

# Muhasebe standardı kapsamında yatırım teşviklerinin muhasebeleştirilmesi

Günay Deniz DURSUN<sup>1</sup>, Ali KABLAN<sup>2</sup>, Taha MANGIRCI<sup>2</sup>

Geliş tarihi / Received: 20.02.2017

Düzeltilerek geliş tarihi / Received in revised form: 27.02.2017

Kabul tarihi / Accepted: 06.03.2017

## Özet

*Küreselleşmenin etkisi ile piyasaların serbestleşmesi sonucu yatırımlar artık ülke sınırlarını aşarak etki alanını arttırmıştır. Yatırımcıların gittiği ülkelerde hem yeni yatırımlar yapması hem de var olan yatırımlara ortak olmaları bir takım suistimallerin de ortaya çıkmasına neden olmuştur. Uluslararası finansal raporlama ve muhasebe sistemlerinin kurulması bu suistimallerin önlenmesi ya da en azından azaltulmasını hedeflemiştir. Ülkemizde de bu amaçla kullanımı kabul edilen Türkiye Muhasebe Standartları ile küresel sisteme uyum sağlanmaya çalışılmaktadır.*

*Türkiye Muhasebe Standartlarının yatırım ve teşviklere ayrı bir başlık olarak değinmesi mevcuttaki durumun önemine de işaret etmektedir. Zaten sınırlı olan kaynakların daha çok gelir elde edilecek ve daha fazla istihdam sağlayacak alanlara kaydırılması konusunda teşvikler önemli yer tutmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde teşvik sisteminin uygulanması neredeyse bir zorunluluktur. Türkiye’de teşvikler konusunda pek çok yasal düzenleme yapılmış ve zamanın şartlarına göre değişiklikler yapılarak günümüze kadar gelmiştir.*

*Ulusal düzenlemeler yanında, muhasebe standartlarının da uygulanması ile devlet yardımlarının ve teşviklerinin*

<sup>1</sup>\* Yrd. Doç. Dr., İstanbul Aydın Üniversitesi, İ.İ.B.F. Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, [günaydenizdursun@aydin.edu.tr](mailto:günaydenizdursun@aydin.edu.tr)

<sup>2</sup> İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, Yüksek Lisans Öğrencisi

*muhasebeleştirilmesi konusunda farklı düzenlemeler ortaya çıkmıştır. Bu çalışma ile “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardı kapsamında kabul gören gelir ve sermaye yaklaşımlarına göre teşviklerin muhasebeleştirilmesi örnek uygulamalar ile aktarılmakta ve yöntemlerin farklılıkları ortaya konularak ülkemizdeki yasal düzenlemeler açısından da durum incelenmektedir.*

**Anahtar kelimeler:** *yatırım, teşvik, Türkiye Muhasebe Standardı.*

## **Investment grants under accounting standard**

### **Abstract**

*With the impact of globalization the liberalization of markets as a result of increased investments domain now crossed the country's borders. Both new investments and existing investors in the countries where investments lead to the rise of a team to be common to abuse. International Financial Reporting and accounting systems, the establishment of the prevention of this abuse, or at least aimed at reducing. For this purpose in our country to adapt to the global system is aimed to provide the use with accepted accounting standards.*

*Investment and incentives in Turkish accounting standards are described separately. The already limited resources to provide more jobs and more income to be obtained on an important role in the incentives to continue to do. The implementation of the incentive system is almost a necessity, particularly in developing countries. Many legal arrangements were made in Turkey on the subject of incentives, and the circumstances of the time changes according to has come up with today.*

*In addition to national regulations, accounting standards with the implementation of grants and state aid in accounting for different arrangements have emerged. In this study, “Investment Grants Under Accounting Standard” standard and recognized under income according to the capital approach, example applications are given with the recognition of incentives, and the differences of the methods will be studied also in terms of the legal regulations in our country the situation is examined.*

**Keywords:** *investment, encouraged, Turkish Accounting Standard.*

## **Giriş**

Ülkeler arasında sınırların kalkması ile beraber uluslararası rekabette meydana gelen artış, ülkelerin uluslararası üretimden ve ticaretten pay almak için bir yarışa girmesine neden olmuştur. Bu süreç, ülkelerin büyüme ve kalkınmalarını arttırmak için ekonomik ve mali politikalarını yeniden yapılandırma ihtiyacını ortaya koymuştur.

Günümüzde ülkeler belli başlı kalkınma planları ile sermaye birikim sürecine katkı sağlarken, diğer yandan devletler de özel sektöre sağladığı kaynak transferi ve hukuki imtiyazlar ile özel sektörün bu süreçte var olmasını desteklemiştir. Devletler teşvik politikaları ile kendilerinin ekonomi içindeki varlığını arttırmak yerine özel sektörün etkinliğini arttırmayı amaçlamışlardır.

Özel sektörün etkinliğini arttırmayı amaçlayan teşvik politikalarının en büyük payını vergi teşvik politikaları oluşturmaktadır. Devlet, kamusal harcamaların finansmanını sağlamak amacıyla elde ettiği vergi gelirlerini tahsilden vazgeçerek, işletmelerin finansman sağlama imkanlarını arttırarak ve risk potansiyellerini etkileyerek özel sektör yatırımlarına fayda sağlamayı amaç edinmiştir.

## **Teşvik**

OECD tarafından yapılan tanıma göre teşvik, ‘‘bir yatırım maliyetini veya potansiyel karını etkileyerek veya yatırımla ilgili risklerini değiştirerek yatırımın büyüklüğü, bölgesi ve sektörünü etkilemek için hazırlanan hükümet önlemleridir (Gülmez ve Yalman, 2010).

Ayrıca teşvik, bazı ekonomik faaliyet alanlarının diğerlerine göre daha fazla ve çabuk ilerlemesini sağlamak amacıyla kamu tarafından farklı yöntemler vasıtasıyla yapılan özendirmedir (İncekara, 1995).

Vergi teşvikleri farklı amaçlar elde etmek için kullanılabilir. En önemli amaç yatırımları teşvik etmek ve dolaysız yabancı sermaye yatırımını yurtiçine kanalize etmektir. Bunların dışında işsizliği azaltmak, sektörel ilerlemeyi arttırmak ya da bölgeler arasındaki gelir farklarını dengelemek için teşviklere başvurulabilir (Tekin, 2006).

Son yıllarda yerinde sayan ya da gerileyen sektörlerin yeniden rekabet edebilir yapıya kavuşmasına, dönemsel krizlerin aşılmasına teşvikler katkı sağlar. Teşvik uygulamasında dikkat edilmesi gereken başlıca konu, teşvikler ile ulaşılmak istenen hedeflerin neler olduğu, hedeflere ulaşmak için ne gibi destek ve ödünlerin verileceği ve tüm bunların sağlıklı biçimde denetimidir (Yarar ve Demir, 2012).

### **Teşvik araçları**

Yatırım teşviki sağlamada kullanılan araçlar genel olarak;

- **KDV İstisnası:** Teşvik belgesi kapsamında, uygun görülen makine ve teçhizatın ithali ve yerli teslimleri KDV'den istisna tutulmaktadır (Ersan, 2012).
- **Gümrük Vergisi Muafiyeti:** Teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malları ile otomobil ve hafif ticari araç yatırımlarında yatırım dönemi içindeki CKD aksam olarak tabir edilen daha sonra birleştirilmek amacıyla parçalar halinde satın alınan mallar, gemi ve 50 metrenin üzerindeki yat inşa yatırımları ile tekne kabuğu ithali gümrük vergisinden muaf tutulmaktadır.
- **Vergi İndirimi:** yatırımcı tarafından ödenecek gelir veya kurumlar vergisinin, yatırımın niteliğine göre projenin tabi olacağı yatırım teşvik uygulamasının sağladığı indirimli vergi oranından ödenmesi yolu ile yine bu uygulamanın sağladığı ve yapılan sabit yatırım tutarının belirli bir yüzdesine tekabül eden yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirim hakkında yararlandırılmasıdır (URL 1).
- **Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği:** Sigorta primi işveren hissesi desteği, bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımlarda belge konusunda yatırımla sağlanan ek istihdam için yatırımcı tarafından ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin Bakanlıkça karşılanmasıdır.
- **Gelir Vergisi Stopajı Desteği:** Teşvik belgesi kapsamı yatırımlarla sağlanan ek istihdam için ödenmesi gereken gelir vergisi stopajının terk edilmesidir. Süresi 10 yıldır (URL 1).
- **Sigorta Primi Desteği:** Teşvik belgesi kapsamında yatırımlarla sağlanan ilave istihdam için yatırımcı tarafından Sosyal Güvenlik Kurumu'na ödemesi gereken sigorta primi işçi hissesinin asgari

- ücrete tekabül eden kısmının Bakanlıkça karşılanmasıdır.
- Faiz Desteği: Bölgesel teşvik kapsamındaki yatırımlar ile AR-GE ve Çevre yatırımları için yararlandırılan, alınan kredinin faizinin devlet tarafından karşılanmasıdır (Ersan, 2012).
  - Yatırım Yeri Tahsisi: Yatırım teşvik belgesi düzenlenmiş büyük ölçekli yatırımlar, stratejik yatırımlar ve bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar için Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, yatırımın yapılacağı ilde yatırıma uygun arazi-arsa olması halinde ihale yoluyla yatırım yeri tahsis edilmesidir (URL 1).
  - KDV İadesi: KDV iadesi, sabit yatırım tutarı 500 milyon Türk Lirasının üzerindeki stratejik yatırımlar kapsamında gerçekleştirilen bina-inşaat harcamaları için ödenen KDV'nin iade edilmesidir (URL 1).

## **TMS 20 kapsamında yatırım teşviklerinin muhasebeleştirilmesi**

Devlet yardımlarının açıklanması, 01.11.2005 tarih ve 25983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak (URL 2) 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

TMS - 20 standardı devlet teşvikleri ile yardımlarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına odaklanmış olup, teşvik ve yardımlardan sağlanan faydanın raporlanması doğrultusunda işletmelerde gerçek performans tespitini, dönemler ve diğer işletmelerle karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını amaçlamaktadır (Zeytinoğlu, 2015).

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardı kapsamında devlet yardımı; belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetler olarak tanımlanırken, devlet teşvikleri; işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi olarak ifade edilmektedir.

Söz konusu tebliğe göre devlet teşviklerin muhasebeleştirilmesi iki yaklaşım çerçevesinde yapılmaktadır;

- Sermaye Yaklaşımı: Teşvikin kar veya zarar dışında muhasebeleştirildiği yaklaşımdır.
- Gelir Yaklaşımı: Teşvikin bir ya da daha fazla dönemde kar ve ya zararda muhasebeleştirildiği yaklaşımdır (Karabınar ve ark. 2013).

Semaya yaklaşımının dayanağı olan TMS - 20 madde 14' de detaylıca belirtilmiştir (URL 3).

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

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

Gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeler ise 15. Maddede şöyle açıklanmaktadır (URL 3).

(a). Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan öz kaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde gelir olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır.

(b). Devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle teşvikleri kazanır. Bu nedenle bu teşvikler gelir kaydedilmeli ve teşviklerle karşılanması amaçlanan ilgili giderlerle eşleştirilmelidir.

(c). Gelir vergisi ve diğer vergilerin gelir tablosunda gelirden düşülüyor olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de gelir tablosu ile ilişkilendirilmelidir.

Devlet teşvikleri, muhasebeleştirildiği dönemde kar veya zarara yansıtılmalıdır ki dönemsellik ilkesi ihlal edilmesin (Karabınar ve ark. 2013).

### Uygulama 1- Yatırım teşviki kapsamında örnek

X Anonim şirketi, cazibe merkezi olarak seçilen Elazığ ilinde yapacağı yatırım için yurtdışından 1.000.000 TL'ye bir makine alımı yapmıştır.

Makine alımına ilişkin yapılacak kayıt;

1	MAKİNELER HS.	1.000.000	
	BANKALAR HS.		1.000.000

X Anonim Şirketi makinenin gümrükten geçişi sırasında 100.000 TL gümrük vergisi ödemiştir. Ödenen gümrük vergisi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu md. 262 kapsamında makinenin maliyetine dahil edilmekte olup, buna ilişkin kayıt aşağıdaki gibi yapılmaktadır;

2	MAKİNELER HS.	100.000	
	BANKALAR HS.		100.000

X Anonim şirketi bu ithalatın ardından, yatırım teşvik belgesi kapsamında, 2012 yılında yürürlüğe giren karara dayanarak makine ve teçhizatın ithaline ilişkin gümrük vergisinden muaf tutulmuş ve tutar işletmeye iade edilmiştir.

İlgili tutar sermaye yaklaşımı yöntemine istinaden makinenin maliyetinden çıkarılmaktadır. “Sermaye yaklaşımı’na” göre yapılacak kayıt;

3	BANKA HS.	100.000	
	MAKİNELER HS.		100.000

“Sermaye yaklaşımı’nın” mali tablolara yansımaları aşağıdaki şekilde olacaktır;

AKTİF	BİLANÇO	PASİF	<u>GELİR TABLOSU</u>
1- DÖNEN VARLIKLAR			SERMAYE YAKLAŞIMINDA GELİR TABLOSUNDA RAPORLANACAK BİR TUTAR YOKTUR
2- DURAN VARLIKLAR MAKİNE 1.000.000			

İlgili tutar gelir yaklaşımı yöntemine göre, dönem geliri sayılmakta ve gelir tablosu ile ilişkilendirilmektedir.

“Gelir yaklaşımı’na” göre yapılacak kayıt;

4	BANKA HS.	100.000	
	GELİR-KAR HS.		100.000

“Gelir yaklaşımı’nın” mali tablolara yansımaları aşağıdaki şekilde olacaktır;

AKTİF	BİLANÇO	PASİF	<u>GELİR TABLOSU</u>
3- DÖNEN VARLIKLAR			GELİR - KÂR 100.000
4- DURAN VARLIKLAR MAKİNE 1.100.000			



## Uygulama 2 - Gider teşvikine ilişkin örnek

X işletmesi, faaliyet alanı ile ilgili yurtdışında yapılmakta olan bir fuara başvuru yapmış ve fuar katılım ücreti olarak 20.000 TL ödemiştir.

İlgili fuar katılım ücretinin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde yapılmaktadır;

1	GİDER HS.	20.000	
	BANKA HS.		20.000

Küçük ve orta ölçekli işletme tanımlarına uyan işletmelere çeşitli hizmet ve destekler yatırım ve teşvik kapsamında verilmektedir. Buna ilişkin bir örnek olarak, X işletmesinin KOSGEB'e Fuar Destek başvurusu yaptığı ve bu destek karşılığında fuar katılım ücretini teşvik olarak geri aldığını varsayarak işletmenin yapacağı kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

İlgili fuar destek teşvik kaydının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde yapılmaktadır;

2	BANKA HS.	20.000	
	GELİR HS.		20.000

Teşvik kaydının muhasebeleştirilmesinde Gider Hesabının kapatılmasına ilişkin uygulamalara da rastlanmakta olup; ilgili gider hesabının mahsup yapılarak kapatılmaması, teşvikin gelir olarak kayıtlara alınması tam açıklama kavramının özüne daha uygun görünmektedir.

TMS 20 standardında, teşviklerin sunumu açısından iki yöntem önerilmiştir (URL 3). Brüt yönteme göre teşvik, teşviki elde etmek amacıyla harcanan ilişkili giderlerden ayrı hesaplarda

muhasebeleştirilir. Net yöntemde ise, ilişkili giderleri azaltıcı bir unsur olarak, gider hesaplarıyla netleştirilir. Standart iki yöntemi kabul etse de, TMS1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında “Varlıklar ve borçlar ve gelir ve giderler, başka bir standart veya yorum öngörmediği sürece, mahsup edilmemelidir” hükmü yer almaktadır (URL 4).

İlgili fuar destek teşviki yapı itibari ile bir gelir teşviki olmakta ve gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmekte olup, ilgili örneğe ilişkin sermaye yaklaşımına göre kayıt yapılamamaktadır.

“Gelir yaklaşımı’nın” mali tablolara yansımaları aşağıdaki şekilde olacaktır;

AKTİF	BİLANÇO	PASİF
İLGİLİ TEŞVİK, GELİRE YÖNELİK BİR TEŞVİK OLDUĞU İÇİN MUHTEVİYATI GEREĞİ BİLANÇO İLE İLİŞKİLENDİRİLEMEMEKTEDİR.		<u>GELİR TABLOSU</u>  GELİR - KÂR 20.000

## **Sonuç**

Her geçen gün rekabetin arttığı günümüzde işletmeler rekabet avantajı sağlayabilmek için satış gelirlerini etkilemez duruma gelmekte, rekabet edebilmek ve karlılıklarını artırmak amacıyla gider kalemlerini kontrol etme çalışmalarına yönelmektedirler. En önemli gider kalemlerinden biri olan vergilerin devlet tarafından teşvik edilerek işletme maliyetlerinin arasından çıkarılması işletmelerin rekabet gücü ve karlılığını olumlu yönde etkilemektedir. Her işletme ana sözleşmede yazılı olan ortak sayısının bir fazlasını varsayarak kar planlaması yapmalıdır. Bu noktada bir fazla sayılan unsur devlet olarak düşünülmeli ve devletin kazancı vergiler olarak göz önüne alınmalıdır. Her işletme yönetimi kazanca yönelik planlamalar yaparken vergi karşılıklarını ayırmakta, kalan net tutar üzerinden planlamalar yapmaktadır. Devlet yardımları ve teşvikleri bu plan ve bütçeleme sürecine olumlu etki etmektedir.

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardında da belirtildiği üzere işletmeler üzerinde önemli etkisi bulunan teşviklerin muhasebeleştirilmesinde iki farklı yaklaşım söz konusudur (URL 3). Bu yaklaşımlardan sermaye yaklaşımı yönteminde, teşvike dair etkilerin sadece bilanço da takip edilmesi öngörülmekte, konunun tamamen vergi dışında bırakılmasına yönelik olarak muhasebe kayıtları söz konusu olmakta iken; gelir yaklaşımında ise, teşvik gelir tablosu ile ilişkilendirilmektedir. Başka bir ifadeyle gelir yaklaşımında, devlet vermiş olduğu teşvik üzerinden de vergi talep edebilmektedir.

Standardın amacı, vergisel anlamda işletmeleri desteklemek ve vergi avantajları sunmak olduğu olarak belirtildiği düşünülürse, İşletmelerin sermaye yaklaşımını kullanmaları, vergisel anlamda daha kazançlı bir duruma gelmelerini sağlamaktadır. Ancak ülkemizde, Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu 07.02.2008 tarih ve B.07.01.GIB.0.07.31/3185-186 sayılı görüş yazısına göre (Maliye Bakanlığı 07.02.2008 tarih ve B.07.01.GIB.0.07.31/3185-186 sayılı görüş yazısı, TÜRMOB gelen evrak tarihi: 11/02/2008 sayısı:2319) teşvik ve yardımların muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımının kullanılmasını öngördüğünü düşünürsek, ülkemizde devlet teşviklerinden de vergi talep edildiği görüşüne ulaşılmaktadır.

## Kaynaklar

- [1] *Devlet Yardımlarının Açıklanması* (2005), Resmi Gazete: 25983.
- [2] Ersan, A., (2012). *Yatırımlarda Devlet Teşvikleri*, S.20, *İstanbul Ticaret Odası Yayınları*, Yayın No:2011-18, İstanbul.
- [3] Gülmez, M. ve Yalman, İ. N., (2010). Yatırım teşviklerinin bölgesel kalkınmaya etkileri: Sivas İli örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Erzurum, 2:24, 236.
- [4] İncekara, A., (1995). *Türkiye'de Teşvik Sistemi*, S.9, *İstanbul Ticaret Odası Yayın No:1995/10*, İstanbul.
- [5] Karabınar, S., Gençoğlu, Ü.G., Özerhan, Y., (2013). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları.
- [6] *KOSGEB Kanunu* (1990), Kanun No:3624, Resmi Gazete: 20498.

- Tekin, A., (2006). Vergi teşvikleri ve ekonomik etkileri. *Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:16, 302.
- [7] *Vergi Usul Kanunu* (1961), Kanun No: 213, Resmi Gazete: 10703 - 10705.
- [8] Yarar, R. ve Demir, Y., (2012). “Bölgesel kalkınma ve yatırım teşvikleri: Tokat İlinde bir uygulama”, S.121, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:39.
- [9] *Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Karar*, (2012), Resmi Gazete: 28328.
- [10] Zeytinoglu, E. (2015). Devlet teşvik ve yardımlarının TMS 20 kapsamında muhasebeleştirilmesine yönelik değerlendirmeler. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Kütahya, 45, 176.
- 

### **İnternet kaynakları**

- [11] URL1- <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120619.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120619.htm> (Erişim Tarihi: 20.03.2017)
- [12] URL2- <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/11/20051101.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/11/20051101.htm> (Erişim Tarihi: 21.04.2017)
- [13] URL3- <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS20.pdf> (Erişim Tarihi: 12.03.2017)
- [14] URL4- <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS1.pdf> (Erişim Tarihi: 10.02.2017)