

Devlet Teşviklerinin TMS 20, KÜMİ FRS ve MSUGT Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi

Nermin ÇEMREK¹

Öz

Araştırma Makalesi

İktisadi anlamda kalkınma açısından gelişmekte olan ülkelerde devlet teşvikleri önemli etkiye sahip araçlardır. Ülkemizin de içinde yer aldığı bu gelişmekte olan ülkelerde, devlet teşvikleri ile ülkede kıt olan kaynakların ülke menfaatleri doğrultusunda en verimli şekilde kullanılarak, ekonomiye dinamiklik ve olumlu yönde katkı sağlanması amaçlanır. Devlet teşviklerinin her zaman veya her işletmeye verilme imkanı olmaması sebebi ile, bu teşvikler kalkınma amacı doğrultusunda belirli bölgelerde, belirli sektörlerde, belirli zamanlarda kullanılmaktadır. Ülkemizde farklı muhasebe uygulama sistemleri mevcuttur. Bu çalışma ile ülkemizde uygulanmakta olan “Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması”, “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)” ve “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)” uygulamaları kapsamında devlet teşviklerinin incelenmesi ve nasıl muhasebeleştirildiğinin örnekler üzerinden karşılaştırılarak açıklanması amaçlanmıştır. Bu doğrultuda uygulamalar arasındaki benzerlik ve farklılıklara değinilmiştir. TMS 20 ve KÜMİ FRS uygulamaları arasında daha fazla benzerlik olduğu görülmüştür. MSUGT’ de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde diğer uygulamalardan farklı olarak direkt diğer gelirlere kaydedildiği görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Devlet Teşvikleri, TMS 20, KÜMİ FRS, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Evaluation and Accounting Of Government Incentives In Terms Of TMS 20, KUMI FRS and MSUGT

Abstract

Research Paper

Government incentives are tools that have a significant impact in developing countries in terms of economic development. In these developing countries, including our country, government incentives aim to provide dynamism and positive contribution to the economy by using the scarce resources in the most efficient way in line with the interests of the country. Since it is not possible to provide government incentives all the time or to every business, these incentives are provided to certain regions, certain sectors, and at certain times in line with the development purpose. There are different accounting application systems in our country. With this study, examining government incentives and how they are accounted within the scope of “Turkish Accounting Standard (TAS) 20 Accounting for Government Incentives and Disclosure of State Aids”, “Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises (KUMI FRS)” and “Accounting System Application General Communiqué (MSUGT)” which are implemented in our country. It is aimed to be explained by comparing with examples. In this regard, the similarities and differences between the applications are mentioned. It has been observed that there are more similarities between TAS 20 and KUMI FRS applications. It has been observed that in the accounting of government incentives in MSUGT, they are recorded directly in other income, unlike other applications.

Keywords: Government Grants, TAS 20, KUMI FRS, Accounting of Government Grants

¹Yüksek Lisans Öğrencisi, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, nermincemrek@hotmail.com

Makale Bilgileri / Article Info

Alındığı Tarih / Received 14.10.2023

Kabul Tarihi / Accepted 17.11.2023

1. Giriş

Ekonomik olarak kalkınma açısından gelişmekte olan ülkelerde devlet teşvikleri önemli etkiye sahiptir. Bu ülkelerde teşvik ve desteklerle ülke ekonomisine hareketlilik ve olumlu katkı sağlanması amaçlanır.

Devlet teşvikleri, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin gelişmesinin hızlandırılmasında yararlanılan politika araçlarıdır. Özellikle gelişmekte olan ülkeler için devlet teşvikleri iktisat ve sanayi alanlarındaki ilerlemeler için önem arz eder. Ülke yönetimleri iktisadi hayatı düzenli şekilde üst seviyelere ilerletebilmek için, yasaklamalar, kısıtlamalar ya da teşvikler şeklinde müdahale politikaları uygulamaktadırlar (Dağ ve Çelik, 2018: 870).

Teşvikler bölgelere göre ve sektörler göre verilebilmektedir. Bölgesel teşvikler ile geri kalmış bölgelerin gelişmesi ve bazı bölgelerde istihdamın artırılması amaçlanmaktadır. Sektörel teşvikler ile ise dış satımı yükseltme, dış borcu azaltma ve katma değeri yüksek olan mamullerin üretilmesi amaçlanmaktadır (Dinç ve Yıldırım, 2020: 356). Ülkemizde elimizde bulunan kaynakları etkin kullanma ve bölgesel ekonomik kalkınma farklılıklarını dengeleme, iç piyasada üretim kalitesi ve katma değerini artırma, dış piyasalarda ise rekabette devamlılığı sağlayabilme açısından devlet teşviği çalışmaları önemli yere sahiptir (Akdeve ve Karagöl 2013: 336).

2. Devlet Teşviklerine İlişkin Genel Açıklamalar

Kelime anlamı bir şeylere isteklendirmek olan teşvik, kişileri bir faaliyet gerçekleştirmek için güdüleyen kavramdır. Ekonomik anlamda teşvikler genel olarak, getiri elde etme ve organizasyon performansına katkı sağlama amacı taşır. Dolayısıyla ülkelerin geliştirmiş oldukları teşvik sistemleri ekonomik gelişmelerinin önemli kilit noktalarındandır.

Kapitalist ekonomik düşünce sisteminde darboğazların yönetilememesi, Keynesyen bakış açısının savunduğu ekonomiye bir müdahalenin olması gerektiği düşüncesini getirmiştir. Bu bakış açısıyla, bazı durumlarda ekonomik hayata devletin müdahalesi şarttır (Dağ ve Çelik, 2018: 870). Teşvikleri ülkeler, tıpkı vergilerde olduğu gibi ekonomik ve sosyal bir politika aracı olarak kabul etmekte ve değerlendirmektedir.

Teşvik, ülke genelinde veya bir kısmında ekonomik açıdan kalkınmanın sağlanması amacıyla faydalı olacağı düşünülen belirli çalışma alanlarında, devlet

aracılığıyla maddi ve maddi olmayan iktisadi kaynakların aktarılmasıdır (Ertaş vd., 2017: 579). Teşviklerin, işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri için devlet tarafından uygulanan bir maliye politikası olduğu söylenebilir. Devlet işletmelere teşvik desteği sağlarken bazı şartları yerine getirmelerini veya bazı koşulları taşımalarını beklemektedir.

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre devlet teşvikleri, “İşletmenin faaliyet konularına ilişkin gerekli şartların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi dahilinde işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır.” şeklinde tanımlanmıştır (TMS-20, Madde 3).

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)’na göre devlet teşvikleri “faaliyet konularıyla ilgili belirli şartların karşılanması durumunda, kaynak transferi şeklinde işletmelere yapılan devlet yardımlarıdır.” olarak açıklanmıştır.

Sermaye Piyasa Kurulu’nun çıkardığı tebliğde devlet teşviklerini, “Önceki dönemlerde veya gelecekte işletmenin esas faaliyet alanı ile ilgili belirli kriterlere uymuş veya uyacak olması karşılığında, devletin işletmeye transfer ettiği ekonomik kaynaklarıdır.” olarak tanımlamıştır. (SPK Tebliğ Seri: 11, No:25, madde 576).

Devlet teşvikleri ile hedeflenen, geri kalmış bölgeler varsa buraların kalkındırılması, iş olanaklarının sağlanması, bazı sektörlerin özendirilmesi ve uluslararası piyasadaki işletmelerle rekabet edilebilirliğin sağlanmasıdır (Dinç ve Yıldırım, 2020: 355).

Devlet teşvikleri, maliye politikaları dikkate alınarak devlet tarafından genellikle özel sektöre arada kamu işletmelerine verilebilen desteklerdir (Açık, 2021: 3). Devlet teşvikleri verilirken bir yandan ekonomik kalkınmanın sağlanması amaçlanırken diğer yandan buna bağlı olarak ülkenin refah seviyesinin yükseltilmesine de katkı sağlanmış olmaktadır. Teşvikler ile yeni yatırımlar yapması ve üretmesi için işletmeler özendirilmeye çalışılır. Gelişme bakımından geride kalmış bölgeler desteklenerek diğer gelişmiş bölgelerin seviyesine getirilerek aradaki fark kapatılırken bölgeye iş olanakları da artırılmaktadır (Küçük, 2022: 5).

Devletler teşvikler ile, iş olanaklarının artırılması, işsizliğin azaltılması, bölgeler arası gelişmişlik farklılıklarının kapatılarak dengenin sağlanması, araştırma geliştirme faaliyetleri genişletilerek yeni teknolojilerin kullanılabilmesi, teknoloji transferinin sağlanması, ihracatın artırılması, çevre koruyucu önlemlerin uygulanabilmesi, işletmeleri uluslararası piyasada rekabet edebilecek seviyeye ulaştırmayı amaçlamaktadır (Karasioğlu ve Kınalı, 2017: 141). Teşviklerin içeriği özellik olarak farklılık gösterse bile en genel amacı ülkenin uzun dönemde ekonomik açıdan kalkındırılarak toplumun yaşam standartlarının yükseltilmesidir (Eser, 2011: 11).

Piyasanın gerisinde kalan işletme ve sektörlerin gelişebilmeleri için denge sağlayıcı ek destek araçları gereklidir. Devlet teşvikleri bu bakımdan piyasayı düzenleyici nitelikte araçlardır. Teşvik kavramının anlaşılabilmesi için genel özelliklerinin bilinmesi önem arz eder. Devlet teşviklerinin özellikleri aşağıdaki gibidir (Açık, 2021: 3; Cura,2023:4; Küçük, 2022: 7).

- Maliye politikalarına uygun olarak işletmelere devlet tarafından verilir.
- Çoğunlukla özel işletmelere verilmekte olup arada kamu işletmelerine de verilebilmektedir.
- Teşvikler doğrudan ya da dolaylı şekilde gerçekleştirilebilir.
- Gizli ya da açık şekilde olabilir.
- Teşvikler işletmeler için karşılıksız yarar sağlayıcı bir kaynak iken devlet için kısa vade yönünden gelir kaybına sebep olan bir maliyet unsurudur.
- Teşvikler devletler tarafından küresel ve ekonomik kalkınma amaçlı ya da doğayı ve çevreyi koruyucu sosyal nitelikli amaçlarla kullanılan araçlardır.
- Teşvikler para olarak verilebileceği gibi aynı yardımlar olarak da verilebilir.

Birçok içeriğe sahip olan devlet teşviklerinin farklı şekillerde sınıflandırmaları mevcut olup genel itibarıyla, amaçlarına, veriliş dönemlerine, kullanılan araçlara, kaynaklarına göre dört başlıkta incelenebilir.

Veriliş amacına göre teşvikler, genel teşvikler, bölgesel teşvikler ve sektörel teşvikler olmak üzere üç başlıkta ayrılmıştır. Genel teşvikler tüm sektör ve bölgeleri kapsarken, bölgesel ve sektörel teşvikler daha özel nitelik taşır.

Kullanılan araçlara göre teşvikler, aynı teşvikler, nakdi teşvikler, vergisel teşvikler, garanti ve kefalet teşvikleri ve diğer teşviklerden oluşmaktadır.

Veriliş dönemlerine göre teşvikler, yatırım öncesi, yatırım dönemi ve yatırımdan sonra verilen teşviklerdir.

Kaynaklarına göre teşvikler, Gelir ve Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Gümrük Vergilerinden oluşan vergi kaynaklı teşviklerdir.

3. Muhasebe Standartlarına Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Muhasebe standartlarına göre devlet teşvikleri bu kısımda, “TMS 20- Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı” ile “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)” açısından incelenmiştir.

3.1.Devlet Teşviklerinin TMS 20 Kapsamında İncelenmesi

TMS 20 Standardında devlet teşvikleri türlerine göre, üç başlıkta incelenmiştir. Bunlar (Örten vd, 2017:317):

1. Geçmişte gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan teşvikler
2. Koşulsuz yapılan teşvikler
3. Koşullu yapılan teşvikler

Geçmişte gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan teşvikler, işletmeye ait geçmiş dönemde gerçekleşen herhangi maliyet unsurunun sonrasında devlet tarafından karşılanılarak işletmeye destek sağlamak amacıyla yapılır (Yazarkan ve Yılmaz Soğuksu, 2020: 3). Doğal afetler sebebi ile işletmelerin oluşan zararlarının bir kısmının giderilmesi amacı ile bazı yükümlülüklerinin silinmesi bu teşviklere örnek verilebilir.

Koşulsuz verilen teşvikler, daha çok işletmenin finansal ihtiyaçları gidermek amacıyla gerçekleştirilen ve karşılığında işletmeye herhangi bir yükümlülük yüklemeyen teşvik türüdür. Tarımsal faaliyetlerin özendirilmesi amacıyla işletmelere karşılıksız yapılan maddi yardımlar buna örnek verilebilir.

Koşullu verilen teşvikler, işletmelerin bazı yükümlülükleri yerine getirmesi ya da yerine getirmeyi taahhüt etmeleri karşılığında verilen teşviklerdir. Bu teşvikler, varlıklara ilişkin teşvikler ve gelirlere ilişkin teşvikler olarak yerine getirilecek yükümlülük türüne göre ikiye ayrılmıştır (Örten vd., 2017: 318). Varlığa ilişkin teşvikler, devletin işletmeye belirli özelliklerdeki bir duran varlığı edindirmek amacıyla, işletme bir duran varlık satın aldığı, inşa ettiğinde ya da edindiği koşullarda verilen teşviklerdir. Gelire ilişkin teşvikler, varlığa dayalı teşvikler dışında kalan ve işletmenin sorumluluğundaki giderleri karşılama yoluyla belirli alanlarda özendirici teşviklerdir (Zeytinoğlu, 2015: 178).

TMS 20 Standardında devlet teşvikleri, teşviğin konusu olan varlığın özelliğine göre parasal teşvikler ve parasal olmayan teşvikler olarak gruplandırılmıştır. Parasal teşvikler, işletmeye direkt nakit ya da nakit benzeri varlıkların aktarılması veya devlete olan yükümlülüklerin azaltılması yoluyla gerçekleştirilir. Parasal olmayan teşvikler, işletmenin kullanımına yönelik arsa ya da diğer başka kaynaklar şeklinde verilen parasal nitelik taşımayan teşviklerdir. Bu teşviklerde, teşviğin konusunu oluşturan parasal olmayan varlık gerçeğe uygun değeri belirlenerek, teşvik ve varlık mali tablolarına gerçeğe uygun değeriyle kaydedilmelidir (TMS 20, Madde 23).

Devlet teşviklerinin muhasebe kayıtlarına alınmasında ve açıklanmasında “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı”nda bulunan kararlar uygulanır (TMS 20, md. 1).

Bir devlet teşviğinin fiili olarak elde edilmesi o teşviğe dair şartların sağlandığı ya da sağlanacağı anlamı taşımaz. Bu sebeple gerçeğe uygun değeriyle takip edilen parasal olan ve olmayan bütün devlet teşvikleri, işletme tarafından teşviğe hak kazanılabilmesi için taşınması gereken şartları yerine getirmesi ve teşviğin

alınabileceğine ilişkin yeterli bir güvence sağlandığında ancak mali tablolarda gösterilebilir.

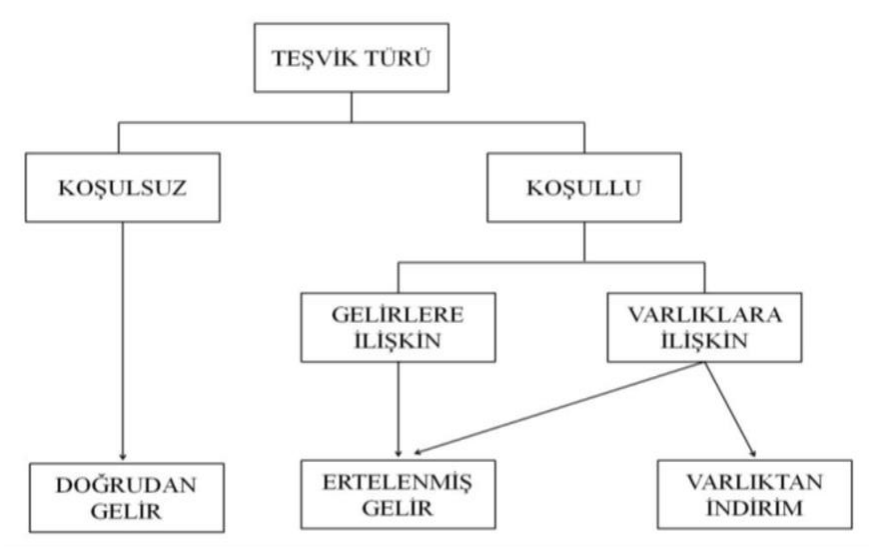
Teşviklerin muhasebeleştirilmesinde, teşvik konusunu oluşturan varlığın türü parasal nitelikte olsun ya da olmasın muhasebeleştirmede kullanılan yöntemi etkilemez (TMS, madde 9). Tüm devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gerçeğe uygun değeri dikkate alınır.

Devlet teşviklerinin muhasebe kayıtlarına alınmasında kullanılan iki yaklaşım mevcuttur. Bunlar, teşviğin kar veya zarar dışında tutularak muhasebeleştirildiği ve bilançoya yansıyan “sermaye yaklaşımı” ve teşviğin bir ya da birden daha çok dönemde kar veya zarar hesaplarında muhasebeleştirilerek gelir tablosuna yansıtıldığı “gelir yaklaşımı” şeklindedir (TMS, Madde 14; Şengül, 2023: 39).

- **Sermaye Yaklaşımı:** Bu yaklaşımda devlet teşvikleri, işletme açısından geri ödenmeleri beklenmediği için kar veya zarar olarak muhasebeleştirilmeleri doğru bulunmamaktadır. Devlet teşvikleri bir finansman aracı kabul edilmektedir. Bu durumda teşvik unsurunun finanse ettiği harcama unsurunu net görebilmek için finansal durum tablosu yani bilançoyla ilişkilendirilmesi gerektiği savunulmaktadır (Şengül, 2023: 39). Devlet teşvikleri, herhangi bir maliyete katlanmadan devletin sunduğu bir olanaktır. Doğal olarak işletme için kazanılmış bir gelir değildir ve kar veya zararda gösterilmemelidir.

- **Gelir Yaklaşımı:** Bu yaklaşıma göre, devlet teşvikleri işletme ortakları dışında bir kaynaktan sağlandığı için direkt özkaynak olarak muhasebeleştirmek yerine uygun dönemlerde kar veya zarar olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Devlet teşvikleri çok nadir karşılıksızdır. Genellikle işletmeler önceden belirlemiş yükümlülükleri yerine getirdikleri ve gerekli şartlara uyduklarında teşviğe hak kazanabilirler (Ertaş vd., 2017: 580). Bu sebeple bu tür teşvikler, işleme konu oluşturan teşviklerle giderilmesi amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler süresince kâr veya zararda muhasebeleştirilir ve gelir tablosunda gösterilir (Karasioğlu ve Kınalı, 2017: 144). Yani buradaki temel esas, teşviğin karşılaması hedeflenen giderlerle paralel olarak giderlerin yapıldığı dönemler boyunca düzenli şekilde gelir olarak mali tablolara yansıtılmasıdır (Örten vd., 2017: 319).

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirme yöntemi yani ne zaman ve ne şekilde gelir yazılacağı teşvik türüne göre farklılaşmaktadır. Buna göre teşviğin türüne göre muhasebeleştirme şekilleri aşağıdaki Şekil 1’de görüldüğü gibi özetlenmiştir (Örten vd., 2017: 319).



Şekil 1: Teşvik Çeşitlerine Göre Muhasebeleştirme Yöntemleri

3.1.1. Koşulsuz ve Geçmişte Gerçekleşmiş Gider ve Zararların Karşılanması Amacıyla Yapılan Teşvikler

Önceki dönemlerde gerçekleşen gider ya da zararları karşılamak veya işletmeye koşulsuz olarak gelecek dönemlerde herhangi bir maliyet unsuruna katlanmaksızın mali destek katkısı sağlama hedefli verilen devlet teşvikleri, tahsil edilebilecek duruma geldikleri dönem içerisinde direkt gelir kalemi olarak finansal tablolarda gösterilir (TMS, Madde 20).

İşletmenin bazı harcama kalemlerine yüklenmesini teşvik etmek dışında, acil durumlarda finansman katkısı sağlama amaçlı uygulanan devlet teşvikleri, sadece bir işletmeye sağlanabileceği gibi benzer özellikteki tüm işletmelere de sağlanabilir. Bu şekilde işletmenin teşvik almaya hak kazandığı dönem içerisinde teşviğin etkisinin daha net olarak görülebilmesi için ilgili açıklamalarıyla birlikte finansal tablolarda gelir olarak izlenebilmesine imkan sağlayabilir (Zerman, 2022: 61).

Devlet teşviğinin, önceki hesap dönemi içerisinde meydana gelmiş bir gider ya da zararının giderilmesine yönelik hak kazanmış olması durumlarında teşviğin, mali tablolarındaki etkisinin açıkça görülebilmesi açısından açıklamalarıyla birlikte iki şekilde raporlaştırılabilir. Bunlardan birincisi, kapsamlı gelir tablosunda “Diğer Gelirler” grubunda ya da ayrı bir gelir kalemi şeklinde, ikinci olarak da giderlerden indirilerek gösterilebilir (Örten vd., 2017: 320).

3.1.2. Koşullu Yapılan Teşvikler

Bu tarz teşviklerde işletmeler, yerine getirmeleri gereken birtakım yükümlülükleri tamamlaması durumunda hak kazanabilmektedirler. Hak kazanılan teşvik, gerekli şartları sağlamak için katlandığı maliyetlerle ilişkilendirilerek ilgili oldukları dönemler süresince düzenli şekilde gelir olarak kaydedilmekte ve mali tablolara yansıtılmaktadır.

a) Gelire İlişkin Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi

Gelire ilişkin teşvikler, TMS 20'nin kabul edilebilir gördüğü iki yönetime göre muhasebeleştirilmektedir. Birinci yöntemde, eğer işlemenin yararlanacağı teşvik özellik olarak gelire ilişkin bir teşvik ise gelir tablosunda ayrı bir hesap kalemi şeklinde ya da "Diğer Gelirler" başlık grubu altında izlenir. İkinci yöntemde ise, ilgili maliyet ya da gider unsurlarında indirilerek gösterilir (Karasioğlu ve Kınalı, 2017: 147). Kullanılan her iki yöntem neticesinde, teşviğe ilişkin açıklamalar yapılarak o döneme ait finansal tabloların tam anlaşılabilirliği sağlanmalıdır.

b) Varlıklara İlişkin Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi

Gerçeğe uygun değeri ile takip edilelen parasal olmayan teşvikleri de kapsayan varlıklara ilişkin devlet teşvikleri, bilançoda ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden düşülerek iki farklı şekilde gösterilir (Örten vd., 2017: 323). Birinci yöntemde teşvik, varlığın ekonomik ömrü boyunca belirli oranda ve düzenli şekilde ertelenmiş gelir olarak kapsamlı gelir tablosuna yansıtılır. İkinci yöntemde ise, devletten alınan teşviğin parasal tutarının hepsi varlığın defter değerinden düşülerek, amortisman tabi varlığın ekonomik ömrü süresince amortisman giderinin azaltılması şeklinde teşviğin gelir tablosuna yansıtılması sağlanır.

3.2. Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Açısından Devlet Teşvikleri

2023 yılı verilerine göre, yıl içinde 10 kişinin altında çalışanı istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da bilançosu 10 milyon TL'yi geçmeyen çok küçük ölçekli işletmeler mikro işletme olarak tanımlanmıştır. Yıl içinde 50 kişinin altında çalışanı barındıran ve yıllık net satış hasılatı ya da bilançosu 100 milyon TL'yi geçmeyen işletmeler ise küçük işletme olarak adlandırılmaktadır (KÜMİ FRS, Madde 5).

Küçük ve mikro işletmeler, özellikle gelişmekte olan ülkelerde istihdama ve özel sektörde üretim alanında önemli katkılar sağlayan yapılardır. Ülkemizde önemli role sahip küçük ve mikro işletmeler için zamanla bir uygulama standardı setine ihtiyaç artmıştır. Bu gerekçelerle, bu alanda düzenleme yapmaya yetkili "Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu", İngiltere'de mikro işletmeler için yürürlüğe koyulmuş olan FRS 105 standardı ile Avrupa Birliği Direktifi ve diğer bazı ülkelerde kullanılan uygulamaları baz alarak "Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)" olarak isimlendirilen standart setini,

Kurul Kararı ile “16/01/2023 tarihli ve 32075 mükerrer sayılı Resmi Gazete”de yayımlayarak yürürlüğe girmiştir (Öztürk vd., 2019: 414). Bu standardın, 1/1/2023 tarihinden itibaren başlayacak hesap dönemlerinde uygulanacağı belirtilmiştir. KÜMİ FRS, 29/11/2022 tarihli ve 6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlüğe konulan “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” gereğince, “*bağımsız denetime tabi olmayan, ihtiyari olarak Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını veya Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardını uygulamayan TTK'nın 64 ile 88'inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişi tacirler tarafından uygulanır.*” (KÜMİ FRS, Madde 1).

KÜMİ FRS'ye göre, işletmenin ileriki bir zaman diliminde herhangi bir performans koşulunu yerine getirmesini gerektirmeyen veya performans koşulunu geçmişte yerine getirmiş olduğu devlet teşvikleri, alındıkları anda finansal tablolarda kâr veya zarara yansıtılır (KÜMİ FRS, Madde 14.6, a bendi). Yine KÜMİ FRS'nin madde 14.6 b bendinde, “*işletmenin gelecekte belirli performans şartlarını yerine getirmesini gerektiren teşvikler, performans şartları karşılandığı anda kâr veya zarara yansıtılır*” şeklinde belirtilmiştir. Bu b bendindeki koşullu teşvikler alındıkları andan kâr veya zarara yansıtılincaya kadar veya performans koşullarının yerine getirilememesinden dolayı iade edilmesi gereken teşvikler geri verilene kadar, Finansal Durum Tablosunda “Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları” hesabında takip edilir. KÜMİ FRS'ye göre devlet teşviği, edinilmiş ya da edinilecek olan varlığın “gerçeğe uygun değeri”ne göre kayıtlara alınır. KÜMİ FRS'de, TMS 20' den farklı olarak devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde sermaye ve gelir yaklaşımları ayrımı yapılmadan, gerekli koşulların yerine getirilmesi durumunda devlet teşvikleri tahsil edildiklerinde kâr veya zarara kaydedilmektedir (Öztürk vd., 2019: 426).

4.Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine (MSUGT) Göre Devlet Teşvikleri ve Muhasebeleştirilmesi

26 Aralık 1992 tarihinde 21447 sayılı Remi Gazete'de yayımlanmış olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 1994 tarihi itibarıyla uygulanması mecburi tutulmuştur. MSUGT'nin oluşturulma amacı tebliğde şu şekilde belirtilmiştir, “*bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının güvenilir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığıyla ilgili kişilere sunulan bilgilerin tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır.*”(T.C Resmi Gazete, Sayı: 21447).

MSUGT'de devlet teşvikleri için ayrı bir bölüm bulunmamasıyla birlikte hesaplara ilişkin açıklamalara bakıldığında, devlet teşvikleri “602 Diğer Gelirler Hesabı” aracılığı ile muhasebe kayıtlarına alınmaktadır. Tebliğde hesabın işlevine ilişkin teşviklerle ilgili olarak, ihracata teşvik amaçlı ya da devlet politikası sebebiyle zorunlu oluşan işletmenin faaliyet gelirlerindeki azalmayı ya da faaliyet zararını

karşılıma yönelik sermaye katkısı özelliği taşımayan mali destekler, bazı mallara uygulanan vergi iadesi teşvikleri, ihracata dayalı fiyat istikrarı destekleme primi gibi teşvik niteliği taşıyan kalemlerin bu hesapta izleneceği belirtilmiştir (Dinç ve Yıldırım, 2020:367; T.C Resmi Gazete, Sayı: 21447).

5.Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Karşılaştırmalı Uygulama Örnekleri

Uygulanmakta olan muhasebe mevzuatına göre devlet teşviklerinin kayıt altına alınmasında Gelir Yaklaşımı kullanılmaktadır. Mevzuatın izin verdiği bir kısım teşvikler için ise Sermaye yaklaşımı uygulanır. Bu kısımda TMS-20, MSUGT ve KÜMİ FRS çerçevesinde devlet teşviklerine ilişkin uygulama örneklerine ve bunların muhasebeleştirilmesine ilişkin örneklere yer verilmiştir. Örnekler oluşturulurken literatürde yer alan bazı çalışmalardan yararlanılmıştır (Örten vd., 2017: 320-326; Tepeli ve Kayıhan, 2017: 218-21; Dinç ve Yıldırım, 2020: 368-376; Açık, 2021: 29-36; Karasioğlu ve Kınalı, 2017: 147-149; Kurban, 2021: 89-91).

a) Varlıklara İlişkin Koşullu Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi

Örnek: Tarım bakanlığınca hayvancılık faaliyetleri ekipmanları için yapılan harcamaların % 50'si gerekli yükümlülükler yerine getirildiyse inceleme sonucu geri ödenmektedir. Muğla'da faaliyet gösteren X işletmesi, besicilik faaliyetlerinde kullanmak için 400.000 TL bedelli süt sağma makinesini banka hesabından ödeyerek satın almıştır. İşletme makinenin kullanımı için 10 yıl faydalı ömür öngörmüş ve doğrudan amortisman ayırma yöntemini uygulamaktadır. Devlet görevlilerinin incelemeleri sonucu işletmenin gerekli koşulları yerine getirdiği tespit edilmiştir ve süt sağma makinasının satın alma bedelinin % 50'si olan 200.000 TL'nin işletmeye geri ödenmiştir.

Makinenin satın alınmasına ilişkin TMS 20, MSUGT ve KÜMİ FRS açısından bir farklılık bulunmamakla beraber aşağıdaki şekilde kaydedilmektedir.

253- Tesis Makine ve Cihazlar	400.000	
102- Bankalar		400.000

Teşvikin işletmeye ödenmesi sürecinde TMS 20 ve KÜMİ FRS aynı şekilde muhasebe kayıtlarına alınarak, önce ertelenmiş gelire aktarılıp oradan dönem sonlarında 649- Diğer olağan gelirler hesabına aktarılmaktadır. Ertelenmiş gelirler dönem sonlarında makinenin amortisman süresine bağlı olarak gelir hesaplarına aktarılır.

TMS 20 ve KÜMİ FRS'ye göre teşvikin geri ödenmesi:

$$200.000 \text{ TL} / 10 \text{ yıl} = 20.000 \text{ TL/yıl}$$

102- Bankalar Hesabı	/		200.000	
		382-Ertelenmiş Gelirler		20.000
		482-Ertelenmiş Gelirler		180.000

Dönem sonu geldiğinde ertelenmiş gelirler teşvik gelirlerini alınması:

382-Ertelenmiş Gelirler	/		20.000	
		649- Diğer Olağan Gelir ve Kârlar		20.000

MSUGT açısından, ertelenmiş gelir olarak kaydedilmeden direkt olarak “602- Diğer Gelirler” hesabına alınmaktadır.

102- Bankalar	/		20.000	
		602- Diğer Gelirler		20.000

b) Gelire İlişkin Koşullu Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi

Örnek: Organik çilek üretiminin özendirilmesi için çilek üretimi faaliyeti yapan Z işletmesi, ziraat odası aracılığı ile 5.000 adet çilek fidesinin bedeli karşılığı için 6.000 TL’lik teşvik almıştır. Kurum tarafından teşvik tutarı işletmenin banka hesabına aktarılmıştır.

TMS 20 ve KÜMİ FRS’ye göre aynı şekilde muhasebe kayıtlarına alınmaktadır.

Teşvik alınması:

102-Bankalar	/		6.000	
		382-Ertelenmiş Gelirler		6.000

Fidenin alınması:

150- İlk Madde ve Malzeme	/		6.000	
		102-Bankalar		6.000

Fidenin dikiminin yapılması:

382-Ertelenmiş Gelirler	/	6.000	
649- Diğer Olağan Gelir ve Kârlar			6.000

MSUGT açısından, varlıklara ilişkin koşullu teşviklerde olduğu gibi yine ertelenmiş gelir olarak kaydedilmeden direkt olarak “602-Diğer Gelirler” hesabına alınmaktadır.

102-Bankalar	/	6.000	
	602-Diğer Gelirler		6.000

Örnek: AYZ Anonim Şirketine ait Ar-Ge merkezinde 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli ve 8 tam zaman eşdeğer destek personeli çalışmakta olup, Ar-Ge personelinin 9'u doktoralıdır. Şirket tarafından doktoralı ve bekar personel Gizem Hanım'a 2023 yılı Mart ayı için, Ar-Ge faaliyeti kapsamındaki çalışmasına ilişkin olarak 30.000 TL brüt ücret ödenmektedir. 5746 sayılı Ar-Ge faaliyetinin desteklenmesi hakkındaki kanununda Ar-Ge personelinin ücretlerine ilişkin, doktora mezunu personel ücretlerinde % 95 tutarında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanmaktadır. Ar-Ge Merkezi olma koşullarını sağlamış bu işletmede, personel ücretlerinde damga vergisi teşviki ile personelin prime tabi tutulan ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı (İşveren tarafından ödenmekte olan prim oranının %50 si) Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanmaktadır.

Tablo 1: Ücret ve Kesiniler

	Kalemler	Tutar	İndirilecek Tutar
a	Brüt Ücret	30.000	
b	SGK işçi payı (a x %14)	4.200	
c	İşsizlik sigortası işçi payı (a x %1)	300	
d	Vergiye Tabi Ücret Matrahı [a - (b+c)]	25.500	
e	Ücretler Üzerinden Hesaplanan Gelir Vergisi Tutarı (d x %15)	3.825	
f	Mahsup Edilecek Asgari Geçim İndirimi Tutarı*	0	

g	Mahsup Edilecek Asgari Ücret Gelir Vergisi İstisnası Tutarı*	1.276,02	
h	Asgari Ücret Gelir Vergisi İstisnası Sonrası Kalan Tutar (e-g)	2.548,98	
i	Muhtasar Beyanname Üzerinden Terkin Edilecek Tutar (h x% 95)	2.421,53	2.421,53
j	Vergi Dairesine Ödenecek Gelir Vergisi Tutarı (h - i)	127,45	
k	Ücretler Üzerinden Hesaplanan Damga Vergisi Tutarı (a x % 07,59)	227,7	
l	Mahsup Edilecek Asgari Ücret Damga Vergisi İstisnası Tutarı*	(75,96)	
m	Ödenecek Damga Vergisi Tutarı (k-l)	151,74	151,74
n	Kesintiler Toplamı (b+c+h+m)	7.200,54	
o	Net Ücret (a-n)	22.799,28	
İşveren Maliyeti			
(a)	Brüt Ücret	30.000	
(b)	SGK İşveren Primi (%15,5)	4.650	2.325**
(c)	İşveren İşsizlik Sigorta Fonu (%2)	600	
(d)	Toplam Maliyet	35.250	

TMS ve KÜMİ FRS'ye göre devlet tarafından alınmayan gider niteliği taşıyan vergiler, yukarıdaki tablo doğrultusunda aşağıdaki şekilde kaydedilebilir.

750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Brüt Ücret:30.000 SGK İşveren Payı:4.650 İşsizlik Sig. İşv. Payı: 600	35.250	
---	--------	--

*1 Ocak 2022 tarihinden itibaren asgari geçim indirimi uygulanmamaktadır ve asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi ve damga vergisi tutarı vergiden istisna tutulmaktadır.

**4.650 x % 50 = 2.325 (İşveren tarafından ödenecek olan prim oranının %50 si)

335- Personele Borçlar Net Ücret: 22.799,28	22.799,28
360- Ödenecek Vergi ve Fonlar Gelir Vergisi: 2.548,98 Damga Vergisi: 151,74	2.700,72
361- Ödenecek Sosyal Güv. Kes. SGK İşçi Payı: 4.200 SGK İşveren Payı: 4.650 İşsizlik Sig. İşçi Payı: 300 İşsizlik Sig. İşveren Payı: 600	9.750

İşletme teşvik başvurusunda bulunduğu ve koşulları yerine getirdiği takdirde teşviki almaya hak kazandığında teşvik, olağan gelir olarak muhasebe kayıtlarında gösterilmelidir. Gelir vergisi stopaj teşviği (doktoralı personel için %95) ve damga vergisi, ödenmesi gereken vergiden düşülerek kalan tutar vergi dairesine ödenir. Bu muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde yapılabilir.

360- Ödenecek Vergi ve Fonlar Gelir Vergisi: 2.548,98 Damga Vergisi: 151,74	2.700,72
102- Bankalar	127,45
649- Diğer Olağan Gelir ve Karlar Gelir Vergisi: 2.421,53 Damga Vergisi: 151,74	2.573,27

İşveren tarafından ödenmekte olan prim tutarının %50 sine denk gelen 2.325 TL'lik prim teşviği, ödenecek sosyal güvenlik kesintilerinden düşülerek diğer olağan gelirler kısmında izlenir.

361- Ödenecek Sosyal Güv. Kes. Hs. SGK İşçi Payı: 4.200 SGK İşveren Payı: 4.650 İşsizlik Sig. İşçi Payı: 300 İşsizlik Sig. İşveren Payı: 600	9.750	
102- Bankalar		7.425
649- Diğer Olağan Gelir ve Karlar SGK İşveren Payı: 2.325		2.325

MSUGT'ye göre doktora mezunu personelin ücretine ilişkin hesaplanan gelir vergisi stopaj teşviki, damga vergisi teşviki ve işveren tarafından ödenen primin % 50 oranındaki devlet teşviklerinin muhasebe kaydı için yukarıdaki kayıtlardan farklı olarak "649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar" hesabı yerine, tüm devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılmakta olan "602 Diğer Gelirler Hesabı" kullanılır.

c) Geçmişte Gerçekleşmiş Gider ve Zararların Karşılanması Amacıyla Yapılan Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi

Örnek: Devlet tarafından bazı tekstil yatırımları veya bu işletmelerin doğalgaz enerjisi giderlerinin bir kısmının karşılanacağı belirtilmiştir. Y tekstil işletmesi Mart ayında 9.000 TL'lik doğalgaz faturasını ödemiş ve bu faturayı ilgili kuruma ibraz etmiştir. Kurum gerekli incelemeyi yaparak fatura bedelinin bir kısmını oluşturan 3.000 TL'yi işletmeye geri ödeme kararı vermiştir. Bu durumda Nisan ayında işletmeye teşvik tutarı geri ödenmiştir.

TMS 20 ve KÜMİ FRS açısından, gider gerçekleştiğinde ilgili gider hesabına alınır. Daha sonra geçmişte gerçekleşmiş bu gidere ilişkin devlet tarafından karşılanacak tutar belirlendiğinde "136-Diğer Alacaklar" hesabına borç yazılarak karşılığında, "649-Diğer Olağan Gelir ve Kârlar" hesabının alacağına gelir olarak kaydedilir.

Fatura ödemesi yapıldığında:

770-Genel Yönetim Giderleri	/	102-Bankalar	9.000	
				9.000

Kurum yapacağı geri ödemeyi bildirdiğinde;

	/			
--	---	--	--	--

136-Diğer Alacaklar	3.000	
649- Diğer Olağan Gelir ve Kârlar		3.000

Devletten teşvik tahsil edildiğinde;

102- Bankalar	/	3.000	
	136-Diğer Alacaklar		3.000

MSUGT açısından, ilk gider gerçekleştiğinde aynı şekilde ilgili gider hesabına kaydedilir. Gider tutarı devletten tahsil edildiğinde ise direkt olarak 602-Diğer Gelirler hesabına gelir olarak kaydedilir.

Fatura ödemesi yapıldığında

770-Genel Yönetim Giderleri	/	9.000	
	102-Bankalar		9.000

Devletten teşvik tahsil edildiğinde;

102-Bankalar	/	3.000	
	602-Diğer Gelirler		3.000

6.Sonuç

İşletmeler her zaman iktisadi anlamda kendi kendilerine yetememektedir. Devlet teşvikleri, işletmeler için önemli bir dış destek unsurudur. Devlet aracılığıyla sağlanan bu teşvikler bazı kurallar çerçevesinde kayıt altına alınmak zorundadır. Devlet teşviklerinin muhasebe kayıtlarına aktarılmasında, TMS 20-Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı, Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uygulamalarına ilişkin hükümler uygulanmaktadır. Çalışmanın amacını bu uygulamalara dair finansal raporlamaya ilişkin oluşan

benzerlikler ve farklılıkların incelenmesi oluşturmaktadır. Uygulamalara ilişkin esaslara bakılarak devlet teşvikleri özellikleri itibarıyla nasıl muhasebeleştirildiği örnekler yardımıyla açıklanmıştır. Çalışmada 2023 yılı itibarıyla uygulamaya koyulmuş olan KÜMİ FRS ile daha önce uygulanmakta olan TMS 20 uygulamaları arasında muhasebe kayıtlarına alma sürecinde benzerlikler olduğu, gelir ve sermaye yaklaşımı ayırımına TMS 20 standardında yer verilirken KÜMİ FRS incelendiğinde bu şekilde bir ayırım olmadığı görülmüştür. Ayrıca MSUGT’ de devlet teşviklerinin niteliği farketmeksizin her zaman diğer gelirler hesabında izlendiği görülmüştür. Bu çalışmada değinilmemiş olan BOBİ FRS standardı ile de karşılaştırmalar yapılarak incelenebilir.

Kaynakça

- 21447 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete (26 Aralık 1992). *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No:1*, https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf, (Erişim Tarihi: 09/09/2023)
- 25290 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete (15.11.2003). *Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: 11, No: 25*, https://www.verginet.net/dokumanlar/Muh_Std/spk/SeriXI_No25.pdf (Erişim Tarihi: 28/09/2023).
- Açık, Bengü, (2021). *Turizm Sektöründe Devlet Teşviklerinin TMS-20, BOBİ FRS ve MSUGT Açısından Değerlendirilmesi Muhasebeleştirilmesi ve Karşılaştırılması*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.
- Akdeve, Erdal ve Erdal Tanas Karagöl (2013). “Geçmişten Günümüze Türkiye’de Teşvikler ve Ülke Uygulamaları”. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (37): 329-350.
- Cura, Kamil (2023). *Devlet Teşviklerinin İmalat Sanayi Üzerinde Etkileri Konya Örneği*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Dağ, Mehmet ve Muhammet Çelik (2018). “Yatırım Teşvikleri Nedir? Kavram ve Kapsamı Üzerine Bir Değerlendirme”. *Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(2): 863-875.
- Dinç, Engin ve Fatih Yıldırım (2020). “Devlet Teşviklerinin TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT Çerçevesinde İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(2): 355-383.

- Ertuş, Fatih, İbrahim Çidem ve Reşid Çiğdem (2017). “Tarımsal Teşviklerin TMS 20 ve TMS 41 Kapsamında İncelenmesi”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(3): 577-591.
- Eser, Emre (2011). *Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Sistemleri ve Mevcut Sistemin Yapısına Yönelik Öneriler*. Uzmanlık Tezi, İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı.
- Karasioğlu, Fehmi ve Fırat Kınalı (2017). “TMS – 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilme Ve Finansal Raporlama Süreci”. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 20(2): 140-150.
- Kurban, İbrahim Cem. (2021). *KÜMİ FRS ile MSUGT/VUK Uygulamaları Arasındaki Farklılıklar ve Bir Uygulama*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS), 2023, https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KUMI/KUMIFRS_%20Kurul_Karari.pdf (ErişimTarihi:15/09/2023).
- Küçük, Tuğba (2022). *Devlet Teşviklerinin Finansal Raporlama Standartlarına Göre Raporlanması ve Bağımsız Denetimi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İskenderun Teknik Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İskenderun.
- Örten, Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar (2017). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara.
- Öztürk, Erkan, Gürbüz Gökçen ve Ömer Faruk Güleç, Ö. F. (2019). “KÜMİ FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS Seti ve Tam Set TMS/TFRS’nin Temel Konular Açısından Karşılaştırılması”. *Finans Ekonomi Ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4(3): 413-430.
- Şengül, Akın (2023). *Konaklama Sektörüne Yönelik Devlet Teşviklerinin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Raporlamaya Etkisi ve Öneriler*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Tepeli, Yusuf ve Burak Kayıhan (2017). “Girişimciliğe Destek Açısından Devlet Teşvikleri Ve Muhasebeleştirilmesi”. *III. Uluslararası Girişimcilik, İstihdam Ve Kariyer Kongresi*, Muğla: 212-221.
- Türkiye Muhasebe Standartları 20- Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_20_2018.pdf, (Erişim Tarihi: 12/09/2023).

- Yazarkan, Hakan ve Züleyha Yılmaz Soğuksu (2020). “KOSGEB Tarafından Kobilere Sağlanan Desteklerin Muhasebeleştirilmesi: MSUGT, BOBİ FRS ve TMS Karşılaştırması”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (87):1-14.
- Zeytinoğlu, Emin (2015). “Devlet Teşvik ve Yardımlarının TMS 20 Kapsamında Muhasebeleştirilmesine Yönelik Değerlendirmeler”. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (45): 175-189.