299.pdf), 29.07.2015)

Sağlık turizmi ile ilgili yapılan yatırımlara rağmen yurtdışı tanıtımlarının yetersizliği ve satış pazarlama ağının kurulamaması nedeniyle talep henüz yeterli ve istenilen düzeye ulaşmamıştır (İçöz, 2009: 2271). Kültür ve Turizm Bakanlığı Türkiye Turizm Stratejisi-2023'de yatırımların planlanması ve yıllara öre hazırlanan Eylem Planı kapsamında tarafların teşvik edilmesi öngörülmektedir. Sağlık turizmi alanında yeni oluşumlara başlayan Sağlık Bakanlığının makro düzeyde oluşturacağı çalışmalara eksik mevzuatı tamamlatarak sektöre yol gösterici olması gerekmektedir (Sağlık Turizmi Derneği, 2010).

## B. SAĞLIK TURİZMİNDE VERİLEN TEŞVİKLER

Sağlık turizmi ile ilgili devlet teşvikleri TC Ekonomi Bakanlığının Döviz Kazandırıcı Hizmet Ticaretinin Desteklenmesi Hakkında 2012/4 numaralı Tebliğinde açıklanmaktadır. Tebliğ, Türkiye'de döviz kazandırıcı hizmet gelirlerinin artırılması ve hizmet sektörlerinin uluslararası rekabet gücünün geliştirilmesi amacıyla tebliğden yararlanacakların gerçekleştirecekleri faaliyetlere ilişkin giderlerin bir kısmının karşılanması ile ilgili usul ve esasları belirlemektedir. Tebliğ, sağlık turizmi, bilişim, film ve eğitim sektörlerine verilen, pazara giriş, yurt dışı tanıtım, yurt dışı birim, belgelendirme, ticaret heyeti, alım heyeti ve danışmanlık desteklerini kapsamaktadır (<http://www.ekonomi.gov.tr>).

## C. TMS 20 KAPSAMINDA TEŞVİKLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TMS 20'de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin; teşvikin kar/zarar dışında muhasebeleştirildiği sermaye yaklaşımı ve teşvikin bir veya daha fazla dönemde kar/zararda muhasebeleştirildiği gelir yaklaşımı olmak üzere iki farklı yaklaşım bulunmaktadır (TMS 20, Madde 13). **Sermaye Yaklaşımı**, teşviklerin bilançoda öz kaynaklar grubu altında raporlanması gerektiğini savunmaktadır. Bu yaklaşıma göre teşvikler nedeniyle katlanılan maliyetler olarak bilançoda raporlanmak suretiyle vergilendirme dışı bırakılmaktadır. Bu yaklaşım daha az vergi ödemesi nedeniyle işletmeye vergisel bir avantaj sağlamakta ayrıca teşvik gelirlinin tamamının öz kaynak grubunda raporlanması bir kar yedeği işlevi



görmesi nedeniyle işletmelerin sermaye yapısını güçlendirmelerine katkı sağlamaktadır. **Gelir Yaklaşımı**, teşviklerin edinildiğinde ilk önce ertelenmiş gelir olarak bilançoya dahil edilmesi, teşvikle karşılanacak giderler oluştuğunda sistematik bir şekilde bilançodan gelir tablosuna aktarılması gerektiğini savunmaktadır. Teşviklerin ilk elde edildiği anda direkt gelir tablosuna aktarılması bir vergi etkisi yaratacağı için işletmeden fon çıkışına neden olacaktır. Gelir yaklaşımı bu durumu ortadan kaldırmaktadır (Çırpan,2010: 114). Bu çalışmada devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımı esas alınmıştır.

TMS 20, uygulayıcılara her iki yaklaşımdan birisini tercih etme hakkı tanımıştır. Aslında özü itibarıyla yaklaşımlar arasında çok da bir farklılık yoktur. Sermaye yaklaşımında söz konusu teşvik bilançoda raporlanırken; gelir yaklaşımında ise kapsamlı gelir tablosunda raporlanmış olmaktadır. Sermaye yaklaşımının dayandığı varsayıma göre; devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla gelir tablosunda değil bilançoda muhasebeleştirilmektedir. Devlete geri ödeme yapılmadığı için bu tür teşvikler kar veya zarar dışında muhasebeleştirilmelidir. Kazanılmış gelir olmamaları, herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanmaları nedeni ile teşviklere kar veya zararda yer verilmemelidir. Gelir yaklaşımının dayandığı varsayıma göre ise; teşvikler hissedar dışında bir kaynaktan elde edildikleri için doğrudan öz kaynak olarak kaydedilmemeli, uygun dönemlerde kar ya da zarara yansıtılmalıdır. Teşvikler, bu teşviklerle karşılanması düşünülen maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemlerde kar ya da zararda muhasebeleştirilmelidir.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de sağlık turizmine sağlanan devlet teşviklerinin TMS 20 kapsamında muhasebeleştirilmesi, bu konu ile ilgili var olan literatür boşluğunu gidermek ve böylece sektörde benzer olayların benzer şekilde muhasebeleştirilerek mali tabloların anlaşılabilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır. Bu amaçla mevcutta verilen teşviklerin varsayımsal örneklerle muhasebeleştirildiği bir uygulama yapılmıştır. TC Ekonomi Bakanlığının Döviz Kazandırıcı Hizmet Ticaretinin Desteklenmesi Hakkında 2012/4 numaralı tebliğin 3. bölümünün A bendinde yer alan sağlık turizmi sektörüne yönelik destekler varsayımsal örneklerle açıklanmıştır.

TMS 20 Madde 7’ye göre hazırlatacakları raporların giderleri sağlık turizmi şirketleri ve sağlık kuruluşları için % 60 oranında ve yıllık toplam en fazla 100.000 ABD Doları tutarında, işbirliği kuruluşları için %70 oranında ve yıllık toplam en fazla 300.000 ABD Doları tutarında karşılanmaktadır.

**ÖRNEK 1:** X Sağlık Turizmi İşletmesi yapacağı sağlık turizmi yatırımı için destekten yararlanmak istemektedir. Ancak bunun için öncelikle bakanlıktan ön onay alınması gerekmektedir. İşletme, Bakanlıktan gerekli başvuru belgeleri ile birlikte ön onayı aldıktan sonra 200.000\$ değerinde bir rapor hazırlatmıştır. Ödeme belgesi alındıktan sonra diğer belgelerle birlikte 6 ay içinde Bakanlığa ibraz

edilmesi gerekmektedir. Bu işletmenin muhasebe kayıtları TMS gelir yaklaşımına göre aşağıdaki şekilde yapılabilir:

İşletme, 26 Aralık 2014 tarihinde bakanlıktan gerekli başvuru belgeleri ile birlikte ön onayı aldıktan sonra 200.000\$ değerinde bir rapor hazırlatmış ve bedelini nakit ödemiştir. ABD Doları Kuru: 2,32 TL (<http://www.tcmb.gov.tr>).

770	GEN. YÖN. GİD. HS.	464.000	
191	İND. KDV HS.	83.520	
	100 KASA HS.		547.520
X sağlık turizmi işletmesi rapor ödemesini yaptığında			

X Sağlık turizmi işletmesi ödeme belgesi ile birlikte Ekonomi Bakanlığına başvurmuş ve Bakanlık ödeme yapmayı kabul etmiştir. Ekonomi Bakanlığı, işletme bir sağlık turizmi işletmesi olduğu için bedelin % 60'ını ödemektedir.

136	DİĞ. ÇEŞ. ALAC.	328.512	
	382/482 <sup>1</sup> ERTELEN. GEL. HS.		328.512

Bakanlıkça ödeme yapıldıktan sonra aşağıdaki kayıtlar yapılacaktır.

100	KASA HS.	328.512	
	136 DİĞER ÇEŞ. ALC. HS		328.512
Teşvikin nakit olarak alınması			
382/482	ERT. GELİR. HS.	328.512	
	649 <sup>2</sup> DİĞ. OLĞ. GEL.HS.		328.512
Teşvikin gelir hesaplarına alınması			

**ÖRNEK 2:** X turizm işletmesinin dış şubelerinden bir tanesinde hastaya ön tanı konulduktan sonra işletmenin Türkiye merkezine sevkine karar verilmiştir. Hastanın uçuş gideri gidiş-dönüş 400\$ ve tedavi gideri 1.500 \$ olarak belirlenmiştir.

Madde 8'e göre Bakanlık dışarıdan getirilen hastaların uçuş giderleri %50 oranında ve toplam tedavi masraflarının %20'sini geçmemek üzere hasta başına en fazla 1.000 ABD Doları tutarında karşılamaktadır. Ancak bu teşvikin alınması için sağlık kuruluşunun Bakanlık ile protokol yaparak karşılıklı hangi ülkelerden hasta getireceğini belirlemesi gerekmektedir. Burada hasta tedavi masrafı gider olarak muhasebeleştirilirken 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı kullanılacaktır. Ancak

uçuş giderleri pazarlama ve satış faaliyeti olarak görülmesi gerektiğinden 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri hesabı olarak muhasebeleştirilmelidir. Buna göre;

Hasta uçuş giderinin teşvik oranı;  $400\$ * 0,50 = 200\$$ ,

Tedavi masraflarının teşvik oranı;  $1.500\$ * 0,20 = 300\$$ ,

olmak üzere toplam 500\$ (1.160 TL) etmektedir. Madde 8'e göre en fazla 1.000 ABD doları teşvik sağlanacağı için alınacak teşvik duruma uygundur.

760	PAZ.SAT.DAG. GİD.		928	
740	HİZ. ÜRET. GİD.		3.480	
191	İND. KDV. HS		793	
	100 KASA			5.201
Hastanenin uçuş ve tedavi ile ilgili masraflarını muhasebeleştirilmesi				
136	DİĞ. ÇEŞ. ALC.		1.160	
	382/482 ERTELEN. GEL. HS.			1.160
Devletin teşviki hemen ödememesi durumunda yapılacak kayıt				
100	KASA		1.160	
	136 DİĞ. ÇEŞ. ALC.			1.160
Teşvik alındığında yapılacak kayıt.				
382	ERTELENMİŞ GEL. HS.		1.160	
	649 DİĞ. OLG. GEL.HS.			1.160
Teşvikin gelir hesaplarına alınması				

**ÖRNEK 3:** X Ağız ve Diş Polikliniği yurt dışında düzenlenecek konferansına işletmelerini tanıtım amacı ile katılmak istemektedir. İşletme katılım ile ilgili hazırladığı bütçede tanıtım ile ilgili 250.000\$ gider öngörmektedir. Yurt dışı tanıtım desteği için Ekonomi Bakanlığına hazırlanan bütçe ile başvuruda bulunmuştur. Tanıtım bir pazarlama olduğu için bununla ilgili giderlerin 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri hesabında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Madde 9'da, yurt dışında yapılan tanıtımlara ilişkin giderler sağlık kuruluşları veya sağlık turizmi şirketleri için %50 oranında ve yıllık toplam en fazla 300.000 ABD Doları tutarında, işbirliği kuruluşları için %70 oranında ve

yıllık toplam en fazla 500.000 ABD Doları tutarında karşılanır denmektedir. Buna göre yapılacak kayıt şu şekildedir:

760 PAZ.SAT.DAĞ.GİD. HS.	580.000	
191 İND. KDV. HS.	104.400	
100 KASA HS.		684.400
Hastane konferansa katılmak için ödeme yaptığında		
100 KASA HS.	342.200	
649 DİĞ. OLG. GEL. HS.		342.200
Devletin teşviki hemen ödemesi durumunda yapılacak kayıt		

**ÖRNEK 4:** Örnek 3'teki X işletmesi söz konusu konferansa katılım ücreti olarak 10.000 \$ ödemiştir.

Madde 10; yurt dışı tanıtımlarına katılacak sağlık kuruluşları, sağlık turizmi şirketleri ve işbirliği kuruluşlarının yurt dışında düzenlenen fuar, kongre veya konferanslara ilişkin katılım maliyetleri; etkinlik başına %70 oranında ve en fazla 15.000 ABD Doları tutarında karşılanacağını belirtmektedir. Tanıtım etkinliğine katılım ücretleri de pazarlama faaliyeti olduğu için 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri hesabında takip edilmelidir.

760 PAZ.SAT.DAĞ.GİD. HS.	23.200	
191 İND. KDV. HS.	4.176	
100 KASA HS.		27.376
Hastane konferans için katılım ücretini ödediğinde		
100 KASA HS.	19.163	
649 DİĞ. OLG. GEL. HS.		19.163
Devletin teşviki hemen ödemesi durumunda yapılacak kayıt		

**ÖRNEK 5:** X Göz Hastanesi Lazer tekniği ile yaptıkları kanamasız göz ameliyatlarını tanıtmak için Google arama motoruna arama ağı reklamı vermek istemektedir. Reklam için Google'a 20.000 \$ ödeme yaptıktan sonra teşvikten

yararlanmak üzere ödeme belgesi ile birlikte Ekonomi Bakanlığına başvuruda bulunmuştur.

Madde 11, sağlık kuruluşları, sağlık turizmi şirketleri ve işbirliği kuruluşlarının arama motorlarında yapacakları, arama ağı reklamları da dâhil olmak üzere reklam ve tanıtım giderleri; %50 oranında ve sağlık kuruluşu, sağlık turizmi şirketi veya işbirliği kuruluşu başına yıllık en fazla 100.000 ABD Doları tutarında karşılanacağını ifade etmektedir.

760	PAZ.SAT.DAĞ.GID.HS.		46.400	
191	İND. KDV. HS.		8.352	
	102	BANKALAR HS.		54.752
Hastane reklam ödemesini yaptığıında				
136	DİĞ. ÇEŞ. ALAC. HS.		27.376	
	482	ERTELEN. GEL. HS.		27.376
Devlet ilgili alacağın ödemesini ilgili dönemden sonraki dönem ödeyecekse				
482	ERTELENMİŞ GEL. HS.		27.376	
	382	ERTELEN. GEL. HS.		27.376
İlgili dönem geldiğinde yapılacak kayıt				
100	KASA HS.		27.376	
	136	DİĞ.ÇEŞ.ALAC. HS.		27.376
Devlet teşviki alındığında				
382	ERTELENMİŞ GEL. HS.		27.376	
	649	DİĞ. OLG. GEL. HS.		27.376
Teşvikin gelir hesaplarına alınması				

**ÖRNEK 6:** X Cilt ve Deri Hastalıkları Polikliniği kaplıca ile tedavi tekniklerini yurtdışında tanıtmak ve ön tanı koyarak hastaneye hasta transferi

gerçekleştirmek amacıyla yurt dışında bir birim açmak istemektedir. Birim ile ilgili tüm yasal işlemler tamamlanmış ve faaliyetleri yürütmek üzere yıllık 75.000 \$'a bir ofis kiralanmış ve kira peşin olarak ödenmiştir.

Madde 12'ye göre devlet, sağlık işletmelerinin yurtdışında açtıkları birimlerin kira giderlerini 4 yıl karşılamaktadır. Buna göre, sağlık kuruluşları ve sağlık turizmi şirketleri her bir birim başına % 60 oranında ve yıllık en fazla 200.000 ABD Doları tutarında, işbirliği kuruluşları her birim başına %70 oranında ve yıllık 300.000 ABD Doları tutarında desteklenir. Sağlık işletmelerinin yurtdışında açtıkları birimler tebliğ gereğince tanıtım amacıyla kuruldukları için bu birimler için yapılan giderlerin de 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri hesabında değerlendirilmesi gerekmektedir.

760 PAZ.SAT.DAĞ.GD. HS.	14.500	
180 GEL.AY. AİT. GİD. HS.	159.500	
191 İND. KDV. HS.	31.320	
102 BANKALAR HS.		205.320
İşletme kirayı ödediğinde		
136 DİĞ.ÇEŞ.ALC. HS.	123.192	
382/482 ERTELEN. GEL. HS.		123.192
Devletin teşviki hemen ödememesi durumunda		
100 KASA HS.	123.192	
136 DİĞ.ÇEŞ. ALC. HS.		123.192
Devlet teşviki ödediğinde		
382 ERTELEN. GEL. HS.	123.192	
649 DİĞ.OLG. GEL. HS.		123.192
Teşvikin gelir hesaplarına alınması		

**ÖRNEK 7:** X Estetik Cerrahi Hastanesi yurtdışı pazarlarına girmek için Uluslararası Sağlık Hizmetleri Kalite Topluluğundan (ISQ)'dan 1 yıllık akreditasyon almış karşılığında 36.000 \$ ödemiştir.

Madde 13; sağlık kuruluşlarının 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 türü için %50 oranında ve en fazla 50.000 ABD Doları tutarında karşılandığını ifade etmektedir. Bu tür belge, sertifika ve akreditasyonların pazarlama desteği olarak görülmesi gerektiğinden 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri hesabında değerlendirilmesi gerekmektedir.

760	PAZ.SAT.DAĞ.GD. HS.		6.960	
180	GEL.AY. AİT. GİD. HS.		76.560	
191	İND. KDV. HS		15.034	
	102	BANKALAR HS.		98.554
İşletme akreditasyon için ödeme yaptığında				
100	KASA HS.		197.108	
	649	DİĞ. OLG. GEL. HS.		197.108
Devletin teşviki hemen ödemesi durumunda yapılacak kayıt				

**ÖRNEK 8:** X Göz hastanesinin 2 üst düzey yöneticisi Bakanlıkça organize edilen bir ticaret heyeti programına katılacaktır. Yöneticilerin program dahilinde konaklama ve ulaşım giderleri 30.000 \$ olarak öngörülmektedir.

Madde 14'e göre 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 ABD Doları tutarında karşılanmaktadır.

770 GEN. YÖN. GİD. HS.	69.600	
191 İND. KDV. HS	12.528	
102 BANKALAR HS.		82.128
Hastane yöneticilerin konaklama ve ulaşım giderlerini ödediğinde		
100 KASA HS.	57.490	
649 DİĞ. OLG. GEL. HS.		57.490
Devletin teşviki hemen ödemesi durumunda yapılacak kayıt		

**ÖRNEK 9:** X Dış Hastanesi Bakanlıktan ön onay aldıktan sonra pazarlama stratejileri konusunda 100.000 \$'a danışmanlık hizmeti satın almıştır.

Madde 15, sağlık turizmi şirketleri veya sağlık kuruluşlarının Bakanlığın ön onay verdiği konularda satın aldıkları danışmanlık hizmetlerine ilişkin giderler %50 oranında ve yıllık en fazla 200.000 ABD Doları tutarında karşılandığını belirtmektedir.



760 PAZ.SAT.DAĞ.GD. HS.		232.000	
191 İND. KDV. HS.		41.760	
102 BANKALAR HS.			273.760
İşletme akreditasyon için ödeme yaptığında			
136 DİĞ.ÇEŞ.ALC. HS.		136.880	
382/482 ERTELEN. GEL. HS.			136.880
Devletin teşviki hemen ödememesi durumunda			
100 KASA HS.		136.880	
136 DİĞ. ÇEŞ.ALC. HS.			136.880
Teşvikin alınması			
380 ERTELEN. GEL. HS.		136.880	
649 DİĞ.OLG. GEL. HS.			136.880
Teşvikin gelir hesaplarına alınması			

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Devletler, belirli ekonomik faaliyetleri özendirmek amacıyla teşvikler vermektedirler. TMS 20 bu teşviklerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini açıklamaktadır. TMS 20'ye göre devlet teşvikleri sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımı olmak üzere iki şekilde muhasebeleştirilir. Devlet teşvikleri, sermaye yaklaşımına göre bilanço hesapları ile ilişkilendirilirken gelir yaklaşımına göre gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilmektedir. Sermaye yaklaşımına göre devlet teşviklerinin geri ödemesi olmadığı için kar ya da zarar dışında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Teşvik geliri bilançoda raporlanarak vergi dışı bırakılmaktadır. Bu durum işletmeye bir vergi avantajı sağlamaktadır. Gelir yaklaşımı ise teşviklerin kar ya da zararda muhasebeleştirilmesi gerektiğini savunmaktadır. Teşvik geliri elde edildiğinde direkt olarak gelir tablosuna alınırsa bir vergi etkisi yaratacak bu da işletmeden fon çıkışına neden olacaktır. Gelir

yaklaşımı, bu durumu, teşvik elde edildiğinde gelir tablosuna alınmak yerine, ilk önce ertelenmiş gelir olarak bilançoya dahil edilmesini, daha sonra teşvikle karşılanması amaçlanan giderler ortaya çıktıkça sistematik bir şekilde bilançodan gelir tablosuna aktarılmasını sağlayarak ortadan kaldırmaktadır.

Sağlık sektörüne ilişkin teşvikleri açıklayan ilgili tebliğde bazı maddelerin yeterince açıklayıcı olmaması nedeni ile işletmeler bir takım sorunlarla karşılaşabilir. Örneğin tebliğin 8. maddesinde yurtdışından getirilen hastaların ulaşım giderlerinin % 50'sinin ve tedavi masraflarının % 20'sinin 1.000 ABD Dolarını aşmamak üzere karşılanacağı belirtilmektedir. Ancak ulaşım giderlerinin hangi durumlarda sağlık işletmesine ödeneceği, hasta ulaşım giderlerini kendisi karşılamış ise teşvikten nasıl yararlanılacağı, teşvikin sadece paket tur yapan sağlık turizmi işletmeleri ile ilgili olup olmadığı konusunda açıklayıcı bilgi bulunmamaktadır.

Tebliğde yer alan sağlık turizmi ile ilgili teşvikler genelde pazarlama ve tanıtım faaliyetlerine yöneliktir. Bu nedenle bu giderlerin kaydedilmesinde 760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabı'nın kullanılması gerekmektedir. Ayrıca tedavi bir hizmet olduğu için bununla ilgili giderlerin 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'nda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Çalışmada sağlık turizmi ile ilgili teşvikler gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmiştir. Buna göre devlet eğer teşviki hemen ödemeyecek ise bilançoda 382 Ertelenmiş Gelirler Hesabı (teşvik ilgili dönemde else edilecekse) ya da 482 Ertelenmiş Gelirler Hesabı (teşvik ilgili dönemden sonrada elde edilecekse) gösterilmiştir. Eğer teşvik gerekli koşullar yerine getirildikten hemen sonra elde edilmiş ise 649 Diğer Olağan Gelirler Hesabı'nda muhasebeleştirilmiştir.

#### KAYNAKÇA

- ACİNÖROĞLU, Serkan (2009), "Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği", *International Journal of Economic and Administrative Studies*, 1: 147-168.
- AKAN, Yusuf; ARSLAN, İbrahim (2008), "Türkiye'de Sektörel Yatırım Teşvik Belgeleri İle İstihdam Analizi: Doğu Anadolu Bölgesi Üzerine Bir Uygulama (1980-2006)", *Çalışma ve Toplum*, 1: 107-119.
- AKDEVE, Erdal, and Erdal Tanas KARAGÖL (2013), "Geçmişten Günümüze Türkiye'de Teşvikler Ve Ülke Uygulamaları", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 37: 329-350.
- AY, Hakkı M. (2005), "Yatırım Teşviklerinin Sabit Sermaye Yatırımları Üzerindeki Etkisi", *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 5: 176-184.

- CONNELL, John (2006), "Medical Tourism: Sea, Sun, Sand and Surgery", *Tourism Management*, 27: 1093-1100.
- ÇIRPAN, Erdal (2010), Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinin Türkiye muhasebe standartları ve muhasebe sistemi uygulama genel tebliği açısından karşılaştırılması (Tez). İstanbul Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi
- DURAN, Birsen (2010), Avrupa birliği ve Türkiye’de çevre korumaya yönelik teşvikler, yardımlar ve Türkiye muhasebe standartlarına göre muhasebeleştirilmesi örnekleri (Tez). Afyon Kocatepe Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi
- Sağlık Turizmi Derneği (2010), Dünya’da ve Türkiye’de sağlık turizmi, 2010 Durum tespit raporu ve çözüm önerileri, Türkiye Sağlık Vakfı ve Sağlık Turizmi Derneği ortak yayını, <http://www.ozelhastaneler.org.tr/images/Documents/sanal%20k%C3%BCt%C3%BCphane/D%C3%9CNYA%E2%80%99%20DA%20VE%20T%C3%9CRK%C4%B0YE%E2%80%99%20DE%20SA%C4%9ELIK%20TUR%C4%B0ZM%C4%B0-2010.pdf> Erişim Tarihi: 25.12.2014.
- Ekonomi Bakanlığı, [http://www.ekonomi.gov.tr/upload/97ADAF28-B22E-E2B02A7E8DFF21E8AF4C/2012\\_4\\_Tebliğ.pdf](http://www.ekonomi.gov.tr/upload/97ADAF28-B22E-E2B02A7E8DFF21E8AF4C/2012_4_Tebliğ.pdf), Erişim Tarihi: 26.12.2014.
- GÜNAY, İnci (2009), Yatırımlara Yönelik Vergisel Teşvik ve Yardımların TMS’ye Göre Muhasebeleştirilmesi (Tez). Marmara Üniversitesi, İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi
- GÜVEN, AYTEKİN (2007), "Türkiye’de İller Arası Gelir Eşitsizliğinde Teşvik Politikasının Rolü: Bir Ayırıştırma Analizi", *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, 14: 20-38.
- [http://www.healisms.com/medical\\_tourism/overview/what\\_is\\_medical\\_tourism?](http://www.healisms.com/medical_tourism/overview/what_is_medical_tourism?)  
Erişim Tarihi: 26.12.2014.
- <http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/tcmb+tr/tcmb+tr/main+page+site+area/bugun> Erişim Tarihi: 26.12.2014
- [http://www.tursab.org.tr/dosya/12186/saglikturizmiraporu\\_12186\\_5485299.pdf](http://www.tursab.org.tr/dosya/12186/saglikturizmiraporu_12186_5485299.pdf),  
Erişim Tarihi: 29.07.2015
- İÇÖZ, Onur (2009), "Sağlık Turizmi Kapsamında Medikal (Tıbbi) Turizm ve Türkiye’nin Olanakları", *Journal of Yasar University*, 4: 2257-2279.
- Maliye Bakanlığı, [www.maliye.gov.tr](http://www.maliye.gov.tr), Erişim Tarihi: 25.12.2014.
- SÖNMEZ, Feriştah (2005), "Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 28: 125-140.

- TAŞLIYAN, Mustafa; ARI, Nazmiye Ülkü (2012), “Bölgesel Kalkınma Potansiyelinin Harekete Geçirilmesinde Sağlık Sektörünün Yeri Üzerine Bir Araştırma”, II. Bölgesel Sorunlar ve Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu
- TOPAL, Mehmet Hanefi (2006), Uluslararası Kuruluşların Teşviklere Bakışı ve Türk Teşvik Sisteminin Bu Çerçeve Analizi (Tez). Karadeniz Teknik Üniversitesi Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi
- ULUSAN, Hikmet (2008), “Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması”, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 22: 415-433.
- Uluslar Arası Muhasebe Standartları, <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias20>, Erişim Tarihi: 25.12.2014.
- ÜNSALDI, Mehmet. (2006), “Devlet Teşvikleri ve Bölgesel Gelişmişlik Farklılıkları Üzerine Etkileri”, Doğu Anadolu Bölgesi Araştırmaları, 122-125.
- YILDIRIM, Hasan Hüseyin; ALTUNKAYA, Ümran. “Türkiye’nin Sağlık Turizmi Potansiyeli ve Güçlükler”, 2006, <http://www.absaglik.com/24May%C4%B1s2006>, Erişim Tarihi: 25.12.2014.
- YILDIZ, Feyyaz; TOPAL, Yusuf; KÜÇÜKKAHRAMAN, Burak (2012), “Sanayi İşletmelerinde Verilen Teşviklerin “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı Işığında İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, 14: 295-312.

## NOTLAR

- 1 Ekonomi Bakanlığı ödemeyi ilgili dönemde yapacaksa 382 Ertelemiş Gelirler (Gelecek Aylara Ait Gelirler) hesabına, ilgili dönem bittikten sonra yapacaksa 482 Ertelemiş Gelirler (Gelecek Yıllara Ait Gelirler) hesabına yazılması gerekmektedir.
- 2 İşletme teşvik başvurusunda bulunduğu ve koşulları yerine getirdiği takdirde teşviki alacağı için teşvik olağan gelir olarak değerlendirilmelidir. Söz konusu gelir vergiden muaftır.