



e-ISSN: 2630-6417

International Journal of Social,
Humanities and Administrative
Sciences (JOSHAS JOURNAL)

Vol: 8 Issue: 59
Year: 2022 December
Pp: 1869-1881

Arrival
28 September 2022
Published
31 December 2022

Article ID
66671
Article Serial Number
17

DOI NUMBER

<http://dx.doi.org/10.29228/JOSHAS.66671>

How to Cite This Article

Küçük, T., Çalış, N. & Doğan, Ö.
(2022). "Devlet Teşviklerinin
Bağımsız Denetimi Ve Bir Vaka
Analizi", Journal of Social,
Humanities and Administrative
Sciences, 8(59):1869-1881



International Journal of Social,
Humanities and Administrative
Sciences is licensed under a Creative
Commons Attribution-
NonCommercial 4.0 International
License.
This journal is an open access, peer-
reviewed international journal.

Devlet Teşviklerinin Bağımsız Denetimi Ve Bir Vaka Analizi

Independent Audit Of Government Incentives And A Case Study

Tuğba KÜÇÜK Nazif ÇALIŞ Özlem DOĞAN

İskenderun Teknik Üniversitesi, YL Öğrencisi, Hatay, Türkiye
Prof.Dr., İskenderun Teknik Üniversitesi, İşletme Ve Yönetim Bilimleri Fakültesi, Hatay, Türkiye
Dr.Öğretim Üyesi, İskenderun Teknik Üniversitesi, Barbaros Hayrettin Gemi İnşaatı Ve Denizcilik Fakültesi, Hatay, Türkiye

ÖZET

Devlet teşvikleri, toplumun refah düzeyini arttırmak ve ekonomisini uzun vadede geliştirmek amacıyla belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmelere verilmektedir. Türkiye’de teşvik sistemi ekonominin geliştirilmesi ve bölgesel dengesizlikleri gidermek amacıyla yapılmaktadır. İlgili teşviklerin amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının kontrolü teşviklerin tahsis edilmesi kadar önemli bir konudur. Yerinde kullanılmayan devlet teşvikleri kaynak israfına sebep olarak ülke ekonomisine de zarar vermektedir. Bu çalışmada, devlet teşviklerinin bağımsız denetim süreci örnek bir vaka analizi yapılarak ele alınmıştır. Bu kapsamda devlet teşviklerinin bağımsız denetimi esnasında izlenen süreç ortaya konmuş ve işletme kayıtlarına etkisi ele alınmıştır. Devlet teşvikleri, TMS-20’ Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması’’ standardında yer alan birinci yöntemle göre muhasebeleştirilmiştir. Denetim sürecinde ise devlet teşviklerinin kilit denetim konusu olarak belirlenmesi açısından ele alınmıştır. Devlet teşviklerinin bağımsız denetimi sayesinde, hem işletme hem de devlet açısından teşviklerin amacına ulaşıldığı sonuna varılmıştır. Çalışma devlet teşviklerinin bağımsız denetimiyle ilgili olarak bir rehber niteliği taşımakta olup literatüre katkı sağlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Devlet Teşvikleri, Raporlama Standartları, Bağımsız Denetim

ABSTRACT

Government incentives are given to businesses in order to increase the welfare level of the society and to develop its economy in the long run. Incentive system in Turkey is carried out in order to develop the economy and to eliminate regional imbalances. Controlling whether the relevant incentives are used in accordance with their purpose is as important as the allocation of incentives. Government incentives that are not used properly cause waste of resources and harm the country's economy. In this study, the independent audit process of government incentives is discussed by making a case study. In this context, the process followed during the independent audit of government incentives was revealed and its effect on business records was discussed. Government grants are accounted for in accordance with the gross method in TAS-20' Accounting for Government Incentives and Disclosure of Government Aids. In the audit process, it was discussed in terms of determining government incentives as a key audit issue. Thanks to the independent audit of government incentives, it has been concluded that the purpose of the incentives has been achieved in terms of both the enterprise and the government. The study serves as a guide for the independent auditing of government incentives and contributes to the literature.

Keywords: Government Incentives, Reporting Standards, Independent Audit

1. GİRİŞ

Teşvik, devlet tarafından işletmelere ekonomide ulaşılması gereken hedeflerin yerine getirilmesi için verilen koşullu veya koşulsuz, maddi olan veya maddi olmayan destek ve özendirme faaliyetleri olarak tanımlanmaktadır (Dinç ve Yıldırım, 2020, s. 357). Toplumun refah düzeyini arttırmak ve kıt kaynaklar ile yatırım düzeylerini ülke yararına en uygun şekilde kullanmak, teşvik politikalarının temel amaçları arasında yer almaktadır. Türkiye, gelişmekte olan bir ülke olduğu için daha çok yatırım ve istihdam, vergi muafiyeti, ihracat ve AR-GE faaliyetleri konularında devlet teşvikleri sağlamaktadır. Teşviklerin işletmelere verilirken katlanılan maliyetin ise uzun vadede ülke ekonomisine katkı sağladığı görülmektedir (Takım & Ersungur, 2018, s. 726).

Devlet teşviklerinin işletmeye verilmesi ile birlikte yapılan harcamaların doğruluğu ve sürekliliği, devletin ekonomi politikalarının işleyişi ile doğru orantılı bir seyir göstermektedir. Teşvikler sonucunda politikaların amaçlarına ulaşabilmesi ve kalkınmanın sağlanması istenmektedir. Bu bağlamda istenilen sonucun elde edilmediği de devlet açısından takip edilerek denetlenmektedir.

İşletmelere sağlanan devlet teşviklerinin amacına uygun alanlarda kullanılıp kullanılmadığının denetiminin önemli bir bölümünü bağımsız denetim oluşturmaktadır. İlgili yatırımların muhasebe kayıtlarına alınırken nelerin esas alınacağı, amaçları ve uygulama kriterleri Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde düzenlenmiş olup, finansal tablolar arasındaki farklılıkların en aza indirgenmesi amaçlanmıştır. Standartlara uygun ele alınan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu tespiti ise bağımsız denetim ile yapılmaktadır.

Bağımsız denetim hem kamu hem de işletme yönetimi açısından büyük önem arz etmektedir. Bağımsız denetim, kamuya doğru bilgi akışının sağlanması ile vergi ziyasını önlemeye yardımcı olurken, işletmelerin de finansal tablolar ile ilgili doğru tahminler yaparak ileriye dönük sağlıklı kararlar almasını sağlamaktadır. İşletme çalışanlarının işletmenin aleyhine finansal tablolara bilgi girerek hile yapmasını önlemeye destek olmaktadır. Bağımsız denetim faaliyetleri, işletmelerin ve ortaklarının mali haklarını korurken sürekliliğin sağlanmasına da katkıda bulunmaktadır.

Bağımsız denetim sürecinde denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarının gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı incelenmekte yasal düzenlemelere aykırı bir durumu var ise düzeltilmektedir. İşletmenin finansal tablolarının tam ve güvenilir olması serbest piyasada kredibilitelerini de arttırmaktadır. Bankalar tarafından ticari kredi alabilmesi daha kolay olmakta ve elde ettiği gelir haricinde pazar kalitesini de yükselttiği görülmektedir (Kueppers ve Sullivan, 2010, s. 287).

Dışarıdan bir bağımsız denetim etkisi, içerideki işleyişin sürmesini sağlayan iç kontrol mekanizmasının da etkin çalışmasını sağlayarak hata ve hileleri en aza indirmektedir. Esasen bağımsız denetim işletmelerin serbest piyasada karşılaşabileceği riskleri en aza indirmek için yapılmakta iken; devlet teşviklerinin bağımsız denetiminde ülke ekonomisinin ve kamu yararının karşılaşabileceği riskleri azaltması ya da öngörmesi için yapılmaktadır. Devlet teşviklerinden yararlanan işletmelerin, teşvikin verilmiş amacı dışında kullanılması ve finansal tablolara yansıtılırken tutarlarda değişiklik yapılması gibi hususlar bağımsız denetçinin uygun nitelikte inceleme yapmasını gerektirmektedir. Muhasebenin eksiklerini ve yasalara uygunluğunu ortaya çıkaran denetim dayanaksız, denetimsiz muhasebe ise sağlamasız olmaktadır (Erdoğan, 2002, s. 54).

Bu çalışma, devlet teşviklerinin işletmelerde geçirdiği bağımsız denetim sürecini ortaya koymaktadır. Bu kapsamda örnek bir vaka üzerinden devlet teşvikleri kullanımı ele alınmış, bağımsız denetim süreci değerlendirilmiştir. Çalışmada öncelikli olarak devlet teşviklerinden yararlanırken finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve kayıtların doğru yapıp yapılmadığı incelenmiş olup, bağımsız denetimdeki yeri belirlenmiştir. İkinci olarak da, devlet teşviklerinden yararlanan işletmelerin bağımsız denetim sürecinde teşvikle ilgili unsurları gelir tablosu ve bilançolarına aktarımı ele alınmıştır. Son olarak ise, bağımsız denetim raporunda yer alan kilit denetim konusu bölümünde belirlenen teşvikler ile ilgili işletmeye katkıları ve teşviklerin uygulamasının doğru bir şekilde yapıp yapılmadığı tespit edilmiştir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Bu çalışmada küreselleşmenin etkisine bağlı olarak piyasaların daha hızlı ilerlemesi ve teknolojinin gelişmesi ile yeniliklere ayak uydurmak ve pazar kaybı yaşamamak, işletmeler ve devletler açısından oldukça önemli hale geldiğinden "bağımsız denetim", "teşvik", "devlet teşvikleri", "kilit denetim" anahtar kelimeleri ile literatür taraması yapılmıştır. Literatürde bağımsız denetim ve teşvikler ile ilgili çalışmalar bulunsada teşviklerin bağımsız denetimi ile ilgili bir yayına rastlanmamıştır.

Bayar ve Varıcı (2021) çalışmasında, işletmelerin en yüksek maliyetlerinden biri olan çalışanların sigorta prim maliyetlerinin teşvikler ile azaltılmasından ve SGK denetmenleri tarafından prim teşvik sistemlerinin işleyişinin denetiminden bahsetmiştir. 110 SGK denetmeni üzerinde anket yöntemi ile yürütülen çalışmada teşvik sisteminin geliştirilmesi ve hile oranlarının azaltılması ile kayıt dışı istihdamın önlenmesine yönelik çalışmalar yapılması hususunda önerilerde bulunulmuştur.

Altunkaynak ve Doğan (2020) çalışmalarında, turizm sektöründe maliyetlerin çok fazla olmasından dolayı devlet tarafından verilen teşviklerin MSUGT(Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği) ve TMS 20(Türkiye Muhasebe Standardı 20- Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması) ve BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları) uyarınca yapılan muhasebe kayıtlarının karşılaştırılması yapılmıştır. Ülkemizde işletmelerin kullandıkları devlet teşviklerinin muhasebe kayıtlarına alınmasında uygulama farklılıklarının bulunması bu uygulama sonuçlarına göre hazırlanacak finansal tabloların da farklılaşmasına sebep olacaktır. Bu sebeple uygulama birliğine varılması hususunda tespitlerde bulunulmuştur.

Utkucu ve Çağlayan (2020) çalışmalarında 35 adet işletme üzerinde kontrol edilen Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri (BDDT) ile kazanç kayıplarını önlemede yardımcı olduğu sonucuna ulaşmıştır. İstihdam teşviklerinden yararlanma ve iç kontrolü denetim tekniklerini de uygulayarak veri toplama ve analiz işlemlerini saptamıştır.

Selçuk (2004), yüksek lisans tezinde Avrupa Birliği (AB) ve Türkiye'deki teşvik sistemleri ile denetim uygulamalarının karşılaştırılması üzerinde çalışma yapmıştır. Ülkemiz için teklif ve kanun tasarısında olan denetim organı oluşturma çalışmaları ele alınmıştır.

2.1. Devlet Teşvikleri ve Bağımsız Denetim Kavramı

Teşvik kavramı sözcük anlamı bakımından "isteklendirme" anlamını taşıması ile birlikte, belirli bir işin yapılmasına vesile olan dürtü olarak tanımlanmaktadır (Parkin, 1996). Teşvik, belirli ekonomik faaliyetlerin gelişmelerini hızlandırma amacıyla kamu tarafından sağlanan hukuki, maddi veya kolaylıklardır (İncekara, 1995). Ekonomi biliminde teşvikler; "ülkenin gelişimi için hedeflemiş olduğu ekonomik faaliyetlerin diğer faaliyetlere oranla daha çabuk gelişmesini sağlamak amacıyla, devlet tarafından farklı türlerde sağlanan maddi veya maddi olmayan destek, yardım ve özendirme olarak ifade edilmektedir." Teşvikler mali açıdan dar ve geniş olmak üzere iki farklı anlamda

tanımlanmaktadır. Dar anlamda mali teşvikler; muafiyet, istisna veya indirimler suretiyle vergi harcaması şeklinde ortaya çıkan vergi ve benzeri teşvikleri ifade ederken; geniş anlamda mali teşvikler ise sayılan teşvikleri de kapsayan nakdi ve aynı tüm teşviklerin toplamıdır (Serdengeçti, 2000, s. 1).

Sönmez (2005)'e göre devlet teşvikleri, belirli sektör ve bölgelerin kalkınması için ekonomik kaynakların, öngörülen yatırım hedefleri doğrultusunda, belirlenen sektörlerle ve alanlara transferi olarak tanımlamıştır (Sönmez, 2005, s. 126).

TMS-20' ye göre, devlet teşvikleri "İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır" olarak tanımlanmıştır (TMS-20, 2022, s. 2). TMS-20'ye göre devlet teşvikleri parasal ve parasal olmayan teşvikler olarak ikiye ayrılmaktadır. Parasal Teşvikler, devlete karşı vergi ve sorumlulukların ortadan kaldırılması veya azaltılması olabileceği gibi nakit vb. varlıkların da transferi şeklinde olabilmektedir. (Üstünel, 2010, s. 326). Bu teşvike piyasa faiz oranından daha düşük bir faizle kredi sağlanması veya nakdi ödemeler örnek olarak verilebilir. Parasal olmayan teşvikler ise işletmenin kullanması amacıyla verilen arsa veya diğer kaynaklar gibi şeklinde olmaktadır. Böyle durumlarda teşvike konu parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi, teşvikin ve varlığın belirlenen gerçeğe uygun değer ile finansal tablolara kaydedilmesi genel uygulamadır. Bazı durumlarda izlenen alternatif yöntem, varlık ve teşvikin nominal değeri üzerinden kaydedilmesidir (Üstünel, 2010, s. 326).

Türkiye'de teşvik sistemi uygulamaları dört gruptan oluşmaktadır. Bu uygulamalar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Tablo 1. Türkiye'de Destek Unsurları ve Teşvik Uygulamaları

Destek Unsurları	Genel Teşvik Uygulamaları	Bölgesel Teşvik Uygulamaları	Bölgesel Ölçekli Yatırım Teşviki	Stratejik Yatırımların Teşviki
KDV İstisnası	✓	✓	✓	✓
Gümrük Vergisi Muafiyeti	✓	✓	✓	✓
Vergi İndirimi		✓	✓	✓
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği		✓	✓	✓
Gelir Vergisi Stopaj Desteği	✓	✓	✓	✓
Sigorta Primi Desteği		✓	✓	✓
Faiz Desteği		✓		✓
Yatırım Yeri Tahsisi		✓	✓	✓
KDV İadesi				✓

Kaynak: (Onay, 2016, s. 34).

Vergi teşvikleri; ayrıcalıklı hükümlerin dışında kalan yatırımlara uygulamaya daha elverişli yasal vergiler ve herhangi bir yatırım durumunda bir vergisel teşvik olmadığında efektif olarak yük ve maliyetlerin azaltılması bağlamında da incelenmektedir (Tekin, 2016, s. 301-302).

Katma Değer Vergisi İstisnası; 25/10/1984 Tarihli 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Madde 10/1'e göre, teşvik belgesine haiz yatırımcıların makine ve teçhizat ithal etmesi ve yerli teslimleri KDV'den muaf tutulmaktadır. Aynı hüküm teşvik belgesi kapsamında devir veya kısmi teslimlerinde de geçerli olmaktadır (2012/3305 sayılı Karar, 2012).

Özellikle imalat sektöründe yer alan işletmeler, makine ve teçhizata ihtiyaç duymaktadır. Bu bağlamda T.C. Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) gibi Türkiye'deki küçük ve orta ölçekli işletmelerin ekonomideki rolünü ve etkinliğini artırmak amacıyla işletmelere destekler sağlayan kuruluşlar bulunmaktadır. İşletmelerin mal ve hizmet üretiminde kullandıkları sabit kıymetlere ise maddi duran varlık adı verilmektedir (Demir, 2007, s. 45). Teşvik kapsamında alınmış olan makine veya teçhizatın işletmenin maddi duran varlıklarına standartlarda belirtilen şekilde muhasebe kaydı yapılması sonrası bilançonun aktifinde raporlanması gerekmektedir. Teşvik kapsamında alınan maddi duran varlık Katma Değer Vergisi(KDV) istisnasına tabi olduğu durumlarda ise işletme destek olarak makinenin sadece maliyetini teşvik olarak almaktadır (Coşkun, 2016, s. 2199).

Teşviklerden yararlanan işletmelerin hata ve hilelerini önlemek amacıyla teşviklerinin denetlenmesi söz konusu olmaktadır. Bu husus hem devletin görevlendirdiği kurumlar hem de bağımsız denetim ile yürütülmektedir. Bağımsız denetim kavramı ise, bir işletmenin genel kabul görmüş olan muhasebe ilkeleri ve uygun finansal raporlama standartları uygulanarak hazırlanmış olan finansal tabloların yasal hükümlere ve belirtilen standartlara uygunluğunun incelenmesi ile muhasebe kayıtlarının gerçeğe uygun, doğru ve eksiksiz yapıldığına bir bağımsız denetçi tarafından saptanması olarak tanımlanmaktadır (Oktay, 2003, s. 5). Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS) bağlı olarak gerçekleştirilen denetimler; devlet teşviklerinin işleyişinin, sürecinin ve devamlılığının kontrolünü sağlamak amacıyla yapılmaktadır.

2.2. Devlet Teşviklerinde Bağımsız Denetim

İşletmenin finansal tablolarında açıklanmış olan bilgilerin, alanında uzman, yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olan bağımsız denetçi unvanına sahip kişilerce tarafsız bir şekilde makul güvence oluşturarak kanıt toplanması ve ilgili kanıtların yorumlarını içeren hazırlanmış olduğu raporu işletmeye sunma süreci, bağımsız denetimi kapsamaktadır (Oktay, 2003, s. 6). Bağımsız denetimin en önemli özelliği; tamamen bağımsız kişiler tarafından gerçekleştirilmesi ve önceden belirlenmiş olan ölçütleri esas almasıdır. Bağımsız denetim süreci, kanıt toplama ve değerlendirme esasına dayanmakta olup önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılmasını sağlayarak finansal tablolara olan güvenilirliği arttırmayı amaçlamaktadır. Hiçbir zaman amaç, %100 doğru ve güvenilir sonuca varmak değildir, makul güvence oluşturma temeline dayanmaktadır (Türedi vd., 2015, s. 7). Türkiye’de özellikle 2011 yılında 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)’nın kurulması ile gelişen bağımsız denetim alanı; güvenilir, doğru ve karşılaştırılabilir finansal tabloların sunumunu sağlarken büyük ölçekli işletmelerin de denetimlerini gözetmek ve takip etmeyi amaçlamaktadır. İlgili büyük ölçekli işletmelere örnek olarak; borsa şirketleri, bankalar ve sigorta şirketleri verilebilir (Kavut ve Adiloğlu, 2016, s. 54).

Bağımsız denetim, işletme çevresinde yer alan farklı çıkar gruplarına da hizmet etmektedir. Denetlenmiş firmaların başka bir kişi veya kurumlara satılması ya da birleştirilmesi gibi durumlarda yeni işverene tam ve doğru bilgilerin sunulması açısından da bağımsız denetim önemlidir. Kamuya açıklanmış bağımsız denetim raporları ile ilgili işletmenin finansal tablolarına bakarak yatırım yapacak olan hissedarlar ve ticari ilişkiye girecek olan müşterilere doğru yol göstermesi bakımından da önemli bir yere sahiptir. Bağımsız denetimden geçen işletmelerin finansal tabloları işçi sendikalarına da pazarlık aşamasında nesnel bilgiler sunarak doğru kararlar alınmasına yardımcı olmaktadır. Belediye, dernek ve vakıf gibi kamu iktisadi teşebbüslerinin de bağımsız denetime tabi tutulması ile yolsuzlukların önlenmesi görülmektedir (Çelen, 1997, s. 3).

Devlet teşviklerinin her birinin ortak amacı, ülke ekonomisinin gelişmesine katkı sağlamak olsa da, özeldir her bir devlet teşviki farklı bir amaca hizmet etmektedir. Devlet teşviklerinin genel ve bireysel amacı yapılacak denetim faaliyetlerini belirlemektedir. Ancak tüm devlet teşvikleri için ortak bir denetim prosedüründen bahsetmek zorlaşmaktadır. Örneğin, istihdam amaçlı verilen prim desteklerinde, işletmelerin personeli gerçekten istihdam edip etmediğine bakılmaktadır ya da KOSGEB tarafından, belirlenen yıllar içerisinde personel istihdamı taahhüt edilerek alınan teşviklerde düzenli olarak prim hizmet bildiregilerinin kontrolü ve muhasebe kayıtlarında prim ödemelerinin gelir kalemlerinde takip edilip edilmediği incelenmektedir. Ayrıca KOSGEB desteklerinde güncel desteklerden biri olan Mikro ve Küçük İşletmelere Hızlı Destek Programı kapsamında istihdam edilen personel karşılığı 2 yıl sonra geri ödemeli nakdi destek alan işletmeler için, hizmet listesinin takibi yapılarak her ay düzenli olarak personelin istihdam edilip edilmediği kontrol edilmekte olup bu takip ve denetimler ise SGK ve Bakanlık ile entegrasyon sağlanarak yapılmaktadır. İlgili teşviğin muhasebe kayıtları ise bağımsız denetçi tarafından denetlenirken “400-Gelecek Yıllara Ait Giderler” kaleminde KOSGEB Kredilerinin takip edilip edilmediği incelenmektedir. Kredinin 2 yıl sonra “400-Gelecek Yıllara Ait Giderler” kaleminden “300-Banka Kredileri” kalemine çekilerek belirtilen geri ödeme planına uygun olarak eşit taksitli ödemelerin muhasebe kayıtlarının yapıp yapılmadığı ve doğruluğu incelenmektedir.

Covid-19 pandemi döneminde kapanan ya da ekonomik anlamda zarar gören işletmeler için yayımlanan teşvik politikaları da aynı şekilde işletmenin gerçekten zarara uğrayıp uğramadığının tespiti ve teşvik sayesinde zararın karşılanıp karşılanmadığına bakılmaktadır. Özellikle işsizlik oranlarının çok fazla artması ile kısa çalışma ödenekleri ve istihdama yönelik primlerde ödeme kolaylıklarına gidilerek gelir vergisi kaldırılmış olup işletmelerin ilgili teşviklerden yararlanırken TMS-20’ de belirlenen şekilde muhasebe kayıtlarını yansıttıkları finansal tabloları, bağımsız denetim aracılığıyla incelenmektedir.

AR-GE faaliyeti yürütmek amacıyla verilen devlet teşviklerinde, Ağustos 2016’da Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından 29797 sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama Ve Denetim Yönetmeliği yayımlanmıştır. İlgili yönetmeliğe göre denetimler; Değerlendirme ve Denetim Komisyonu tarafından yapılmaktadır. Destek ve teşviklerden yararlanmak isteyen işletmelerin elektronik ortamda Bakanlığa başvuru yapması ve 30 iş günü içinde değerlendirilip, 5 iş günü içinde de karar tutanağı işletme sahibine, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)’ e ve SGK’ ya bildirim yapılmaktadır. İşletmelerin her yıl en geç mayıs ayında faaliyet raporlarını sunması istenmektedir. Teşvikten yararlandığı süre zarfında ise en geç 2 yılda bir denetlenmektedir. Eğer teşvik koşullarına aykırı bir durum tespit edilirse 3 ay düzeltme süresi verilmekte, aksi durumda ise teşvik iptal edilmektedir. Üstelik ilgili düzeltme süresinde işletme teşvikten yararlanamamakta olup, eğer ihlaller giderilerek eksikler tamamlanırsa işletmenin teşvikten yararlanmaya devam edeceği yönetmelikte belirtilmiştir (Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama Ve Denetim Yönetmeliği, 2016).

Bağımsız denetçi, işletmenin özellikle yüksek risk faktörü bulunan alanlarını denetlemektedir. İşletme personelinin hata ve hilelerinin yanında işletme sahibi ve yöneticilerinin de yolsuzluklarının tespiti, denetim süreci içerisinde yer almaktadır. Burada personelin yanlışlıklarını bulmak daha kolayken yöneticilerin yanlışlıklarını bulmak daha zordur ve bağımsız denetçi bu hususta dikkatli bir çalışma göstermelidir (Yükçü ve Okur, 2021, s. 42).

Bağımsız denetçi denetim sürecini yürütürken ilk olarak sektörel ve bölgesel analizler yaparak işletmenin içinde bulunduğu piyasa hakkında bilgi sahibi olmaktadır. Bu durum ön çalışma faaliyetleri olarak adlandırılmaktadır. Bağımsız denetçi üst düzey yönetim ile işletme hakkında toplantı yapmakta ve işi kabul etmeden önce üstleneceği denetimin getireceği riskleri belirlemektedir. Daha sonra denetim ekibini oluşturmak için alanında uzman ve deneyimli denetçiler seçmektedir. Bağımsız denetim ekibi; ön planlama yapabilmek adına işletmenin faaliyet alanı, iç kontrol yapısı, muhasebe uygulamaları gibi hususlarda ön analitik incelemeler gerçekleştirmektedir. Finansal tablolar üzerinde önemli ölçüde etkisi olabilecek iç ve dış faktörleri tespit ederek kullanılan muhasebe politikalarının işletme politikalarına uygunluğunun ölçümünü yapmaktadır (Erdoğan, 2002, s. 58).

Üçüncü aşama olan denetim planında ise; potansiyel risk, hata ve hilelerin belirlenmesi, detay testlerin planlanması ve denetim planının özet halinin üst yönetime iletilmesi hususlarını içermektedir. Dördüncü aşamada denetim planı uygulamaya geçirilerek kontrol testleri uygulanmaktadır. Finansal tabloların detaylı incelenmesi ve değerlendirilmesi sürecini kapsamaktadır. Belge ve kayıtların matematiksel doğruluğu kontrol edilmektedir. İlgili incelemeler doğrultusunda ise son aşama olarak bağımsız denetçi rapor hazırlayarak sunumunu gerçekleştirmektedir (Bayram, 2011, s. 23-84).

Devlet teşviklerinin işletmelere verilirken çok farklı kurum ve kuruluşlar tarafından verilmesi sebebiyle dağınık bir yapısı olduğundan, bir işletmede devlet teşviklerinin bağımsız denetim süreci, ilgili kurumdan alınan teşvik türü ve koşulları ile işletmenin fiziki olarak bu koşullara ne kadar uyum sağladığının incelenmesiyle başlar. Bazı durumlarda teşvikin verilmesi için ilgili bakanlık belli olsa dahi bakanlık ile birlikte birçok kuruluş görevlendirilmektedir. Tek yetkili olmadığı için de teşvik sürecinin yürütülmesinde zorluklar yaşanmakta ve işletmeler hangi kuruluşa danışacakları hususunda problemler yaşamaktadır. Örneğin yatırım teşvikleri T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bünyesinde ancak Kredi Garanti Fonu, Eximbank, KOSGEB gibi kuruluşlar da koordinasyonu sağladığı için karmaşıklık oluşmaktadır. Bu durumda bağımsız denetim sürecinde öncelikle teşvik sağlayan kurum ve bakanlık ile ilgili araştırma yapılması; işletmenin ise teşvik alındıktan sonra finansal tablolarında hangi hesap kodunda takip edilerek muhasebeleştirilmesi gerektiği netleştirilerek karar verilmelidir.

Bununla birlikte genel olarak sürekli değişen teşvik mevzuatları sebebiyle teşviklerin finansal raporlara aktarımı ile ilgili sağlıklı ve net bilgi oluşmaması bağımsız denetim sürecini zorlaştırmaktadır. Dolayısıyla fayda ve maliyet analizi yapılırken şüpheli yaklaşımları beraberinde getirmektedir. Çoğu teşvikin vergi borçlarından mahsup edilmesi, devlet için bütçe gelirlerinde dengesizliklerin ortaya çıkmasına; işletme için ise borcun uzun süre tahakkuk edilerek beklemesine sebep olmaktadır. Borç daha sonra devletin vergi alacağına mahsup edildiği için muhasebe kayıtlarında 136- Diğer Ticari Alacaklar kalemi kullanılarak bakiye bırakılmakta ancak borç mahsup edildiğinde hesap kapatılmaktadır.

Bahsedilen örnekler ışığında bağımsız denetim sürecinde devlet teşvikleri ele alınırken teşvikin fiziki varlığı ile birlikte finansal tablolara doğru aktarımı, teşvikin amaçlarına uygun kullanımı ve koşullarına uyum sağlama gibi hususların işletme tarafından doğru uygulanıp uygulanmadığı tespit edilmektedir. Bu bağlamda devlet teşviklerinin bağımsız denetim sürecinde teşvikin muhasebe kayıtlarına aktarımını kontrol etmek amacıyla maddi doğruluk testleri ve muhasebe kayıtlarının doğruluk testleri yapılmaktadır.

2.3. Devlet Teşviklerinin Maddi Doğruluk Testi

Yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlıkları tespit etmek üzere tasarlanmış denetim prosedürü olan maddi doğrulama prosedürleri; detay testleri (işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin detay testleri) ve analitik maddi doğrulama prosedürlerinden oluşmaktadır (KGK, BDS 330, 2017, s. 6). Maddi doğrulama testlerinde finansal tablolardaki hesap bakiyelerini test ederek tutarların doğruluğunu ve gerçekliğini kontrol etmek, bağımsız denetçinin temel amacıdır. Bu testlerde esas amaç, cari yıldaki hasılatın muhasebe kayıtlarına doğru aktarılıp aktarılmadığının tespit edilmesidir. Maddi doğruluk testinin, kontrol testleri ile birlikte yapıldığı denetimler, çift amaçlı testler olarak adlandırılmakta ve birlikte yürütülmektedir. Çift amaçlı testlerin uygulama prosedürleri, risk düzeyi yüksek olan alanlarda uygulanmaktadır (KGK, BDS 330, 2017, s. 17). Devlet teşviklerinin denetiminde, maddi doğrulama testleri yapılırken ilk olarak yararlanılan teşvikin varlığı ve işletmeye teşvikten yararlandığı dönemdeki katkısı incelenmektedir. İşletmeye teşvikin aynı mi yoksa nakdi mi verildiğine bakılarak sağladığı imkanlar değerlendirilmektedir. Bölgesel veya sektörel yararlanılan teşviklerde piyasada bulunduğu konum, avantajları ve dezavantajlarına dikkat edilerek teşvik kapsamındaki son durumu ele alınmaktadır. Yararlanılan teşvik nakdi ise, muhasebe kayıtlarına doğru aktarılması ve kar/zarara etkisi tespit edilmektedir. Yararlanılan teşvik aynı

ise, işletmenin hangi alanında etkili olduğu ve bu sebeple elde edilen gelirin seviyesinin ne kadar olduğu gibi sorulara cevap aranmaktadır. Teşvikten faydalanılan süre içerisinde, teşvik şartlarına uygunluk ve ilgili ihtiyaçların giderilip giderilmediği tespit edilmeye çalışılmaktadır. Bu bağlamda işletmenin devlet teşviklerinden yararlanması hususunda bağımsız denetçi kilit denetim konusu olarak teşvikleri ele alacak olursa belirtilen kanıtları toplayarak makul bir güvence oluşturmakta akabinde ise finansal tablolara aktarımını değerlendirmektedir (Demir , 2019, s. 54-89).

2.4. Devlet Teşvikleri Muhasebe Kayıtlarının Doğruluk Testi

Denetim kanıtları elde edilirken muhasebe kayıtlarını test etmek için; analiz ve gözden geçirme, finansal raporlama sürecinde takip edilen prosedürlerin yeniden uygulanması ve aynı bilginin bağlantılı tiplerinin ve uygulamalarının mutabakatı yoluyla elde edilmektedir. Denetçi, bu tür denetim prosedürlerinin uygulanması ile muhasebe kayıtlarının kendi içinde tutarlı ve finansal tablolarla uyumlu olduğuna karar vermektedir (KGGK, BDS 500, 2018, s. 9).

Bağımsız denetim sürecinde, işletmenin finansal tablolarına aktarılan bilgilerinin gerçekliğinin yanında aktarılma şekli de önemlidir. Her ne kadar işletmenin gerçekteki dönen ve duran varlıkları ile öz kaynakları bilinse de ilgili varlığın muhasebe kayıtları ile eşdeğer bilgilerde olması gerekmektedir. Bu sebeple muhasebe kayıtlarının ve ara dönemler ile yılsonunda ortaya çıkan kar/zarar tutarlarının doğruluğu bağımsız denetçi tarafından teyit edilmektedir. Burada ilk olarak varsa önceki dönemlerde hazırlanmış olan bağımsız denetçi raporu incelenerek daha önceki yıllarda hangi noktaların üzerinde durulduğuna ve hangi konularda önemli yanlışlık riski elde edildiğine dair tespitler yapılmaktadır. Önceki yılların bilanço ve gelir tablosu ile cari dönemdeki tutarların karşılaştırılması ve akabinde hangi hesaplarda artış ya da azalış eğilimi gösterdiği belirlenmektedir. Bu bağlamda işletmenin varlıklarında ya da kaynaklarındaki dikkat çekebilecek düzeyde artış ya da azalış tespit edildiğinde nedenleri yönünde kanıtlar toplanmaktadır. Söz konusu varlıklardaki artış devlet teşviklerinden yararlanarak işletmenin makine ya da teçhizat alması ile oluşmuş ise ilgili işlemin muhasebe kayıtlarına alınırken maddi duran varlık olarak işlenmesi ve geçici vergi dönemlerinde ilgili varlık için mevzuatta belirtilen oranda amortisman ayrılması gerekmektedir (Özçelik ve Satar, 2021, s. 846-847)

İşletmenin teşvik kapsamında alınan duran varlık sayesinde üretimi ve satış hasılatı artacağı için duran varlık kapsamında mal alış, mamul üretimi ve yurtiçi ya da yurtdışı satış hesaplarının uygun muhasebe kodlarında takip edilmesi gerekmektedir. İşletmenin geri ödemeli olarak yararlandığı teşviklerde kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarda takip edilmeli, ödeme planlarına göre düzenli gider yazılması gerekmektedir. Elde ettiği kanıtlar ile mali kayıtların uygunluğunu denetledikten sonra teşviklerden yararlanılmaya başlanan tarihten itibaren işletmeye yönelik yapılan harcamaları da ele almaktadır. Bağımsız denetçi, tüm bu hususları incelerken standartları ele alarak muhasebe kayıtlarında doğru hesaplarda finansal tablolara aktarılıp aktarılmadığına incelemektedir. Tüm bu süreçlerde elde edilen kanıtlara dayanarak bağımsız denetçinin makul güvence altındaki görüşü ortaya çıkmaktadır (Dinç ve Atalay, 2016, s. 1528)

2.5. Kilit Denetim Konusu

Uluslararası Denetim Standartları (UDS) 701'e göre kilit denetim konuları; "cari dönemin finansal tablolarının denetiminde, denetçinin mesleki kararında en önemli olan hususlar" olarak tanımlanmaktadır (IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), 2015). Bağımsız denetçi raporlarının finansal tablo kullanıcılarına daha fazla bilgi vermek, şeffaf bilgi sağlamak ve yatırımcıların taleplerini karşılayabilmek adına BDS 701, önemli bir noktada yer almaktadır (Doğan, 2018, s. 70).

Önemli yanlışlık riski içeren alanlar ile denetçinin uygun kanıt elde etmekte zorlandığı alanlar ve iç denetim eksikliği gibi hususlarda kilit denetim konusuna yoğunlaşmaktadır (Uzay ve Köylü, 2018, s. 52). Denetçi bu durumda ilgili cari dönemde hangi hususun finansal tablolarda daha fazla etkisinin olduğunu tespit etmekle birlikte yöneticilerden sorumlu olanlar ile iletişim kurarak işletme büyüklüğü ve sektörel karşılaştırmasını yaptıktan sonra önemli yanlışlıkların niteliği ve niceliğini muhasebe standartları doğrultusunda belirlemektedir. Bunun sonucunda kilit denetim konusu belirlenmekte ve denetçi raporunun ayrı bir bölümünde kilit denetim konusuna yer vermektedir. Kilit denetim konularının bildirilmesi ile birlikte daha fazla şeffaflık sağlanmakta olup denetçi raporunun anlaşılabilirliği artmaktadır. Kilit denetim konusunun açıklanması ise, işletme hedef kullanıcıları için yol gösterici olmakta ve karar almaları yönelik ilave bilgiler sağlamaktadır (Celayir ve Türedi, 2021, s. 206).

3. YÖNTEM

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışmanın amacı, devlet teşviklerinden faydalanan işletmelerde bağımsız denetim sürecinin işleyişini ortaya koymaktır. Finansal tablolardan yararlanan kesimlerin artması ve sektörlerin hacimlerinin büyümesi sebebiyle de işletmeye dışarıdan bakan yatırımcılara doğru ve güvenilir bir finansal tablo sunulması amacıyla bağımsız denetim

gerekmektedir. Örneğin; ihracat teşvikleri ile yurtdışına açılan işletmelerin yurtdışı satışlarının gelir kalemlerine ve kur farklarına dikkat edilerek doğru aktarımının sağlanıp sağlanmadığına bakılmaktadır. Ülkeye döviz girdisinin artması ve uluslararası piyasada yer almak için verilen teşviklerin ülkeye sağlayacağı faydalar göz önünde bulundurularak yasalara uygun bir şekilde takibinin sağlanması gerekmektedir. Bu durumda bağımsız denetime tabi olan işletmelerin teşvik kapsamında sadece teşviki alması değil; işletmeye olan katkısı, geri ödemeleri, mevzuata uygunluğu ve finansal tablolara doğru yansıtılıp yansıtılmadığının ortaya konması açısından önemlidir.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada, devlet teşviklerinin raporlama standartlarına göre bağımsız denetimi vaka analizi yapılarak ele alınacaktır. Vaka analizi bir veriler bütünüdür ve problem çözme odaklı nicel kayıtlar içermektedir. Araştırma süresince elde edilen bilgilerin ölçülerek daha anlaşılabilir hale getirildiği araştırma metodudur. Daha fazla durumu açıklayabilmek için tek bir durum üzerinden detaylı bir çalışma içermektedir (Subaşı ve Okumuş, 2017, s. 420). Devlet teşviklerinin bağımsız denetimi sürecinde, maddi doğruluğunun tespit edilmesi ile bağımsız denetçinin ilgili tespitler doğrultusunda hangi hususlar üzerinde duracağı somutlaştırmak amacıyla vaka analizi tekniği kullanılmıştır. Bu kapsamda bağımsız denetimden geçen bir X işletmesinde makine, teçhizat alımına yönelik devlet teşviklerinin denetim süreci ile ilgili bir vaka analizi yapılmıştır. Vaka analizi, işletmenin üretimde kullanmak için teşvikten yararlanarak aldığı makinenin TMS-20' ye uygun olarak muhasebeleştirilmesi ve ardından kapanış kayıtları ile gelir tablosu ve bilançoya aktarımının TMS-20 doğrultusunda doğruluğunu kapsamaktadır. Teşvik kapsamında alınan makinenin işletmenin karlılık oranını nasıl etkilediğini görmek amacıyla geçmiş yıllar ile karşılaştırması yapılmıştır. Bağımsız denetim sürecinde ise işletmenin karlılık oranına etki eden ve bu sebeple kilit denetim konusu olarak seçilen devlet teşviklerinin raporlama standartlarına göre uygunluğu incelenmiştir.

4. BULGULAR

4.1. Devlet Teşviklerinin Bağımsız Denetimi: Vaka Analizi

X İşletmesi imalat sanayi sektöründe yer alan bir işletmedir. X işletmesi Hatay ili içerisinde endüstriyel çamaşır makinesi imalatı yapmaktadır. Kendisine ait tesisi bulunmakta olup, çamaşır makinesi üretiminde kullandığı 10 yıl yararlı ömre sahip makineyi KOSGEB'in "Yerli ve Milli Üretime Destek Programı kapsamında" sadece geri ödemesiz kısmını kapsayan makine-teçhizat alımı desteğinden faydalanarak makine almıştır. İlgili makinenin destekten dolayı KDV İstisnası Yazısı, başvuru sonrasında vergi dairesi tarafından X işletmesine tebliğ edilmiş olup, satıcılardan alınan makinenin faturası istisna kapsamında KDV'siz düzenlenmiştir. Faturanın KOSGEB danışmanlarına ibraz edilmesi sonucu fatura tutarı (250.000,00.-TL) X işletmesinin banka hesaplarına yatmıştır. Teşvik kapsamında varlıklara ilişkin elde edilen gelirin birinci yönteme göre muhasebeleştirilip raporlanması söz konusu olacaktır. Elde edilen gelir ile birlikte işletmenin üretimde hızlandığı görülmüştür. Bu sebeple karlılığı artmakta ve kurumlar vergisinde ödeyeceği vergi tutarı geçmiş yıllara göre değişiklik göstermektedir.

Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinde TMS-20'ye göre 2 tür yöntem ile muhasebeleştirme ve raporlama işlemi yapılmaktadır. Bunlardan ilki; devlet teşvikinin ertelenmiş gelir olarak kaydedildiği ve bilançoda ertelenmiş gelir olarak gösterildiği birinci yöntemdir. Birinci yöntemde varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik ve oransal bir biçimde amortisman gideri kaydedilmektedir. Doğrusal amortisman yöntemi ile faydalı ömrü süresince hesaplanan tutarda düzenli olarak gider yazılmakta ve kar/zarar tablosuna aktarılmaktadır. İkinci yöntem ise; işletmelerin devletten almış oldukları teşvikin parasal tutar olarak tamamı faydalanılan varlığın defter değerinden düşürülmekte, böylelikle amortisman tabi olan varlığın kullanım süresi boyunca amortisman gideri azaltılarak hesaplanmaktadır (Uluslan, 2008, s. 422). İkinci yönteme göre varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin raporlanmasında gelir tablosu veya bilançoda ilgili teşvik ayrı bir kaleme gösterilmemektedir (Uluslan, 2008, s. 425).

Kamu kurumlarından alınan hibe veya destekler, desteğin türüne göre ya vergiye tabi tutulmakta ya da gelir ve kurumlar vergisi matrahına dahil edilerek muhasebeleştirilmektedir (Bulut, 2017, s. 5). Bu durumda teşvikli alınan makinenin KDV istisnasına tabi olması sebebiyle vergisel açıdan herhangi bir ödeme yapılmayacaktır. Teşvik kapsamında alınan makinenin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir;

ACIKLAMA	BORÇ	ALACAK
253.01.Makine	250.000,00	
320.01.Satıcılar		250.000,00

Yevmiye kaydı yapılan makinenin muavin dökümü aşağıdaki gibidir;

Tablo 2. Muavin Defter

MUAVİN DEFTER			
253.01. Tesis, Makine ve Cihazlar			
Fiş No	Fiş Tarih	Açıklama	Tutar
01	01.01.2021	Teşvik Kapsamında Makine Alımı	250.000,00

Yılbaşında alınan makinenin her geçici vergi döneminde ayrılması gereken amortisman için aşağıdaki amortisman tablo icmalı kullanılmaktadır. 4.Dönem Geçici Vergi Beyannamesi kaldırıldığı için son dönem amortisman gideri direkt olarak gelir/kurumlar vergisinden düşülmektedir. 2021 yılı Amortisman Tablo İcmali aşağıdaki gibidir;

Tablo 3. 2021 Yılı Amortisman Tablo İcmali

2021 Yılı AMORTİSMAN TABLO İCMALİ									
İktisap Tarihi	Değeri	İktisadi Kıymet	Yararlı Ömrü	Amortisman Oranı	Cari Dönem Amortisman	1.Dönem	2.Dönem	3.Dönem	4.Dönem
01.01.2022	250.000,00	Makine	10	%10	25.000,00	6.250,00	6.250,00	6.250,00	6.250,00

İşletme makine için 10 yıl boyunca her geçici vergi döneminde 6.250,00.-TL tutarında amortisman ayıracaktır. İncelenen yıl boyunca fazla ayrılmış amortisman bulunmamaktadır. 2021 yılı boyunca ayrılmış toplam amortisman yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir;

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
730.01. Amortisman Giderleri 257.01. Birikmiş Amortismanlar	25.000,00	25.000,00

Daha sonra teşvik kurumu tarafından işletme hesabına makinenin tutarı kadar para aktarılmaktadır. Birinci yöntem göre varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde ise ilk yıl amortisman ayrıldıktan sonra her dönemde 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabında ve kalan bakiyelerin tamamen gelir yazılana kadar 480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler hesabında takip edilmesi gerekmektedir.

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
102.01. Banka 380.01. Gelecek Aylara Ait Gelirler 480.01. Gelecek Yıllara Ait Gelirler	250.000,00	25.000,00 225.000,00

Banka hesabına gelen para ile de satıcılara olan makine borcu kapatılacaktır.

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
320.01. Satıcılar 102.01. Banka	250.000,00	250.000,00

Teşvik kapsamında işletmenin banka hesabına gelen makine tutarının gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi diğer olağan dışı gelir hesabında takip edilerek gelir tablosuna aktarımı sağlanmaktadır. Cari yıla ilişkin teşvikin gelir kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
380.01. Gelecek Aylara Ait Gelirler 679.01. Devlet Teşviki Gelirleri	25.000,00	25.000,00

Gelecek yıllara ait ertelenmiş gelirin ise cari döneme karşılık gelen kısmının 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabına aktarılması için yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
480.01. Gelecek Yıllara Ait Gelirler 380.01. Gelecek Aylara Ait Gelirler	25.000,00	25.000,00

İşletmenin teşvik kapsamında almış olduğu maddi duran varlığın karşılaştırmalı bilançoda gösterimi aşağıdaki gibidir. Bağımsız denetim sürecinin sadece ele alınacak kısmı bilançoda ele alınmış olup tablonun diğer kalemleri gösterime sunulmamıştır.

2. Duran Varlıklar	31.12.2020	31.12.2021
25. Maddi Duran Varlıklar	322.000,00	547.000,00
253. Tesis, Makine ve Cihazlar	50.000,00	300.000,00
255. Demirbaşlar	350.000,00	350.000,00
257. Birikmiş Amortismanlar(-)	78.000,00	103.000,00

İşletmenin teşvikli aldığı 250.000,00.-TL değerindeki makinenin duran varlıkları arttırması ile toplam aktifinde artış gerçekleşmiştir.

İşletmenin gelir tablosunda ise doğrudan gelir hesabına aktarılan 250.000,00.-TL değerindeki artışla karlılık artarken 25.000,00.-TL tutarında amortisman gideri elde edilmesinden dolayı karlılıkta azalma görülmektedir.

Amortisman giderinin gelir tablosuna aktarımının yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir;

Tablo 4. Gelir Tablosuna Aktarım Kapanış Kayıtları

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
731.Genel Yön.Gid.Yansıtma Hes. 730.01.Amortisman Giderleri	25.000,00	25.000,00
631.Paz.Satış, Dağıtım Giderleri 731.Genel Yön.Gid.Yansıtma Hesabı	25.000,00	25.000,00
690.Dönem Karı veya Zararı 632.Genel Yönetim Giderleri	25.000,00	25.000,00
679.01.Devlet Teşviki Gelirleri 690.Dönem Karı veya Zararı	250.000,00	250.000,00
690.Dönem Karı veya Zararı 691. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları 692.Dönem Net Karı veya Zararı	225.000,00	51.750,00 173.250,00
692.Dönem Net Karı veya Zararı 590.Dönem Net Karı	173.250,00	173.250,00

Gelir tablosu açısından işletmenin diğer faaliyetlerden kar ve zararları da olabileceğinden sadece teşvikli makine alımından doğan kar/zararların aktarımı gösterilmiştir. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları kurumlar vergisi oranı %23 üzerinden hesaplanmıştır.

Tablo 5. İşletme Gelir Tablosu

İŞLETME GELİR TABLOSU		
	31.12.2020	31.12.2021
Net Satışlar	278.000,00	305.800,00
Genel Üretim Giderleri	-	25.000,00
Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar	-	250.000,00
Dönem Net Karı veya Zararı	155.925,00	173.250,00

İşletmenin finansal tabloları ve satış hacminden elde edilen kanıtlar dahilinde teşvik ile alınan makinenin işletmenin üretiminde ve satış hacminde artış sağladığı tespit edilmiştir.

X işletmesinin 2021 kurumlar vergisinde ise;

$173.250,00/100*23=39.847,50$.-TL ödeyeceği belirlenmiştir.

4.2. Bağımsız Denetim Süreci

4.2.1. Ön Çalışma Faaliyetlerinin Gerçekleştirilmesi

Bağımsız denetçi denetim çalışmasında sektörel ve işletmenin iç kontrol yapısı, işçi sayısı ve departmanlarını ele alarak denetim çalışmasındaki riski belirlemiştir. Burada belirtilen risk işletmenin önemli yanlışlık riskinden ziyade, bağımsız denetimin üstleneceği işletmenin bağımsız denetçi ya da bağımsız denetim kuruluşuna getireceği risklerdir. İşletme yönetimi ile gerekli görüşmeler yapılarak sözleşme düzenlenmiş olup, alanında uzman kişiler seçilerek bağımsız denetim ekibi baş denetçi tarafından oluşturulmuştur. Sözleşmede finansal tabloların finansal raporlama standartlarına göre hazırlandığı ve işletmeden istenilecek olan her türlü kayıt, doküman ve diğer bilgilere sınırsız erişim sağlanabileceği taraflarca belirtilmiştir. Bağımsız denetim ekibinin unvanları açıkça belirtilmiş ve işletmede geçireceği denetim süreleri 3 ay boyunca günlük 3 saat olarak belirlenmiştir.

4.2.2. Ön Planlamanın Yapılması

Bağımsız denetçi tarafından işletmenin faaliyetleri, pazar payı ve piyasadaki konumu araştırılmıştır. İç kontrol yapıları ve işleyişi ile ilgili çalışanlara ve üst düzey yöneticilerine sorulan sorular doğrultusunda oluşabilecek önemli hatalar ve bu hatalardan kaynaklanabilecek risk faktörleri belirlenmiştir. Yönetim için önem teşkil eden ve yapıcı tavsiyeler oluşturulabilecek hususlar belirlenmiştir. Finansal raporlama için muhasebe döngüsünün anlaşılması adına düzenli olarak işlenen veya işlenmeyen muhasebe kodları ile bunlardan etkilenebilecek hesaplar ve tablolar belirlenmiştir. İşletmenin geçmiş yıllardaki kar/zarar durumuna ve bakiyelere bakabilmek adına karşılaştırmalı finansal tablo analizi yapılmış olup 2020 ve 2021 yılı gelir tablosu ve bilançoları karşılaştırılmıştır. Karşılaştırma ile yapılan ön analitik inceleme doğrultusunda 2021 yılında işletmenin maddi duran varlığında ve karlılığındaki artışının araştırılmasına yönelik karar alınmıştır.

4.2.3. Denetim Planının Oluşturulması

Ön planlama sürecinde elde edilen bilgiler doğrultusunda potansiyel hata ve hilelerin oluşturabileceği risklerin detay testlerinin planlanması söz konusu olmaktadır. Finansal tablolardaki tutarların önemli ölçüde yanlış sunumuna sebebiyet verebilecek büyük risklerin olup olmadığı dikkate alınmaktadır (Bayram, 2011, s. 46). Risk; hesap,

açıklama ve potansiyel hata düzeyinde değerlendirilmektedir. Bu bağlamda 6 potansiyel hata göz önünde bulundurulmaktadır;

- ✓ İşlemlerin kayıt edilmemiş olmasının; tamlık,
- ✓ Kayıt edilen işlemlerin geçerli olmaması; geçerlilik,
- ✓ İşlemlerin doğru şekilde kayıt edilmemiş olması; kayıt,
- ✓ İşlemlerin yanlış muhasebe dönemlerinde kayıt edilmiş olması; dönemsellik,
- ✓ Varlıkların ve yükümlülüklerin yanlış değerlendirilmiş olması; değerlendirme,
- ✓ Hesapların standartlara uygun sunulmaması; sunum

İlgili potansiyel hatalar bağımsız denetim ekibi tarafından işletmenin defter ve belgelerinin incelenmesi doğrultusunda maddi duran varlıklar hesabında tespit edilen artışın teşvik kapsamında makine alımı olduğu için; denetim planlaması teşvik hususundaki potansiyel hata ve hilelere yönelik yapılmaktadır. Teşvikin elde edilmesi süreci, makinenin faturası ve banka hesapları ile kar/zarar tablolarına aktarılması finansal raporlama standartlarına göre incelenmiştir (Bayram, 2011, s. 48).

4.2.4. Denetim Planının Uygulanması

Sözleşmeye bağlı kararlara istinaden 3 ay boyunca günde 3 saat incelenen işletmenin fiziki kontrolleri ve teşvik ile alınan makinenin fiziki varlığı hususunda yeterli düzeyde kanıtlar toplanmıştır. Makinenin gerçek üretimde kullanıldığı tespiti yapılmıştır. Yararlanılan teşvikin muhasebe kayıtlarının doğruluk testi yapılmıştır ve finansal raporlama standartlarına uygun olduğu görülmüştür. İşletmenin teşvikten sonra satış yapılan bakiyesi en fazla olan 5 büyük alıcı hesabının incelenmesi ve mutabakatlar sonucunda bakiyelerde hatalara rastlanılmamıştır. Satış hacminde bir önceki yıla göre %10 artış olduğu tespit edilmiş ve gelir tablosuna yansıtılmasında raporlama standartları uyarınca herhangi bir hataya rastlanılmamıştır. İşletmenin yıllık net satış hasılatında artış görülürken dönem net karı da bir önceki yıla göre artmıştır. Elde edilen kanıtlar doğrultusunda işletmenin geçmiş dönemde yılda 10 işçi ile 2.340 saat çalışarak üretimini gerçekleştirdiği ticari malın, yeni makine ile yılda 7 işçi ve 1.976 saat çalışarak ürettiği sonucuna varılmaktadır. Üretimin hızlanması ve piyasadaki talebi daha çabuk arz etmesi teşvikin amacına uygun kullanıldığı akabinde ise işletmenin karlılığını arttırdığı tespit edilmiştir.

4.2.5. Sonuç ve Raporlama

İşletmenin geçmiş yıllarda benzer karlılık oranlarında seyreden finansal tabloları bulunurken, cari dönemde teşvikle alınan makinenin üretimde kullanılması hem maddi duran varlığın KDV istisnasına tabi edinimi hem de üretimin hızlanması ile karlılığın geçmiş yıllara göre artırdığının tespit edilmesi sonucu, bağımsız denetçi devlet teşviklerini kilit denetim konusu olarak belirlemiştir.

Bu kapsamda devlet teşviklerinin bağımsız denetim süreci ile ilgili X İşletmesi üzerinden, işletmenin yararlandığı teşvikler ile yatırımlarında karlılığı arttıran ilgili kilit denetim konusu incelenmiş, sektörel ve bölgesel analizleri ile maddi doğruluk testleri yapılmış bağımsız denetçinin teşviklerin denetimi esnasında dikkat etmesi gereken noktalar tespit edilmiştir.

Çalışmada ele aldığımız vaka analizinin kilit denetim konusu aşağıda gösterilmiştir;

Tablo 6. Kilit Denetim Konusu

Kilit Denetim Konusu	Kilit Denetim Konusunun Denetimde Nasıl Ele Alındığı
Devlet Teşvikleri -X işletmesi imalat sanayi sektöründe yer alan bir işletmedir. Teşvik belgesi kapsamında üretimde kullanılmaya üzere makine alınmıştır. -Alınan maddi duran varlığın fiziki kontrolü yapılmıştır. İşletmenin bilanço kayıtlarına alınması ve teşvik süresince yapılan harcamaların amortisman ve bakım onarım giderleri ile net satışların artması gibi sebeplerle gelir tablosuna katkısı olduğu tespit edilmiştir. -Alınan makinenin KDV istisnasına tabi olması ve demirbaşın matrah ve KDV tutarının birlikte ele alınarak doğrudan maliyete dahil edilmesi hususu ön plana çıkmaktadır. -Makine alınmadan önceki fiili çalışma saatleri ile makine alındıktan sonraki çalışma saatlerinin karşılaştırılması ve akabinde yıllık planlanan makine çalışma saatlerine oranlanması ile kapasitesinden yararlanma oranı elde edilerek gerekli karşılaştırmalar yapılmaktadır.	Devlet teşviklerinin denetimine ilişkin aşağıdaki prosedürler uygulanmıştır; -Denetim esnasında teşvikli alınan makinenin işletmenin maddi duran varlıklarına ilişkin tüm harcamaların doğruluğu ve geçerliliği toplanılan kanıtlar doğrultusunda matematiksel doğruluğuna odaklanılmıştır. -Makinenin alınması sürecinde teşvik belgelerinin fiziki olarak kontrolü sağlanmış olup, ilgili vergi dairesinden alınmış KDV İstisnası muafiyet yazısının işletme tarafına e-tebligat yoluyla gönderilmiş olmasına ve makinenin faturalandırılması hususlarına dikkat çekilmiştir. -Maddi duran varlığın işletmenin finansal tablolarına aktarılmasında kullanılan hesap kalemlerinin finansal raporlama standartlarına uygunluğuna, kalan bakiyeler ile açıklamaların ise doğruluğuna bakılmıştır. Elde edilen kanıtlar doğrultusunda yevmiye defteri ve defter-i kebir kayıtları ile muavin defterleri kontrol edilmiş olup,

	<p>bilanço ve gelir tablosuna doğru aktarılıp aktarılmadığına bakılmıştır.</p> <p>-Teşvikten önceki yıl ile teşvikten yararlanan cari yılın bilanço ve gelir tabloları karşılaştırılmış olup ilgili yıllardan en yüksek satış yapılan 5 büyük alıcı tespit edilmiş ve alıcılar ile olan muavin kayıtları ile mal teslimleri, sevkiyatları, faturaları vs. karşılaştırılmıştır.</p> <p>-Makinenin yararlı ömrünün 10 yıl ve amortisman oranının %10 olduğu tespit edilmiş olup finansal tablolarda amortisman giderlerinin ve birikmiş amortisman tutarının doğruluğu kontrol edilmiştir. Gereğinden fazla amortisman ayrılması olabileceği ihtimali göz önünde bulundurulmuştur.</p> <p>-İşletmenin kapasitesinden yararlanma oranının teşvikli makine itibarıyla artış mı yoksa azalış mı gösterdiğine bakılmıştır.</p>
--	--

İlgili kilit denetim konusunda bağımsız denetçinin denetim esnasında hangi hususlar üzerinde durduğu gösterilmektedir. Elde edilen gelirin işletme içinde gerçekten varlığı, defter kayıtlarına alınışı ve doğrulama testleri ile fiziki kontrolleri yapılmış olan denetim sürecinde elde edilen kanıtlar doğrultusunda işletmenin hata ve hilesine rastlanılmamış olup, önemli yanlışlık riski olabilecek ve işletmeyi olumsuz etkileyebilecek olan devlet teşvikleri hususu detaylıca ele alınmıştır. Bağımsız denetçi, işletmenin sadece teşvik sonrası karlılığının artmasını değil teşvikten yararlanma süreçlerini ve bununla ilgili belgeleri de incelemektedir. İşletmenin daha önce bağımsız denetime tabi olmaması sebebiyle geçmiş yıl denetim raporları ile ilgili karşılaştırma yapılamamıştır.

5. SONUÇ

Yatırımlar ve girişimler için verilen teşviklerin işletme açısından kullanımı ve işletmeye olan katkısını görebilmek devlet açısından önem arz etmektedir. Teknolojik açıdan gelişme ve bölgesel eşitsizliklerin giderilmesine yönelik sunulan devlet teşviklerinde istenilen düzeyde fayda sağlanıp sağlanmadığını analizler ışığında görmek isteyen kamu, denetleme ile takibi bir arada yürütmek istemektedir. Denetimler ve takipler sayesinde teşviklerin amacına uygun şekilde hizmet edip etmediğinin de tespiti yapılmaktadır.

Devlet teşvikleri sayesinde maliyetlerini azaltan işletmeler girişimlerini yaparken daha kolay ve uzun vadeli yapabilmektedirler. Özellikle ekonomi için kritik öneme sahip ürünlerin üretimini yapan veya hizmetini sunan işletmelerin devlet yardımları alması ile hazırlık aşamasındaki sermaye ve ürün desteğinden yararlanması işletmeler için büyük öneme sahiptir. Soylu (2008)'e göre piyasanın gerisinde kalmış işletmelerde sektörde yer alan rakipleri ile daha iyi şartlarda mücadele edebilmek için ek kaynaklar sağlanarak maliyetlerinin düşürülmesi veya vergisel açıdan avantaj sağlanması gerekmektedir. Bu açıdan devlet teşvikleri piyasaları düzenleyici bir yapı olarak görülmektedir (Soylu, 2008, s. 1). Çalışmada yapılan vaka analizi ışığında, piyasada daha iyi bir konuma sahip olması için ihtiyacı olan makinenin devlet teşvikleri ile temin edilmesi ile finansal tablolarına yansıyan karlılığının artırdığı tespit edilmiştir. Aynı zamanda işletmenin kar elde etmesi ile birlikte devlete ödenecek olan vergi arttığı için teşviklerin uzun dönemli amaçlarına ulaştığının da göstergesi olduğunu söyleyebilmek mümkündür. Bu çalışmada, devlet teşviklerinin bağımsız denetim süreci ele alınmış olup, bu kapsamda devlet teşviklerinin Finansal Raporlama Standartlarına uygun muhasebeleştirilmesi örnekler ile ele alınarak açıklanmıştır. İşletmenin üretimini hızlandırması ve devletin karlılık üzerinden daha fazla vergi alması, hem işletme hem de devlet açısından teşviklerin verilmesindeki temel amacı gerçekleştirdiğini göstermektedir.

KAYNAKÇA

1. Altınkaynak, F., & Doğan, Ö. (2020). Türkiye'deki Finansal Raporlama Çerçevesine Göre Devlet Teşviklerinin Karşılaştırmalı Analizi: Turizm Sektörü Örneği. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*(86), 79-96.
2. Bayar, B. C., & Varıcı, İ. (2021). SGK Prim Teşviklerinin SGK Denetmenlerinin Bakış Açılımları ile Analizi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 24(2), 352-367.
3. Bayram, G. (2011, Şubat). Bağımsız Denetim ve Süreçleri. 1-118. Deloitte. <http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/1/Bag%C4%B1ms%C4%B1zdenetimsurecleri.pdf> adresinden alındı
4. Bilim, S. v. (2016, Ağustos 10). Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama Ve Denetim Yönetmeliği. *29797 Sayılı* . Resmi Gazete.
5. Bulut, M. (2017). Kamu Kurumlarından Sağlanan Hibe Desteklerin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi. 1-5. *Diplomat Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi*. <http://diplomatyymm.com.tr/pdf/11604647.pdf> adresinden alındı

6. Celayir, D., & Türedi, H. (2021). Kilit denetim konularının Uluslararası Denetim Standardı (UDS) 701 Kapsamında İncelenmesi. *Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Dergisi*, 3(2), 203-208.
7. Coşkun, S. (2016). Teşvik Kapsamında Elde Edilen Maddi Duran Varlıkların Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi*, 2193-2207.
8. Çağlan, E., & Utkucu, T. (2020). Özel Sektör İşletmelerinde Bir İç Denetim Faaliyeti Olarak İstihdam Teşviklerinin Değerlendirilmesi: Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri (BDDT) ile Bir Uygulama. *Vergi Dünyası Dergisi*(467), 34-49.
9. Çelen, E. (1997). Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi. 1-5. İstanbul: İSMMMO.
10. Demir, C. (2019, Eylül). Yatırım Teşviklerinin Bağımsız Denetime Tabi Tutulması. *Yüksek Lisans Tezi*, 1-114. İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
11. Demir, Ş. (2007). *UFRS (TMS) Değerleme Hükümleri*. Sirküler Rapor.
12. Dinç, E., & Atalay, E. (2016). Güvence Denetim Standartları Ve Güvence Denetim Süreci. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Muhasebe Denetimi Özel Sayısı*, 21(5), 1527-1541.
13. Dinç, E., & Yıldırım, F. (2020, Haziran). Devlet Teşviklerinin TMS/TFRS, BOBİ FRS VE MSUGT Çerçevesinde İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(2), 355-383.
14. Doğan, A. (2018). Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*(20(1)), 65-89.
15. Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*(5), 51-63.
16. Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*(5), 51-63.
17. IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). (2015). *The new auditor's report: greater transparency into the financial statement audit*. <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Auditor-Reporting-Fact-Sheet.pdf> adresinden alındı
18. İncekara, A. (1995). Türkiye'de Teşvik Sistemi. *İstanbul Ticaret Odası Yayını*, 9.
19. Kararı, 3. S. (2012, Haziran 19). 2012/3305 sayılı Karar. *2012/3305 sayılı Karar*. 28328 Sayılı Resmi Gazete.
20. Kavut, L., & Adiloğlu, B. (2016). Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gelişimi Düünden Bugüne. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü/Seçmeler*, 35-62.
21. KGK. (2017). Türkiye Denetim Standardı Bağımsız Denetim Standardı 330. *Tanımlar*. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_330.pdf adresinden alındı
22. KGK. (2018). Türkiye Denetim Standardı Bağımsız Denetim Standardı 500. *Denetim Kanıtının Kaynakları*. <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20500-Site.pdf> adresinden alındı
23. Kueppers, R. J., & Sullivan, K. B. (2010). How And Why An Independent Audit Matters. *International Journal of Disclosure and Governance*, 7(4), 286-293.
24. Oktay, S. (2003). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında , Denetim Hizmetinin Kalite Kontrolü ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. *Doktora Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
25. Oktay, S. (2003). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinin Kalite Kontrolü ve Türkiye'de Denetim Firmalarına Yönelik Bie Araştırma. *Doktora Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
26. Onay, A. (2016). Muhasebe Standartları Kapsamında Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), 31-45.
27. Özçelik, H., & Satar, R. A. (2021). Finansal Raporlama Çerçeveleri Kapsamında Maddi Duran Varlıklara İlişkin Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması. *Uluslararası İşletme, Ekonom, ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, 843-860.

28. Özyiğit, H. (2020). Bağımsız Denetime Hazırlanma Sürecinde Kurumsal Risk Yönetimi Sisteminin Oluşturulması: İmalat İşletmelerine Yönelik Model Önerisi. *Doktora Tezi*. Erzurum: Erzurum Binali Yıldırım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
29. Parkin, M. (1996). *Addison- Wesley Publishing Company*. U.S.A.
30. Selçuk, U. (2004). Avrupa Birliği Rekabet Hukuku Açısından Teşviklerin Tanımı Ve Denetimi. *Yüksek Lisans Tezi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
31. Serdengeçti, T. (2000). Türkiye’de Yatırım Teşvik Uygulamaları. *T.C. Başbakanlık*.
32. Soylu, H. (2008). Devlet Yardımları ve Ekonomik Etkinlik: Avrupa Birliği ve Türkiye’nin Sistemi. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Avrupa Birliği ve Uluslararası Ekonomik İlişkiler Ekonomi Maliye Bölümü.
33. Sönmez, F. (2005). Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman* , 125-140.
34. Subaşı, M., & Okumuş, K. (2017, Haziran). Bir Araştırma Yöntemi Olarak Durum Çalışması. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 21(2), 419-426.
35. Takım, A., & Ersungur, M. (2018). Türkiye’de Teşvik Sisteminin Yapısı, Sorunları Ve Etkinliği Üzerine Bir Politika Önerisi: Tek Bir Uygulamacı Kuruluş Sorunları Çözer Mi? *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 32(3), 725-744.
36. Tekin, A. (2016). Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(16), 301-316.
37. TMS-20. (2022, 05 15). *TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*. Kamu Gözetim Kurumu: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_20_2018.pdf adresinden alındı
38. Türedi, H., Zor, Ü., & Gürbüz, F. (2015, Nisan). Risk Odaklı İç Denetim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1-20.
39. Uluhan, H. (2008). Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(2), 415-433.
40. Uzay, Ş., & Köylü, Ç. (2018). Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 47-70.
41. Üstünel, B. v. (2010). *TMS / TFRS*. Ankara: Fersa Matbası.
42. Yükçü, S., & Okur, N. (2021). Bağımsız Denetimde Riskli Alanlar Denetimi. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 1(1), 36-47.