

KOSGEB Tarafından KOBİ'lere Sağlanan Desteklerin Muhasebeleştirilmesi: MSUGT, BOBİ FRS ve TMS Karşılaştırması*

Hakan YAZARKAN*

Züleyha YILMAZ SOĞUKSU**

ÖZET

Türkiye'de faaliyet gösteren şirketler mali işlemlerini Tek Düzen Muhasebe Sistemi çerçevesinde ve Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) aracılığıyla muhasebeleştirmektedir. Bunun yanı sıra işletmelerin mali işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) olmak üzere üç farklı uygulama söz konusudur. Bu çalışmada işletmelere verilen devlet teşviklerinin bahsedilen uygulamalar açısından nasıl muhasebeleştirileceği incelenmiştir. Buradan hareketle bu çalışmanın temel amacı, işletmelerin bir kamu kurumu olan Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı'ndan (KOSGEB) aldıkları teşvikleri TMS, BOBİ FRS ve MSUGT kapsamında nasıl muhasebeleştirmeleri gerektiğini karşılaştırmalı olarak ortaya koymaktır. Çalışmanın amacı doğrultusunda araştırmada örnek olay yöntemi benimsenmiş ve Ordu bölgesinde faaliyet gösteren bir işletmenin KOSGEB Ordu İl Müdürlüğü'nden KOBİGEL programı kapsamında aldığı makine ve teçhizat alımına ilişkin teşviklere yönelik muhasebe kayıtlarından örnekler verilmiştir. Araştırmanın sonucunda KOBİGEL desteklerinin koşulsuz teşvikler olması nedeniyle MSUGT ve BOBİ FRS açısından gerçekleştikleri dönemde gelir yazılmasının, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı (TMS 20) açısından ise ait oldukları dönemde sistematik olarak bir gelir hesabına yansıtılmasının uygun olacağı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Devlet Teşvikleri, MSUGT, BOBİ FRS, TMS

JEL Sınıflandırması: M40, M41

Accounting Of The Grants Provided by KOSGEB to SME's: Comparison of GCASA, LME's FRS and TAS

ABSTRACT

Enterprises operating in Turkey are recognized their financial transactions through the Uniform Chart of Accounts (UCA) within the framework of the Uniform Accounting System. In addition, there are three different applications in accounting of financial transactions of enterprises: the Turkish Accounting Standards (TAS), the Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises (LME's FRS) and the General Communiqué on Accounting System Application (GCASA). In this study, it is examined how the government grants given to enterprises will be accounted in terms of mentioned applications. Therefore, the main purpose of this study is to provide a comparative analysis of how enterprises should account for the grants they receive from the Small and Medium Enterprises Development Organization (SMEDO), a public institution, within the scope of TAS/IFRS, LMEs FRS and GCASA. For the purpose of the study, the case study method was applied in the research and the accounting records were given for the grants for the purchase of machinery and equipment from SMEDO Ordu Provincial Directorate within the scope of KOBİGEL program. As a result of the study, it is found that it is appropriate to write income in the period they are realized for GCASA and LMEs FRS and to systematically account for an income account in terms of the standard of Accounting for government grants and disclosure of government assistance (TAS 20) since KOBİGEL grants are unconditional incentives.

Keywords: Government Grants, GCASA, LMEs FRS, TAS

Jel Classification: M40, M41

* **Makale Gönderim Tarihi:** 20.09.2019, **Makale Kabul Tarihi:** 15.11.2019, **Makale Türü:** Örnek Olay (Vaka Analizi)

* Doç. Dr., Ordu Üniversitesi Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, hayazarkan@gmail.com, Orcid ID: 0000-0001-6167-0559.

** Dr. Öğr. Üyesi, Ordu Üniversitesi Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,, zuleyhayilmaz52@gmail.com, Orcid ID: 0000-0003-3935-1740.

1. GİRİŞ

Türkiye’de bölgeler arasındaki farklı gelişmişlik düzeyleri ve iktisadi açıdan kaynakların dengesiz dağılımı bazı sosyokültürel ve siyasal sorunların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Devlet organları tarafından ekonomiye doğrudan aktarılan teşvikler bu dengesizliklerin giderilmesinde kullanılan önemli araçlardan biridir. Ülkemizde teşvikler; bölgesel farklılıklar, sermaye yetersizliği, işsizlik, eksik rekabet, vb. sorunlar nedeniyle verilmekte olup, 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 çeşitli teşvikler verilmiştir. 1990’dan sonra ise teşvikler bölgeler arası dengesizlikleri gidermek amacıyla uygulanmıştır. Söz konusu teşviklere özellikle kalkınma planlarında ayrı bir önem verilmiştir. Örneğin (2007-2012) Kalkınma Planında içsel büyüme ve yerel girişimciliğin gelişmesi ve uluslararası piyasalarda rekabet edebilecek ürünlerin üretilmesi için uygun ortamın oluşturulması amacıyla teşvikler oluşturulmuştur. Türkiye’de genellikle teşvikler; eğitim, araştırma ve geliştirme, işgücü kalitesini artırma, teknoloji ve inovasyona yönelik politikalar için verilmekte iken, gelişmiş ülkelerde yeni sanayi politikaları, eğitim ve işgücü kalitesini artırmaya yönelik politikalar, yenilik ve yaratıcılığa yönelik araştırma geliştirme yatırımları ve istihdamı için uygulanmaktadır (Okutmuş, Uyar, & Gövce, 2015:64).

Literatürde teşvik kavramına yönelik genel geçer bir tanım olmayıp yakın manalar içeren çok çeşitli tanımlar bulunmaktadır. Sergeeva’ya (2015) göre teşvik, belirli bir firmanın varlıklarından elde ettiği gelirden artışa neden olarak genel anlamda o işletmenin ekonomik fayda sağlaması sonucunu doğuran devlet yardımlarıdır (Sergeeva, 2015, s. 144). Başka bir tanımda ise devlet teşvikleri, belirli şartları taşımaları durumunda devlet tarafından işletmelere yapılan çeşitli kaynak transferleri (Monea, Monea, Cotleţ, & Răvaş, 2010, s. 1) şeklinde ifade edilmiştir. Daha kapsamlı bir tanım vermek gerekirse teşvikler, bazı iktisadi eylemlerin ya da işletmelerin gelişmesini diğerlerine nazaran artırmak ve hızlandırmak amacıyla, devlet eliyle ve farklı yöntemlerle verilen maddi ve maddi olmayan destekler olarak tanımlanabilir. Devlet kaynaklarının ülke ekonomisi için daha faydalı kabul edilen alanlara aktarılması teşviklerin esasını oluşturur. Devlet teşviklerinin amacı ekonomik koşullara göre değişmekle birlikte (Sönmez, 2005:126) genel olarak bir işletmeyi o teşvik sağlanmadığı takdirde girişimde bulunmayacağı bir faaliyete özendirilmektir (Monea, Monea, Cotleţ, & Răvaş, 2010:1). Bu genel amaç çerçevesinde devlet teşviklerinin alt amaçları ise; toplam yatırım hacminin artırılması, yatırımların daha verimli sahalara yönlendirilmesi, daha ziyade özkaynağa dayalı yatırımlar gerçekleştirilmesi, bölgesel gelişmişlik farklarının minimuma indirilmesi, teknolojik gelişmelere ayak uydurma ve küresel rekabete dayanıklılığın artırılması (Sönmez, 2005:126), ekonomik kalkınma, istihdam imkânlarını genişletme, ülkeye yabancı sermaye çekme (Yılmaz, 2014:60), zor durumdaki işletmelerin kurtarılması, işlem maliyetlerine destek olunması (Gökgöz, 2012:43), çevre dostu yatırımların özendirilmesi ile ar-ge faaliyetlerinin desteklenmesi (Kara & Öztopçu, 2015:12) şeklinde sıralanabilir.

Sübvansiyon, destek, prim, yardım gibi isimlerle de anılan (Monea, Monea, Cotleţ, & Răvaş, 2010:2; Yılmaz, 2014:59; Gökgöz, 2012:43) devlet teşvikleri özellikleri ve koşulları bakımında çeşitlilik göstermektedir. Devlet teşviklerini; parasal, parasal olmayan, gelire ilişkin, gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan ve varlıklara ilişkin teşvikler olmak üzere beş grupta toplamak mümkündür. Parasal devlet teşvikleri, işletmelerin kullanması için para veya para benzeri kaynakların işletmelere aktarılmasını amaçlayan teşvik türüdür.

Parasal olmayan devlet teşvikleri, arsa vb. nakdi olmayan kaynaklardan oluşur. Gelire ilişkin teşvikler, gelir sağlamak üzere katlanılan giderleri karşılamayı amaçlayan yardımlardır. Gider ve zararın karşılanması amacıyla yapılan teşvikler, üretim işletmelerinde katlanılan maliyetleri karşılamak amacıyla yapılan yardımlardır. Son olarak varlıklara ilişkin teşvikler ise işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmek için ihtiyaç duydukları maddi duran varlıkların devlet tarafından belirlenen koşullar çerçevesinde temin edilmesidir (Teşken, 2010:433). Teşvik çeşitlerini sektörel bazda da ifade etmek mümkündür. Endüstriyel, ticari ya da tarımsal faaliyetlere verilen teşvikler buna örnek gösterilebilir. Bu çalışmanın konusunu ilk sınıflandırmaya göre “parasal olmayan teşvikler dışında kalanlar”, sektörel sınıflandırmaya göre ise “endüstriyel” teşvikler oluşturmaktadır. Uygulamada işletmeler çok çeşitli devlet kurumlarından teşvik almakla birlikte, bu çalışmada Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) tarafından işletmelere verilen teşviklere ve bunların teşvik alan işletmeler tarafından nasıl muhasebeleştirildiğine odaklanılmıştır.

KOSGEB destek programı çerçevesinde işletmelere sağlanan destekler/teşvikler; Girişimcilik Destekleri, AR-GE Teknolojik Üretim ve Yerleştirme Destekleri, İşletme Geliştirme, Büyüme ve Uluslararasılaştırma Destekleri, KOBİ Finansman Destekleri ve Laboratuvar Hizmetleri olmak üzere beş ana kategoride sınıflandırılmıştır (KOSGEB, 2019). Çalışmada ele alınan destek türü İşletme Geliştirme, Büyüme ve Uluslararasılaştırma Destekleri başlığı altında yer alan ve “KOBİGEL” olarak ifade edilen destektir. Bu bağlamda çalışmada KOSGEB Ordu İl Müdürlüğü tarafından KOBİGEL programı kapsamında Ordu’da faaliyet gösteren bir işletmeye sağlanan makine/teçhizat, işçi, yazılım ve reklam desteklerinin muhasebeleştirilmesi; MSUGT, BOBİ FRS ve TMS karşılaştırması yapılarak ele alınmıştır.

2. DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN YASAL ÇERÇEVE

Türkiye’de işletmelerin muhasebe uygulamalarına ilişkin yasal çerçeve temelde üçe ayrılmaktadır. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) TMS/TFRS hükümlerine göre kayıt tutmaktadırlar. Bununla birlikte 01.01.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) hakkındaki tebliğ gereğince bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmeler ise işlemlerini BOBİ FRS hükümlerine göre muhasebeleştirmektedirler. Bu iki grubun dışında kalan işletmeler ise muhasebe uygulamalarını MSUGT çerçevesinde gerçekleştirmektedirler. Bu nedenle çalışmanın konusu olan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi bu üç uygulama açısından karşılaştırmalı olarak incelenecektir.

İlk olarak TMS açısından incelenecek olursa; devlet teşviklerine yönelik muhasebe işlemlerinin “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardı kapsamında ele alındığı görülmektedir. Standarda göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi noktasında iki yaklaşım söz konusudur. Bunlar; teşvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği “sermaye yaklaşımı” ve teşvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği “gelir yaklaşımı”dır. Sermaye yaklaşımının dayandığı gerekçeler; teşviklerin geri ödenmesinin beklenmemesi, kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir

teşviki temsil etmeleridir. Gelir yaklaşımının gerekçeleri ise; devlet teşviklerinin hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları, nadiren karşılıksız olup önceden konan yükümlülükleri yerine getirmekle teşviklerin kazanılmasıdır (TMS 20, paragraf 13,14,15). Bu durumda alınan bir teşvik, makine alımı, arazi veya arsa temini gibi işletmenin sermayesini güçlendirici bir nitelikte ise sermaye yaklaşımı benimsenebilir. Sermaye yaklaşımında, alınan teşvik gelir olarak kaydedilmeyip bilanço da “öz kaynaklar” sınıfındaki bir hesap grubu altında izlenmektedir. Ancak alınan teşvik doğrudan işletmenin sermayesini güçlendirmesi yerine destekleme alımları gibi gelir artırıcı bir nitelikte ise gelir yaklaşımı benimsenebilir. Gelir yaklaşımında ise teşvik alacak haline geldiğinde doğrudan gelir olarak yazılmaktadır. Bununla beraber TMS 20 ayrıntılı olarak incelendiğinde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi hususunda genel geçer bir ifade kullanılamayacağı, ilgili teşvikin türüne ve verilmiş biçimine göre özel olarak irdelenmesi gerektiği görülecektir. Bu bağlamda KOSGEB tarafından verilen KOBİGEL desteklerinin TMS açısından nasıl değerlendirilmesi gerektiği çalışmanın örnek olay bölümünde açıklanmıştır.

BOBİ FRS açısından devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi konusu “Bölüm 16 Devlet Teşvikleri” başlığında incelenmiştir. Devlet Teşvikleri bölümünün 7. paragrafında BOBİ FRS, teşviklerinin koşullu ya da koşulsuz olmasına dikkat çekerek iki tür kayıt şekli önermiştir. Buna göre işletmenin gelecekte herhangi bir performans şartını yerine getirmesini gerektirmeyen ya da ilgili şartı daha önce yerine getirdiği teşvikler, alındıklarında kar ya da zarara yansıtılır. Bir takım performans şartlarının gelecekte yerine getirilmesi gerektiği teşvikler ise işletme performans şartlarını karşılayıncaya kadar finansal durum tablosunda “Ertelenmiş Gelirler” kalemi içerisinde muhasebeleştirilir. Performans şartları yerine getirildiğinde teşvik tutarı kar ya da zarara yansıtılır (KGK, 2017:107-108).

Son olarak devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi MSUGT çerçevesinde incelendiğinde, sadece Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) açıklamalarında “602 Diğer Gelirler” hesabının alt ayrımında devlet teşviklerine değinildiği görülmektedir. Buna göre “işletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb. hasılat kalemleri” Diğer Gelirler hesabında izlenmelidir (MSUGT, 1992).

Görüldüğü gibi devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi konusu hâlihazırda yürürlükte olan mevzuat açısından farklılıklar arz etmektedir. Bu farklılıklar işletmelerinin tabi oldukları düzenlemelerden kaynaklanmakla birlikte ilgili devlet teşvikinin verilmiş şekli ve şartlarından da kaynaklanmaktadır. Konuya ilişkin farklı muhasebe uygulamaları çalışmada gerçek bir işletmenin kayıtları üzerinden önerilerde bulunmak suretiyle açıklanmıştır. Bunun öncesinde ise konuyla ilgili literatüre yer verilmiştir.

3. LİTERATÜR ÖZETİ

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesini konu edinen çalışmalara ilişkin yapılan literatür taramasında çalışmaların tarımsal ve sınai ürünlere verilen devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi şeklinde ikiye ayrıldığı görülmüştür. Bu çalışmada sınai ürün üreten işletmelere verilen teşviklere ilişkin literatür özetlenmiştir. Bu bağlamda literatürde tarımsal

faaliyetlerle ilişkili olmayan devlet teşviklerinin TMS 20 kapsamında nasıl muhasebeleştirileceğini açıklayan çok sayıda ulusal ve uluslararası çalışma (Sönmez, 2005; Ulusan, 2008; Teşken, 2010; Bozdemir, 2010; Monea, Monea, Cotlet, & Răvaş, 2010; Akdoğan, 2011; Dorel, Ioana, & Domil, 2013; Kara & Öztopçu, 2015; Okutmuş, Uyar, & Gövce, 2015; Tunçez & Ateş, 2016; Coşkun, 2016; Onay, 2016) bulunmaktadır. Bu çalışmaların ortak özelliği devlet teşviklerini “sermaye” veya “gelir” olmak üzere iki yaklaşımda değerlendirmeleridir. Yazarlar ilgili devlet teşvikini sermaye yaklaşımında doğrudan özkaynak olarak ya “549 Özel Fonlar” ya da “559 Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi” hesaplarından birine kaydederken, gelir yaklaşımında bir veya daha fazla dönemde sonuç hesaplarında “64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelirler ve Karlar” hesap grubu altında önerdikleri bir hesapta muhasebeleştirmişlerdir. Ulaşılan kaynaklardan sadece iki tanesinde (Çırpan, 2010; Çelik vd., 2015) bu çalışmaya paralel olarak gelir yaklaşımında “602 Diğer Gelirler” hesabına atıf yapılmaktadır. Bunlardan ilkinde Çırpan (2010), devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi konusunda MSUGT ve TMS 20 uygulamalarını karşılaştırmalı olarak incelemiş ve MSUGT açısından 602 nolu hesabı önerirken TMS 20 açısından “649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar” hesabını önermiştir. Diğerinde ise Çelik vd. (2015), kendi geliştirdikleri örnekleri üzerinden TMS 20 uygulamasını açıklamışlardır. Çalışmada literatürdeki diğer birçok çalışmadan farklı fakat bu çalışmaya paralel olarak gelir yaklaşımında teşvik tutarının 602 nolu hesaba yazılması gerektiği vurgulanmıştır.

Özet olarak devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine yönelik literatüre bakıldığında genel kanı, gelir yaklaşımına göre teşvik tutarının ait olduğu dönemde diğer olağan gelirler içerisinde bir hesaba kaydedilmesi yönündedir. Ancak TMS hükümlerine tabi olan işletmeler de ilgili hükümleri MSUGT çerçevesinde uygulamak durumundadır. MSUGT’leri incelendiğinde de devlet teşviklerine ilişkin tek atfın 602 nolu hesabın açıklamasında yer aldığı görülmektedir. Bu doğrultuda çalışmada literatürden farklı olarak bu hesaba vurgu yapılmıştır. Bununla birlikte önceki çalışmaların tümünde yazarlar tafından hayali örnekler geliştirilerek gerekli açıklamalar yapılmıştır. Bu çalışmada ise gerçek bir işletmenin gerçek verileri üzerinden konu irdelenmiştir. Son olarak literatürde devlet teşvikleri açısından BOBİ FRS hükümlerini açıklayan bir çalışmaya rastlanmamıştır. Çalışmanın bu açıdan literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

4. ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI

Çalışmanın bu bölümünde, teorik bölümde açıklanan bilgilerin uygulamasına örnek teşkil etmesi için Ordu ilinde faaliyet gösteren bir işletmenin KOSGEB’den aldığı teşviklerin muhasebeleştirilmesine yönelik örnekler verilmiştir.

4.1. Çalışmanın Amacı Ve Yöntemi

Türkiye’de faaliyet gösteren şirketler mali işlemlerini Tek Düzen Muhasebe Sistemi çerçevesinde ve TDHP aracılığıyla muhasebeleştirmektedir. Bunun yanı sıra teorik çerçevede de açıklandığı gibi işletmelerin mali işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde TMS, BOBİ FRS ve MSUGT olmak üzere üç farklı uygulama söz konusudur. İşte bu noktada araştırmanın temel problemi ortaya çıkmaktadır. Yani işletmeler herhangi bir kamu kurumundan aldıkları teşvikleri mevzuattaki farklı uygulamalara uygun olarak ve aynı zamanda TDHP çerçevesinde nasıl muhasebeleştirmelidirler? Buradan hareketle bu çalışmanın temel amacı, işletmelerin bir kamu kurumu olan KOSGEB’den aldıkları teşvikleri TMS, BOBİ FRS ve MSUGT

kapsamında nasıl muhasebeleştirmeleri gerektiğini ortaya koymaktır. Bu noktada KOSGEB’le ilişki içinde olan işletmelerin KOBİ kategorisinde oldukları ve KOBİ’lerin de TMS ve BOBİ FRS hükümlerine tabi olmadıkları düşüncesi oluşabilir. Bu bağlamda çalışmanın amacının kurgulanması sırasında her KOBİ’nin potansiyel bir BOBİ FRS uygulayıcısı, her BOBİ FRS uygulayıcısının da potansiyel bir TMS uygulayıcısı olduğu dikkate alınmıştır. Daha açık bir ifade ile KOBİ sınıfında olan bir işletmenin bağımsız denetime tabi olacak düzeyde ekonomik olarak büyümesi, MSUGT uygulamasından BOBİ FRS uygulamasına geçmesini zorunlu kılacaktır. Aynı durum BOBİ FRS uygulayıcısı olan bir işletmenin de TMS’ye geçmesi noktasında söz konusudur. Dolayısıyla bu çalışma devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi için bu üç uygulamayı birlikte ele almayı amaçlamaktadır. Böylelikle çalışmanın örnek olayda açıklanan teşviklere benzer bir teşvik alan uygulayıcıların tümü için yararlı olacak bir çalışma olması hedeflenmektedir.

Çalışmanın amacı doğrultusunda araştırmada örnek olay (vaka analizi) yöntemi benimsenmiş ve bölgenin seramik üretiminde önde gelen firmalarından biri olan Turan Seramik A.Ş. (TURAVİT)’nin KOSGEB Ordu İl Müdürlüğü’nden KOBİGEL programı kapsamında aldığı makine ve teçhizat, personel, yazılım ve hizmet alımına ilişkin teşviklere yönelik muhasebe kayıtlarından örnekler verilmiştir. Bu şekilde konuya ilişkin muhasebe kayıtlarının hayali örnekler üzerinden gösterilmesi yerine, gerçek bir vakaya ilişkin kayıtların verilmesi ve konunun bu kayıtlar üzerinden tartışılması sağlanmıştır. Bununla birlikte çalışmada şirketin adının belirtilmesi durumunda kayıt tutarlarının açıklanmasının firma politikaları gerekçesiyle uygun olmayacağı firma yetkilileri tarafından ifade edilmiştir. Bu sebeple çalışmada sadece firmanın kayıtlarına ilişkin tutarlar hayali olarak belirlenmiş olup, kayıtların yapılış şekli ve kullanılan hesaplar firma yetkilisinden alındığı şekliyle sunulmuştur. Bu noktada çalışmanın örneğini teşkil eden şirketin kısaca tanıtılmasında fayda vardır.

4.2. Örnek İşletmenin Tanıtılması

TURAVİT firması 1976 yılında Ordu’da yapı malzemeleri satıcılığıyla iş hayatına başlamıştır. Türkiye’nin ilklerinden olan firma 1987 yılında Vitrifiye Seramik Sağlık Gereçleri üretmek için kurulmuştur. Firma 3 yıllık AR-GE ve yatırım çalışmaları sonucu 1990 yılında fiili üretime başlamıştır. TURAVİT markası altında modern tesislerinde uzman kadrosuyla üretim yapıp iç ve dış pazarlarda yerini ve konumunu belirlemiştir. Firma hâlihazırda banyo takımları, klozetler, lavabolar, bideler, tuvalet taşları ve aksesuarlar üretmektedir.

Çalışmada TURAVİT firmasının mali işler müdürü ile yüz yüze görüşme yapılmış ve şirketin farklı tarihlerde KOSGEB Ordu İl Müdürlüğü’nden teşvik aldığı belirlenmiştir. Bu bağlamda araştırma kapsamında şirketin KOSGEB’den aldığı teşviklere ilişkin veriler üzerinde durulmuştur. Araştırmanın bulguları ise önce örnek işletmenin kayıtlarını vermek, daha sonra ise bu kayıtları TMS, BOBİ FRS ve MSUGT açısından değerlendirmek ve bu uygulamalara göre olması gereken kayıtları önermek suretiyle sunulmuştur.

4.3. Örnek İşletmenin Muhasebe Kayıtlarının TMS, BOBİ FRS ve MSUGT Açısından Değerlendirilmesi

Araştırma kapsamında TURAVİT mali işler müdürü ile 2019 yılı Ocak ayı itibariyle yapılan görüşmede ilk olarak KOSGEB teşviklerinden firmanın yararlanıp yararlanmadığı sorulmuş ve geçmiş yıllarda KOBİGEL programı kapsamında makine ve teçhizat, personel, yazılım ve hizmet alımına ilişkin teşviklerden yararlandığı öğrenilmiştir. Bunun üzerine şirketin bu teşvik tutarlarını hangi standarda göre ve nasıl muhasebeleştiği sorulmuş ve ilgili kayıtlar istenmiştir. Görüşme yapılan şirket yetkilisi firmanın KOBİ statüsünde olması nedeniyle kayıtların MSUGT kapsamında yapıldığını belirtmiştir. Bu bağlamda ilk olarak firmanın KOBİGEL programı kapsamında KOSGEB’den aldığı makine ve teçhizatları aşağıdaki şekilde kaydettiği tespit edilmiştir.

<div style="text-align: center;">/</div> 253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 102 BANKALAR - X Marka Makine Alımı	100.000	100.000
<div style="text-align: center;">/</div> 102 BANKALAR 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR - KOSGEB Teşvik Gelirleri - X Marka Makine İçin KOSGEB’den Alınan Teşvik	100.000	100.000

Firma yetkilisi makine alımına ilişkin teşvik tutarının KOSGEB’den tahsil edilebilmesi için ilgili makine firma tarafından satın alındıktan sonra faturasının KOSGEB’e gönderilmesi gerektiğini ve fatura tutarının daha sonra KOSGEB’den tahsil edildiğini ifade etmiştir. Bu nedenle firma tarafından iki kayıt yapılmaktadır. Yukarıdaki ilk kayıt makinenin satın alınmasını, ikinci kayıt ise fatura bedelinin ilgili teşvik kapsamında KOSGEB’den tahsil edilmesini ifade etmektedir. Basitlik sağlanması için kayıtlarda KDV ihmal edilmiştir.

TURAVİT firmasının makine ve teçhizat alımı kapsamında KOSGEB’den sağladığı teşvike ilişkin kayıtları ilk olarak MSUGT kapsamında değerlendirmekte yarar vardır. Nitekim örnek işletme KOBİ statüsünde olup, MSUGT’a tabidir. Yukarıdaki kayıtlardan da görüldüğü üzere firma ilgili teşvik tutarını gelir olarak nitelendirmekte ve 649 nolu hesaba kaydederek bunun olağan bir gelir olduğunu kabul etmektedir. Bu bağlamda MSUGT 1 sıra numaralı tebliğine bakıldığında “Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar” hesap grubunda “İşletmenin esas faaliyeti dışında iştiraklerden ve bağlı ortaklıklardan elde edilen temettü geliri ile faiz ve diğer temettü gelirleri, temerrüt faizleri, kambiyo kârları, kira gelirleri, menkul kıymet satış kârları gibi diğer faaliyetlerden elde edilen olağan gelir ve kârlara” ilişkin işlemlerin muhasebeleştirileceği belirtilmektedir (Maliye Bakanlığı, 1992). Dolayısıyla işletmeyi çeşitli açılardan desteklemek üzere verilen bir devlet teşvikinin bu hesap grubundaki herhangi bir hesapta muhasebeleştirilmesi uygun görünmemektedir.

Nitekim çalışmanın teorik çerçevesinde de ifade edildiği üzere aynı tebliğin “602 Diğer Gelirler” hesabına ilişkin açıklamasında “İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb. hasılat kalemleri bu hesapta izlenir” ifadesi kullanılmıştır (Maliye Bakanlığı, 1992). Buradan hareketle firmanın 649 nolu hesap yerine 602 nolu hesabı kullanmasının MSUGT açısından daha doğru bir yaklaşım olacağı söylenebilir. Dolayısıyla KOSGEB’in makine ve teçhizat alımına ilişkin teşvikinin MSUGT çerçevesinde muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak aşağıdaki kayıt önerilebilir.

102 BANKALAR	100.000	
602 DİĞER GELİRLER		100.000
- KOSGEB Teşvik Gelirleri		
- X Marka Makine İçin KOSGEB’den Alınan Teşvik		

MSUGT çerçevesinde yapılan değerlendirmenin ardından aynı işlemin BOBİ FRS uygulamasındaki durumu incelenecek olursa konuya benzer şekilde yaklaşmak gerektiği görülecektir. Daha açık bir ifadeyle BOBİ FRS’de de devlet teşviklerinin kar ya da zarara yansıtılması gerektiği öngörülmektedir. Yalnızca MSUGT’den farklı olarak BOBİ FRS uygulamasında ilgili devlet teşvikinin koşullu ya da koşulsuz olma durumuna dikkat çekilmiştir. Buna göre işletmenin gelecekte herhangi bir performans şartını yerine getirmesi şartını gerektirmeyen teşvikler tahsil edildiklerinde kar ya da zararda muhasebeleştirilir. Gelecekte belirli bir performans şartının yerine getirilmesini gerektiren teşvikler ise performans şartı sağlanıncaya kadar “Ertelenmiş Gelirler” hesabında muhasebeleştirilir. İlgili performans şartları sağlandığında teşvik tutarı kar ya da zarara yansıtılır (KGG, 2017, s. 107-108). Dolayısıyla burada KOBİGEL başlığı altında verilen desteklerin işletmeler için ne gibi koşullar gerektirdiğini belirlemek gerekmektedir. Bunun için KOSGEB Ordu İl Müdürlüğü’nde çalışan bir yetkiliyle temasa geçilmiş ve KOBİGEL desteklerinin üretimde maliyet düşürme, verimliliği, ürün kalitesini ve katma değeri artırma, pazarlama etkinliğini geliştirme ve ihracat kapasitesini artırma gibi birtakım koşullar gerektirmekle birlikte ilgili teşvik tutarının bu koşulların sağlanmasından önce verildiği belirlenmiştir. İşletmenin proje sonunda ilgili koşulu gerçekleştirmemesinin yaptırımı ise sadece iki yıl KOSGEB’den teşvik alamamasıdır. Bu bilgiye dayanarak KOBİGEL desteklerinin BOBİ FRS’de ifade edilen teşvik türlerinden “koşulsuz teşvik” türüne uygun olduğu söylenebilir. Yani teşvik alan işletmenin BOBİ FRS hükümlerine tabi olması durumunda yapması gereken kayıt, ilgili teşvik koşulsuz olduğu için yukarıda MSUGT çerçevesinde önerilen kayıt ile aynıdır. Bununla birlikte ilgili teşvik tutarının hak edilebilmesi için işletmenin örneğin 2 yıl boyunca 5 işçi istihdam etmesi halinde her yıl için 50.000 TL olmak üzere toplam 100.000 TL teşvik tutarını nakit olarak alabileceği şeklinde bir koşul söz konusu olsa idi BOBİ FRS kapsamında aşağıdaki kayıtları yapması gerekirdi.

102 BANKALAR / 4XX ERTELENMİŞ GELİR HESABI - KOSGEB Teşvik Gelirleri - X Marka Makine İçin KOSGEB'den Alınan Teşvikin tahsili	100.000	100.000
4XX ERTELENMİŞ GELİR HESABI / - KOSGEB Teşvik Gelirleri 3XX ERTELENMİŞ GELİR HESABI - KOSGEB Teşvik Gelirleri - Vade kısalması	50.000	50.000
3XX ERTELENMİŞ GELİR HESABI / - KOSGEB Teşvik Gelirleri 602 DİĞER GELİRLER - KOSGEB Teşvik Gelirleri - Birinci yıl için teşvik koşulunun gerçekleşmesi	50.000	50.000

Yukarıdaki kayıtlar incelendiğinde ilk kaydın KOSGEB'den tahsil edilen teşvik tutarının ilgili koşul sağlanıncaya kadar geçici bir hesaba yazılması, ikinci kaydın geçici hesaba yazılan tutarın birinci yıla ait olan kısmının kısa vadeli formuna aktarılması ve üçüncü kaydın ise birinci yıl için koşulun gerçekleştirilerek teşvik tutarının gelir hesabına aktarılması yönünde yapılan kayıtlar olduğu görülecektir. Burada kayıtlarda 4XX ve 3XX şeklinde hesap kodlarının kullanılmasının sebebi BOBİ FRS'de ifade edilen ertelenmiş gelir hesabının mevcut TDHP'nda yer almamasıdır. TDHP'na ertelenmiş gelirlere ilişkin hesaplar ekleninceye kadar benzer işlemler için 480 ve 380 nolu hesapların kullanılması önerilebilir.

Son olarak TURAVİT firmasının TMS hükümlerine tabi olduğu ve yukarıdaki koşullarla devletten bir makine desteği aldığı varsayımına göre yapması gereken kayıtlar incelendiğinde iki seçenekle karşılaşacağı söylenebilir. Bunlardan ilki ilgili teşvik tutarının sermayeye eklenmesi, diğeri ise dönem gelirlerinde muhasebeleştirilmesi yönündedir. Bu bağlamda çalışmanın teorik çerçevesinde de belirtildiği gibi sermaye yaklaşımının tercih edilebilmesi için teşviklerin geri ödenmesinin beklenmemesi, kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri gereklidir. Gelir yaklaşımının tercih edilmesi için ise teşviklerinin hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları, nadiren karşılıksız olup, önceden konan yükümlülükleri yerine getirmekle teşviklerin kazanılması gerekmektedir (TMS 20, paragraf 13,14,15). TMS 20'nin bu hükümlerine göre yukarıda bahsi geçen firmaya makine alımına ilişkin teşvik tutarının devlet tarafından karşılıksız olarak verilmesi ve firmanın sermayesini güçlendirici bir nitelik taşıması nedeniyle ilgili kayıtların sermaye yaklaşımına göre yapılması gerektiğini düşündürmektedir. Ancak standardın başka bir paragrafında ise "... amortismanına tabi varlıklara ilişkin teşvikler, genellikle bunların amortismanları oranında ilgili dönemler

boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilir” (TMS 20, paragraf 17) ifadesiyle amortisman tabii bir varlık olan makine için alınan teşvik tutarının gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bununla birlikte TMS bu noktada BOBİ FRS ve MSUGT uygulamalarından tahakkuk esaslı bağlamında farklılaşmaktadır. Nitekim koşulsuz teşviklerde BOBİ FRS ve MSUGT teşvik tutarının tahsil edildiği dönemde bir gelir hesabında kaydedilmesini öngörmektedir. Fakat TMS 20’de “devlet teşviklerinin, ilgili teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik bir biçimde kâr ya da zarara alınması gerektiği ve devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesinin tahakkuk esasına uygun olmadığı” (TMS 20, paragraf 16) belirtilmektedir. Ayrıca standart bu uygulamanın nasıl yapılacağını da açıklamıştır. TMS 20’e göre “varlıklara ilişkin teşvikler finansal durum tablosunda (bilançoda) ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek gösterilir. Bunlardan ilkinde göre teşvik, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik bir biçimde ertelenmiş gelir olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Diğer yöntemde ise teşvik, varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilir. Amortisman tabii varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla teşvik, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olur” (TMS 20, paragraf 24,26,27).

Bütün bu açıklamalar sonucunda örnek olayda işletmenin KOSGEB’den aldığı makine desteğinin TMS açısından gelir olarak muhasebeleştirilmesi ve bu işlemin muhasebenin tahakkuk esaslı kavramına uygun olarak makinenin ekonomik ömrü boyunca sistematik olarak gerçekleştirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Teşvik konusu olan makinenin ekonomik ömrünün 5 yıl olduğu ve hurda değerinin olmadığı varsayımına göre firmanın TMS hükümlerine uygun olarak yapması gereken kayıtlar aşağıda verilmiştir.

102 BANKALAR /	100.000	
4XX ERTELENMİŞ GELİR HESABI - KOSGEB Teşvik Gelirleri		100.000
- X Marka Makine İçin KOSGEB’den Alınan Teşvikin tahsili		
4XX ERTELENMİŞ GELİR HESABI / - KOSGEB Teşvik Gelirleri	20.000	
3XX ERTELENMİŞ GELİR HESABI - KOSGEB Teşvik Gelirleri		20.000
- Vade kısalması		

3XX ERTELENMİŞ GELİR / HESABI - KOSGEB Teşvik Gelirleri	20.000	
602 DİĞER GELİRLER - KOSGEB Teşvik Gelirleri - Birinci yıl için teşvik koşulunun gerçekleşmesi		20.000

Yukarıdaki kayıtlar incelendiğinde BOBİ FRS'nin koşullu teşvikler için öngördüğü kayıtlar ile benzerlik arz ettiği görülmektedir. Bunun nedeni her iki standardın da ertelenmiş gelir kavramını öngörmesidir. Ancak kayıtların tutarlarının farklılığı standartlar arasındaki yaklaşım farklılığını açıklamaktadır. BOBİ FRS koşullu teşviklerde ilgili koşul gerçekleşinceye kadar ertelenmiş gelir hesabını öngörmekte iken TMS koşulsuz teşviklerde teşvike konu olan varlığın dönemlik amortismanları nispetinde ertelenmiş varlık hesabını önermektedir. Makinenin ekonomik ömrünün 5 yıl olması yıllık amortismanının 20.000 TL olmasını gerektirmektedir. Bu nedenle teşvik tutarı TMS 20'ye ve tahakkuk esasına uygun olarak yıllık 20.000 TL olmak üzere gelir tablosuna yansıtılmalıdır.

TURAVİT firması mali işler müdürü ile yapılan görüşmede makine ve teçhizat desteğine ek olarak KOSGEB'den KOBİGEL kapsamında personel, yazılım ve hizmet alımına ilişkin destekler aldıkları tespit edilmiştir. Firmanın bu destekler için yaptığı kayıtlar da yukarıda verilen kayıtlara benzerlik arz etmektedir. Yani ilk olarak ilgili ödeme firma tarafından gerçekleştirilmekte ve sonrasında KOSGEB'den tahsil edilmektedir. Firma KOSGEB'den tahsil ettiği tutarı 649 nolu hesapta muhasebeleştirilmektedir. Bu çalışmada mükerrer kayıtlardan kaçınmak için bunlar gösterilmemiştir. Bu desteklerin MSUGT, BOBİ FRS ve TMS açısından değerlendirmesi yapılacak olursa bilgisayar yazılımlarının maddi olmayan duran varlıklar içerisinde amortismanına tabi varlıklar olmaları nedeniyle makine desteği için yukarıda yapılan açıklamalara paralellik arz edeceği, personel ve hizmet alımı için alınan desteklerin ise dönemlik olmaları nedeniyle sadece gerçekleştikleri dönemde 602 nolu hesapta gösterilmeleri gerektiği söylenebilir.

5. SONUÇ

İşletmeleri ekonomik açıdan desteklemek için devlet tarafından verilen teşvikler verilmiş nedenleri ve şekilleri bakımından farklılık gösterebilir. Ancak bu teşviklerin muhasebeleştirilmesi noktasında üç temel uygulama vardır. Bunlar MSUGT, BOBİ FRS ve TMS uygulamalarıdır. Bu çalışmanın çıkış noktası tek bir vaka üzerinden bu uygulamaların benzerliklerini ya da farklılıklarını ortaya koymaktır. MSUGT devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi konusunda 602 nolu hesap dışında herhangi bir öngörde bulunmamaktadır. Bu nedenle MSUGT'ne tabi olan işletmelerin herhangi bir nedenle devletten aldıkları teşvikleri bu hesapta muhasebeleştirmeleri beklenmektedir. Ancak BOBİ FRS ve TMS'nda devlet teşvikleri ile ilgili muhasebeleştirme koşulları ayrıntılı olarak açıklanmıştır. BOBİ FRS devlet teşviklerini "Bölüm 16 Devlet Teşvikleri" başlığında, TMS ise "TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" standardında ele almaktadır.

BOBİ FRS'na göre devlet teşvikleri koşullu ve koşulsuz olmak üzere ikiye ayrılır. Koşulsuz teşvikler herhangi bir karşılığı olmaksızın verilirken koşullu teşvikler işletmenin belirli şartları karşılama durumunda verilir. Koşulsuz teşvikler gerçekleştiği dönemde bir gelir hesabına yansıtılırken koşullu teşvikler için tahsil edilen teşvik tutarı koşul gerçekleşinceye kadar “ertelenmiş gelir” hesabına yazılır. Koşul ya da koşullar gerçekleştiğinde ise gelir hesabına aktarılır.

TMS 20'de ise devlet teşvikleri iki yaklaşıma göre muhasebeleştirilir. Bunlar “gelir” ve “sermaye” yaklaşımlarıdır. Gelir yaklaşımına göre devlet teşvikleri bir kar ya da zarar hesabında gelir tablosuna aktarılırken, sermaye yaklaşımında bir sermaye hesabı vasıtasıyla finansal durum tablosuna aktarılır. Devlet teşviklerinin verilmiş şekli bu yaklaşımların hangisinin uygulanacağı noktasında belirleyicidir.

Çalışmada KOSGEB tarafından KOBİGEL başlığı altında işletmelere verilen teşviklerin MSUGT, BOBİ FRS ve TMS uygulamaları açısından nasıl muhasebeleştirileceği karşılaştırılmıştır. Örnek olay yöntemi tercih edilen çalışmada KOBİGEL desteklerinin herhangi bir koşula bağlı olarak verilmediği, MSUGT ve BOBİ FRS açısından gerçekleştiği dönemde 602 nolu hesapta muhasebeleştirilebileceği ve TMS açısından da gelir yaklaşımının gerekçelerine daha uygun olduğu tespit edilmiştir. TMS uygulamasında diğerlerinden farklı olarak teşvik tutarının ilgili varlığın ekonomik ömrü boyunca sistematik olarak amortisman tutarınca gelir tablosuna yansıtılması gerektiği belirlenmiştir. Bunun için ise TDHP'na eklenmesine ihtiyaç duyulan “ertelenmiş gelir” hesabı kullanılmalıdır.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, M. U. (2011), "Türkiye Coğrafyasında Uygulanan Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımlarının Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Analizi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, (4), ss. 259-281.
- Bozdemir, E. (2010), "İstihdama Yönelik İşveren Sigorta Primi Teşviklerinin Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS 20) Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, (3), ss. 93-116.
- Coşkun, S. (2016), "Teşvik Kapsamında Elde Edilen Maddi Duran Varlıkların Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi", İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, 5(7), ss. 2193-2207.
- Çelik, T. Z. - Gerekli, İ. - Ertürk, S. - Günay, Y. - Bilginer, M. (2015), "TMS 20 – Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması", Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, (2), ss. 293-304.
- Çırpan, E. (2010), "Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından Karşılaştırılması", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

- Dorel, M. - Ioana, M. - Domil, A. (2013), "Conceptual Approaches COncerning Government Grants (Romanian Case Study)", *Lucrari Stiintifice Seria I, Management Acricol*, 15(3), pp. 29-34.
- Gökgöz, A. (2012), "Tarımsal Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, (2), ss. 41-54.
- Kara, S. - Öztopçu, D. (2015), "TMS-20 "Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Kapsamında Yeni Teşvik Sisteminin Muhasebeleştirilmesi", V. Uluslararası Türk Coğrafyası UFRS Sempozyumu, *World of IFRS*, (Özel Sayı), ss. 10-29.
- KGK (2017), *Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ*, 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete
- KOSGEB. (2019), "KOSGEB", <https://www.kosgeb.gov.tr/site/tr/genel/destekler/3/destekler>, (Erişim Tarihi: 20.02.2019)
- Maliye Bakanlığı. (1992), "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1", 26.12.1992 Tarih ve 21447 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete.
- Monea, A. - Monea, M. - Cotlet, B. - Răvaş, B. (2010), "Some Aspects Regarding Accounting for Government Grants", *Lucrari Stiintifice Seria I, Management Acricol*, 12(3), pp. 1-6.
- Okutmuş, E. - Uyar, S. - Gövce, M. (2015), "Sağlık Turizminde Devlet Teşviklerinin TMS 20 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi", *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 16(2), ss. 63-82.
- Onay, A. (2016), "Muhasebe Standartları Kapsamında Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi", *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), ss. 31-45.
- Sergeeva, I. (2015), "Specifics of Accounting Recognition and Reflection of Government Assistance Funds for Agro-industrial Complex Organizations", *Asian Social Science*, 11(6), pp. 144-149.
- Sönmez, F. (2005), "Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (28), ss. 125-140.
- Teşken, Ö. (2010), "TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri ile Türkiye'de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve Vergi Açısından İncelenmesi", *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 29(2), ss. 431-453.
- TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*: <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye>

%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%2020.pdf,
(Erişim Tarihi: 20.02.2019)

Tunçez, H. A. - Ateş, A. (2016), "Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı (TMS 20) Kapsamında Turizm Sektöründe Muhasebe İşlemleri", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, 18(1), ss. 87-96.

Uluslan, H. (2008), "Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması", İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 22(2), ss. 415-433.

Yılmaz, E. (2014), "Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 16(2), ss. 57-71.