



**IPA ÇERÇEVE ANLAŞMA KAPSAMINDAKİ IPARD DESTEKLERİNİN  
VERGİLENDİRİLMESİ ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

**Mustafa SAĞLAM**

**Lisansüstü Eğitim Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı**

**TEZ YÖNETİCİSİ**

**Doç. Dr. Fatma TEMELLİ**

**KASIM-2024**

**AĞRI**

**(Her Hakkı Saklıdır)**



**T.C.**

**AĞRI İBRAHİM ÇEÇEN ÜNİVERSİTESİ**

**LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**Mustafa SAĞLAM**

**IPA ÇERÇEVE ANLAŞMA  
KAPSAMINDAKİ IPARD  
DESTEKLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ  
ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**TEZ YÖNETİCİSİ**

**Doç. Dr. Fatma TEMELLİ**

**AĞRI- 2024**

## BEYANNAME

Bu tezdeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edildiğini ve tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına atıf yapıldığını bildiririm.

İmza

Mustafa SAĞLAM

Tarih

## KABUL VE ONAY TUTANAĞI



**BENZERLİK**

| Benzerlik Oranlarına Dair Beyannamedir |                                                                                                |                 |
|----------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|
| Öğrenci Adı Soyadı                     | Mustafa SAĞLAM                                                                                 |                 |
| Numarası                               | 226052328                                                                                      |                 |
| Ana Bilim Dalı                         | İşletme                                                                                        |                 |
| Bilim Dalı                             | Muhasebe ve Finansman                                                                          |                 |
| Programı                               | Tezli Yüksek Lisans                                                                            |                 |
| Danışman Unvanı Adı Soyadı             | Doç. Dr. Fatma TEMELLİ                                                                         |                 |
| Tez Başlığı                            | IPA Çerçeve Anlaşma Kapsamındaki IPARD Desteklerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi |                 |
| Bölümler                               | Turnitin Sonucu                                                                                | En Yüksek Değer |
| Giriş                                  | %4                                                                                             | % 25            |
| Kuramsal Temeller/Kavramsal Çerçeve    | %22                                                                                            | % 30            |
| Materyal ve Yöntem                     | %5                                                                                             | % 30            |
| Araştırma Bulguları                    | %15                                                                                            | % 20            |
| Sonuç/Tartışma/Öneri                   | %6                                                                                             | % 20            |
| TEZ (GENEL)                            | %19                                                                                            | % 25            |

10/12/2024

Yukarıda bilgileri yazılı tez çalışmasının benzerlik oranları Turnitin raporundan alındığı haliyle yazılmış olup tüm bilgilerin doğru olduğunu, aksi halde doğacak hukuki sorumlulukları kabul ve beyan ederiz.

İmza

Mustafa SAĞLAM

İmza

Doç. Dr. Fatma TEMELLİ

|                                                                          |             |
|--------------------------------------------------------------------------|-------------|
| <b>BEYANNAME .....</b>                                                   | <b>iv</b>   |
| <b>KABUL VE ONAY TUTANAĞI.....</b>                                       | <b>v</b>    |
| <b>BENZERLİK .....</b>                                                   | <b>vi</b>   |
| <b>ÖZET.....</b>                                                         | <b>iv</b>   |
| <b>ABSTRACT.....</b>                                                     | <b>v</b>    |
| <b>ÖNSÖZ .....</b>                                                       | <b>vi</b>   |
| <b>TABLolar LİSTESİ.....</b>                                             | <b>vii</b>  |
| <b>ŞEKİLLER LİSTESİ .....</b>                                            | <b>viii</b> |
| <b>KISALTMALAR LİSTESİ.....</b>                                          | <b>ix</b>   |
| <b>BİRİNCİ BÖLÜM</b>                                                     | <b>1</b>    |
| <b>1.GİRİŞ .....</b>                                                     | <b>1</b>    |
| <b>İKİNCİ BÖLÜM</b>                                                      | <b>3</b>    |
| <b>2. KURAMSAL ÇERÇEVE.....</b>                                          | <b>3</b>    |
| 2.1. Avrupa Birliği Süreci.....                                          | 3           |
| 2.1.1. AB ile Türkiye ilişkisi.....                                      | 3           |
| 2.1.2. AB üyelik sürecindeki yardım fonlarının tarihçesi ve türleri..... | 3           |
| 2.2. Türkiye- AB Mali İşbirliğine İlişkin Süreç.....                     | 6           |
| 2.3. IPARD Programı.....                                                 | 11          |
| 2.3.1. IPARD uygulayıcısı kurum.....                                     | 12          |
| 2.3.2. IPARD destekleri .....                                            | 13          |
| 2.4. Destek almak için izlenecek süreç .....                             | 20          |
| 2.5. IPARD Desteklerinin Niteliği ve Muhasebesi .....                    | 22          |
| 2.5.1. IPARD Desteklerinin Muhasebeleştirilmesi.....                     | 23          |
| 2.6.IPARD Desteklerinin Vergilendirilmesi.....                           | 28          |
| 2.6.1. Ulusal vergi kanunlarındaki incelemeler .....                     | 28          |
| 2.7. Alan Yazın İncelemesi.....                                          | 45          |
| <b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM</b>                                                      | <b>48</b>   |
| <b>3. MATERYAL, YÖNTEM VE MUHASEBE UYGULAMALARI.....</b>                 | <b>48</b>   |
| 3.1. Araştırmanın Amacı.....                                             | 48          |
| 3.2. Araştırmanın Soruları .....                                         | 49          |
| 3.3. Araştırmanın Materyali.....                                         | 49          |
| 3.4. Araştırmanın Yöntemi .....                                          | 49          |

|                                         |    |
|-----------------------------------------|----|
| 3.5. Araştırma Süreci .....             | 50 |
| 3.6. Araştırmanın Genel Çerçevesi ..... | 51 |

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM** **53**

### **4.MUHASEBE UYGULAMALARI..... 53**

|                                                                                                 |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 4.1. IPARD Kapsamında Devlet Hibe ve Teşviklerinin TMS 20 ve VUK’a göre Muhasebe Kayıtları..... | 53 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|----|

|                                                                                                              |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 4.1.1. IPARD kapsamında devlet hibe ve teşviklerinin TMS 20 gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi..... | 54 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|

|                                                                                                                |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 4.1.2. IPARD kapsamında devlet hibe ve teşviklerinin TMS 20 sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi..... | 64 |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|

|                                                                                           |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 4.1.3.IPARD kapsamında devlet hibe ve teşviklerinin VUK’a göre muhasebeleştirilmesi ..... | 74 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|----|

## **BEŞİNCİ BÖLÜM** **84**

### **5.SONUÇ..... 84**

|                |    |
|----------------|----|
| KAYNAKÇA ..... | 87 |
|----------------|----|

|               |    |
|---------------|----|
| ÖZGEÇMİŞ..... | 91 |
|---------------|----|

**ÖZET**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**IPA ÇERÇEVE ANLAŞMA KAPSAMINDAKİ IPARD DESTEKLERİNİN  
VERGİLENDİRİLMESİ ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

**Mustafa SAĞLAM**

**Tez Danışmanı: Doç. Dr. Fatma TEMELLİ**

Bu çalışmada, Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı (IPA), IPA I, IPA II, IPA III proje kapsamları ve Katılım Öncesi Yatırım Aracı (IPARD) destekleri irdelenmiş, belirli alt başlıklar halinde sunulmuştur. IPARD destekleri kapsamında alınan yardım ve teşviklere ilişkin alan yazın taraması yapılarak gerekli bilgiler sunulmuştur. Alan yazında yer alan konuya ilişkin yapılmış çalışmalar incelenerek gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Çalışma üç ana kısımdan oluşmaktadır. Birinci bölümde IPA ve IPARD, teşvik, yardım, TMS 20, VUK ve vergi türleri ve istisna koşullarına ilişkin kavramsal açıklamalar ilgili alt başlıklarla birlikte sunulmuştur. İkinci bölümde araştırmada kullanılan metot ve yöntem ilgili alt başlıklar halinde detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Üçüncü bölümde ise IPARD kapsamında teşvik almaya hak kazanan bir şahıs ve şirket örneği üzerinden muhasebe kayıtları TMS 20'deki gelir ve sermaye yaklaşımına ve VUK'a göre yapılmıştır.

Çalışma sonucunda, IPARD kapsamındaki teşviklerin TMS 20 ve VUK'a göre muhasebeleştirme uygulamalarında farklılıklar olduğu saptanmıştır. Ayrıca TMS 20'de belirlenen sermaye ve gelir yaklaşımında da farklılıklar görülmüştür. Gelir yaklaşımının benimsendiği muhasebe kayıtlarında vergi sorunsalı ortaya çıkmaktadır. Sermaye yaklaşımı benimsendiğinde ise kazanılan teşvik özkaynak olarak finansal tablolarda yer almaktadır. Oluşan vergi sorunlarının giderilebilmesi için vergi istisnası söz konusu olan koşulların gerçekleştirilmesi ve vergi iadesinin yapılması gereklidir.

**Anahtar Kelimeler:** IPARD, Muhasebe, Vergilendirme, TMS 20, VUK.



**ABSTRACT**  
**MASTER'S THESIS**

**TAXATION and ACCOUNTING OF IPARD SUPPORTS UNDER THE  
IPA FRAMEWORK AGREEMENT**

Mustafa SAĞLAM

**Thesis Advisor: Associate Prof. Dr. Fatma TEMELLİ**

In this study, the Pre-Accession Financial Assistance Instrument (IPA), IPA I, IPA II, IPA III project scopes and Pre-Accession Investment Instrument (IPARD) supports were examined and presented under certain subheadings. The necessary information has been provided by scanning the field literature related to the assistance and incentives received within the scope of IPARD supports. The studies conducted on the subject in the field summer were examined and the necessary explanations were made.

Study consists of three main parts. The study consists of five subheadings and subheadings. In the first part, conceptual explanations related to IPA and IPARD, incentives, assistance, TAS 20, VUK and tax types and exception conditions are presented together with the relevant subheadings. In the second part, the method and method used in the research are explained in detail in the relevant subheadings. In the third part, accounting records were made according to the income and capital approach in TMS 20 and also according to the VUK on the example of an individual and a company that are eligible for incentives under IPARD. In addition, in order to highlight the issue of tax exemption, accounting registration of VUK exemption has been carried out.

As a result of the research, it was found that there are differences in accounting practices in the TMS 20 and VUK approaches of incentives under IPARD. In addition, there have been differences in the capital and income approach set out in TMS 20. The tax problem arises in the accounting records where the income approach is adopted. When the capital approach is adopted, the incentive earned is included in the financial statements as equity. In order for the resulting tax problems to be resolved, it is necessary to fulfill the conditions under which the tax exception is in question and to file a tax refund.

**Keywords:** IPARD, Accounting, Taxation, TMS 20, VUK.

## ÖNSÖZ

Bu çalışmada, Katılım Öncesi Yatırım Aracı (IPARD) destekleri irdelenmiş ve bu desteklerin nasıl muhasebeleştirileceği konusunda bilgi verilmiştir. IPARD, Türkiye için kırsal kalkınma için önemli bir bileşendir. IPARD desteklerinin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi uygulamalarında, kullanılan yöntemler bakımından farklılıklar mevcuttur. 1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe Standartları uygulamalarda kullanılan kaynaklardır. Bu çalışmada bu kaynaklar temel alınarak IPARD desteklerinin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesine yönelik uygulamalar yapılmıştır.

Çalışma sürecimin her aşamasında bana destek olan, yardımlarını benden esirgemeyen, süreci titizlikle takip ederek bana rehberlik eden değerli danışmanım Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi Doç. Dr. Fatma TEMELLİ'ye yine süreç boyunca değerli katkılarıyla bana yol gösteren jüri üyelerim Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi Prof. Dr. Erdal YILMAZ'a ve Iğdır Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Gümrük İşletme Bölümü Öğretim Üyesi Doç. Dr. Dursun KELEŞ'e teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca çalışma sürecimde yanımda olup, bana motivasyon ve destek veren sevgili eşim Ebru SAĞLAM'a, oğlum Ezel SAĞLAM'a, kızlarım Miray SAĞLAM ve Hazal SAĞLAM'a teşekkür ederim.

Mustafa SAĞLAM

AĞRI/2024

## TABLÖLAR LİSTESİ

|                                                                                                          |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Tablo 1. Türkiye'nin Faydalandığı Mali Yardımlar .....                                                   | 7  |
| Tablo 2. 2002-2006 Döneminde Türkiye Tarafından Kullanılan AB Mali Yardımları (milyon avro).....         | 7  |
| Tablo 3. IPA I, IPA II ve IPA III Dönemleri ve Özellikleri .....                                         | 8  |
| Tablo 4. IPA Dönemi Önceliklere İlişkin Bilgiler .....                                                   | 9  |
| Tablo 5. IPA I Dönemi (2007-2013) Türkiye Mali Yardım Miktarları .....                                   | 10 |
| Tablo 6. 2014-2020 Politika Alanları ve Sektörlerine Göre Endikatif Tahsisat Tablosu (Milyon Avro) ..... | 10 |
| Tablo 7. Teşvik Araçları ve Türleri.....                                                                 | 28 |
| Tablo 8. Ücretliler İçin Uygulanacak 2024 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi .....                              | 35 |
| Tablo 9. Ücret Dışındaki Gelirler İçin Uygulanacak 2024 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi .....                | 35 |
| Tablo 10. Bazı Şirketlerin İndirim Oranları.....                                                         | 38 |

## ŞEKİLLER LİSTESİ

|                                                                                           |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Şekil 1. Ödeme ve Ödeme Taleplerine İlişkin Farklı Akış Seçenekleri .....                 | 6  |
| Şekil 2. IPARD I Desteğinden Yararlanan 42 İl .....                                       | 13 |
| Şekil 3. 2006-2013 Yılları Türkiye Tarım ve Kırsal kalkınma Destekleri Milyon Bazlı ..... | 15 |
| Şekil 4. IPARD Başvuru Süreci Basamakları .....                                           | 20 |
| Şekil 5. Teşvik Kavramının Özellikleri .....                                              | 27 |
| Şekil 6. Yüklenicinin İadeye Hak Kazanması.....                                           | 31 |
| Şekil 7. Normatif Araştırma Yöntemi.....                                                  | 50 |
| Şekil 8. Araştırma Süreci İşlem Basamakları .....                                         | 51 |
| Şekil 9. Araştırmanın Genel Çerçevesi .....                                               | 52 |

## KISALTMALAR LİSTESİ

- IPA: Katılım Öncesi Mali Yardım(Instrument for Pre-Accession Assistance)
- IPARD: Katılım Öncesi Yatırım Aracı(Instrument for Pre-Accession Assistance Rural Development)
- AB: Avrupa Birliği
- AET: Avrupa Ekonomik Topluluğu
- ASF: Avrupa Sosyal Fonu
- ATYGF: Avrupa Tarımı Yönlendirme ve Garanti Fonu
- ABKF: Avrupa Bölgesel Kalkınma Fonu
- TMS: Türk Muhasebe Standartları
- KDV: Katma Değer Vergisi
- ÖTV: Özel Tüketim Vergisi
- GV: Gelir Vergisi
- KV: Kurumlar Vergisi
- MTV: Motorlu Taşıtlar Vergisi
- TKDK: Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurulu
- VD: Vergi Dairesi
- GİB: Gelir İdaresi Başkanlığı
- HSB: Hesabı
- ÇA: Çerçeve Anlaşması

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1.GİRİŞ

Türkiye, Doğu ve Batı'nın kesişim noktasında olan bir ülke olarak stratejik konuma sahip bir ülkedir. Kültürel olarak çeşitli zenginlikleri barındırır ve aynı zamanda doğu ve batı arasında bir köprü görevindedir. 1900'lü yıllarda verdiği Kurtuluş Savaşı mücadelesinden sonra yeniden yapılanma dönemine giren Türkiye hala gelişmekte olan ülkeler kategorisindedir. Ekonomi, eğitim, bilim ve hizmet sektörü alanlarında gelişim çabalarına devam etmektedir. 1960 yılı itibari ile 'Planlı Kalkınma' dönemi başlamıştır. Bu kapsamda çeşitli destek fonları ile kırsal alanlardaki çalışmalar artırılmıştır (Atlı, 2020). Bu uluslararası fonlardan birisi Instrument for Pre-Accession IPA'dır ve kırsal alanların gelişimi için önemli olduğundan bu konuda yapılan çalışmaların alan yazın için katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Türkiye, sanayi ve teknoloji alanlarında atılımlar gerçekleştirmiştir. Ülkemizde tarım ve hayvancılık önemli potansiyele sahip sektörlerden biridir. Tarım ve hayvancılık potansiyelinin bu kadar çok olması, geçim kaynağı olarak yoğun bir şekilde kullanılmasından dolayı bu sektörlerin gelişimine yönelik çalışmalar devam etmektedir. 1960 yılı itibari ile 'Planlı Kalkınma' dönemi başlamıştır. Bu kapsamda kırsal alanlara çeşitli yatırımlar ve destekler sağlanmıştır. Bu çalışmalarla birlikte Türkiye'nin kırsal alanlardaki çalışmaları için uluslararası destek fonlarının kapısı da açılmış olmuştur (Zülfüoğlu, 2011).

2005 tarihi ise bu destek politikalarının en yoğun ve en parlak zamanı olarak ele alınmaktadır. Bunun sebebi ise Türkiye'nin AB üyeliği müzakerelerinin resmi olarak başladığı tarih olmasıdır. AB, bu dönemde üye adayı ya da potansiyel üye adayı ülkelere IPA olarak adlandırılan "Katılım Öncesi Mali Yardım Programı" aracı ile kırsal yatırım destek fonları sağlamaktadır. Türkiye'de üye adaylığının başlamasından itibaren IPA'nın Kırsal destek fonu olan IPARD programından mali destekler elde etmiş ve kırsal kalkınma planı çalışmaları hızlanmıştır (Karataş, 2010; Karabacak, 2004; Olgun ve Sevilmiş, 2017).

IPARD programının Türkiye’deki uygulayıcısı ve denetleyici olan Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu (TKDK), 2008 yılında faaliyetlerine başlamıştır. AB fonlarından elde edilen mali yardımları proje sahiplerine ulaştırmak ve fon sağlanan projelerin sonuçlarının denetlenmesi bu kurumun temel görevidir. Bir başka ifade ile fon ile uygulayıcı arasındaki köprü görevi TKDK’ya aittir. Rehber, önder ve yol gösterici görevleri vardır, niceliksel faydalarının yanı sıra sunmuş olduğu geliştirici çözüm önerileri ile birlikte niteliksel olarak da katkılar sağlamaktadır (Akın, 2008).

Bu araştırmada, varsayımsal veriler ile oluşturulan örnekler ile IPARD mali desteklerinin vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesine yönelik uygulamalar gösterilmiştir. Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde giriş ve IPA, IPARD, destek fonları ve kavramlara ilişkin genel bilgiler yer almaktadır. İkinci bölümde IPARD desteklerinin niteliği ve muhasebesi yer almaktadır. Üçüncü bölümde çalışmada kullanılan materyal ve yöntem ile teşvik almaya hak kazanan bir şahıs ve şirket örneği üzerinden vergilendirme ve muhasebeleştirme uygulamalarına yer verilmiştir. Dördüncü bölümde yer alan sonuç bölümü ile çalışma tamamlanmıştır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. KURAMSAL ÇERÇEVE

Bu bölümde IPARD programına ilişkin temel bilgiler ve ilgili alan yazındaki çalışmalar alt başlıklar halinde sunulmuştur.

#### 2.1. Avrupa Birliği Süreci

Bu bölümde Avrupa Birliği (AB)'nin tarihsel gelişiminden söz edilerek Türkiye'nin üyelik süreci ele alınmaktadır. Türkiye'nin üyelik sürecinde AB sağlanan fonlar IPA öncesi ve sonrası olarak gruplandırılıp, IPA sonrası döneme ait olan IPARD destekleri detaylı bir şekilde anlatılmıştır.

##### 2.1.1. AB ile Türkiye ilişkisi

AB, 14 Mayıs 1947'de Churchill önderliğinde kurulmuş olan birden fazla ulusun ortak çalışma ve gelişmesini hedef alan bir uluslararası kuruluştur. Ulusların üzerinde sergilenen tavırlara karşı olan bu hareket hükümetlerin iş birliğini ön plana çıkarmaktadır. 31 Temmuz 1959'da Türkiye, Avrupa Ekonomi Topluluğu (AET)'e katılmak için resmi başvuruda bulunmuştur. AET ile Türkiye arasında imzalanmış olan Ortaklık Anlaşması 21 Aralık 1964'de yürürlüğe girmiştir. 1992'de imzalanan AB Kurucu Antlaşması (Maastricht Antlaşması) ile Avrupa Ekonomik Topluluğu, Avrupa Birliğine dönüşmüştür. 1 Ocak 1996'da Avrupa Topluluğu ile Türkiye arasında gümrük birliği yürürlüğe girmiştir. 10-11 Aralık 1999'da Helsinki'de yürütülen toplantılar sonucunda Türkiye'nin aday ülke olması kabul edilmiştir. Adaylığının kabul edilmesinin ardından 8 Kasım 2000'de komisyon Türkiye'ye "katılım ortaklığı" hüküm ve koşulları ile ilgili bir rapor sundu (<https://ab.gov.tr/>).

##### 2.1.2. AB üyelik sürecindeki yardım fonlarının tarihçesi ve türleri

1957 yılında AET kurucu anlaşması olan Roma Anlaşması ile ilk yapısal fonlar ortaya çıkmıştır. Ortaya çıkan bu ilk yapısal fon Avrupa Sosyal Fonu (ASF)'dir. Ortak pazardaki istihdamın artırılarak bu pazarda çalışan işçilerin yaşam standartlarının artırılması bu fonun temel amacıdır. Bu fon için tek ve sabit bir oran kurucu anlaşmada kural ile belirlenmiştir. Bu oran da %50 olarak ifade edilmiştir (Doğan, 2010).



1962 yılında ikinci yapısal fon olan Avrupa Tarımı Yönlendirme ve Garanti Fonu (ATYGF) gündeme gelmiştir. Tarımsal alt yapının güçlendirilmeye çalışılması, fiyatların düzenli hale getirilmeye çalışılması ve ortak bir tarım politikası oluşturulmaya çalışılması bu fonun temel amaçlarını oluşturmuştur. Bu fonun finansal işlemlerinden Avrupa Konseyi sorumludur. İlk yıllarda geriye dönük ödeme yapılmasına izin verilmeyen fonda zamanla bu işleme de izin verilmiştir.

Yapısal fonların önemli bir miktarını oluşturan ve yapısal fonlarda tarihsel sıralamada üçüncü olan Avrupa Bölgesel Kalkınma Fonu (ABKF), 1975'te fon yardımlarında yerini almıştır. Bu fonun temel amacı, bölgeler arasında var olan eşitsizliklerin giderilmesidir. 1980'li yıllardan sonra fonların yeterince işlemeyince amaçlara tam olarak ulaşamadığı kanısı ortaya çıkmıştır. Üye ülkelerde bu yıllarda görülen bölgesel eşitsizlikler de bu kanıyı perçinlemiştir. 1987 yılında Avrupa Tek Senedi imzalanmıştır. Bu senedin iki temel maddesi vardır (Doğan, 2010):

- “1992 yılının sonuna kadar ortak pazarın önündeki tüm engellerin kaldırılması,
- Ekonomik ve sosyal uyumun hızlandırılması.”

Belirlenen bu iki temel amaca ulaşmak için yapısal fonlarda da reform yapılmasına karar verilmiştir. Bu sebeple komisyon tarafından kapsamlı iki tüzük hazırlanmıştır. Bu tüzükler Çerçeve ve Koordinasyon Tüzüğü olarak ifade edilmektedir. Bu tüzüklerde beş öncelikli alan belirlenmiştir. Bu alanlar (Doğan, 2022):

1. “Geri kalmış bölgelerin kalkınma ve yapısal uyumlarının desteklenmesi,
2. Endüstriyel çöküş yaşayan bölgelerin dönüştürülmesi,
3. Uzun dönem işsizlikle mücadele edilmesi,
4. Gençlerin meslek ediniminin desteklenmesi,
5. a) Tarım sektörünün uyum sürecinin hızlandırılması,  
b) Kırsal alanların kalkındırılması.”

1988 yılındaki reformlarla birlikte Yapısal Fonlar ile beş farklı şekilde finansman sağlanması ön görülmüştür (EC, 1994):

1. “Operasyonel programlara (OP) e katkı,

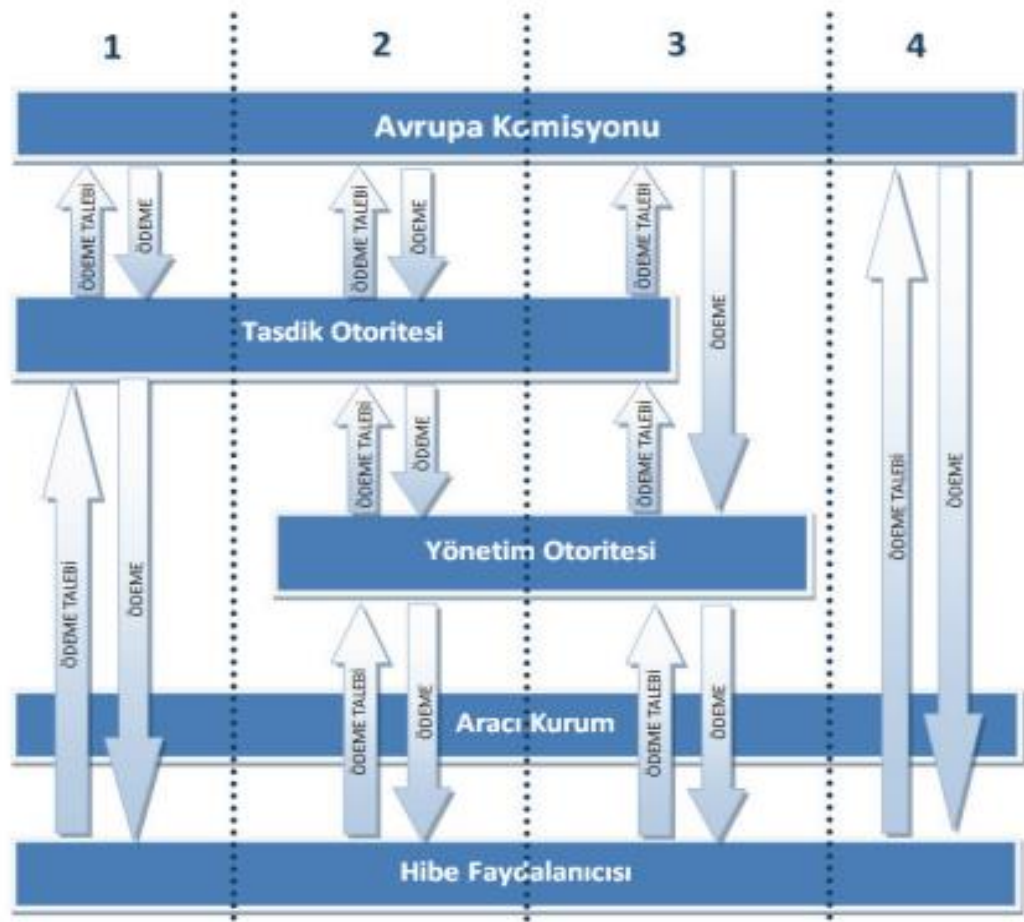
2. Ulusal yardım planlarına e katkı (geriye dönük ödemeler dâhil),
3. Toplu hibe programlarına katkı,
4. Projelere katkı (geriye dönük ödemeler dâhil),
5. Teknik yardım ve proje hazırlık çalışmalarına destek”.

1992 yılında Avrupa Birliği (AB) olarak anılmaya başlanan bu topluluğun, dönem itibari ile yapısal fonlarda en çok ele aldıkları konu Sosyal Uyum olmuştur. 1992 yılında Uyum Fonu olarak adlandırdıkları yeni başlığı yapısal fonlar içerisine konumlandırmışlardır (EC, 1994).

2000’li yıllara gelindiğinde fonlarda yeni bir dönem söz konusu olmuştur. Fonların mali denetimlerinin geliştirilme düşüncesi bu dönemde artmıştır. Bu dönemde, mali konuları ele alan tüzükler ortaya çıkmıştır. İç denetçiler bu dönemde ön plana çıkmıştır. Yasa dışılık, yolsuzluk da bu dönemde üzerinde durulan önemli konular arasındadır. Oluşturulan tüzüklerin genel gerekçeleri şu şekildedir (Doğan, 2010):

1. “Yönetim ve Denetim Sistemi,
2. Harcamaların Tasdiki,
3. Usulsüzlüklerin ve Topluluk hukukunun ihlali durumlarının önlenmesi, tespiti ve giderilmesidir.”

Fonların ödeme süreçlerinde çeşitli akış seçenekleri kullanılmakta olup Avrupa Komisyonu, tasdik otoritesi, yönetim otoritesi, aracı kurum ve hibe faydalanıcı arasında gerçekleşen ödeme süreçlerinin farklı akış seçenekleri söz konusudur. Örneğin, hibe faydalanıcısı aracı kuruma ödeme talebini ileterek ödeme isteyebileceği gibi doğrudan yönetim otoritesi ya da tasdik otoritesine de başvurarak bu ödeme talebini iletebilmektedir. Ödeme süreçlerindeki bu çok yönlülük ve akış Şekil 1’de sunulmuştur.



**Şekil 1.** Ödeme ve Ödeme Taleplerine İlişkin Farklı Akış Seçenekleri

**Kaynak:** (Doğan, 2010)

## 2.2. Türkiye- AB Mali İşbirliğine İlişkin Süreç

AB, insan hakları ve pazar ekonomisindeki ortak süreçler ve gelişmelerde ilerleyen ortak değerlere sahip 27 üyeden oluşmaktadır. AB topluluğunda yer alan bu ülkeler bu topluluktan gerek iç işlerindeki gelişmeler gerekse ülkeler arası gelişmelerde faydalanmaktadır. Ülkelerin gelişmişlik düzeyini eşitlemek için bu topluluk, çeşitli hibe ve kredilerden oluşan mali yardımlar sunmaktadır. AB aynı zamanda gerekli olduğunu düşündüğü durumlarda üçüncü ülkelere de yardım sunmaktadır. 1999 yılında üyelik başvurusu resmen kabul edilen Türkiye, katılım öncesi mali yardımlardan faydalanmaktadır. Türkiye'ye yapılan mali yardımları adaylık öncesi ve sonrası olmak üzere iki başlıkta incelemek mümkündür (<https://www.ab.gov.tr/>). Bu süreçlere ilişkin bilgiler Tablo 1'de sunulmuştur.

**Tablo 1.** Türkiye'nin Faydalandığı Mali Yardımlar

| <b>Adaylık Öncesi Dönem</b>                                                                                 | <b>Adaylık Sonrası Dönem</b>                                                                                |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1964-1995: çoğu kredi niteliğinde toplam 1 milyar avro                                                      | 2002-2006: Türkiye yaklaşık 1,3 milyar avroluk fonu toplam 164 proje için kullanmıştır.                     |
| 1996-1999: çoğu kredi şeklinde kullanılan toplam yardım 755,3 milyon avro                                   | MEDA II: Türkiye için ayrılan miktar 890 milyon avrodur. 2002 adaylık statüsü ile kapsam dışına alınmıştır. |
| MEDA: hibe nitelikli fonlardan yararlanmıştır. 55 proje için Türkiye'ye 376 milyon avro taahhüt edilmiştir. | IPA I: 2007-2013 dönemi                                                                                     |
| EUROMED: Türkiye'ye 1997–1999 dönemi için 205 milyon avro tutarında kredi sağlanmıştır.                     | IPA II: 2014-2020 dönemi<br>IPA III: 2021- 2027 dönemi                                                      |

**Kaynak:** (www.ipa.gov.tr)

Tablo 1'de Türkiye'nin AB sürecinde adaylık öncesi ve sonrasında almış olduğu mali yardımlar yer almaktadır. Şu anda bu mali yardımlar IPA III süreci içerisinde bulunmaktadır. IPA III, 2021-2027 dönemini kapsayan mali yardımlardır. Türkiye adaylık süreci sonrasında daha fazla mali yardım alabilmiştir. 2002- 2006 yılında Türkiye'nin aldığı mali yardım bilgileri Tablo 2'de sunulmuştur.

**Tablo 2.** 2002-2006 Döneminde Türkiye Tarafından Kullanılan AB Mali Yardımları (milyon avro)

| <b>Yıl</b>         | <b>2002</b> | <b>2003</b> | <b>2004</b> | <b>2005</b> | <b>2006</b> | <b>Toplam</b> |
|--------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|---------------|
| <b>Bütçe</b>       | 126         | 144         | 250         | 300         | 500         | 1320          |
| <b>Proje Adedi</b> | 18          | 28          | 38          | 35          | 45          | 164           |

**Kaynak:** (www.ipa.gov.tr)

Tablo 2’de Türkiye’nin adaylık sürecini takiben 2002- 2006 dönemini kapsayan süreçte toplam 164 proje ile 1.320 € yardımdan faydalandığı görülmektedir. 2007 ile IPA dönemi Türkiye’de resmi olarak başlamıştır. 6 yıllık IPA I dönemini, 6 yıllık IPA II dönemi takip etmiştir. Yıllara bölünen IPA I ve IPA II dönemi tamamlanmış, şu anda da IPA III dönemi devam etmektedir. IPA I, IPA II ve IPA III dönemlerinde ve bileşenlerinde benimsedikleri temel yaklaşımı ele alan genel bilgiler Tablo 3’ te sunulmuştur.

**Tablo 3.** IPA I, IPA II ve IPA III Dönemleri ve Özellikleri

| IPA Dönemleri | IPA I   | 2007-2013 | Bileşen Yaklaşımı              |
|---------------|---------|-----------|--------------------------------|
|               |         |           | 5 Öncelik                      |
|               | IPA II  | 2014-2020 | Sektörel Yaklaşım              |
|               |         |           | 4 Öncelik                      |
|               | IPA III | 2021-2027 | İlgililik ve Olgunluk İlkeleri |
|               |         |           | 5 Tema                         |

**Kaynak:** (www.ipa.gov.tr)

Tablo 3’te görülen IPA dönemleri ve özellikleri, dönemlere ayrılmış olan IPA yardımlarının genel kapsamını oluşturmaktadır. 2007-2013 yıllarını kapsayan IPA I döneminde bileşen yaklaşımı benimsenmiştir. IPA II dönemi temel ilkesi sektörel yaklaşımdır. IPA III döneminde ilgililik ve olgunluk ilkeleri fonlama prensibi olarak kabul edilmektedir. Her IPA döneminde fonlanacak projelere ilişkin belli başlı öncelik çerçeveleri çizilmiştir. Bu önceliklere dâhil olan projeler fonlanabilir kapsama alınmıştır. IPA döneminde önceliklere ilişkin bilgiler Tablo 4’te sunulmuştur.

**Tablo 4.** IPA Dönemi Önceliklere İlişkin Bilgiler

|                                          |         |                                                                                                                                                                                                          |
|------------------------------------------|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>IPA<br/>Dönemleri<br/>Öncelikleri</b> | IPA I   | Geçiş Dönemi Desteği ve Kurumsal Yapılanma<br>Sınır Ötesi İşbirliği<br>Bölgesel Kalkınma<br>İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi<br>Kırsal Kalkınma                                                        |
|                                          | IPA II  | Birliğe Üyelik için Hazırlayıcı Fonlar<br>Sosyo-Ekonomik ve Bölgesel Kalkınma<br>İstihdam, Sosyal Politikalar, Cinsiyet eşitliği ve<br>İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi<br>Tarımsal ve Kırsal Kalkınma |
|                                          | IPA III | Hukukun Üstünlüğü, Temel Haklar ve Demokrasi<br>İyi Yönetişim, İyi Komşuluk İlişkileri<br>Yeşil Gündem ve sürdürülebilirlik<br>Rekabetçi ve Kapsayıcı Büyüme<br>Bölgesel ve Sınır Ötesi İşbirliği        |
|                                          |         |                                                                                                                                                                                                          |
|                                          |         |                                                                                                                                                                                                          |

**Kaynak:** (www.ipa.gov.tr)

Tablo 4’te görüldüğü üzere IPA dönemlerinde önceliklerde hem benzerlikler hem de farklılıklar görülmektedir. IPA I dönemi 5 öncelikli, IPA II dönemi 4 öncelikli ve IPA III dönemi 5 öncelikli olarak belirlenmiştir.

2007 yılı ile başlayan IPA dönemi ile birlikte Türkiye için yardım bütçesi ve çeşitliliği giderek artmaktadır. IPA I dönemine ilişkin sayısal veriler Tablo 5’de sunulmuştur.

**Tablo 5.** IPA I Dönemi (2007-2013) Türkiye Mali Yardım Miktarları

| IPA- I Dönemi<br>2007-2013 Dönemi IPA Bileşenlere<br>Göre Dağılım | Yıllar | Geçiş Dönemi<br>ve Desteği<br>Kurumsal<br>Yapılanma | Sınır Ötesi<br>İşbirliği | Bölgesel<br>Kalkınma | İnsan<br>Kaynaklarının<br>Geliştirilmesi | Kırsal<br>Kalkınma | Toplam   |
|-------------------------------------------------------------------|--------|-----------------------------------------------------|--------------------------|----------------------|------------------------------------------|--------------------|----------|
|                                                                   | 2007   | 256,7                                               | 2,1                      | 167,5                | 50,2                                     | 20,7               | 497,2    |
|                                                                   | 2008   | 256,1                                               | 2,8                      | 173,8                | 52,9                                     | 53                 | 538,6    |
|                                                                   | 2009   | 239,6                                               | 3                        | 182,7                | 55,6                                     | 85,5               | 566,4    |
|                                                                   | 2010   | 217,8                                               | 3,1                      | 238,1                | 63,4                                     | 131,3              | 653,7    |
|                                                                   | 2011   | 231,2                                               | 5,1                      | 293,4                | 77,6                                     | 172,5              | 779,8    |
|                                                                   | 2012   | 227,5                                               | 2,1                      | 356,06               | 83,1                                     | 187,38             | 856,14   |
|                                                                   | 2013   | 238,5                                               | 2,2                      | 366,88               | 91,1                                     | 204,18             | 902,86   |
|                                                                   |        |                                                     |                          |                      |                                          |                    | 4.794,70 |

**Kaynak:** (www.ipa.gov.tr)

IPA programlarındaki temel amaç, Türkiye'nin AB uyum sürecini kolaylaştırmaktır. 2013 yılında tamamlanan IPA I sürecinin devamı niteliğinde 2014-2020 yıllarını kapsayan IPA II süreci başlamıştır. Bu süreçte yapılan mali yardımlara ilişkin bilgiler Tablo 6'da sunulmuştur.

**Tablo 6.** 2014-2020 Politika Alanları ve Sektörlerine Göre Endikatif Tahsisat Tablosu (Milyon Avro)

| TÜRKİYE                                                                                                     | 2014  | 2015  | 2016  | 2017  | 2018-<br>2020 | Toplam  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|-------|-------|-------|---------------|---------|
| 1. Birlik üyeliğine hazırlık reformları                                                                     | 355.1 | 196.6 | 240.3 | 137.2 | 652.2         | 1,581.4 |
| Demokrasi ve Yönetişim                                                                                      | 540.2 |       |       |       | 416.3         | 956.5   |
| Hukukun Üstünlüğü ve Temel Haklar                                                                           | 388.9 |       |       |       | 236.0         | 624.9   |
| 2. Sosyo- ekonomik ve Bölgesel Kalkınma                                                                     | 155.8 | 265.8 | 247.0 | 261.4 | 595.3         | 1,525.3 |
| Çevre ve İklim Eylemi                                                                                       | 297.1 |       |       |       | 347.5         | 644.6   |
| Ulaştırma                                                                                                   | 386.0 |       |       |       | 56.8          | 442.8   |
| Enerji                                                                                                      | 59.0  |       |       |       | 34.4          | 93.5    |
| Rekabet Edebilirlik ve Yenilikçilik                                                                         | 187.8 |       |       |       | 156.6         | 344.43  |
| 3. İstihdam, sosyal politikalar, eğitim, cinsiyet eşitliğinin teşviki ve insan kaynaklarının geliştirilmesi | 37.4  | 62.9  | 65.9  | 68.9  | 199.9         | 435.0   |
| Eğitim İstihdam ve                                                                                          | 235.1 |       |       |       | 199.9         | 435.0   |

|                             |       |       |       |       |         |         |
|-----------------------------|-------|-------|-------|-------|---------|---------|
| Sosyal Politikalar          |       |       |       |       |         |         |
| 4. Tarım ve Kırsal Kalkınma | 72.0  | 100.9 | 77.0  | 158.1 | 504.2   | 912.2   |
| Tarım ve Kırsal Kalkınma    | 408.0 |       |       |       | 504.2   | 912.2   |
| Toplam                      | 620.4 | 626.4 | 630.8 | 636.4 | 1,940.0 | 4,453.9 |

**Kaynak:** (www.ipa.gov.tr)

Tablo 6’da görüldüğü üzere 7 yıllık toplam tahsisat 4.453,9 milyar Avro’dur. Bu bilgiler Strateji Belgesi’nde yer almaktadır. IPA III dönemine ilişkin süreç devam etmektedir.

### 2.3. IPARD Programı

1959 yılında başlayan AB üyelik süreci günümüze kadar devam etmiştir. AB üyeliğine girmeye çalışan Türkiye 1959 yılından beri uzun uğraşlar vermiştir. 17 Aralık 2004 tarihinde Brüksel Avrupa Konseyi Zirvesi’nde, Türkiye’nin göstermiş olduğu uğraşların sonucunda yeterli ölçütleri yerine getirdiği düşünülmüş katılım müzakerelerinin 3 Ekim 2005 tarihinde başlamasına karar verilmiştir. Katılım müzakerelerinin ardından AB üyesi olmak isteyen ülkelere bu süreçte uyum için bazı destekler sağlanmıştır. Bu uyum destekleri mali yardım araçlarıdır. Bunlardan bazıları ISPA, SAPARD, PHARE, CARDS’dır. Ayrıca Hırvatistan’da SAPARD isimli mali yardım programı 2000-2006 yıllarında uygulanmış olup olumlu sonuçlar alınmıştır (www.ipa.gov.tr).

Avrupa Birliği (AB) aday ve potansiyel aday ülkelere destek amacıyla 1085/2006 sayılı Konsey Tüzüğü çerçevesinde Katılım Öncesi Yardım Aracı’nı (Instrument for Pre-Accession Assistance- IPA) oluşturmuştur. IPA desteği beş bileşen içermektedir. Bunlar (www.ipa.gov.tr);

1. “Geçiş Dönemi Desteği ve Kurumsal Yapılanma.
2. Sınır Ötesi İşbirliği.
3. Bölgesel Kalkınma.
4. İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi.
5. Kırsal Kalkınma (IPARD)” olarak ifade edilmiştir.



Türkiye AB aday üye ülkeler arasında aday ülkeler listesinde yer almasından dolayı bu beş bileşenden de yararlanma hakkına sahiptir. IPA'nın beşinci bileşeni “*Kırsal Kalkınma (IPA Rural Development- IPARD)*” için uyum hazırlıklarını ve bu kapsamda politika geliştirilmesini desteklemektedir. IPARD destekleri şu ana kadar 2 dönem gerçekleştirilmiş, 3. Dönem içinde 2024 yılında çağrı yayınlanmıştır. IPARD destek programları şu tarih aralıklarını kapsamaktadır ([www.ipa.gov.tr](http://www.ipa.gov.tr)):

- IPARD I= 2006-2013
- IPARD II= 2014-2020
- IPARD III= 2021-2027

### **2.3.1. IPARD uygulayıcısı kurum**

Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu (TKDK), 18 Mayıs 2007 tarihli ve 5648 sayılı kanunla IPARD uygulayıcısı kurum olarak kurulmuştur. Kurumun kuruluş amacı, AB üyelik süreci çerçevesinde sağlanan tarımsal desteklerin planlanması, programlanması, yönetilmesi ve denetimidir ([www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr)).

Kurum 25 Şubat 2008’de Avrupa Komisyonu tarafından kabul edilen IPARD desteklerini uygulamaktadır. IPARD I kapsamında yayınlanan bu fon ve program 2011 yılında uygulanmaya başlamıştır. Bu program içerisinde Türkiye’den 42 il alınmıştır. Bu 42 il de 2 faza ayrılmıştır. 1. fazlar 20 il olup 2011 yılında, 2. fazlar ise 22 il olup 2012 yılında desteklenmeye başlanmıştır. İlk proje çağrısı ise 2013 yılında 9. Çağrı ile başlamıştır ([www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr)). Desteğin uygulandığı 42 ile ait harita Şekil 2’de verilmiştir.



**Şekil 2. IPARD I Desteğinden Yararlanan 42 İl**

**Kaynak:** (www.tdk.gov.tr)

Şekil 2’de görüldüğü üzere IPARD I desteğinden 42 il yararlanmaktadır. Bunlar; Çanakkale, Bursa, Balıkesir, Kütahya, Manisa, Uşak, Afyon, Aydın, Denizli, Burdur, Isparta, Konya, Karaman, Mersin, Ankara, Aksaray, Nevşehir, Yozgat, Çorum, Çankırı, Kastamonu, Amasya, Samsun, Tokat, Ordu, Giresun, Trabzon, Sivas, Erzincan, Malatya, Kahramanmaraş, Hatay, Şanlıurfa, Mardin, Diyarbakır, Elazığ, Muş, Erzurum, Ağrı, Kars, Ardahan ve Van’dır.

### **2.3.2. IPARD destekleri**

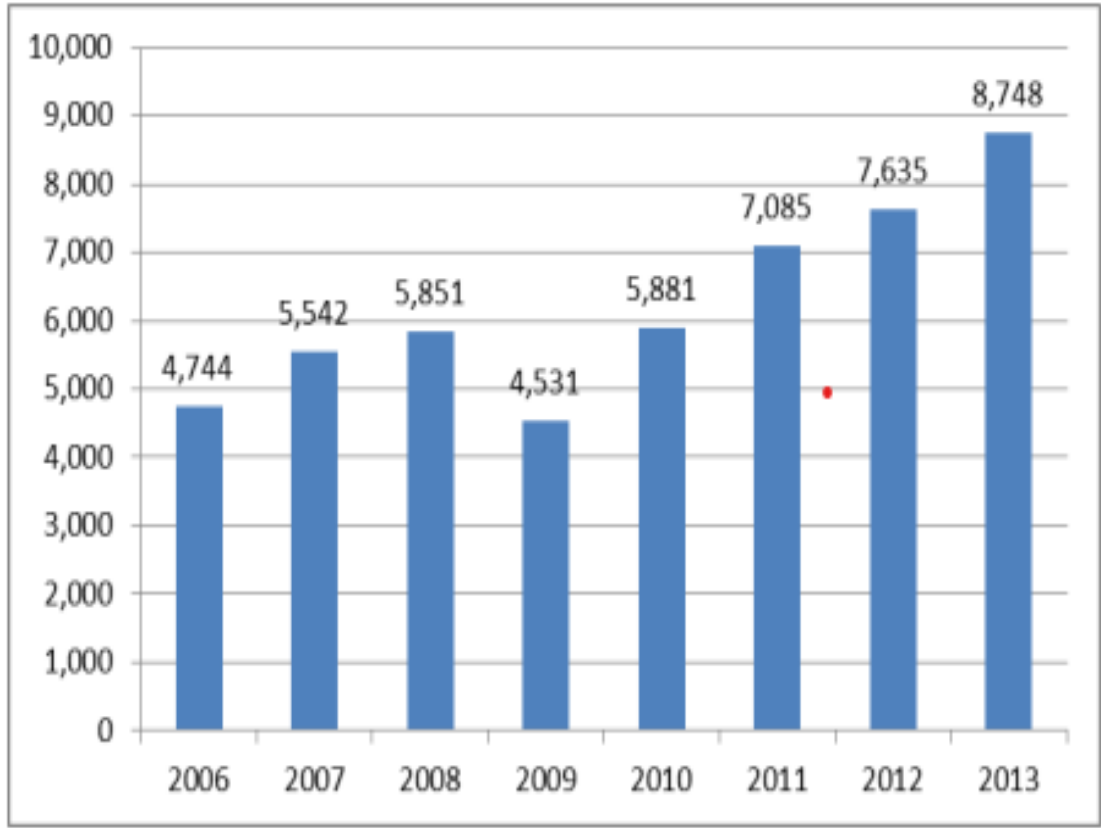
IPARD destekleri 3 dönemi kapsadığı için dönemlerde yapılan destekler raporlarda ayrıntılı olarak sunulmuştur. IPARD I kapsamı değerlendirildiğinde şunlar ifade edilebilir:

Türkiye’de IPARD I kapsamında 70 kamu kuruluşuna yarar sağlanmıştır. Bu durum, AB-Türkiye üyelik süreçlerinde Türkiye’nin önemsendiğine dair bir gösterge olarak kayıtlara geçmiştir. IPARD I daha çok kurum oluşturma kapsamında değerlendirilir. Kurum oluşturma, çevresel faktörlerin geliştirilmesi ve yönetim otoritesinin kurumlar aracılığı ile artırılması bu destek fonunun kapsamındadır.

Türkiye'nin IPARD Akreditasyon Sürecinde (2007) çalışma prosedürleri aşağıdaki gibidir ([www.tkd.gov.tr](http://www.tkd.gov.tr)):

- Akreditasyon prosedürlerine uygunluğu sağlamak için incelendi, revize edildi ve güncellendi. 176.030 Euro (SEI Projesi olarak finanse edilmiştir)
- IPARD Program Değerlendirmesi için Değerlendirme Stratejisinin Hazırlanmasına Destek proje (2007), IPARD'ın değerlendirilmesi için bir Değerlendirme Stratejisi hazırlandı program. 115.100 Euro (SEI Projesi olarak finanse edilmiştir)
- CAO ve NAO adına uygunluk denetimi (ön kredilendirme incelemesi) sağlamak IPARD akreditasyonuna ilişkin Türkiye (2007), 255.467 Euro (SEI Projesi olarak finanse edilmiştir)
- Proje analizi için detaylı eğitim (2007), 150.407 Euro (SEI Projesi olarak finanse edilmiştir) IPARD için Uzatma / Danışmanlık Hizmetlerinin Kurumsal Analizi için Kapasite Geliştirme Program (2008) 250.000 Euro (SEI Projesi olarak finanse edilmiştir)
- İzleme için Tedarik ihale Dosyasının Hazırlanması için Teknik Yardım ve ARDSI Veri Toplama Sistemi, 128.213 Euro
- IPARD için Sektör Analizi yakın zamanda 300.000 Euro'luk bir bütçeyle gerçekleştirildi (şu şekilde SEI Projesi)

Toplam olarak, IPA I döneminde (2007-2013), IPA-I Bileşeni kapsamında tahsis edilen bütçe Tarım ve Kırsal Kalkınma alanı için yaklaşık 69 Milyon Euro'dur. IPARD I desteklerinin yıllara göre milyon bazlı çubuk grafiği Şekil 2'de sunulmuştur.



**Şekil 3.** 2006-2013 Yılları Türkiye Tarım ve Kırsal kalkınma Destekleri Milyon Bazlı

**Kaynak:** (www.ipa.gov.tr)

IPARD II kapsam olarak sınır ötesi işbirliğini içermektedir. Türkiye IPARD II'ye iki işbirliği programı kapsamında katılmıştır. Bu programlar (www.tkd.gov.tr):

1. ENPI - Karadeniz Havzası Sınır Ötesi İşbirliği Programı
2. Bulgaristan-Türkiye IPA Sınır Ötesi İşbirliği Programı

ENPI programında Türkiye'nin yanı sıra Ermenistan, Bulgaristan, Gürcistan, Yunanistan, Moldova, Romanya ve Ukrayna katılımcı ülkelerdir. Programın amacı, ortaklıklar kurmak ve Karadeniz Havzası ülkelerinde bölgesel işbirliği sağlamaktır. Programın toplam bütçesi ulusal ortak finansman dâhil olmak üzere 7 Milyonu IPA tahsis olan 38 Milyon Avro ve ENPI tahsisinden 26,6 Milyon Euro'dur. Türkiye iki

çağrı ile 39 proje ile bu programa katılmıştır. Program buradaki ülkelerin sosyal ve ekonomik kalkınmalarına katkı sağlamıştır ([www.tkd.gov.tr](http://www.tkd.gov.tr)).

Bulgaristan-Türkiye IPA Sınır Ötesi İşbirliği Programı'nda Türkiye ve Bulgaristan'ın Avrupa uyum sürecini güçlendirmek için sürdürülebilir ve dengeli ekonomik kalkınmayı sağlamak, programın amacını oluşturmaktadır. Toplam programın bütçesi teknik yardım dâhil 32.084.823 Euro'dur. 2007-2013 yılında üç çağrı teklifle dönem başlatılmıştır. Toplam 119 sözleşme imzalanmıştır şimdiye kadar 71 tanesi başarıyla tamamlanmıştır. Bu projelerin en önemli kazanımları iki ülke arasında güvenli ilişkiler oluşturma, bölgenin imajını geliştirme ve farkındalık oluşturma olmuştur ([www.tkd.gov.tr](http://www.tkd.gov.tr)).

IPA'nın "Bölgesel Kalkınma"ya ilişkin bileşeni Bölgesel Rekabet Gücü, Çevre ve Ulaşım olmak üzere üç alt bileşen aracılığıyla uygulanmaktadır. MoSIT olarak ifade edilen Bilim, Sanayi ve Teknoloji programı bölgesel rekabet edebilirlik için geliştirilmiştir. MoSIT, bölgesel rekabetin uygulanması ve takibinden sorumlu olan kurumdur. Türkiye'de vatandaşın kişi başı gelirin ülke ortalamasının %75 altında olan FINDIK 2 bölgesi olarak adlandırılan ve içerisinde 43 il bulunan bölgeyi kapsayan bir program geliştirilmiştir. Bu bölgede bulunan 43 ilden 25 tanesi IPARD kapsamındadır ([www.tkd.gov.tr](http://www.tkd.gov.tr)).

Belirtilen bu üç bileşen için önemli bütçeler ayrılmıştır. Çevre, ulaşım ve bölgesel rekabeti kapsayan üç ana bileşenin altındaki projeler de şu şekilde ifade edilmektedir ([www.tkd.gov.tr](http://www.tkd.gov.tr)):

1. Demiryolu altyapısının iyileştirilmesi,
2. liman altyapısının iyileştirilmesi,
3. 1. ve 2. önceliklerin uygulanmasını desteklemek için teknik yardımın işletilmesi.

#### **. Et ve süt üretimine yönelik destekler**

IPARD programı, hayvansal üretimi desteklemekte ve bünyesinde 101 kodu ile bu desteklere yönelik standartlar belirlemektedir. 101 kodlu destekler iki alt kola ayrılmaktadır. 101-1 olanları küçükbaş ve büyükbaş hayvan süt üretimine yönelik tedbirlerken, 101-2 olanları bu hayvanların üretimine yönelik tedbir ve desteklerden oluşmaktadır (ÇA, 16. m., 5.p.)

Bu programda ifade edilen desteklerin amaçları şu şekildedir ([www.tkd.gov.tr](http://www.tkd.gov.tr)):

- Birincil tarım üretiminde performans ve sürdürülebilirliğin geliştirilmesi,
- İyi tarım uygulamalarının geliştirilmesi ve standartlaşma sağlanması,
- Kırsal alanda mevcut olan nüfus azalmasını engellemek ve bölgede var olan düzensizlikleri değiştirmektir.

101 kodu ile sunulan desteklemede tüm tedbirler 4 kalem üzerinden düzenlenmiştir. Bunlar şu şekilde ifade edilmektedir ([www.tkd.gov.tr](http://www.tkd.gov.tr)):

- Kümes, ağıl, yem deposu gibi üretimi ilgilendiren yapıların işlemi,
- Yatırım için kullanılması gerekli olan makinelerin satın alımı,
- Çizim, danışmanlık gibi hizmetlerin alımı,
- Tabela, pano gibi görünürlük olarak ifade edilen ürünlerin alımıdır.

Bu ana tedbirin yatırım desteği için belli limitler söz konusudur. Bu tedbir yatırımında en az 15.000, en fazla 1.000.000 avrodan söz edilmektedir. Destek oranları incelendiğinde ise %50-65 arasında değişkenlik gösterdiği görülmektedir. Bunun sebepleri şunlardır([www.tkd.gov.tr](http://www.tkd.gov.tr)):

- Yatırım yapan kişi 40 yaşın altında ise ilave %5 teşvik oranı artırılmaktadır. Buradaki amaç, genç girişimcileri daha fazla üretime katabilmek için destek sağlamaktır.
- Yatırım yerine göre de teşvik oranında artış görülmektedir. Eğer dağlık bir alanda yatırım yapılıyor ise bu oran %10 artırılmaktadır. Burada da kırsal düzeni sağlayabilmek adına dağlık alanlarda yapılan yatırımların daha fazla desteklenmesi amaçlanmaktadır.

Süt ve et üretimi için de ayrı ayrı destek koşullarından bahsedilmektedir. Süt üretimi için ([www.tkd.gov.tr](http://www.tkd.gov.tr)):

- En az 10 ve en fazla 120 baş sağmal inek kapasitesi büyükbaş hayvancılıkta,
- En az 50 en fazla 500 baş koyun keçi kapasitesi de küçükbaş hayvancılıkta koşul olarak yer almaktadır.

Et üretimi için var olan koşullar şu şekildedir ([www.tkd.gov.tr](http://www.tkd.gov.tr)):

- En az 30 ve en fazla 250 baş besi sığırı kapasitesi büyükbaşta,
- En az 50 en fazla 500 koyun ve keçi kapasitesi küçükbaşta,
- En az 5000 en fazla 50.000 dönem kapasitesi broilerde,
- En az 1.000 en fazla 8.000 dönem kapasitesi hindide koşul olarak belirtilmiştir.

### **İşletme ve pazarlama tedbiri**

IPARD programı, işleme ve pazarlamayı desteklemekte ve bu destekleri 103 kodu ile standartlaştırarak açıklamaktadır. 103 kodu ile belirlenen tedbirler 4 kola ayrılmaktadır. 103- 1 olarak ifade edilenleri süt ürünlerinin, 103-2 olarak ifade edilenleri et ürünlerinin, 103-3 olarak ifade edilenleri meyve ve sebzelerin, 103-4 olarak ifade edilenleri ise su ürünlerinin işleme ve pazarlamasına yönelik olarak belirlenen tedbirleri içermektedir (ÇA, 16.m., 5.p.).

İşleme ve pazarlama tedbirlerinin amaçları şu maddelerle ifade edilebilir([www.tkd.gov.tr](http://www.tkd.gov.tr)):

- AB' ye katılım sürecine Türkiye'nin daha kolay hazırlanabilmesi için ortak hazırlanan politikalarla katkılar sunmak,
- Pazar sektöründe yer bulmayı ve rekabeti artırmak ile gıda kolunda sürdürülebilirliği sağlamak,
- İşleme ve pazarlamada belirlenen topluluk standartlarına ulaşılabilmesini desteklemek,
- İşleme ve pazarlamada tarım ve balıkçılık ürünlerinin rekabetinin ve performanslarının teknolojik imkânlar kullanılarak geliştirilmesi,
- Kırsal alanlardaki dengesizliğin sebebi olan nüfus azalmalarına önlem olmak olarak ifade edilmektedir.

101 kodlu tedbir kalemleri olarak ifade edilen 4 kalem bu tedbir uygulamalarında da kullanılmaktadır. Yaş veya bölge değişkenine bakılmaksızın bu tedbirin destek oranı %50 oranında belirlenmiştir. Yatırım tutarı olarak en az 30.000, en fazla 3.000.000 avro koşul olarak bu tedbir kapsamında belirlenmiştir. 101 kodunda yer alan kapasite oranları bu tedbirler için de mevcuttur. Tedbir desteklerinin

oluşabilmesi için minimum ve maximum kapasiteler koşula bağlanmıştır (www.tkd.gov.tr).

#### **. Kırsal kesim desteklemeleri**

IPARD programında yer alan bir diğer destekleme de kırsal kesim destekleridir. Bu destekler 302 kodu ile yer almakta ve 4 kola ayrılmaktadır. 302-1 olarak ifade edilenleri çiftlik faaliyetlerini, 302-2 olarak ifade edilenleri yerel ürünler ve mikro işletmeleri, 302-3 olarak ifade edilenleri kırsal bölge turizmini ve 302-4 olarak ifade edilenleri kültür balıkçılığının desteklenmesi ve geliştirilmesini kapsamaktadır (ÇA, 16.m. 5.p.).

302-1 kodu ile belirlenen yatırımların kendine ait farklı alanları mevcuttur. Çiftlik faaliyetleri bu kapsam içerisinde bitki ve süs bitkisi yetiştiriciliği, arıcılık gibi farklı alanlarda yatırım kollarına ayrılmıştır. 302-2 kodu ile belirtilen yerel ürünlere yönelik tedbirlerdeki yatırımlar ise 2 ana kola ayrılmıştır. Bunlardan ilki el sanatlarını kapsamaktadır. Bu kapsamda Türkiye’de yatırım yapılabilecek yirmi beş el sanatı türü belirlenmiştir. İkincisi ise bölgelerde olan yöresel gıda ve tarım ürünlerini kapsamaktadır. 302-3 kodu ile belirtilen desteklerde ise kırsal turizm olarak belirtilen destekler konaklama ve rekreasyon faaliyetlerini kapsamaktadır. 302-4 kodu ile desteklemesi öngörülen balıkçılık faaliyetlerinde ise kurumun belirlediği balık türleri koşul olarak sunulmaktadır (www.tkd.gov.tr).

302 ana kod olmak üzere belirlenen 4 kolun tedbirlerindeki desteklere ilişkin amaçlar şu maddelerle ifade edilebilir (www.tkd.gov.tr):

- AB’ye katılım sürecinde Türkiye’nin hazırlık sürecinin Ortak Tarım Politikası ile desteklenmesi,
- Kırsal alanlarının ekonomik faaliyetlerinin geliştirilmesi için mevcut istihdamın korunarak yeni iş alanları ve istihdamlarının oluşturulmaya çalışılması ve kırsal kesimdeki nüfus azalmasının önlenmeye çalışılması,
- Kırsal bölgelerde yer alan yaşam dengesizliklerinin giderilmeye çalışılmasıdır.

302 kodları ile belirtilen tedbir desteklerine ilişkin en temel koşul, yatırımların kırsal bölgelerde yer almasıdır. Bu yatırımda destek için en fazla tutar

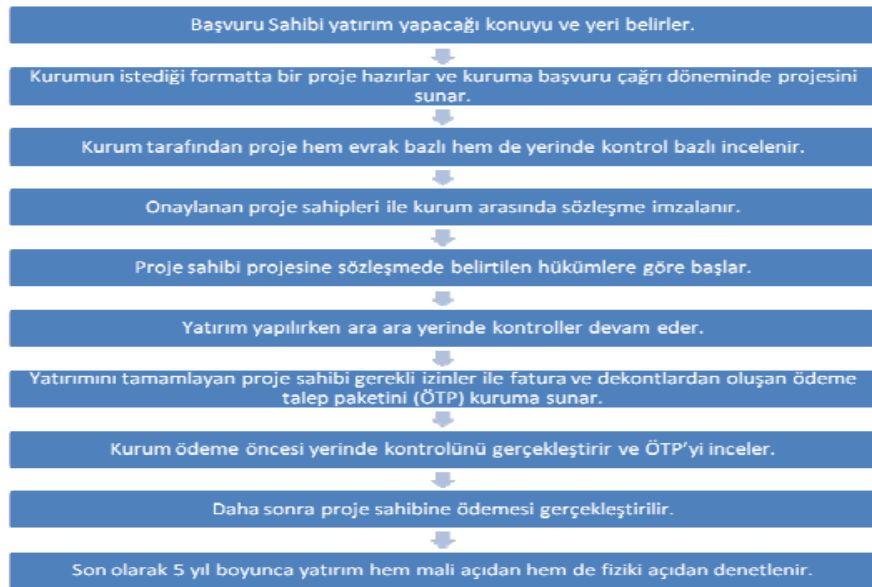


9.500.000 avro olarak belirlenmiş olup minimum tutar telaffuz edilmemiştir. Bu tedbirler kapsamında yapılabilecek destek oranı ise %50 olarak belirlenmiştir (www.tkd.gov.tr).

#### 2.4. Destek almak için izlenecek süreç

Kurumdan destek almak isteyen kişi veya kurumların izlemesi gereken süreç ve belgelere ilişkin resmi açıklamalar yayınlamıştır. Kurumun projede istediği belgeler şu şekilde sıralanmıştır (www.tkd.gov.tr):

- Başvuru sahibi, yatırımın gerçekleştirileceği yer bilgisi ve harcamaların belirlendiği tabloları içeren başvuru formu,
- Başvuru sahibi ve yatırım yerine ait resmi evraklar,
- Makine, hizmet, görünürlük alımı gibi işlemlerin alım yerleri ve tutarlarından oluşan teklifler,
- Yapı ve tesisatlarının çizimleri,
- Yatırım süreci ve yeri hakkında mali öngörülerinde yer aldığı iş planı,
- Yatırım ile yapı ve ekipman uyumlarının yer aldığı teknik proje olarak ifade edilmiştir. Kuruma yapılacak başvuru süreci Şekil 4'te gösterildiği gibi ilerlemektedir:



**Şekil 4. IPARD Başvuru Süreci Basamakları**

**Kaynak:** (www.ipa.gov.tr)

IPARD yardımlarının en temel özelliği bir proje karşılığında sağlanıyor olmasıdır. Yatırımın sağlanabilmesi ve bütünlüğün korunabilmesi için bir projenin oluşturulması ve bu projenin aşamalarının dikkatli bir şekilde gerçekleştirilmiş olması ön koşul olarak destek programında yer almaktadır. Yatırımcının talep ettiği yatırımı alabilmesi, sunduğu projenin düzgün ve geçerli olmasına bağlıdır. En temelinde bir makine alımı gerçekleştirebilmek için bir proje hazırlanıp sunulmalıdır. Bu proje hazırlanmasında da şu soruların proje kapsamında yanıtlanabilir olmasına dikkat edilmelidir ([www.tkd.gov.tr](http://www.tkd.gov.tr)):

- Kurumun belirttiği şartlar dâhilinde yatırımcı yapacak kişi veya yatırım gerekli şartları taşıyor mu?
- Alınacak olan ürün piyasa şartlarında bir fiyata sahip midir ve ne kadara alınacaktır? Ayrıca ürün hangi tedarikçiden alınacaktır?
- Yatırım talebi edilen makine hangi yatırım kapsamında yer almaktadır ve bu yatırıma uygun mudur?
- Yatırım talep edilen ürünün kullanılması için gerekli olan ekipman var mıdır? Varsa kiralık mıdır ya da bireyin kendisine mi aittir?
- Yatırım talep edilen ürünün kapasite belirlenme şartı nedir? Elinde bulunan diğer ürünlerle bu kapasite uyumu var mıdır?
- Talep edilen yatırım program desteği kapsamında belirlenen standartları sağlamakta mıdır?
- Kurum hibeyi yatırımdan sonra verdiği için talep edilen ürün kişinin kendi öz kaynakları ile alınabilmekte midir?
- Talep edilen yatırım 5 yıl sürdürülebilirlik şartını sağlamakta mıdır?
- Talep edilen ve yapılması planlanan yatırımın gelir ve gider dengesinde sürdürülebilirliği söz konusu mudur?

Bahse mevzu olan bu soruların başvuru sahibi tarafından projesinde cevaplanabiliyor olması gereklidir. IPARD kapsamında mevcut olanın geliştirilmesi için yatırımlar söz konusu olabildiği gibi sıfırdan yapılacak olan yatırımlar da söz konusudur. Bu yatırım desteklerinin yer aldığı programda en önemli husus, proje bütünlüğü ve ekonomik sürdürülebilirlik olarak belirlemiştir. Kurumun bu koşulları

belirlemesindeki amaç, yatırımın doğru yatırımcılarla buluşması ve verilen hibenin ekonomi ile dönüşümünün sağlanmasıdır (<http://www.tkd.gov.tr/1011.aspx>).

## 2.5. IPARD Desteklerinin Niteliği ve Muhasebesi

Türkiye ve AB tarafından ortaklaşa finanse edilen desteklere ilişkin Türkiye’de açılan fon, Hazine Müsteşarlığı bünyesindedir ve her türlü resim ve harçtan muaftır. 718/2007 sayılı IPA Uygulama Komisyon Tüzüğü madde 172(2) (IPARD) kapsamında tarım işletmelerinin yeniden yapılandırılması ve topluluk standartlarına ulaştırılmasına yönelik yatırımlar şu şekilde belirtilmiştir([www.ipard.tarimorman.gov.tr/Content/103tr/103-5.pdf](http://www.ipard.tarimorman.gov.tr/Content/103tr/103-5.pdf)):

- *“Taşınmaz malların yapımı ve iyileştirilmesi (devralma hariç),*
- *İşletmelerin kendi tüketimi için yenilenebilir enerji üretimine yönelik inşaat işleri, makine ve ekipman alımı, biyogaz tesisleri inşası,*
- *Üretici gruplarının kuruluş ve idari işlem masraflarının karşılamaya yönelik sabit oran yardımı (Sabit oranın %100’ü kamu katkısıdır. AB yardımı bu katkının %75’ini geçemez.),*
- *Malın pazar değerine kadar bilgisayar yazılımı da dâhil olmak üzere malzeme ve yeni makinelerin alımı,*
- *Maksimum 82KW güç limiti olan traktör ve ekipmanlarının alımı,*
- *Daha önceki maddelerde belirtilen harcamaların en fazla %12’sine tekabül eden mimarlık, mühendislik ve diğer danışmanlık ücretleri ile fizibilite çalışmaları lisans ve patent haklarının devralınmasına yönelik genel masraflar ve uygun harcama miktarının maksimum %4’üne tekabül eden, 6.000 Avro’yu aşmayacak şekilde, iş planı masrafları için ödenek ayrılması,*
- *En fazla 25 m3 kapasiteli soğutmalı taşıma araçlarının alımı”*

Bu listelemede ayrı ayrı sektörlere yapılan aynı mahiyetteki yatırımların birer örnekleri kullanılmıştır. Aşağıdaki listelemede yer alan harcamalar IPARD kapsamında değildir ([www.ipard.tarimorman.gov.tr/Content/103tr/103-5.pdf](http://www.ipard.tarimorman.gov.tr/Content/103tr/103-5.pdf)):

- *“Vergiler, gümrük ve ithalat vergileri ve/veya eş etkiye sahip vergiler, - Mülkiyetin kiracıya geçip geçmediğine bakılmaksızın arazi ve mevcut binaların alımı, kiralanması veya finansal kiralanması,*
- *Para cezaları, mali cezalar ve mahkeme giderleri,*
- *İşletme maliyetleri,*
- *İkinci el makine ve ekipman,*
- *Banka ücretleri, teminat maliyetleri ve benzer ücretler,*
- *Diğer salt mali harcamaların yanı sıra IPARD avro hesabıyla ilgili her türlü para birimi dönüşüm masrafları, harçlar ve kur kayıpları,*
- *Aynı katkılar,*
- *Zirai üretim haklarının, hayvanların, yıllık bitkilerin satın alınması ve ekilmesi,*
- *Bakım, amortisman ve kira giderleri”.*

#### **2.5.1. IPARD Desteklerinin Muhasebeleştirilmesi**

IPARD desteklerinde bahsedilen harcamaların muhasebeleştirilmesi için bazı uygulamalar yapılmaktadır. Muhasebeleştirilme açısından şu şekilde bir grupta söz konusudur (<https://www.kgk.gov.tr>):

- *“Taşınmaz malların yapımı ve iyileştirilmesi,*
- *Her işletmenin faaliyetine uygun olarak makine ve teçhizat alımı,*
- *Bilgisayar yazılımları,*
- *Kuruluş ve idari işlem masraflarına yönelik yapılan katkı.”*

TMS 20’ye göre gelir yaklaşımı ve sermaye yaklaşımı olmak üzere devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesinde iki yöntem kullanılmaktadır. Devletin işletmelere sağladığı destekler “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardında verilen kurallar çerçevesinde muhasebeleştirilmektedir. Bu standartta kâr-zarar hesapları ile ilişkilendirilenler gelir yöntemi, ilişkilendirilmeyenler de sermaye yöntemini oluşturmaktadır. En temel ayrım kâr-zarar hesapları ile ilişkilendirilme durumu olarak ifade edilebilir. (<https://www.kgk.gov.tr>).

Sermaye yaklaşımına ilişkin özellikler ve dayandırıldığı gerçekler, “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardında şu şekilde ifade edilmiştir (<https://www.kgk.gov.tr>):

- *“Bir finansman aracı olarak devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla kâr ve zararda muhasebeleştirilmek yerine finansal durum tablosu (bilanço) ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden bu ödemeler kâr veya zarar dışında muhasebeleştirilmelidir.*
- *Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyet olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine kâr veya zararda yer verilmemelidir.”*

Gelir yaklaşımı yönteminde, devlet teşviki tahakkuk ettiği anda gelir tahakkuku olarak gelecek yıl veya aylara ait olan tahakkuk hesaplarında muhasebeleştirilebilir. Tahakkuk işlemi gerçekleştiği anda, bilanço hesabında muhasebeleştirilen teşvikler sonra ekonomik ömrü de dikkate alınarak gelir kaydedilip gelir tablosu ile ilişkilendirilir (<https://www.kgk.gov.tr>).

Gelir yönteminde, devlet teşviki aktif hale gelen yatırımın indirim kalemi olarak amortisman tabi değerinin hesaplanması dikkate alınabilir. Gerçekleştirilen giderler amortisman giderleri yoluyla gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Vergi mevzuatında da bu konu 176 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde ele alınmıştır. Bu tebliğ kapsamında, devlet teşviklerinin gelir yaklaşımları usullerince muhasebeleştirilmesi ve değerlendirilmesi belirtilmiş olup, gelir yaklaşımındaki yöntemin seçimi mükellefe bırakılmıştır. Bu bağlamda mükellefler, aldıkları devlet teşviklerini doğrudan ilgili malın maliyetinden indirebileceği gibi doğrudan hâsılat da yazabilecektir. Burada dikkate alınacak bir başka nokta ise gelirin gerçekleştiği anda kaydedilme ilkesinin istisnai bir duruma kavuşmasıdır. Devlet teşviklerinin elde edildiği dönemde gelir yazılabileceği hükmüne TMS 20 22. paragrafta yer verilmiştir.

Gelir yaklaşımının dayandığı gerçekler, “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardına göre şu şekilde ifade edilmiştir (TMS 20 Paragraf 15, <https://www.kgk.gov.tr>):

- “Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir;
- Devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler, ilgili teşvik için belirtilen koşullara uymakla ve bu teşvik için önceden konan yükümlülükleri yerine getirmekle devlet teşvikini almaya hak kazanır. Bu nedenle bu teşvikler sözü edilen teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilmelidir ve
- Gelir vergisi ve diğer vergilerin bir tür harcama olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de kâr veya zarar ile ilişkilendirilmelidir.”

TMS 20 standardı ile Gelir İdaresinin bazı noktalarda ayrı usuller tespit ettiği görülmektedir. Gelir İdaresi ile TMS 20’nin belirlediği usuller arasında kamu kurumlarından alınan hibe ve teşviklerin, ticari kazanç unsuru olarak sayılıp işlenmesinde farklılıklar bulunmaktadır. Gelir idaresi farklı olarak, hibe ve yardımların tahakkuk ettiği dönemde ve bir defada gelir tablosuna yansıtılmasını zorunlu tutmaktadır. İlgili kanunlar ve muhasebe kuralları neticesinde ticari kazançlarda tahakkuk esası vardır. Bu kazançlar, dönemsellik ilkesi gereğince ilgili olduğu dönemde maliyet tablolarına aktarılmalıdır. Mali tablolar da ilgili maliyet ve gider kalemleri ile ilişkilendirilirler. Bağlı olduğu esasa göre belirlenen gelir ve giderlerin cari döneme ait olan kısmı dönemin hesabında gelir ya da gider olarak dikkate alınabilir. TMS 20 standardının 16. paragrafında “*Gelir yaklaşımında, devlet teşviklerinin, ilgili teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik bir biçimde kâr ya da zarara alınması esastır. Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesi tahakkuk esasına (bakınız: “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı) uygun değildir ve yalnızca tahsil edildiği dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin bir esasın bulunmaması durumunda bu uygulama kabul edilebilir.*” hükmü ile kazanılan teşviklerin mali tablolara dönem olarak işlenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Standardın 17. Paragrafında ise amortismanı tabi varlıklara ilişkin teşviklerin mali tablolara

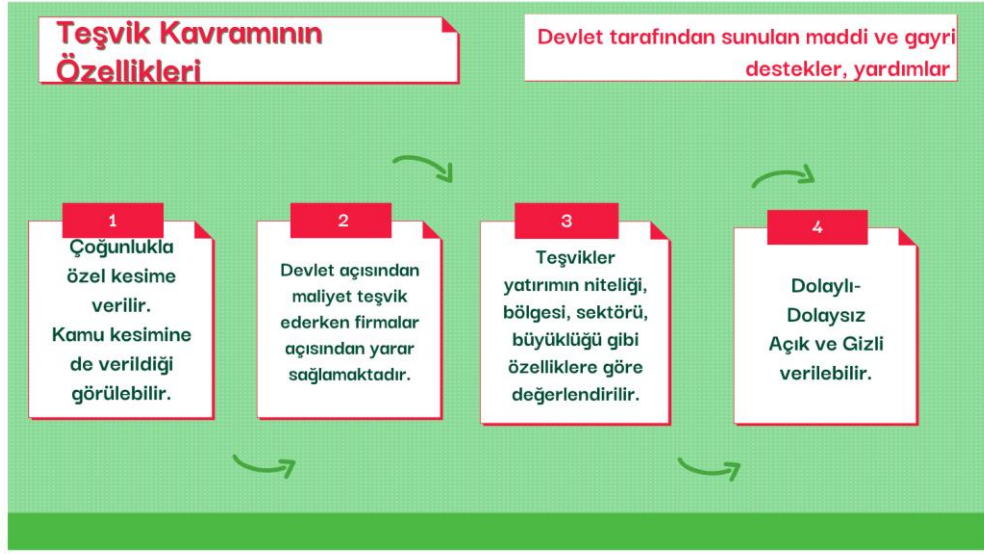
amortisman oranlarına göre yansıtılmaları gerektiği ifade edilmiştir. Standardın 26. Paragrafında ise bilançoda teşviklerin ertelenmiş gelir olarak belirtilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Standartta yer alan bu açıklamalar, mevcut uygulamadaki gelirin bir defaya mahsus kaydında tamamen farklılaşmaktadır.

Standardın gelir yaklaşımı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 287. maddesi *“Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hâsılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değeri.”* hükmüyle gelir tablosunun mali tablolara bir defa yansıtılması gerektiği yaklaşımının yerine dönem ayırıcı pasif hesapta takip edilmesi sonucuna varılmıştır. Buna göre, teşviklerin elde edildiği döneme ait kısmının gelir tablosuna aktarılması, gelecek dönemlere ait kısımlarının ise duruma göre 382 veya 482 no.lu hesaplarda takip edilmesi, daha sonra dönem sonlarında ilgili gelir tablosu hesabına aktarılması uygun olacaktır (<https://www.kgk.gov.tr>).

#### **Devlet teşvikleri kavramsal çerçeve**

TMS 20 kapsamına giren devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi hususunda devlet teşviği kavramını ve türlerini tanımlamak gereklidir. 1980’li yıllarda Türkiye’de benimsenen ‘Serbest Piyasa’ anlayışı ile teşviklerin önemi artmıştır. Dünya piyasasında rekabet ile başa çıkabilen bir ekonomik düzen için teşvikler önemli ekonomik araçlar olarak görülmektedir (Eser, 2011).

Teşvik kavramı TDK tarafından “isteklendirme, özendirme” olarak ifade edilmekte, ekonomik çerçevede ise devletin karşılıklı veya karşılıksız özel veya kamu kurumlarına nakdi veya ayni olarak yaptığı yardımlar olarak ifade edilmektedir. Alan yazında teşvik kelimesinin birçok mübadilinin bulunduğu görülmektedir. Sübvansiyon, transfer ücretleri, primler, ucuz krediler bu mübadillere birer örnektir (Aktan, 2018). Teşvik kavramına ilişkin bazı temel özellikler Şekil 5’de sunulmuştur.



**Şekil 5.** Teşvik Kavramının Özellikleri

**Kaynak:** (Şekil yazar tarafından oluşturulmuştur.)

Şekil 5’de görüldüğü üzere teşvik kavramının dört temel özelliğinden söz edilmektedir. Çoğunlukla özel kesime verilen teşviklerden bazı kamu kurumlarının da yararlandığını, ucuz kredi gibi teşvik ürünlerinin devlet açısından maliyet oluştururken yararlanıcı firmaya fayda sağladığı, teşvik verilirken yatırımın büyüklüğü, bölgesi, sektörü gibi özelliklerin dikkate alındığı ve dolaylı-dolaysız olabileceği gibi açık ve gizli bir şekilde teşviklerin verilebileceği görülmektedir.

Yatırım teşviklerinin türleri ve araçları konusunda kabul görmüş kesin bir sınırlama ve sınıflama bulunmamakla birlikte hükümetler, üç ana başlıkta toplanan bir yatırım teşvik çizelgesi sunmaktadır. Finansal/ Nakdi, Mali/ Vergisel ve Diğer Teşvikler olmak üzere üç ana grupta toplanan teşvikler ve türlerine ilişkin bilgiler Tablo 7’de sunulmuştur.



**Tablo 7.** Teşvik Araçları ve Türleri

| <b>Teşvik Araçları</b> | <b>Teşvik Türleri</b>                |                      |                           |
|------------------------|--------------------------------------|----------------------|---------------------------|
| <b>Finansal/ Nakdi</b> | Karşılıksız Teşvikler                | Karşılıklı Teşvikler | Garanti ve Kefaletler     |
| <b>Mali/ Vergisel</b>  | Gelir ve Kurumlar Vergisi Teşvikleri | KDV Teşvikleri       | Gümrük Vergisi Teşvikleri |
| <b>Diğer Teşvikler</b> | Aynı Teşvikler                       | Diğer Bazı Teşvikler |                           |

**Kaynak:** (Tablo, alan yazın incelenerek yazar tarafından oluşturulmuştur.)

Tablo 7’de görüldüğü üzere, teşvik araçları üç ana bölüme teşvik türleri ise yedi alt bölüme ayrılmaktadır. Finansal/Nakdi teşvik aracının içerisinde karşılıklı, karşılıksız ve garanti ve kefaletler olmak üzere üç alt teşvik türü bulunmaktadır. Mali/ Vergisel teşvik aracı içerisinde Gelir ve Kurumlar Vergisi, KDV ve GV olmak üzere üç vergi alt teşvik türü yer almaktadır. Diğer teşviklere ilişkin araçların altında ise aynı ve diğer bazı teşvik türleri olmak üzere iki alt grup teşvik türü yer almaktadır. Bu araştırma kapsamındaki hibeler karşılıksız teşvik türünde, KDV istisnaları da Mali/Vergisel teşvik araçlarında KDV teşvikleri türünde yer almaktadır.

## **2.6.IPARD Desteklerinin Vergilendirilmesi**

1980’li yıllara kadar kalkınmadaki hâkim görüş ithal ikameci bir yaklaşım üzerinedir. Fakat 1980’li yıllardan sonra bu görüş ihracata önem veren bir nitelik kazanmıştır. Liberalizasyon ile birlikte ihracatı teşvik için kaynaklar bu yöne aktarılmıştır. Bu sebeple, ihracata bağlı nakit destekler, vergi iadeleri ve teşvik indirimleri bu dönemde sunulmaya başlanmıştır. 1990’lı yıllarda Gümrük Birliği Anlaşması’nın imzalanması sonucu nakit destek ve krediler büyük oranda azaltılarak daha çok vergisel teşvikler ön plana çıkmıştır (Leblebici, 2002).

### **2.6.1. Ulusal vergi kanunlarındaki incelemeler**

IPA fonlarıyla desteklenen projeler bir makine alımından yazılım alımlarına kadar değişen çok çeşitli bir yayılıma sahiptir. Fonların destek kapsamına teknik boyuttaki alımlar girebileceği gibi hizmet alımı, yapı ve dekorasyon gibi işler de

girebilmektedir. Burada fonların asıl amacının destek ve teşvik olduğu görülmektedir.

Makine, hizmet temini, yapım işleri gibi projelerin kapsamında harcama yapıldığında veya hibe desteği temininde ulusal mevzuata göre bazı vergi yükümlülükleri ortaya çıkmaktadır. Bunlar; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Katma Değer Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Damga Vergisi ve Harçlardır.

### **Katma Değer Vergisi**

Katma Değer Vergisi (KDV) genel olarak tüm mal ve hizmetleri bünyesine almaktadır. Bir ürün veya hizmetin üretim aşamasından tüketim aşamasına kadar geçen süreçteki her bir iktisadi eylem bu verginin kapsamındadır. Bu aşamaların her birinde ortaya çıkan değerleri kendine matrah kabul eden bir vergi türüdür. Üretim ve tüketim aşamasındaki her bir basamakta yaratılan değerden alınan bir vergi türü olması sebebiyle bir yayılı muamele vergisi niteliği taşımaktadır (Şenyüz vd 2015). KDV 1 Ocak 1985'te resmi gazetede yayınlanan 3065 sayılı kanun ile yürürlüğe girmiştir.

KDV'nin konusu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinde Türkiye'de yapılan şu işlemlerin KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir: *“Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı, diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler”* olarak tanımlanmıştır. İlgili maddede belirtilen ifadelerle KDV'nin iki unsuru bulunduğu görülmektedir. Belli bir işlemin yapılmış olması ve bunun da Türkiye'de yapılmış olması KDV'nin unsurlarını oluşturmaktadır (Şenyüz vd 2015). Bu aşamada vergiyi doğuran olayın mal teslimi veya hizmetin ifası olduğu görülmektedir (Erdem vd 2013).

Nihai tüketiciler vergiye katlanma yükümlülüğü olan KDV mükellefleridir. Bu mükelleflere iktisadi mükellef denir. KDV'nin alınması aşamasında işlemi gerçekleştiren kişilere de kanuni mükellef denilmektedir. Kanuni mükelleflerin yerine getirdikleri işlemler onların gelirlerinde herhangi bir değişiklik yaratmamaktadır. KDV'nin matrahı teslim ve hizmet işlemleri temel alınarak

belirlenir. Bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel KDV matrahını oluşturur. Kanunda özel matrah şekilleri belirtilmiştir (KDVK mad. 23).

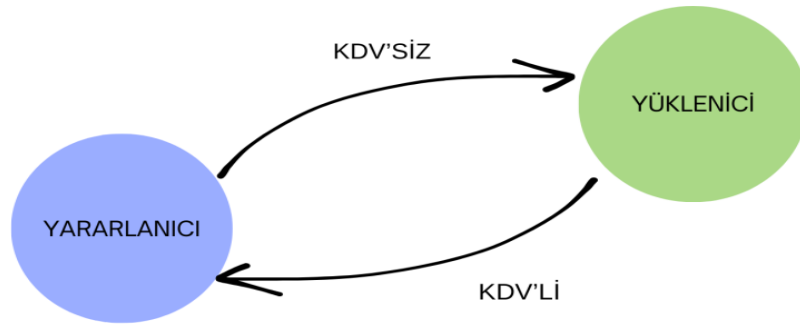
KDV'nin oranı Katma Değer Vergisi Kanunun 28. maddesine göre % 10'dur. Cumhurbaşkanı'na ise bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye ve farklı vergi oranları tespit etme yetkisi verilmiştir. 7 Temmuz 2023 yılında Cumhurbaşkanı tarafından %18 olan KDV %20' ye çıkarılmıştır. 106 İndirilmiş oran olarak uygulanan iki oran mevcuttur. Bunlar, % 10 ve % 1'dir.

Genel olarak KDV sistemi içerisinde istisna uygulamalar mevcuttur (Şenyüz vd 2015). Vergilendirilmesi daha önceden belirtilen bir konunun kısmen veya tamamen, sürekli veya geçici, herhangi bir şarta bağlı ya da bağlı olmayarak vergi dışında bir başka ifade ile muaf tutulmasına istisna denilmektedir. İstisnanın aslında vergi konusu için oluşturulmuş bir daraltma olduğu söylenebilir (Erdem vd 2013). KDV istisna ları ilgili kanunun 9. maddesinde tanımlanmıştır. Bu istisnalara örnek olarak ithalat ve diplomatik istisnalar gösterilebilir.

Türkiye- IPA Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği (Sıra No:1), 8 Mayıs 2009 tarihli ve 27222 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Bu tebliğ kapsamında, IPA yardımlarında Avrupa Topluluğu (AT) Yüklenicisi sıfatıyla yardımdan faydalanan gerçek veya tüzel kişilerin KDV istisnasına sahip olacakları belirtilmiştir. Söz konusu tebliği 4.3.1. numaralı ve Anlaşma Hükümü başlıklı maddesinde “AT yüklenicileri, AT sözleşmesi kapsamında sunulan herhangi hizmet ve/veya tedarik edilen mal ve/veya yapılan iş için KDV'den muaf tutulacaklardır. Bir tedarikçi tarafından AT yüklenicisine temin edilen mallar veya sunulan hizmetler veya yapılan işler de KDV'den muaf tutulacaktır. Bu muafiyet sadece AT sözleşmesi kapsamında AT yüklenicisi tarafından teslim edilen mallar veya sunulan hizmetler veya yapılan işler ile bağlantılı olarak temin edilen mallara veya sunulan hizmetlere veya yapılan işlere uygulanacaktır. Bir AT yüklenicisi veya bu anlaşmada öngörüldüğü şekilde muafiyete hak kazanan AT yüklenicisine mal teslim eden ve/veya hizmet sunan veya iş yapan herhangi bir tedarikçi, bu Anlaşmada öngörüldüğü şekilde KDV'den muaf olarak teslim ettiği mallar veya sunduğu hizmetler veya yürüttüğü işlerle ilgili olarak ödediği KDV'yi, diğer işlemleri için tahsil ettiği KDV'den indirme hakkına sahiptir. Eğer AT yüklenicisi veya tedarikçi bu imkânı kullanamazsa, KDV'nin iadesine ilişkin

*Türk mevzuatı kapsamında istenen gerekli belgelerle birlikte vergi idaresine yazılı talepte bulunması halinde vergi idaresinden doğrudan KDV iadesi alabilecektir”* hükmü mevcuttur. Bu kapsamda, bir AT yüklenicisinin aldığı ürün veya hizmet için KDV’den muaf olacağı görülmektedir. Fakat burada bahsedilen istisna, KDV açısından iktisadi mükellef olan son alıcıda uygulanmaktadır. Tedarikçi sunduğu hizmet veya teslim ettiği mallarla ilgili ödediği KDV’yi diğer işlemleri için tahsil ettiği KDV’den indirme hakkına sahiptir (IPA Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği, 2018).

KDV istisnasından yararlanabilmek için AT yükleyicisinin yerine getirmesi gereken belli şartlar söz konusudur. Öncelikle sözleşme, talep dilekçesi ve bilgi formunu hazırlamalıdır. İstisnadan yararlanmak için de başvuru yeri olarak kriterler mevcuttur. Sözleşmesindeki bütçe miktarı bir milyon avrodan daha fazla ise GİB’e, daha az ise Vergi Dairesi’ne başvurması gerekmektedir (IPA Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği, 2018). Gerekli incelemelerden sonra AT yüklenicisine KDV istisnası sertifikası teslim edilecektir. AT yüklenicisi, hizmet ifası ve/veya mal alımlarında bu sertifikayı ibraz etmek suretiyle KDV hesaplanmasına gerek kalmadan düzenlenecek faturaları teslim alabilecektir. Yüklenicinin iadeye hak kazanma süreci Şekil 6’da sunulmuştur.



### YÜKLENİCİNİN İADEYE HAK KAZANMASI

**Şekil 6.** Yüklenicin İadeye Hak Kazanması

**Kaynak:** (Şekil, alan yazın incelenerek yazar tarafından oluşturulmuştur.)

## Özel Tüketim Vergisi

Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), 6 Haziran 2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile Türk Vergi Sistemine dâhil olmuştur. Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile tescil harcı, ek vergi, tüketim vergisi ve benzeri on altı adet vergi, harç, fon ve payı ülke mevzuatını sadeleştirmek ve AB uyumu amacıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

ÖTV'nin konusunu, KDV'den farklı olarak mal teslimi oluşturmaktadır. Bir başka ifade ile hizmetler ÖTV kapsamında yer almamaktadır (4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu). ÖTV kapsamındaki malların vergilendirilmesi bir defa yapılmaktadır. Burada verginin oluşumu ilgili kanunda belirtilen malların ilk edinimi, teslimi veya ithalatında oluşmaktadır (Şenyüz vd., 2015). Verginin ortaya çıkışı ise faturalama işlemine bağlıdır. Teslimde fatura düzenlemesi verginin ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. İthalatta ise gümrük vergisi mükellefiyetinin başlaması ve beyannamenin tescil edilmesi vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir. İlk edinim için verginin ortaya çıkması ise tüketimi gerçekleşen malın kişi adına kayıt ve tescil edilmesi ile gerçekleşmektedir (Şenyüz vd., 2015).

ÖTV'nin matrah hesaplamasında hem ad valorem hem de spesifik yöntem kullanılmaktadır. ÖTV tutarı vergi oranı, maktu miktarı ve her ikisinin uygulanmasıyla ortaya çıkmaktadır. 8 Mayıs 2009 tarihli ve 27222 sayılı resmi gazetede yayınlanan Türkiye-IPA Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği'nde (Sıra No:1), IPA kapsamında yapılacak yardımlarda Avrupa Topluluğu Yüklenicisi sıfatıyla yardımdan faydalanacak gerçek veya tüzel kişilerin ÖTV istisnasına sahip olacakları belirtilmiştir. Söz konusu tebliğin 4.4.1. numaralı ve Anlaşma Hükmü başlıklı maddesinde *“IPA Çerçeve Anlaşması'nın 26. maddesinin 2/d maddesinde; “AT yüklenicilerinin harcamaları ÖTV'den muaf tutulacaktır. Bu muafiyet yalnızca, AT sözleşmesi kapsamında AT yüklenicisi tarafından tedarik edilen mallar ve/veya sunulan hizmetler ve/veya yapılan işler ile bağlantılı harcamalara uygulanacaktır” hükmü mevcuttur. Maddeden de anlaşıldığı üzere, AT yüklenicisi bir tedarikçiden temin ettiği mallarda Özel Tüketim Vergisi Kanununa göre ÖTV mükellefi olması gereken durumlarda ÖTV'den muaf olacaktır.*

ÖTV istisnasından faydalanabilmek için AT yüklenicisinin öncelikle KDV istisnası belgesini almış olması gereklidir. Bu belge ile birlikte her iki vergi türündeki mükellefiyetinden muaf olabilmektedir.

### **Gelir Vergisi**

Gelir kavramı kaynak ve safi artış teorisine göre iki farklı tanımlama ile ifade edilmiştir. Kaynak teorisine göre gelir vergisi, kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerinin kullanılması sonucu elde ettikleri gelir olarak tanımlanmıştır. Safi artış teorisine göre ise, kişilerin belli bir dönem içerisinde elde ettikleri menfaat ve iktisadi kazançlar olarak tanımlanmıştır. 31 Aralık 1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 1. maddesinde ise gelir, “*Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır*” olarak tanımlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu’nda yedi gelir unsuru belirtilmiştir. Bunlar; ticarî kazançlar, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlardır (GVK mad. 2).

Gelir vergisi mükellefi olarak Türkiye’de ikamet eden gerçek kişiler ilgili kanunda tanımlanmıştır. İlgili kanun maddelerinde gelir elde etme tahsil esasına bağlıdır. Ücretler, sermaye iradı, serbest meslek kazancı gibi gelirlerin aynen ve nakden tahsili gelir vergisini doğurmaktadır. Kanunda belirtilen gelir vergisi mükellefleri, Türkiye ve Türkiye dışındaki sahip olduğu tüm iratlar ve kazançları üzerinden vergilendirilirler. Gelir vergisinde kanunda da belirtilen gelir hesaplamaların yapılabilmesi için bahse konu olan gelirin kişinin mal varlığına girmiş olması gereklidir. Kazançların gelir vergisi hesaplarında ticari ve zirai olarak değerlendirildikleri ve bunların hem tahsil hem tahakkuk esasına bağlı olduğu görülmektedir. Bir başka ifade ile bu kazançlarda gelir tam olarak hesaplanıp kesinleşecek ve ödeme günü gelecektir (GVK mad.3 ve mad.4)

Gelir unsurları ile ilişkilendirilmeyen fakat kazanç ve irat olarak gelir getiren gelirlere diğer kazanç ve iratlar denilmektedir. Bu kazanç türü olarak kanunda iki çeşitten bahsedilmektedir. Değer artış ve arızı kazançlar bu kazanç türünün sınıflamasıdır (GVK mad. 80). Değer artış kazancı GVK’da altı adet olarak belirlenmiştir Bunlar (GVK mad. 8):

- Herhangi bir karşılık alınmadan elde edinilen ile tam mükellef kurumlara ait olan hisse senetleri hariç, diğer sermaye piyasası araçların ve menkul kıymetlerin elden çıkarılması ile kazanılan kazançlar,
- İlgili kanunun yetmişinci maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar,
- Telif haklarının ve ihtira beratlarının kanunda belirtilen mirasçıları ve sahipleri dışında kalan kişiler tarafından satışından doğan kazançlar,
- Ortaklıktan kazanılan hak ve hisselerin satışı ile elde edilen gelirler,
- Faaliyet göstermeyen bir işletmenin parça olarak ya da bir bütün olarak satılması sonucu elde edilen kazançlar,
- Karşılıksız olanlar hariç elde edinim ve kazanım şekli ne olursa olsun ilgili kanunun maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, kazanım tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlardır.

İlgili kanuna konu olan bu altı değer artışı kazançları dışında kalanlar gelir vergisi konusu içerisinde yer almamaktadır. Arızı kazançlar olarak ifade edilenler sürekliliği olmayan kazançlar olarak ifade edilmektedir. Bu kazanç türü, ilgili kanunun seksen ikinci maddesinde altı adet olarak belirlenmiştir. Bunlar şu şekilde ifade edilmiştir (GVK mad. 82):

- Ticarî faaliyetlerin icrasından veya bunlara aracılık etmeden elde edilen kazançlar,
- Ticarî veya ziraî kapsamda yer alan bir işletmenin faaliyetleri, ilgili serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya sonlanması, daha başlamamış olanlar, böyle faaliyetleri yerine getirmeyenler ile ihale, artırma veya eksiltmelere ortak olunmamasından elde edilen gelirler,
- Kiracıya ait olan gayrimenkullerin tahliye edilerek yeni kiracıya devir noktasında ortaya çıkan kazançlar,
- Arızı olarak gerçekleştirilen serbest meslek etkinlikleri sonucunda elde edilen kazançlar,
- Gerçek usulde vergi mükellefiyken bu işleri yürütmeyi durdurarak sonradan elde edilen gelirler,

- Dar mükellefiyete sahipken ilgili kanunun kırk beşinci maddede yazılı işleri arızı olarak gerçekleştirmelerinden elde ettikleri kazançlar olarak ifade edilmektedir.

İlgili kanunda altı madde olarak ifade edilen bu arızı kazançlar dışında kalanlar aynı zamanda gelir vergisi dışında da kalmaktadır.

2024 yılı ücretliler için gelir vergisi oranları Tablo 8’de ücret dışındakiler için olanı Tablo 9’da gösterilmiştir.

**Tablo 8. Ücretliler İçin Uygulanacak 2024 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi**

| Gelir Dilimi                                                         | Vergi Oranı |
|----------------------------------------------------------------------|-------------|
| 110.000 TL'ye kadar                                                  | %15         |
| 230.000 TL'nin 110.000 TL'si için 16.500 TL, fazlası                 | %20         |
| 870.000 TL'nin 230.000 TL'si için 40.500 TL, fazlası                 | %27         |
| 3.000.000 TL'nin 870.000 TL'si için 213.300 TL, fazlası              | %35         |
| 3.000.000 TL'den fazlasının 3.000.000 TL'si için 958.800 TL, fazlası | %40         |

**Kaynak:** (www.verginet.net)

**Tablo 9. Ücret Dışındaki Gelirler İçin Uygulanacak 2024 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi**

| Gelir Dilimi                                                         | Vergi Oranı |
|----------------------------------------------------------------------|-------------|
| 110.000 TL'ye kadar                                                  | %15         |
| 230.000 TL'nin 110.000 TL'si için 16.500 TL, fazlası                 | %20         |
| 580.000 TL'nin 230.000 TL'si için 40.500 TL, fazlası                 | %27         |
| 3.000.000 TL'nin 580.000 TL'si için 135.000 TL, fazlası              | %35         |
| 3.000.000 TL'den fazlasının 3.000.000 TL'si için 982.000 TL, fazlası | %40         |

**Kaynak:** (www.verginet.net)

IPA kapsamında faydalanılacak yardımların ilgili kanunda ifade edilen yedi unsurdan herhangi birisi dâhilinde gelir vergisi gerektirmesi söz konusu olabilmektedir. Bu sebeple, meydana gelen vergilendirme işleminin engellenebilmesi için ilgili kanuna geçici seksen dördüncü madde eklenmiştir. Bu maddede “AB organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde



proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulur ve gelir olarak dikkate alınmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması hâlinde bu tutar gelir kaydedilir” ibareleri yer almaktadır. “Birinci fıkra çerçevesinde sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler üzerinden ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, fon hesabından yapılan harcama tutarları ile sınırlı olmak üzere, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (2) ve (3) numaralı bentleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.” hükmü bulunmaktadır. Dolayısıyla IPA kapsamında yapılacak yardımlardan faydalananlar, bu madde hükümleri gereğince elde ettikleri yardımları gelir kapsamında bildirmek zorunda kalmayacaklardır.

### **Kurumlar Vergisi**

Kurumların elde ettikleri gelire dair vergiye kurumlar vergisi denilmektedir. Tüzel kişiliklerinin bulunma durumuna bakılmaksızın kurum olan her türlü iktisadi birimin kazançları vergiye tabidir. Türk vergi mevzuatında, gelir vergisindeki gelir unsuru ile kurumun kazancı aynı şekilde değerlendirilip ele alınmaktadır.

Kurumlar vergisi, kurumun kazanç elde etmesiyle doğan gelir vergi kanununda belirtilen unsurlardan kaynaklı gelirlerin vergilendirilmesi işlemidir. Tam ve dar mükellefler için kurum kazançlarında değişiklikler söz konusudur. Tam mükellef için kazancın tahakkuk ve tahsil esası kurum kazancının oluşmasına sebep olurken, dar mükellefler için ticari ve zirai faaliyetlerde bulunanlar için tahakkuk ve tahsil, diğer gelir unsurlarından gelir sağlanması halinde nakden veya aynen tahsil esasına bağlıdır (KVK mad. 3).

Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, iş ortaklıkları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisinin mükellefleridir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK) ikinci maddesinde mükellefler şöyle sıralanmıştır (KVK mad. 2):

- **“Sermaye şirketleri:** 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.
- **Kooperatifler:** 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder.
- **İktisadî kamu kuruluşları:** Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur. Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler, iktisadî kamu kuruluşu gibi değerlendirilir.
- **Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler:** Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.
- İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.
- **İş ortaklıkları:** Yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep

*edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mükelleflerden kanuni veya iş merkezlerinden herhangi biri Türkiye’de bulunanlar tam mükellef sayılmakta ve hem Türkiye’de hem de diğer ülkelerdeki kurum kazançları üzerinden vergilendirilmektedirler (KVK mad.3). Kanuni veya iş merkezlerinin ikisi de Türkiye dışında bulunan mükellefler ise dar mükellef sayılmakta ve sadece Türkiye’deki faaliyetlerinden elde ettikleri kurum kazancı üzerinden vergilendirilmektedirler (KVK mad.3/2).”*

7456 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32’nci maddesinde yapılan değişiklik sonucunda, 2023 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kurum kazançları için uygulanacak olan kurumlar vergisi oranı %20’den %25’e çıkarılmıştır. Bu genel uygulamanın yanı sıra, yatırımları teşvik etmek amacıyla bazı bölgelerde belirli koşullar dikkate alınarak indirimli vergi oranı uygulanabilmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32’nci maddesinde yapılan düzenlemeler, bazı durumlarda belirli şirketlere daha düşük oranlı kurumlar vergisinden yararlanma imkânı sunmaktadır. 2023 yılına ait bu oranlar Tablo 10’da sunulmuştur.

**Tablo 10.** Bazı Şirketlerin İndirim Oranları

| 2023                                                                                                    | İndirim Oranları |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|
| Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumlar | %23              |
| İhracat Yapan Kurumlar                                                                                  | %20              |
| Sanayi Sicil Belgesini Haiz ve Fiilen Üretim Faaliyetiyle İstigal Eden Kurumlar                         | %24              |

**Kaynak:** (<https://kpmgvergi.com>)

Tablo 10’da bazı şirketlerin kurumlar vergisi oranlarındaki indirimler görülmektedir. Burada ihracat yapan kurum ile sanayi sicil belgesine haiz olup fiilen üretim faaliyetiyle meşgul olan kurumlara sağlanan kurumlar vergisi indirimindeki farklılaşma bir genel düzenleme değildir. Bahsedilen bu kurumların ihracat ya da imalattan elde etmiş oldukları kazançları ile ticari bilanço kârlarının birbirine denk olması halinde, 2023 yılında ihracatçılar için belirlenen vergi oranı %20, 2023 imalatçılar için ise %24’tür.

IPA kapsamında faydalanılacak yardımların gelir vergisi kapsamında vergilendirilmesini önlemek amacıyla ilgili kanuna geçici seksen dördüncü madde eklenmiştir. Bu maddede “*Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulur ve gelir olarak dikkate alınmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması hâlinde bu tutar gelir kaydedilir. Birinci fıkra çerçevesinde sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler üzerinden ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, fon hesabından yapılan harcama tutarları ile sınırlı olmak üzere, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (2) ve (3) numaralı bentleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.*” hükmü yer almaktadır.

Kanunda belirtilen bu hükümle birlikte IPA kapsamında yapılacak yardımdan faydalananlar, serbest bir hesapta bu yardımları tutup gelir olarak bildirip kaydetmeyeceklerdir. Böylece kurumlar vergisi ödemek zorunda kalmayacaklardır. İnşaat ve onarım işleri üzerinden ve bu işleri yapanlara ödenecek olan ücretler üzerinden vergilendirilip kesinti yapılmayacaktır.

### **Diğer Vergi ve Harçlar**

IPA kapsamında faydalanılacak yardımlar gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinden başka damga vergisi, özel iletişim vergisi, veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve harçlara konu olabilmektedir.

### **Özel İletişim Vergisi**

Özel iletişim vergisinin konusu elektronik haberleşme olarak kanunda yer almaktadır. Verginin mükellefi telekomünikasyon alt yapısının kurucusu ve işleticisi veya bu hizmeti sunan işletmelerdir. Vergiyi doğuran olay vergi konusunun ifası olarak yer almaktadır (GDVK mad. 39/5). Bu vergi türü, kanuna eklenen bir

maddeyle birlikte gider vergisi olarak yerini almıştır. Tek aşamalı bir vergi karakterine sahiptir.

*“22 Seri No.lu Özel İletişim Vergisi Genel Tebliğ uyarınca, cep telefonu aboneliğinin ilk tesisinde uygulanan özel iletişim vergisi, 554 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği kapsamında tespit edilen 2023 yılı yeniden değerlendirme oranında (%58,46) artırılarak 01.01.2024 tarihinden itibaren 400 TL olarak uygulanacağı belirtilmiştir.”*

IPA kapsamında faydalanılacak yardımlardan birinin özel iletişim vergisinin konusu olması mümkündür. Fakat IPA Çerçeve Anlaşması’nda bulunan *“Yukarıda bahsedilen Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Özeli İletişim Vergisi, gümrük ve ithalat vergileri ile yükler ve/veya eş etkili vergilerden başka; aşağıda belirtilenler de muafiyet kapsamındadır: Özel İletişim Vergisi”* hükmü nedeniyle IPA kapsamında faydalanılacak yardımlar için özel iletişim vergisinden istisna olma durumu söz konusu olmaktadır. Süreç boyunca ödemesi yapılan vergiler sözleşme karşılığında tekrar iade alınacaktır (ÇA mad. 28).

### ***Damga Vergisi***

Gerçekleşen hukuki işlemlerdeki belgelerden kâğıt üzerinden alınan resmi nitelikteki bir mali yükümlülük damga vergisi olarak ifade edilmektedir. Damga vergisinin konusunu; “akitlerle ilgili kâğıtlar, kararlar ve mazbatalar”, “ticarî işlemlerde kullanılan kâğıtlar” ile “makbuzlar” ve “diğer kâğıtlar olmak” üzere dört grupta toplanan kâğıtlar oluşturmaktadır. Bu vergi türünde vergiyi doğuran olay kâğıt düzenlenmesinin yapılmasıdır. Kâğıtların özünde kanunda belirtilen şartlara uyup uymadığı kontrol edilir. Bu vergi türünde, mükellef olabilecek kişilerin kâğıtları imzalayanlar olduğu belirtilmekle birlikte resmi daire ve kişiler arasında gerçekleşen belgelerde vergiyi kişiler ödemektedir. Ad valorem ve spesifik yöntem kullanılarak bu vergi türü hesaplanmaktadır.

IPA kapsamında yararlanabilecek yardımlar dikkate alındığında, IPA yardımı alınması öncesi, sonrası ve esnasında damga vergisine tabi olacak kâğıtların düzenlenmesi mümkündür. Ancak IPA Çerçeve Anlaşması’nda madde yirmi sekizde bulunan *“AT sözleşmeleri, Türkiye Cumhuriyeti’nde damga vergisine veya tescil harcına veya eş etkili diğer herhangi bir yükümlülüğe tabi olmayacaktır. Bu*

*muafiyet, tedarik sözleşmeleri hariç, AT sözleşmeleri kapsamındaki işlemler ve ilgili ödeme emirlerine de uygulanacaktır” hükmü sebebiyle IPA kapsamında faydalanılacak yardımlar için imzalanacak AT Sözleşmesi damga vergisinden istisna tutulacaktır. Fakat tedarik sözleşmesi bu istisnadan yararlanamayacaktır (ÇA mad. 28).*

### ***Veraset ve İntikal Vergisi***

Servet unsuru olarak kabul edilenlerin bedelsiz el değiştirmesi durumunda ortaya çıkan vergi türüne veraset ve intikal vergisi denilmektedir. İsminden de anlaşıldığı üzere iki verginin bir araya gelmesi ile oluşmuş bir vergidir. Veraset ölüm sonucunda meydana gelen el değiştirmeleri, intikal ise bedelsiz servet aktarımlarını konu almaktadır. Mal iktisap eden şahıs bu vergi türünün mükellefidir (VİVK mad. 5).

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun üçüncü maddesinde muafiyetler sayılmıştır. Bunlar (VİVK mad. 3):

- *“Amme İdareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaata hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden Kurumlar Vergisine tabi olmayanlar;*
- *Yukarı ki fıkarda sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller;*
- *Yabancı Devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o Devletin tabiiyetinde bulunun memurları ve Türkiye’de resmi bir vazifeye memur edilenler ile bu sayılanların aileleri efradı (Mütekabiliyet şartıyla) (Türk tabiiyetinde bulunan şahıslardan veraset tarikiyle veya sair suretle mal iktisab edenlerle yukarda sayılanların dışında kalıp da Türkiye’de ikamet eden şahısların Türkiye’de bulunan mallarını veraset tarikiyle veya sair suretle iktisabedenler hariç)”.*

Ayrıca aynı kanunun dördüncü maddesinde istisnalar sayılmıştır: Bunlar (VİVK mad. 4):

- *“Veraset tereke ile intikal eden ev eşyası ile murise ait zat eşyası ve aile hatırası olarak muhafaza edilen tablo, kılıç, madalya gibi eşya;*
- *Değerleri 10 uncu maddeye göre belirlenen menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklar da dahil olmak üzere fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin 400 000 000 lirası (202.154 TL) (fûruğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinin 800 000 000 lirası (404.556 TL);*
- *Örf ve adete göre verilmesi mütat bulunan hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomalar (Gayrimenkuller hariç);*
- *Bilümmum sadakalar;*
- *İvazsız suretle vaki intikallerin 10 000 000 lirası (4.656 TL) ;*
- *Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerin 10 000 000 lirası (4.656 TL) ;*
- *Üçüncü maddenin (a) ve (b) fıkraları şümulüne giren şahısların statüleri gereğince maksatları içinde usulüne uygun olarak yaptıkları yardımlar;*
- *Amme idare ve müesseseleri ve 3659 sayılı kanuna tabi müesseseler ve amme menfaatlerine hadim cemiyetlerden veya emekli sandıklarından (Veya bu mahiyetteki kurumlardan) dul ve yetimlere bağlanan aylıklarla bu aylıklar dışında verilen emekli ikramiyeleri ile dul ve yetim evlenme ikramiyeleri ve hizmet müddetlerini doldurmamış bulunanların dul ve yetimlerine aylık yerine toptan yapılan ödemeler ve harb malûlleriyle şehit yetimlerine tekel bey'iyelerinden ödenen paralar; 61*
- *Harbde veya eşkiya müsademelerinde, manevra ve talimler esnasında veyahut bunlarda aldığı yaralar neticesinde ölen subay, astsubay ve erlerin (Jandarma dâhil) kezalik vazife esnasında ölen emniyet mensuplarının fûru ve eşlerine ve ana ve babalarına intikal eden bütün mallar kıymetinden (b) fıkrasında kabul olunan miktarın bir misli:*

- *Borçlar Kanununun 242 nci maddesine göre rücu şartı ile yapılan hibelerde bağışlananın bağışlayandan evvel vefatı halinde bağışlayana rücu eden hibe edilmiş mallar;*
- *Sağlar arasında ivazsız bir tarzda vukubulan intikaller hariç olmak üzere kuru mülkiyet halinde intikal eden mallar (kuru mülkiyet halinde kaldığı müddetçe.)*
- *Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar.*
- *Plaka tahdidi uygulanan illerde Cumhurbaşkanı Kararı ile yetkili kılınan trafik komisyonlarınca ticari plaka satışından elde edilen paralardan, ticari, plakalı taşıt sahiplerine dağıtılan miktarlar.*
- *2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının veraset ve intikal yoluyla devir ve iktisabına ilişkin işlemler.*
- *Genel bütçeye dâhil dairelerle katma bütçeli idareler bütçelerinden kamu iktisadi teşebbüslerine yapılacak iktisadi transferler ve yardımlar.*
- *28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının hak kazanılan kısımları. (b), (d) ve (e) bentlerine göre, her bir takvim yılında uygulanacak istisna hadleri, önceki yılda uygulanan istisna hadlerine bu yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artış yapılmak suretiyle tespit olunur. Artırım sırasında 1 milyon liraya kadar olan tutarlar dikkate alınmaz.*
- *Aile hatırası olarak muhafaza edilen tablolar, bilumum sadakalar, Milli Piyango Kurumu tarafından düzenlenen çekilişler sonucu kazanılan ikramiyelerin tamamı vd. gibi veraset ve intikal vergisinden istisna olan mal iktisapları da mevcuttur. Veraset ve intikal vergisinin matrahı değer esaslı hesaplanır. İntikal eden malların kişiye mükellefe isabet eden safi tutar üzerinden hesaplanmasıyla veraset ve intikal 62 vergisi bulunur. Diğer bir deyişle öncelikle intikal eden malların safi tutarları bulunmalıdır. Safi tutar hesaplanırken indirilecek borçlara örnek olarak murisin belgeye bağlı*



*borçları, intikal eden mala ait borçlar, defnetme masrafları verilebilir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 16. maddesinde safî tutar bulunduktan sonra kanunda belirlenen oranlar üzerinden veraset ve intikal vergisi alınacağı belirtilmektedir”.*

IPA kapsamında faydalanılacak yardımların veraset ve intikal vergisinin konusuna dâhil olabilmesi mümkündür. Ancak IPA Çerçeve Anlaşması’nda bulunan *“Katılım Öncesi Yardım Aracı kapsamındaki proje ve/veya sözleşme ve/veya faaliyetlerden faydalananlar, Katılım Öncesi Yardım Aracı kapsamında ne şekilde olduğuna bakılmaksızın kendilerine transfer edilen mal ve/veya hak ve/veya sağlanan olanaklar ve/veya fonlar ile ilgili olarak doğan ‘Veraset ve İntikal Vergisi’nden muaf olacaklardır”* hükmünden dolayı IPA kapsamında faydalanılacak yardımlar dâhilinde elde edilen mallar veraset ve intikal vergisinden muaf olacaklardır. Yardım için imzalanan sözleşme gereğince herhangi bir şekilde elde edilen malların ve hakların bu vergi türünden muaf tutulacaktır (ÇA mad. 28).

### ***Motorlu Taşıtlar Vergisi***

Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan üç servet vergisinden birisi de motorlu taşıtlar vergisidir (MTV). Burada dikkat edilmesi gereken husus servet unsurlarının tamamını kapsamayan kanunda belirtilen motorlu taşıtlardan alınan bir vergi olması sebebiyle özel servet vergisi niteliğine sahiptir.

Motorlu taşıtlar vergisinin konusu motorlu kara ve hava taşıtlarıdır. Traktörler ve yüz santimetreküp motor hacminden küçük motor hacmine sahip motosikletler birer motorlu taşıt olmalarına rağmen vergi kapsamına dâhil edilmemiştir. Verginin ortaya çıkması kanunda belirtilen motorlu taşıtların gerçek veya tüzel kişiler adına sicil kaydı ve tescili ile oluşmaktadır (MTVK mad. 1). Motorlu taşıtlar vergisi spesifik matrahlıdır. Tarifler araçların cinsi, yaşı, silindir hacimleri, oturma yeri, azami toplam ağırlığı, motor gücü, kalkış ağırlığı kriterleri esas alınarak üç tarife şeklinde her yıl genel tebliğ ile güncellenip yayınlanmaktadır (MTVK mad. 5 ve mad. 6)

IPA kapsamında faydalanılacak yardımların motorlu taşıtlar vergisinin konusuna dâhil olabilmesi mümkündür. Fakat IPA Çerçeve Anlaşması’nda madde yirmi sekizde bulunan *“Yukarıda bahsedilen vergiler, gümrük ve ithalat vergileri ile*

*yükler ve/veya eş etkili vergilerden başka; aşağıda belirtilenler de muafiyet kapsamındadır: Motorlu Taşıt Vergisi” hükmü sebebiyle bu yardım kapsamındaki sözleşmelerde yer alan motorlu taşıtlar bu vergiden muaf olacaklardır. İstisna kapsamında AT Yüklenicisi, öncelikle motorlu taşıtlar vergisini ödeyecek ancak, AT Sözleşmesi kapsamında istisna olan harcamalar dolayısıyla ödenen motorlu taşıtlar vergisi tutarı, AT Yüklenicisine iade edilecektir (ÇA mad. 28).*

### **Harçlar**

Kişilerin özel menfaatleri sonucunda kamu hizmetinden yararlanması sonucunda alınan vergi türüdür. Yargı harçları, trafik harçları, pasaport harçları, tapu harçları ve noter harçları bu kapsamda ifade edilebilecek harçlardır. Ödenen tutar ile hizmet arasında sıkı bir ilişki söz konusudur. Birbirine bağlı bir vergi türüdür.

IPA kapsamında faydalanılacak yardımların kullanılması öncesi, esnası ve sonrasında yardımlarla ilgili, harç ödenmesi durumu söz konusu olabilmektedir. Fakat IPA Çerçeve Anlaşmasının ikinci, dördüncü ve yedinci maddelerinde bulunan *“AT sözleşmeleri, Türkiye Cumhuriyeti'nde damga vergisine veya tescil harcına veya eş etkili diğer herhangi bir yükümlülüğe tabi olmayacaktır. Bu muafiyet, tedarik sözleşmeleri hariç, AT sözleşmeleri kapsamındaki işlemler ve ilgili ödeme emirlerine de uygulanacaktır”* hükmü nedeniyle bu yardımlar harçlardan muaf tutulacaktır. Fakat AT Yüklenicisi ile tedarikçi arasında düzenlenen tedarik sözleşmesi harç istisnasından yararlanamayacaktır (ÇA mad. 28).

### **2.7. Alan Yazın İncelemesi**

Alan yazında IPA yardımlarını, genel amaçlarını, IPARD programı çerçevesini anlatan, IPA Dönemlerini ve tarihsel gelişimi aktaran birçok çalışma tez ve makale çalışması mevcuttur. Bu çalışmalardan bazıları aşağıda belirtilmiştir.

Ünal (2013), IPARD programı kapsamında verilen hibelerin vergilendirilmesine yönelik bir çalışma yapmıştır. Çalışmada genel bir idari düzenleme olmamasını belirtmekle birlikte çeşitli vergi kanun hükümlerini ele almıştır.

Atalay (2019), çalışmasında IPA ile temin edilen yardımların Türk Vergi Sistemindeki karşılık durumunu açıklamaya çalışmıştır. Temin edilen bu yardım

harcamalarının yapılmasında vergi sistemi açısında resim, harç, pul gibi tüm giderlerin kalemleri incelenmiş ve var olan sorunlara değinilmiştir. Çalışmada yardımlar üzerinden vergi alınmamasına rağmen ekonomiye kattıklarından dolayı olumlu olduğu vurgulanmıştır.

Yılmaz (2015), çalışmasında Avrupa Birliği ve uluslararası kuruluşlardan kamu kuruluşlarına proje karşılığı aktarılan mali yardım tutarların muhasebeleştirilmesinin nasıl yapılacağı konusunda incelemeyi amaçlamıştır. Her bir hibe için ayrı bir otorite kurulmasının faydalı olacağını önermiştir.

Ubay ve Tiyar (2019), yaptıkları çalışmada AB katılım öncesi mali yardım aracı ve vergi istisna boyutunu detaylı bir şekilde inceleyip tartışmıştır. Tanınan vergi istisnaları, Türkiye’de IPA ve IPA II mali yardımları kapsamında fon kullanım kapasitesini artırarak operasyonel programlarda yer alan hedeflere ulaşmada yardımcı olduğu vurgulanmıştır.

Bilici (2006), IPARD programı kapsamında destek alan süt sığırcılığı işletmelerinin ekonomik durumunu ortaya koymaya çalışmıştır. Ekonomik analizde, incelenen küçük ve orta ölçekli süt sığırcılığı işletmelerinde karlılığın istenen düzeyde olmadığı, yeterli fayda sağlanamadığı, maliyetin faydadan büyük olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır. TKDK’nın proje kabulünden sonra da projenin devamında aktif gözlem içerisinde olması önerilmiştir.

İnal (2020), çalışmasında Diyarbakır ilinde IPARD destekli projeleri incelemiştir. Uyguladığı anketler ile programın kırsal kalkınmaya etkisini araştırmıştır. Araştırma sonucunda, IPARD programının yerel ekonomiye, üretime ve istihdama olumlu katkılar sunduğunu saptamıştır.

Genç (2019), çalışmasında IPARD programının I. Dönemi baz alınarak Kahramanmaraş ili özelinden elde edilen, desteklenen yatırımlara ilişkin bilgilerle Türkiye geneline doğru programın etkilerini değerlendirmeye çalışmıştır.

Özenç ve Karakoyun (2023), yaptıkları çalışmada Türkiye’nin Avrupa Birliği (AB) ile bütünleşmesi sürecinde AB kurumları yardımlarının rolüne odaklanmışlardır. İlk olarak AB’nin bir donör ülke olarak Türkiye’nin dış yardım kaynakları arasındaki göreceli önemini daha sonra da Türkiye’nin AB yardımı alan ülkeler arasındaki yeri ve önemi tartışmışlardır.

Kütükçü (2011), IPA fonlarının geri çekilmesi durumunda yaşanacak zararın minimize edilmesini amaçlamış ve çalışmasının odağına bu konuyu yerleştirmiştir. Fon hazmetme kapasitesi olarak Türkiye kısıtlarından söz etmiştir. Ayrıca çalışmasında, Türkiye’de IPA eş-financeından faydalanma maliyeti analiz edilerek üyelik sonrasında ulaştırma sektörüne aktarılması beklenen AB fonları öngörülen Ulaştırma Bakanlığı yatırımları ile karşılaştırılmıştır.

Bahtiyar (2014), çalışmasında TKDK ve Türkiye’nin Kırsal Kalkınmasına yaptığı katkılar ortaya koymaya çalışmıştır. Kırsal Kalkınma uygulamaları detaylı bir şekilde irdelenmiş ve TDK’nın katkılarına değinilmiştir.

Büyükşalvarcı ve Güçlü (2016), yaptıkları çalışmada IPARD desteklerinin muhasebeleştirilme boyutunu ele almışlardır. Çalışmada AB müzakerelerinde önemli görülen IPARD desteklerinin hangi alanlarda, hangi kalemlerde olduğunu açıklamaya çalışarak bunların muhasebeleştirilme işlemleri ile ilgili bilgiler sunmuşlardır.

Hüseyini ve Sugözü (2017), gerçekleştirmiş oldukları çalışmada IPARD desteklerinin kırdan kente göçüş üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Çalışmalarını 1986-2015 dönem aralığı olarak belirlemiş ve tamamlamışlardır. Yaptıkları çalışmada IPARD desteklerinin düzenlemesi beklenen kırsal kesimdeki hayat üzerinde var olan etkilerine yoğunlaşmışlardır.

Tan, Hasdemir ve Everest (2015) yaptıkları çalışmada, Türkiye’de var olan tarımsal destek politikalarını irdemişlerdir. Son 10 yılı temel alarak gerçekleştirdikleri çalışmalarında tarımsal desteklerin alanları ve onlara sağlanan bütçeler detaylı bir şekilde incelenmiştir.

Koç ve Giray (2015), yaptıkları çalışmada IPARD’ın 2014-2020 aralığındaki değişimlerini Türkiye odaklı olarak incelemişlerdir. Geçmişte benzer deneyimler yaşamış olan ülkelerle Türkiye’nin durumu karşılaştırılarak AB sürecinde yeni IPARD döneminin sağlayacağı katkılar incelenmiştir.

Uçar ve Vuran (2016)’da gerçekleştirdikleri çalışmalarında, IPARD desteklerinin istihdam üzerindeki etkilerini incelemişlerdir. Türkiye’de kırsal alanların yoğun olmasından dolayı AB müzakereleri sonrasında sağlanan bu destekler ülke adına daha önemli bir hale gelmiştir. Kırsal kesim desteklendikçe yeni

istihdam alanlarının gelişeceği, köy kent arası dengesiz göçün düzenlenebileceği belirtilmiştir.

Çalışkan (2021), gerçekleştirmiş olduğu çalışmada muhasebeleştirme işlemleri üzerine yoğunlaşmıştır. Büyükbaş hayvan işletmelerinin aldığı destekleri nasıl muhasebeleştirdiğini ele alıp edindiği bilgileri VUK maddeleri ile karşılaştırmıştır.

Çütçü ve Telli (2019) gerçekleştirdikleri çalışmada, IPARD ile tarım ihracatı ilişkisini Türkiye’yi temel alarak incelemişlerdir. Çalışmada, IPARD dönemlerindeki tarımsal faaliyetleri incelemişlerdir. Araştırma sonucunda IPARD desteklerindeki artışın ihracata olumlu şekilde yansıdığına ulaşmışlardır.

Can (2007), yaptığı çalışmada IPARD ve SAPARD temelinde desteklerin kırsal kalkınmaya etkisini incelemiştir. Türkiye’yi temel alarak inceleme yaptığı çalışmada, IPARD desteklerinin kırsal kalkınmaya olumlu şekilde yansıdığını belirtmiştir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. MATERYAL, YÖNTEM VE MUHASEBE UYGULAMALARI

Bu bölümde araştırmanın amacı, araştırmanın soruları, materyalleri ve yöntemi ilgili başlıklar halinde sunulmuştur.

#### 3.1. Araştırmanın Amacı

Türkiye’de IPARD destekli projelerin vergilendirme işlemleri ve muhasebe uygulamalarının nasıl yapıldığını ortaya koymak, bu araştırmanın amacını oluşturmaktadır. Bu amaç doğrultusunda, varsayımsal örnekler üzerinden devlet teşviklerinin “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı” ve “VUK” çerçevesinde muhasebe kayıtları yapılmış, ilgili teşvik ve hibelerin vergilendirme boyutları ele alınmıştır.

Belirtilen amaç çerçevesinde, AB’nin kırsal kalkınma özelinde yapmış olduğu mali desteklerin, ulaşılan IPARD programı kapsamında destek verilen projelerin mali tutarları üzerinden vergilendirme işlemleri ve muhasebe kayıtları yapılmıştır.

### 3.2. Araştırmanın Soruları

Bu çalışma kapsamında üç soruya cevap aranacaktır:

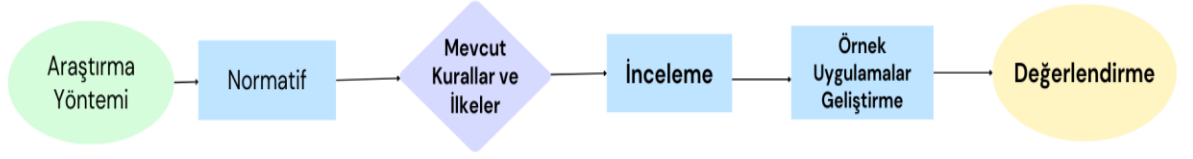
1. Türkiye’de IPARD destekli projelerde kullanılan teşviklerin şirketin vergi yüküne etkisi nedir?
2. Türkiye’de IPARD destekli projelerin muhasebesel açıdan kayıt ve finansal raporlaması uygulamaları nasıl yapılabilir?
3. Muhasebesel açıdan kayıt ve finansal raporlama açısından VUK ve TFRS’lere göre farklı mıdır?

### 3.3. Araştırmanın Materyali

Araştırmada varsayımsal veriler kullanılarak oluşturulan örnekler materyal olarak kullanılmıştır. Örnekler, TKDK Kurumuna sunulan projeler gibi düzenlenip, varsayımsal maliyetler yüklenerek oluşturulmuştur. Bu örnekler üzerinden muhasebeleştirme ve vergilendirme uygulamaları geliştirilmiştir.

### 3.4. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada belirlenen amaç doğrultusunda normatif araştırma yöntemi kullanılmıştır. Araştırma yöntemlerinden normatif araştırma yöntemi mevcut durumun kurallar, ilkeler, yöntemler dikkate alınarak değerlendirilmesi ve açıklanmasını ifade etmektedir (Christiani, 2016). Belirlenen bu araştırma modeli çerçevesinde varsayımsal sayısal veriler kullanılarak oluşturulan örneklerle muhasebe standartlarının ilgili hükümleri ve vergilendirme ile ilgili kanun hükümleri dikkate alınarak muhasebeleştirme ve vergilendirme uygulamaları yapılmıştır. Bu çalışmada kullanılan normatif araştırma yöntemine ilişkin görsel Şekil 7’de sunulmuştur.

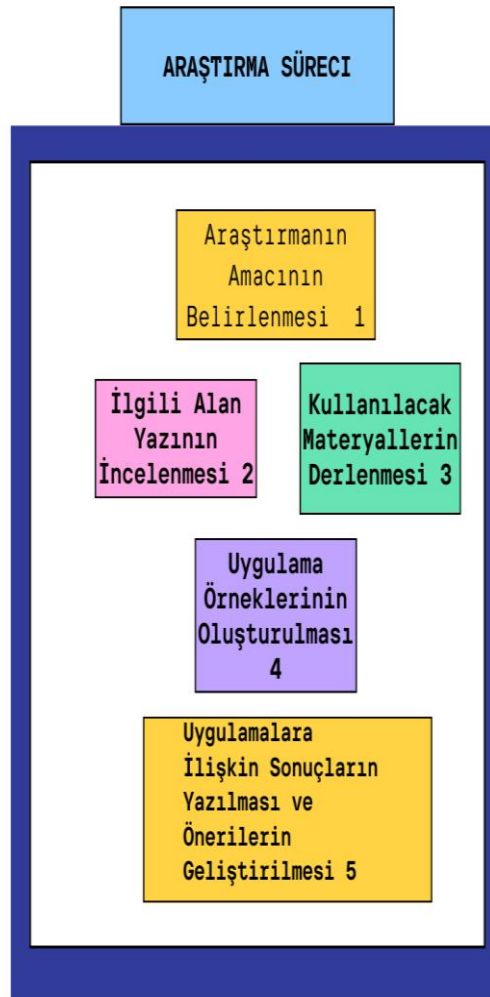


**Şekil 7.** Normatif Araştırma Yöntemi

**Kaynak:** (Şekil araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.)

### 3.5. Araştırma Süreci

Araştırma sürecine ilişkin işlem basamakları Şekil 8’de sunulmuştur.



### **Şekil 8. Araştırma Süreci İşlem Basamakları**

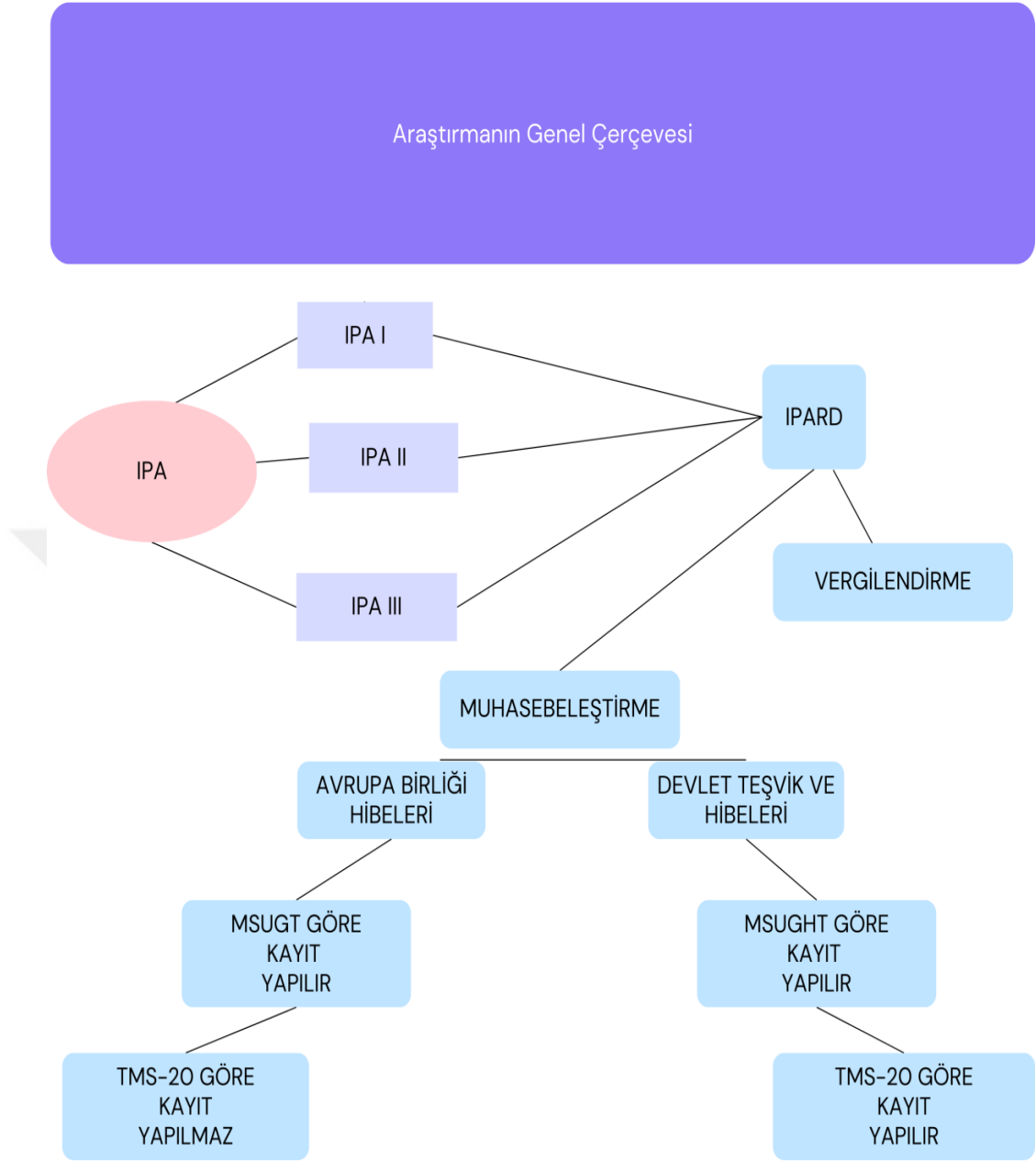
**Kaynak:** (Şekil araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.)

Şekil 8’de belirtildiği üzere araştırma süreci beş basamak olarak oluşturulmuş ve birbirini takip eden bu süreçlerde araştırma gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın amacının ortaya konulması birinci basamağı, ilgili alan yazında gerekli araştırmaların yapılması ikinci basamağını, kullanılacak materyallerin oluşturulması üçüncü basamağını, uygulama örneklerinin oluşturması dördüncü basamağını ve tüm elde edilen sonuç ve uygulamalarla yapılan çıkarımların sonuca ulaşması ve önerilerin geliştirilmesi ise beşinci basamağını oluşturmaktadır.

### **3.6. Araştırmanın Genel Çerçevesi**

Araştırmanın ana konusu ve genel çerçevesi IPA I, IPA II, IPA III dönemleri içerisinde yer alan IPARD desteklerinden ve bunların vergilendirme işlemleri ve muhasebe kayıtlarından oluşmaktadır. Araştırmanın başlıkları belirlenirken araştırma için önemli olan boyutlar ve bu boyutlara ilişkin bir yapısal çerçeve oluşturulmuştur. Bu çerçeve Şekil 9’da sunulmuştur.





**Şekil 9.** Araştırmanın Genel Çerçevesi

**Kaynak:** (Şekil araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.)

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### 4.MUHASEBE UYGULAMALARI

#### 4.1. IPARD Kapsamında Devlet Hibe ve Teşviklerinin TMS 20 ve VUK'a göre Muhasebe Kayıtları

##### Örnek:

Kırsal Kalkınma Destekleri Kapsamında Tarıma Dayalı Desteklenme Hakkındaki tebliğ kapsamında hibe almaya hak kazanan Öz Erpa Şirketi tarafından hazırlanan alternatif kaynakla (sıcak su) kapalı alanda (seracılık) domates üretimi için inşaat projesine ait hibe başvurusu dosyasında belirtilen inşaat işlerinin tebliğ, hibe ve teknik şartnameye uygun olarak il proje yürütme birimi TKDK personeline yapılan tespitler sonucunda uygun bulunmuştur. Şirket IPARD kapsamında kırsal kalkınma için yatırım teşvik belgesine sahiptir.

- a) Öz Erpa LTD. ŞTİ. sera yapımı için 6. Bölgede bulunan dağlık bir alanda sıcak su kaynağının olduğu üç dönümlük bir arsayı 01.01.2009 yılında 500.000,00₺'ye satın almıştır. IPA I çerçeve anlaşması IPARD programı kapsamında, yatırım teşviği projesi ile bulunduğu ilde yer alan TKDK il koordinatörlüğüne başvuru yapmıştır. TKDK'daki yetkililerce yapılan incelemeler sonucunda proje uygun bulunmuş olup 15.02.2009'da kabul etmişlerdir. Onaylanan teşvik tutarı 15.10.2009 da şirketin hesabına yatmıştır. Şirket bu arsanın alış bedelini 20 yıllığına tüm prosedürleri yerine gerilmesi halinde tamamını alacaktır.
- b) Şirket 01.01.2010 yılında dağlık alanda olan serası için 3.000.000,00TL +KDV değerinde sera yapımı için (cam, fiber glass, çift tabaka pvc, karbon vb.) malzeme satın almıştır. Aldığı malzemeler için IPA I çerçeve anlaşması IPARD proje kapsamında TKDK'ya başvurmuştur. Proje 15.02.2010 tarihinde kabul olmuş ve aynı tarihte tutarın %60'ı kadar hibe almaya hak kazanmıştır. Hak kazanılan tutar 01.12.2010 tarihinde banka hesabına yatırılmıştır. Alınan malzemelerin ömrü 20 yıldır (KDV %18 olarak hesaplanacaktır).
- c) Şirket serada yüksek basınçlı sisleme makinayı 01.04.2014 tarihinde Avrupa Ülkelerinden sipariş vermiştir. İthal ettiği sistem 120.000,00 ₺'dir. 15.04.2014'da şirket makinayı teslim almıştır. IPA II çerçeve anlaşması IPARD kapsamında şirket genel teşvik uygulamasında gümrük muafiyetinden yararlanmak için

gerekli işlemleri tamamlamış ve 01.06.2014'da proje kabul edilmiştir. Teşvik tutarı 01.11.2014'te şirketin hesabına yatmıştır (Gümrük Vergi oranı %18).

- d) Şirket organik tarım için 800 kg domates tohumunu 01.05.2015 tarihinde 4.000,00₺ bedel ile satın almıştır. IPA II Çerçeve Anlaşması IPARD kapsamındaki organik tarım yapan işletmelere bedelsiz olarak hibe vermektedir. Şirket bu hibeden faydalanmak için 15.05.2015 tarihinde proje yapmış ve ilde bulunan TKDK'ya başvurmuştur. Proje uzman eller tespiti sonucu 15.06.2015 tarihinde kabul edilmiştir. 15.07.2015 tarihinde teşvik şirket hesabına yatırılmıştır.
- e) Şirket, IPA III anlaşma çerçevesince IPARD programı temelinde pazarlama faaliyetinde standartlara uygun olarak markasını tescil etmiştir. Şirket 2.01.03 kodlu marka tescil ücretini 1.960,00 ₺ 01.01.2023 tarihinde ödeme yapmıştır. Bunun için şirket 01.01.2023 tarihinde IPARD temelinde proje yapmış, projeyi Türk Patent ve Marka Kurumuna gerekli belgeleri tamamlayarak başvurmuştur. 01.05.2023 tarihinde proje kabul görmüş %75 teşvik almıştır. Alınan teşvik 01.10.2023 tarihinde şirketin banka hesabına yatmıştır.
- f) Şirket Azerbaycan'a ihracat yapabilmek için pazarlama faaliyetleri kapsamında Türk İhracat Fuarı'na 01.01.2024 tarihinde katılmış, katıldığı için aşağıda belirtilen tablodaki harcamaları yapmıştır.

|               | Fuara<br>Ücreti | Katılım | Danışmalık | Reklam ve<br>Tanıtım Gideri | Stand, Kurulum<br>ve Montaj<br>Hizmetleri |
|---------------|-----------------|---------|------------|-----------------------------|-------------------------------------------|
| ABD Doları    | 1500            |         | 2000       | 500                         | 400                                       |
| <b>Toplam</b> |                 |         |            |                             | <b>\$4400</b>                             |

Yaptığı harcamaların tamamı banka hesabından yatırılmıştır. Şirket yurt dışı birim tanıtım faaliyetleri kapsamında yapmış olduğu proje ile toplam giderlerin %60'ı banka hesabına hibe olarak 01.05.2024'te teşvik alması onaylanmıştır. Şirketin onaylanan teşvik tutarı 01.07.2024 yatırılmıştır.(\$1 = 33 ₺)

#### **4.1.1. IPARD kapsamında devlet hibe ve teşviklerinin TMS 20 gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi**

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı'nda, devlet teşviklerinin ve yardımlarının

muhasabeleştirilmesi ile ilgili olan gelir yaklaşımında elde edilen teşvik ve yardımların, doğrudan özkaynakla ilişkili olmadan başka bir hissedardan elde edildiği varsayıldığından gelir olarak kaydedilip finansal tablolarda izlenmesi gerektiği savunulmaktadır. Ancak bu yaklaşımda devlet teşviklerinin ilgili dönemlere sistematik bir biçimde gelir tablosuna aktarımı söz konusudur. Elde edildiği an yansıtılmalarının tahakkuk esası ile bağdaşmamasından dolayı 382 ve 482 Alınan Devlet Teşvikleri hesabı kullanılacaktır.

**a) Arazi ve arsanın alımına ilişkin muhasebe kaydı**

|  |                           |            |            |
|--|---------------------------|------------|------------|
|  | 01.01.2009                |            |            |
|  | 250 Arazi ve Arsalar Hsb. | 500.000,00 |            |
|  | 102 Bankalar Hsb.         |            | 500.000,00 |

TMS 20'de Paragraf 15 (a) bendine göre, devlet teşvikleri hissedarlar dışında bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan öz kaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kar ya da zarar olarak muhasabeleştirilmelidir.

IPARD programı kapsamında yapılan proje ile alınan arsanın tutarının kullanım hakkını elde etmesine ilişkin muhasebe kaydı\*

|  |                                   |            |            |
|--|-----------------------------------|------------|------------|
|  | 15.02.2009                        |            |            |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb.  | 500.000,00 |            |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb. |            | 50.000,00  |
|  | 482 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb. |            | 450.000,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK'nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**'nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

Projesi onaylanan şirketin kullanım hakkı elde ettiği tutarının şirketin hesaba yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                                 |           |           |
|--|-------------------------------------------------|-----------|-----------|
|  | 15.10.2009                                      |           |           |
|  | 102 Bankalar Hsb                                | 50.000,00 |           |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb.                |           | 50.000,00 |
|  | ...Her yıl yapılarak proje sonunda kapatılır... |           |           |

Devlet teşvikleri hissedarlar dışındaki bir kaynaktan temin edilmektedir. Gelir yaklaşımındaki bu hissedarlar dışında elde edilen gelirin direk özkaynak olarak yansıtılamayacağı esastır. Bundan dolayı uygun dönemlere gelir olarak kaydedilmesi uygun görülmektedir. Gelir Vergisi ve kanunda belirtilen diğer vergilerin gelirden elde edilmesi sebebiyle bu teşviklerin gelir tablosunda ilişkilendirilmiş olması gerekmektedir (TMS 20, Paragraf 15).

Vade sonunda alınacak devlet teşviğinin Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar hesabına aktarılması\*

|  |                                                               |           |           |
|--|---------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
|  | 31.12.2009                                                    |           |           |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb.                             | 50.000,00 |           |
|  | 644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar Hsb. |           | 50.000,00 |
|  | ....Her yıl yapılarak hesaba aktarılır....                    |           |           |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

Muhasebe kayıt yöntemi olarak kullanılan gelir yaklaşımında, devlet teşvikleri ait olduğu dönemde sistematik ve oransal bir biçimde gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Devlet teşviklerinin elde edildiği anda gelir olarak kaydedilmesi tahakkuk esasına uygun değildir. Fakat farklı dönemde yansıtılmasına ilişkin bir esas bulunmadığı durumlarda bu uygulama kabul edilebilir (TMS 20, Paragraf 16).

Vade sonunda alınan teşviğin bir sonraki uzun vadeli teşviğin kısa vadeli olmasına ilişkin muhasebe kaydı\*

|  |                                            |           |           |
|--|--------------------------------------------|-----------|-----------|
|  | 01.01.2010                                 |           |           |
|  | 482 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb           | 50.000,00 |           |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb.          |           | 50.000,00 |
|  | ....Her yıl yapılarak hesaba aktarılır.... |           |           |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

**b) Seranın yapımında kullanılan malzemenin KDV dahil alımına ilişkin muhasebe kaydı**

$$\begin{aligned}\text{İndirilen KDV} &= 3.000.000,00 * 0,18 \\ &= 540.000,00 \text{ ₺}\end{aligned}$$

|  |                               |              |              |
|--|-------------------------------|--------------|--------------|
|  | 01.01.2010                    |              |              |
|  | 150 İlk Madde ve Malzeme Hsb. | 3.000.000,00 |              |
|  | 191 İndirilecek KDV Hsb.      | 540.000,00   |              |
|  | 102 Bankalar Hsb.             |              | 3.540.000,00 |

Sera yapımı için alınan malzemenin yapılmakta olan yatırımlar hesabına aktarımına ilişkin muhasebe kaydı\*

|  |                                                                    |              |              |
|--|--------------------------------------------------------------------|--------------|--------------|
|  | 01.01.2010                                                         |              |              |
|  | 256 Yapılmakta olan Yatırımlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar Hsb. | 3.000.000,00 |              |
|  | 150 İlk Madde ve Malzeme Hsb.                                      |              | 3.000.000,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

Varlıklara ilişkin, gerçeğe uygun değerleri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dâhil olmak üzere, teşvikler bilançoda ertelenmiş gelir hesabında izlenebilirler. İki alternatif yöntemle varlıklara ilişkin devlet teşvikleri finansal tablolarda sunulabilir. Bunlardan birincisi, varlığın faydalı ömrü boyunca oransal veya sistematik biçimde gelir tablosuna ertelenmiş gelirler biçiminde yansıtılmasıdır.

İkincisi ise varlığın defter değeri tespiti sırasında indirilmesidir. Bir başka ifade ile ikinci yöntemde amortismanı tabi olan varlıklar amortisman giderlerinin azaltılması yöntemiyle teşvik gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

$$\begin{aligned} \text{Onaylanan \%60 teşviğin bir yıllık tutarı:} \\ 3.000.000,00 \times 0,60 &= 1.800.000,00 \text{ ₺} \\ &= 1.800.000,00 / 20 \\ &= 90.000,00 \text{ ₺} \end{aligned}$$

IPARD kapsamında şirketin yapmış olduğu projenin %60 teşviğin kullanımının onaylanmasına ilişkin muhasebe kaydı\*

|  |                                   |              |              |
|--|-----------------------------------|--------------|--------------|
|  | 15.02.2010                        |              |              |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb.  | 1.800.000,00 |              |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb. |              | 90.000,00    |
|  | 482 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb. |              | 1.710.000,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

Projesi onaylanan şirketin kullanım hakkı elde ettiği tutarının şirketin hesaba yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                  |           |           |
|--|----------------------------------|-----------|-----------|
|  | 01.12.2010                       |           |           |
|  | 102 Bankalar Hsb.                | 90.000,00 |           |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb. |           | 90.000,00 |

Vade sonunda alınacak devlet teşviğinin Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar hesabına aktarılması\*

|  |                                                               |           |           |
|--|---------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
|  | 31.12.2010                                                    |           |           |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb.                             | 90.000,00 |           |
|  | 644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar Hsb. |           | 90.000,00 |
|  | ....Her yıl yapılarak hesaba aktarılır....                    |           |           |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

Muhasebe kayıt yöntemi olarak kullanılan gelir yaklaşımında, devlet teşvikleri ait olduğu dönemde sistematik ve oransal bir biçimde gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Devlet teşviklerinin elde edildiği anda gelir olarak kaydedilmesi tahakkuk esasına uygun değildir. Fakat farklı dönemde yansıtılmasına ilişkin bir esas bulunmadığı durumlarda bu uygulama kabul edilebilir (TMS 20, Paragraf 16)

Vade sonunda alınan teşviğin bir sonraki uzun vadeli teşviğin kısa vadeli olmasına ilişkin muhasebe kaydı\*

|  |                                   |           |           |
|--|-----------------------------------|-----------|-----------|
|  | 01.01.2011                        |           |           |
|  | 482 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb. | 90.000,00 |           |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb. |           | 90.000,00 |
|  | .....Bu kayıt her yıl yapılır...  |           |           |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

TMS 20 17. paragrafta açıklandığı gibi gelir tablosuna 1 yıllık amortisman kaydı yapılmıştır. Kullanım hakkı süresi boyunca her yıl aynı kayıt yapılır ve 20 yılın sonunda itfa edilerek sıfırlanır.

$$\begin{aligned}\text{Normal Amortisman Yöntemi} &= \text{Tutar} \times 1 / \text{Varlığın Ömrü} \\ (\text{Eşit Tutarlı}) & \\ &= 3.000.000,00 \times 1/20 \\ &= 150.000,00 \text{ ₺}\end{aligned}$$

|  |                                 |            |            |
|--|---------------------------------|------------|------------|
|  | 31.12.2011                      |            |            |
|  | 730 Genel Üretim Giderleri Hsb. | 150.000,00 |            |
|  | 258 Birikmiş Amortismanlar Hsb. |            | 150.000,00 |

İnşaatın tamamlanmasıyla alınan malzemelerin virmanlanması\*

|  |                                                                  |              |              |
|--|------------------------------------------------------------------|--------------|--------------|
|  | 31.12.2011                                                       |              |              |
|  | 252 Binalar Hsb.                                                 | 3.000.000,00 |              |
|  | 256 Yapılmakta olan Yatımlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar Hsb. |              | 3.000.000,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”



c) Serada kullanmak için yurt dışında sisleme makinesi siparişi vermesine ilişkin muhasebe kaydı

Gümrük Vergisi Hesaplaması =120.000,00x18/100

=21.600,00₺

|  |                                                      |            |            |
|--|------------------------------------------------------|------------|------------|
|  | 01.04.2014                                           |            |            |
|  | 259 Verilen Sipariş Avansları Hsb.                   | 141.600,00 |            |
|  | 320 Satıcılar Hsb.                                   |            | 120.000,00 |
|  | 364 Ödenecek Diğer Vergiler Hsb.<br>(Gümrük Vergisi) |            | 21.600,00  |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

İthal edilen sisleme makinesinin şirkete teslim edilmesiyle şirketin bedelinin satıcılara ödenmesi sırasında şirketin Gümrük de ödemiş olduğu Gümrük Vergisi makinenin maliyetine yüklenmiş diğer vergilerdir. Satıcılara ödenecek makine tutarına girmeyecektir.

Satıcılara ödeme yapılmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                    |            |            |
|--|--------------------|------------|------------|
|  | 15.04.2014         |            |            |
|  | 320 Satıcılar Hsb. | 120.000,00 |            |
|  | 102 Bankalar Hsb.  |            | 120.000,00 |

Sisleme makinesinin şirketin aktifine alınmasına ilişkin muhasebe kaydı\*

|  |                                    |            |            |
|--|------------------------------------|------------|------------|
|  | 15.04.2014                         |            |            |
|  | 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hsb. | 141.600,00 |            |
|  | 259 Verilen Sipariş Avansları Hsb. |            | 141.600,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

IPARD kapsamında şirketin Gümrük Vergisi teşviğinden faydalanmak için yaptığı projenin onaylanmasına ilişkin muhasebe kaydı\*

|  |                                   |           |           |
|--|-----------------------------------|-----------|-----------|
|  | 01.06.2014                        |           |           |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb.  | 21.600,00 |           |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb. |           | 21.600,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

Projesi onaylanan şirketin kullanım hakkı elde ettiği tutarının şirketin hesaba yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı \*

|  |                                  |           |           |
|--|----------------------------------|-----------|-----------|
|  | 01.11.2014                       |           |           |
|  | 102 Bankalar Hsb.                | 21.600,00 |           |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb. |           | 21.600,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

Vade sonunda alınacak devlet teşviğinin Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar hesabına aktarılmasına ilişkin muhasebe kaydı\*

|  |                                                               |           |           |
|--|---------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
|  | 31.12.2014                                                    |           |           |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb.                             | 21.600,00 |           |
|  | 644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar Hsb. |           | 21.600,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

**d) Serada kullanmak için tohum almasına ilişkin muhasebe kaydı**

|  |                               |          |          |
|--|-------------------------------|----------|----------|
|  | 01.05.2015                    |          |          |
|  | 150 İlk Madde ve Malzeme Hsb. | 4.000,00 |          |
|  | 102 Bankalar Hsb.             |          | 4.000,00 |

IPARD kapsamında şirketin yapmış olduğu projenin onaylanmasına ilişkin muhasebe kaydı\*

|  |                                   |          |          |
|--|-----------------------------------|----------|----------|
|  | 15.06.2015                        |          |          |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb.  | 4.000,00 |          |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb. |          | 4.000,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

Projesi onaylanan şirketin kullanım hakkı elde ettiği tutarının şirketin hesaba yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                  |           |           |
|--|----------------------------------|-----------|-----------|
|  | 15.07.2015                       |           |           |
|  | 102 Bankalar Hsb                 | 21.600,00 |           |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb. |           | 21.600,00 |

Vade sonunda alınacak devlet teşviğinin Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar hesabına aktarılmasına ilişkin muhasebe kaydı\*

|  |                                                               |           |           |
|--|---------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
|  | 31.12.2015                                                    |           |           |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb.                             | 21.600,00 |           |
|  | 644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar Hsb. |           | 21.600,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

**d) Şirketin marka tescili için nakit ödemesine ilişkin muhasebe kaydı\***

|  |                 |           |           |
|--|-----------------|-----------|-----------|
|  | 01.01.2023      |           |           |
|  | 261 Haklar Hsb. | 1.9600,00 |           |
|  | 100 Kasa Hsb.   |           | 1.9600,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

Şirketin yapmış olduğu gider tutarının IPARD kapsamında yaptığı projenin %75'ini teşvik olarak almaya hak kazanmasına ilişkin muhasebe kaydı\*

Teşvik hak kazanılan tutar:  $1.960,00 \times 0.75$   
=1.470,00₺

|  |                                   |          |          |
|--|-----------------------------------|----------|----------|
|  | 01.05.2023                        |          |          |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb.  | 1.470,00 |          |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb. |          | 1.470,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

Projesi onaylanan şirketin kullanım hakkı elde ettiği tutarının şirketin hesaba yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                  |          |          |
|--|----------------------------------|----------|----------|
|  | 01.10.2023                       |          |          |
|  | 102 Bankalar Hsb                 | 1.470,00 |          |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb. |          | 1.470,00 |

Vade sonunda alınacak devlet teşviğinin Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar hesabına aktarılmasına ilişkin muhasebe kaydı\*

|  |                                                               |          |          |
|--|---------------------------------------------------------------|----------|----------|
|  | 31.12.2023                                                    |          |          |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb.                             | 1.470,00 |          |
|  | 644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar Hsb. |          | 1.470,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

**f) Şirketin yurt dışında pazarlama faaliyeti kapsamında fuara katılmış ve harcamalar yapmıştır. Ödeme yaptığı harcamalara ilişkin muhasebe kaydı**

|  |                                                                                                                                                                                                             |            |            |
|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|------------|
|  | 01.01.2024                                                                                                                                                                                                  |            |            |
|  | 760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hsb.<br>Fuara Katılım (1500\$*33) 49.500,00<br>Danışmanlık (2000\$*33) 66.000,00<br>Reklam Hizmetleri (500\$* 33) 16.500,00<br>Stand ve Kurulum (400 \$*33) 13.200,00 | 145.200,00 |            |
|  | 102 Bankalar Hsb.                                                                                                                                                                                           |            | 145.200,00 |

Onaylanan %60 teşvik tutarının hesaplanmasına ilişkin muhasebe kaydı \*

$$=145.200,00*0,60$$

$$=87.120,00\text{₺}$$

|  |                                   |           |           |
|--|-----------------------------------|-----------|-----------|
|  | 01.05.2024                        |           |           |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb.  | 87.120,00 |           |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb. |           | 87.120,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

IPARD kapsamında projesi onaylanan şirketin kullanım hakkı elde ettiği tutarının şirketin hesaba yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                  |           |           |
|--|----------------------------------|-----------|-----------|
|  | 01.01.2024                       |           |           |
|  | 102 Bankalar Hsb.                | 87.120,00 |           |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb. |           | 87.120,00 |

Vade sonunda alınacak devlet teşviğinin Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar hesabına aktarılmasına ilişkin muhasebe kaydı\*

|  |                                                               |           |           |
|--|---------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
|  | 31.12.2024                                                    |           |           |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb.                             | 87.120,00 |           |
|  | 644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar Hsb. |           | 87.120,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

#### 4.1.2. IPARD kapsamında devlet hibe ve teşviklerinin TMS 20 sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı’nda, devlet teşvikleri ve yardımlarının muhasebeleştirme yaklaşımlarından birisi olan sermaye yaklaşımı, bir hesap döneminde elde edilen teşvik veya yardımların, geri ödenmesinin söz konusu olmayacağı anlayışı ile bilançoda kar veya zarar dışında bir hesap ile ilişkilendirme gerektiğini

savunmaktadır. Bu sebeple sermaye yaklaşımı benimsenerek gerçekleştirilen finansal tablolarda devlet teşvikleri ve yardımları daha sonra herhangi bir dönemde sermaye hesabına ilave edilebileceği için 546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri hesabında izlenir.

**a) Arazi ve arsanın alımına ilişkin muhasebe kaydı**

|  |                           |            |            |
|--|---------------------------|------------|------------|
|  | 01.01.2009                |            |            |
|  | 250 Arazi ve Arsalar Hsb. | 500.000,00 |            |
|  | 102 Bankalar Hsb.         |            | 500.000,00 |

IPARD programı kapsamında yapılan projesinin kabul edilmesine ilişkin muhasebe kaydı\*

|  |                                   |            |            |
|--|-----------------------------------|------------|------------|
|  | 15.02.2009                        |            |            |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb.  | 500.000,00 |            |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb. |            | 50.000,00  |
|  | 482 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb. |            | 450.000,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

Projesi onaylanan şirketin kullanım hakkı elde ettiği tutarının şirketin hesaba yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                                 |           |           |
|--|-------------------------------------------------|-----------|-----------|
|  | 15.10.2009                                      |           |           |
|  | 102 Bankalar Hsb                                | 50.000,00 |           |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb.                |           | 50.000,00 |
|  | ...Her yıl yapılarak proje sonunda kapatılır... |           |           |

Vergi mevzuatı ve ilgili mevzuat uyarınca devlet teşviklerinin yedeklerde tutulması halinde, vade sonunda alınacak devlet teşviği 546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri Hesabında izlenir.

Vade sonunda alınan teşviğin gelirler hesabına aktarılmasına ilişkin muhasebe kaydı\*

|  |                                                     |           |           |
|--|-----------------------------------------------------|-----------|-----------|
|  | 31.12.2009                                          |           |           |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb.                   | 50.000,00 |           |
|  | 546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri Hsb. |           | 50.000,00 |
|  | ....Her yıl yapılarak hesaba aktarılır....          |           |           |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

Vade sonunda alınan teşviğin bir sonraki uzun vadeli teşviğin kısa vadeli olmasına ilişkin muhasebe kaydı\*

|  |                                            |           |           |
|--|--------------------------------------------|-----------|-----------|
|  | 01.01.2010                                 |           |           |
|  | 482 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb.          | 50.000,00 |           |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb.          |           | 50.000,00 |
|  | ....Her yıl yapılarak hesaba aktarılır.... |           |           |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

**b)Seranın yapımında kullanılan malzemenin KDV dahil alımına ilişkin muhasebe kaydı**

$$\begin{aligned}\text{İndirilen KDV} &= 3.000.000,00 \times 0,18 \\ &= 540.000,00 \text{ ₺}\end{aligned}$$

|  |                               |              |              |
|--|-------------------------------|--------------|--------------|
|  | 01.01.2010                    |              |              |
|  | 150 İlk Madde ve Malzeme Hsb. | 3.000.000,00 |              |
|  | 191 İndirilecek KDV Hsb.      | 540.000,00   |              |
|  | 102 Bankalar Hsb.             |              | 3.540.000,00 |

Sera yapımı için alınan malzemenin yapılmakta olan yatırımlar hesabına aktarımına ilişkin muhasebe kaydı\*

|  |                                                                    |              |              |
|--|--------------------------------------------------------------------|--------------|--------------|
|  | 01.01.2010                                                         |              |              |
|  | 256 Yapılmakta olan Yatırımlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar Hsb. | 3.000.000,00 |              |
|  | 150 İlk Madde ve Malzeme Hsb.                                      |              | 3.000.000,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

Hak kazanılmış %60 teşvik tutarı:

$$\begin{aligned} 3.000.000,00 \times 0,60 &= 1.800.000,00 \text{ ₺} \\ &= 1.800.000,00 / 20 \\ &= 90.000,00 \text{ ₺ (1 yıllık tutar)} \end{aligned}$$

IPARD kapsamında şirketin yapmış olduğu projenin %60 teşviğin kullanımın onaylanmasına ilişkin muhasebe kaydı\*

|  |                                   |              |              |
|--|-----------------------------------|--------------|--------------|
|  | 15.02.2010                        |              |              |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb.  | 1.800.000,00 |              |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb. |              | 90.000,00    |
|  | 482 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb  |              | 1.710.000,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

Projesi onaylanan şirketin kullanım hakkı elde ettiği tutarının şirketin hesaba yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                  |           |           |
|--|----------------------------------|-----------|-----------|
|  | 01.12.2010                       |           |           |
|  | 102 Bankalar Hsb                 | 90.000,00 |           |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb. |           | 90.000,00 |



Vergi mevzuatı ve ilgili mevzuat uyarınca devlet teşviklerinin yedeklerde tutulması halinde, vade sonunda alınacak devlet teşviği 546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri Hesabına aktarılmasına ilişkin muhasebe kaydı\*

|  |                                                         |           |           |
|--|---------------------------------------------------------|-----------|-----------|
|  | 31.12.2010                                              |           |           |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb.                       | 90.000,00 |           |
|  | 546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri Hsb Hsb. |           | 90.000,00 |
|  | ....Her yıl yapılarak hesaba aktarılır....              |           |           |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

Vade sonunda alınan teşviğin bir sonraki uzun vadeli teşviğin kısa vadeli olmasına ilişkin muhasebe kaydı\*

|  |                                   |           |           |
|--|-----------------------------------|-----------|-----------|
|  | 01.01.2011                        |           |           |
|  | 482 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb  | 90.000,00 |           |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb. |           | 90.000,00 |
|  | .....Bu kayıt her yıl yapılır...  |           |           |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

TMS 20 17. paragrafta açıklandığı gibi gelir tablosuna 1 yıllık amortisman kaydı yapılmıştır. Kullanım hakkı süresi boyunca her yıl aynı kayıt yapılır ve 20 yılın sonunda itfa edilerek sıfırlanır.

Normal Amortisman Yöntemi = Tutar X 1/ Varlığın Ömrü  
(Eşit Tutarlı)

$$= 3.000.000,00 \times 1/20$$
$$= 150.000,00 \text{ ₺}$$

Dönem sonu itibari ile alınan malzemelerin amortisman kaydı\*

|  |                                 |            |            |
|--|---------------------------------|------------|------------|
|  | 31.12.2011                      |            |            |
|  | 730 Genel Üretim Giderleri Hsb. | 150.000,00 |            |
|  | 258 Birikmiş Amortismanlar Hsb. |            | 150.000,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

İnşaatın tamamlanmasıyla alınan malzemelerin virmanlanması\*

|  |                                                                  |              |              |
|--|------------------------------------------------------------------|--------------|--------------|
|  | 31.12.2011                                                       |              |              |
|  | 252 Binalar Hsb.                                                 | 3.000.000,00 |              |
|  | 256 Yapılmakta olan Yatımlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar Hsb. |              | 3.000.000,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

**e) Serada kullanmak için yurt dışında sisleme makinesi siparişi vermesine ilişkin muhasebe kaydı\***

$$\begin{aligned}\text{Gümrük Vergisi Hesaplaması} &= 120.000,00 \times 18 / 100 \\ &= 21.600,00\text{₺}\end{aligned}$$

|  |                                                   |            |            |
|--|---------------------------------------------------|------------|------------|
|  | 01.04.2014                                        |            |            |
|  | 259 Verilen Sipariş Avansları Hsb.                | 141.600,00 |            |
|  | 320 Satıcılar Hsb.                                |            | 120.000,00 |
|  | 364 Ödenecek Diğer Vergiler Hsb. (Gümrük Vergisi) |            | 21.600,00  |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

İthal edilen sisleme makinesinin şirkete teslim edilmesiyle şirketin bedelinin satıcılara ödenmesi sırasında şirketin gümrükte ödemiş olduğu Gümrük Vergisi makinenin maliyetine yüklenmiş diğer vergilerdir. Satıcılara ödenecek makine tutarına girmeyecektir.

Satıcılara ödeme yapılmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                    |            |            |
|--|--------------------|------------|------------|
|  | 15.04.2014         |            |            |
|  | 320 Satıcılar Hsb. | 120.000,00 |            |
|  | 102 Bankalar Hsb.  |            | 120.000,00 |

Sisleme makinesinin şirketin aktifine alınması ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                    |            |            |
|--|------------------------------------|------------|------------|
|  | 15.04.2014                         |            |            |
|  | 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hsb. | 141.600,00 |            |
|  | 259 Verilen Sipariş Avansları Hsb. |            | 141.600,00 |

IPARD kapsamında şirketin Gümrük Vergisi teşviğinden faydalanmak için yaptığı projenin onaylanmasına ilişkin muhasebe kaydı\*

|  |                                   |           |           |
|--|-----------------------------------|-----------|-----------|
|  | 01.06.2014                        |           |           |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb.  | 21.600,00 |           |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb. |           | 21.600,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

Projesi onaylanan şirketin kullanım hakkı elde ettiği tutarının şirketin hesaba yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                  |           |           |
|--|----------------------------------|-----------|-----------|
|  | 01.11.2014                       |           |           |
|  | 102 Bankalar Hsb.                | 21.600,00 |           |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb. |           | 21.600,00 |

Vade sonunda alınacak devlet teşviğinin 546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri hesabına aktarılmasına ilişkin muhasebe kaydı\*

|  |                                                     |           |           |
|--|-----------------------------------------------------|-----------|-----------|
|  | 31.12.2014                                          |           |           |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb.                   | 21.600,00 |           |
|  | 546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri Hsb. |           | 21.600,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

**f) Serada kullanmak için tohum almasına ilişkin muhasebe kaydı**

|  |                               |          |          |
|--|-------------------------------|----------|----------|
|  | 01.05.2015                    |          |          |
|  | 150 İlk Madde ve Malzeme Hsb. | 4.000,00 |          |
|  | 102 Bankalar Hsb.             |          | 4.000,00 |

IPARD kapsamında şirketin yapmış olduğu projenin onaylanmasına ilişkin muhasebe kaydı\*

|  |                                   |          |          |
|--|-----------------------------------|----------|----------|
|  | 15.06.2015                        |          |          |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb.  | 4.000,00 |          |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb. |          | 4.000,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

Projesi onaylanan şirketin kullanım hakkı elde ettiği tutarının şirketin hesaba yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                  |           |           |
|--|----------------------------------|-----------|-----------|
|  | 15.07.2015                       |           |           |
|  | 102 Bankalar Hsb.                | 21.600,00 |           |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb. |           | 21.600,00 |

Vade sonunda alınacak devlet teşviğinin 546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri hesabına aktarılması\*

|  |                                                     |           |           |
|--|-----------------------------------------------------|-----------|-----------|
|  | 31.12.2015                                          |           |           |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb.                   | 21.600,00 |           |
|  | 546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri Hsb. |           | 21.600,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

**e) Şirketin marka tescili için nakit ödemesine ilişkin muhasebe kaydı\***

|  |                 |           |           |
|--|-----------------|-----------|-----------|
|  | 01.01.2023      |           |           |
|  | 261 Haklar Hsb. | 1.9600,00 |           |
|  | 100 Kasa Hsb.   |           | 1.9600,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

Teşvik hak kazanılan tutar:  $1.960,00 \times 0.75$

=1.470,00₺

Şirketin yapmış olduğu gider tutarının IPARD kapsamında yaptığı projenin %75’ini teşvik olarak almaya hak kazanmasına ilişkin muhasebe kaydı\*

|  |                                   |          |          |
|--|-----------------------------------|----------|----------|
|  | 01.05.2023                        |          |          |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb.  | 1.470,00 |          |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb. |          | 1.470,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

Projesi onaylanan şirketin kullanım hakkı elde ettiği tutarının şirketin hesaba yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                  |          |          |
|--|----------------------------------|----------|----------|
|  | 01.10.2023                       |          |          |
|  | 102 Bankalar Hsb.                | 1.470,00 |          |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb. |          | 1.470,00 |

Vade sonunda alınacak devlet teşviğinin 546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri hesabına aktarılması\*

|  |                                                     |          |          |
|--|-----------------------------------------------------|----------|----------|
|  | 31.12.2023                                          |          |          |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb.                   | 1.470,00 |          |
|  | 546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri Hsb. |          | 1.470,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır

**g) Şirketin yurt dışında pazarlama faaliyeti kapsamında fuara katılmış ve harcamalar yapmıştır. Ödeme yaptığı harcamalara ilişkin muhasebe kaydı**

|  |                                            |            |            |
|--|--------------------------------------------|------------|------------|
|  | 01.01.2024                                 |            |            |
|  | 760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hsb. | 145.200,00 |            |
|  | Fuara Katılım (1500\$*33) 49.500,00        |            |            |
|  | Danışmanlık (2000\$*33) 66.000,00          |            |            |
|  | Reklam Hizmetleri (500\$* 33) 16.500,00    |            |            |
|  | Stand ve Kurulum (400 \$*33) 13.200,00     |            |            |
|  | 102 Bankalar Hsb.                          |            | 145.200,00 |

IPARD kapsamında şirketin yapmış olduğu projesiyle %60 teşviğin kullanımının onaylanmasına ilişkin muhasebe kaydı\*

Teşvik tutarının hesaplanması= $145.200,00 \times 0,60$   
 $=87.120,00\text{₺}$

|  |                                   |           |           |
|--|-----------------------------------|-----------|-----------|
|  | 01.05.2024                        |           |           |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb.  | 87.120,00 |           |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb. |           | 87.120,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı**’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

IPARD kapsamında projesi onaylanan şirketin kullanım hakkı elde ettiği tutarının şirketin hesaba yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                  |           |           |
|--|----------------------------------|-----------|-----------|
|  | 01.05.2024                       |           |           |
|  | 102 Bankalar Hsb.                | 87.120,00 |           |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb. |           | 87.120,00 |

Vade sonunda alınacak devlet teşviğinin 546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri Hesabına izlenir.

Vade sonunda alınacak teşviğin gelir hesabına aktarılması\*

|  |                                                     |           |           |
|--|-----------------------------------------------------|-----------|-----------|
|  | 31.12.2024                                          |           |           |
|  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri Hsb.                   | 87.120,00 |           |
|  | 546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri Hsb. |           | 87.120,00 |

“\*Bu muhasebe kaydında, KGK’nın 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararıyla yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.”

#### 4.1.3.IPARD kapsamında devlet hibe ve teşviklerinin VUK’a göre muhasebeleştirilmesi

VUK’da belirtilen usul ve esaslar çerçevesince devlet teşviklerinin VUK’a göre muhasebeleştirilmesi ve finansal raporların oluşturulması gerçekleştirilmektedir.

VUK incelendiğinde, işletmenin esas faaliyeti dışında kalan fakat olağan olarak kabul edilen faaliyetlerden olan gelir ve karların takip edildiği hesap, 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabıdır. İşletmenin elde ettiği gelir ana faaliyeti kapsamında değildir ve arızidir. Devlet teşvikleri de işletme için arızı olmayan gelir olduğu için bu kayıtlarda devlet teşvikleri 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabında izlenmiştir.

##### a) Arazi ve arsanın alımına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                           |            |            |
|--|---------------------------|------------|------------|
|  | 01.01.2009                |            |            |
|  | 250 Arazi ve Arsalar Hsb. | 500.000,00 |            |
|  | 102 Bankalar Hsb.         |            | 500.000,00 |

IPARD programı kapsamında yapılan projesinin kabul edilmesine ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                      |            |            |
|--|--------------------------------------|------------|------------|
|  | 15.02.2009                           |            |            |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb.     | 500.000,00 |            |
|  | 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hsb. |            | 50.000,00  |
|  | 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hsb |            | 450.000,00 |

Projesi onaylanan şirketin kullanım hakkı elde ettiği tutarının şirketin hesaba yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                                 |           |           |
|--|-------------------------------------------------|-----------|-----------|
|  | 15.10.2009                                      |           |           |
|  | 102 Bankalar Hsb.                               | 50.000,00 |           |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb.                |           | 50.000,00 |
|  | ...Her yıl yapılarak proje sonunda kapatılır... |           |           |

Vergi mevzuatı ve ilgili mevzuat uyarınca, devlet teşviğinin işletmenin esas faaliyeti dışında fakat olağan kabul edilen faaliyetlerle ilgili ortaya çıkan gelir ve kar olarak vade sonunda 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabına aktarılmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                            |           |           |
|--|--------------------------------------------|-----------|-----------|
|  | 31.12.2009                                 |           |           |
|  | 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hsb.       | 50.000,00 |           |
|  | 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hsb.      |           | 50.000,00 |
|  | ....Her yıl yapılarak hesaba aktarılır.... |           |           |



Vade sonunda alınan teşviğin bir sonraki uzun vadeli teşviğin kısa vadeli olmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                            |           |           |
|--|--------------------------------------------|-----------|-----------|
|  | 01.01.2010                                 |           |           |
|  | 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hsb.      | 50.000,00 |           |
|  | 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hsb.       |           | 50.000,00 |
|  | ....Her yıl yapılarak hesaba aktarılır.... |           |           |

**b) Seranın yapımında kullanılan malzemenin KDV dahil alımına ilişkin muhasebe kaydı**

$$\begin{aligned}\text{İndirilen KDV} &= 3.000.000,00 * 0,18 \\ &= 540.000,00 \text{ ₺}\end{aligned}$$

|  |                               |              |              |
|--|-------------------------------|--------------|--------------|
|  | 01.01.2010                    |              |              |
|  | 150 İlk Madde ve Malzeme Hsb. | 3.000.000,00 |              |
|  | 191 İndirilecek KDV Hsb.      | 540.000,00   |              |
|  | 102 Bankalar Hsb.             |              | 3.540.000,00 |

Sera yapımı için alınan malzemenin yapılmakta olan yatırımlar hesabına aktarımına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                     |              |              |
|--|-------------------------------------|--------------|--------------|
|  | 01.01.2010                          |              |              |
|  | 258 Yapılmakta olan Yatırımlar Hsb. | 3.000.000,00 |              |
|  | 150 İlk Madde ve Malzeme Hsb.       |              | 3.000.000,00 |

IPARD kapsamında şirketin yapmış olduğu projenin %60 teşviğin kullanımının onaylanmasına ilişkin muhasebe kaydı

Hak kazanılmış teşvik tutarı:

$$\begin{aligned}3.000.000,00 * 0,60 &= 1.800.000,00 \text{ ₺} \\ &= 1.800.000,00 / 20 \\ &= 90.000,00 \text{ ₺ (1 yıllık tutar)}\end{aligned}$$

Projenin %60 teşviğin kullanımının onaylanmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                       |              |              |
|--|---------------------------------------|--------------|--------------|
|  | 15.02.2010                            |              |              |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb.      | 1.800.000,00 |              |
|  | 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hsb.  |              | 90.000,00    |
|  | 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hsb. |              | 1.710.000,00 |

Projesi onaylanan şirketin kullanım hakkı elde ettiği tutarının şirketin hesaba yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                  |           |           |
|--|----------------------------------|-----------|-----------|
|  | 01.12.2010                       |           |           |
|  | 102 Bankalar Hsb.                | 90.000,00 |           |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb. |           | 90.000,00 |

Vergi mevzuatı ve ilgili mevzuat uyarınca, devlet teşviğinin işletmenin esas faaliyeti dışında fakat olağan kabul edilen faaliyetlerle ilgili ortaya çıkan gelir ve kar olarak vade sonunda 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabına aktarılmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                            |           |           |
|--|--------------------------------------------|-----------|-----------|
|  | 31.12.2010                                 |           |           |
|  | 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hsb.       | 90.000,00 |           |
|  | 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hsb.      |           | 90.000,00 |
|  | ....Her yıl yapılarak hesaba aktarılır.... |           |           |

Vade sonunda alınan teşviğin bir sonraki uzun vadeli teşviğin kısa vadeli olmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                       |           |           |
|--|---------------------------------------|-----------|-----------|
|  | 01.01.2011                            |           |           |
|  | 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hsb. | 90.000,00 |           |
|  | 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hsb.  |           | 90.000,00 |
|  | .....Bu kayıt her yıl yapılır...      |           |           |

Kullanım hakkı süresi boyunca her yıl aynı kayıt yapılır ve 20 yılın sonunda itfa edilerek sıfırlanır.

$$\begin{aligned}\text{Normal Amortisman Yöntemi} &= \text{Tutar} \times 1 / \text{Varlığın Ömrü} \\ (\text{Eşit Tutarlı}) &= 3.000.000,00 \times 1/20 \\ &= 150.000,00 \text{ ₺}\end{aligned}$$

|  |                                 |            |            |
|--|---------------------------------|------------|------------|
|  | 31.12.2011                      |            |            |
|  | 730 Genel Üretim Giderleri Hsb. | 150.000,00 |            |
|  | 257 Birikmiş Amortismanlar Hsb. |            | 150.000,00 |

İnşaatin tamamlanmasıyla alınan malzemelerin virmanlanması

|  |                                     |              |              |
|--|-------------------------------------|--------------|--------------|
|  | 31.12.2011                          |              |              |
|  | 252 Binalar Hsb.                    | 3.000.000,00 |              |
|  | 258 Yapılmakta olan Yatırımlar Hsb. |              | 3.000.000,00 |

**c) Serada kullanmak için yurt dışında sisleme makinesi siparişi vermesine ilişkin muhasebe kaydı**

$$\begin{aligned}\text{Gümrük Vergisi Hesaplaması} &= 120.000,00 \times 18/100 \\ &= 21.600,00 \text{ ₺}\end{aligned}$$

|  |                                                       |            |            |
|--|-------------------------------------------------------|------------|------------|
|  | 01.04.2014                                            |            |            |
|  | 259 Verilen Avansları Hsb.                            | 141.600,00 |            |
|  | 320 Satıcılar Hsb.                                    |            | 120.000,00 |
|  | 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hsb.<br>(Gümrük Vergisi) |            | 21.600,00  |

İthal edilen sisleme makinesinin şirkete teslim edilmesiyle şirketin bedelinin satıcılara ödenmesi sırasında şirketin gümrükte ödemiş olduğu Gümrük Vergisi makinenin maliyetine yüklenmiş diğer vergilerdir. Satıcılara ödenecek makine tutarına girmeyecektir.

Satıcılara ödeme yapılmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                    |            |            |
|--|--------------------|------------|------------|
|  | 15.04.2014         |            |            |
|  | 320 Satıcılar Hsb. | 120.000,00 |            |
|  | 102 Bankalar Hsb.  |            | 120.000,00 |

Sisleme makinesinin şirketin aktifine alınmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                    |            |            |
|--|------------------------------------|------------|------------|
|  | 15.04.2014                         |            |            |
|  | 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hsb. | 141.600,00 |            |
|  | 259 Verilen Avansları Hsb.         |            | 141.600,00 |

IPARD kapsamında şirketin Gümrük Vergisi teşviğinden faydalanmak için yaptığı projenin onaylanmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                      |           |           |
|--|--------------------------------------|-----------|-----------|
|  | 01.06.2014                           |           |           |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb.     | 21.600,00 |           |
|  | 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hsb. |           | 21.600,00 |

Projesi onaylanan şirketin kullanım hakkı elde ettiği tutarının şirketin hesaba yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                  |           |           |
|--|----------------------------------|-----------|-----------|
|  | 01.11.2014                       |           |           |
|  | 102 Bankalar Hsb.                | 21.600,00 |           |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb. |           | 21.600,00 |

Vergi mevzuatı ve ilgili mevzuat uyarınca, devlet teşviğinin işletmenin esas faaliyeti dışında fakat olağan kabul edilen faaliyetlerle ilgili ortaya çıkan gelir ve kar olarak vade sonunda 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabına aktarılır.

Vade sonunda 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabına masına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                       |           |           |
|--|---------------------------------------|-----------|-----------|
|  | 31.12.2014                            |           |           |
|  | 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hsb.  | 21.600,00 |           |
|  | 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hsb. |           | 21.600,00 |

**d) Serada kullanmak için tohum almasına ilişkin muhasebe kaydı**

|  |                               |          |          |
|--|-------------------------------|----------|----------|
|  | 01.05.2015                    |          |          |
|  | 150 İlk Madde ve Malzeme Hsb. | 4.000,00 |          |
|  | 102 Bankalar Hsb.             |          | 4.000,00 |

IPARD kapsamında şirketin yapmış olduğu projenin onaylanmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                      |          |          |
|--|--------------------------------------|----------|----------|
|  | 15.06.2015                           |          |          |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb.     | 4.000,00 |          |
|  | 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hsb. |          | 4.000,00 |

Projesi onaylanan şirketin kullanım hakkı elde ettiği tutarının şirketin hesaba yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                  |           |           |
|--|----------------------------------|-----------|-----------|
|  | 15.07.2015                       |           |           |
|  | 102 Bankalar Hsb.                | 21.600,00 |           |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb. |           | 21.600,00 |

Vade sonunda alınacak devlet teşviğinin 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabına aktarılmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                       |           |           |
|--|---------------------------------------|-----------|-----------|
|  | 31.12.2015                            |           |           |
|  | 380 Gelecek Aylara Ait Gelir Hsb.     | 21.600,00 |           |
|  | 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hsb. |           | 21.600,00 |

**e) Şirketin marka tescili için nakit ödemesine ilişkin muhasebe kaydı**

|  |                 |           |           |
|--|-----------------|-----------|-----------|
|  | 01.01.2023      |           |           |
|  | 260 Haklar Hsb. | 1.9600,00 |           |
|  | 100 Kasa Hsb.   |           | 1.9600,00 |

Şirketin yapmış olduğu gider tutarının IPARD kapsamında yaptığı projenin %75'ini teşvik olarak almaya hak kazanmasına ilişkin muhasebe kaydı

Teşvik hak kazanılan tutar:  $1.960,00 \times 0.75$

=1.470,00₺

|  |                                      |          |          |
|--|--------------------------------------|----------|----------|
|  | 01.05.2023                           |          |          |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb.     | 1.470,00 |          |
|  | 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hsb. |          | 1.470,00 |

Projesi onaylanan şirketin kullanım hakkı elde ettiği tutarının şirketin hesaba yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                  |          |          |
|--|----------------------------------|----------|----------|
|  | 01.10.2023                       |          |          |
|  | 102 Bankalar Hsb.                | 1.470,00 |          |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb. |          | 1.470,00 |

Vade sonunda alınacak devlet teşviğinin 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabına aktarılmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                       |          |          |
|--|---------------------------------------|----------|----------|
|  | 31.12.2023                            |          |          |
|  | 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hsb.  | 1.470,00 |          |
|  | 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hsb. |          | 1.470,00 |

**f)Şirketin yurt dışında pazarlama faaliyeti kapsamında fuara katılmış ve harcamalar yapmıştır. Ödeme yaptığı harcamalara ilişkin muhasebe kaydı**

|  |                                                                                                                                                                                                                 |            |            |
|--|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|------------|
|  | 01.01.2024                                                                                                                                                                                                      |            |            |
|  | 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hsb.<br>Fuara Katılım (1500\$*33) 49.500,00<br>Danışmanlık (2000\$*33) 66.000,00<br>Reklam Hizmetleri (500\$* 33) 16.500,00<br>Stand ve Kurulum (400 \$*33) 13.200,00 | 145.200,00 |            |
|  | 102 Bankalar Hsb.                                                                                                                                                                                               |            | 145.200,00 |

IPARD kapsamında şirketin yapmış olduğu projesiyle %60 teşviğin kullanımının onaylanmasına ilişkin muhasebe kaydı

$$\begin{aligned}\text{Teşvik tutarının hesaplanması} &= 145.200,00 * 0,60 \\ &= 87.120,00\text{₺}\end{aligned}$$

|  |                                      |           |           |
|--|--------------------------------------|-----------|-----------|
|  | 01.05.2024                           |           |           |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb.     | 87.120,00 |           |
|  | 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hsb. |           | 87.120,00 |

IPARD kapsamında projesi onaylanan şirketin kullanım hakkı elde ettiği tutarının şirketin hesaba yatırılmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                  |           |           |
|--|----------------------------------|-----------|-----------|
|  | 01.05.2024                       |           |           |
|  | 102 Bankalar Hsb.                | 87.120,00 |           |
|  | 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hsb. |           | 87.120,00 |

Vade sonunda alınacak devlet teşviğinin 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabına aktarılmasına ilişkin muhasebe kaydı

|  |                                       |           |           |
|--|---------------------------------------|-----------|-----------|
|  | 31.12.2024                            |           |           |
|  | 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hsb.  | 87.120,00 |           |
|  | 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hsb. |           | 87.120,00 |



## BEŞİNCİ BÖLÜM

### 5.SONUÇ

IPA desteklerinden olan IPARD, Avrupa Birliği Ortak Tarım Politikası, Kırsal Kalkınma Politikası ve ilgili politikalarının uygulanması ve yönetimi için aday ve potansiyel aday ülkelere karşılıksız veya belirli şartlarla mali destekler sağlamak amacıyla yapılan Kırsal Kalkınma Birleşeni olarak ifade edilmektedir. Bu desteklerin amacı, şehir bölgeleri ile kırsal bölgeler arasındaki gelişmişlik farkları azaltmak hatta ortadan kaldırmaktır. Türkiye AB'ye aday üye olduktan sonra IPA kapsamındaki IPARD desteklerinden yararlanmaktadır.

Türkiye AB üyeliği öncesi ve sonrası olmak üzere iki ayrı dönemde mali yardım almıştır. 1999'da resmi olarak aday başvurusu kabul edilen Türkiye, 1999 yılından önce genellikle kredi olarak kullandığı mali yardımları IPA kapsamında teşvik ve hibe olarak kullanmaya başlamıştır. 2007 yılında başlayan IPA şu an 3. dönemindedir. 6 yıllık süreçlere ayrılan IPA dönemlerinde anlaşma kapsamında belirlenen önceliklere teşvikler sağlanmaktadır. IPA I'de daha çok kurumsal yapının AB adaylığına uyum süreci üzerine odaklanmış, IPA II'de daha çok sektörel gelişme odaklı bir yaklaşım benimsenmiştir. IPA III'de ise cinsiyet eşitliği, fırsat eşitliği, istihdam gibi daha sosyal konular ön plana çıkmıştır.

IPA kapsamındaki IPARD ise teşviklerin kırsal kalkınma alanında yoğunlaşmasına ilişkin ilkesi olan bir mali yardım aracıdır. Kırsal kalkınmayı hedef alan, bölgesel gelişim üzerinde yoğunlaşan projeler IPARD kapsamında değerlendirilmekte ve kabul edilmektedir. Proje hazırlama süreçlerinin belirli işlem basamakları vardır. Bu basamakları dikkatle takip eden başvuru sahipleri eğer projeleri ana hedefe uygunsa genellikle teşvik almaya hak kazanmaktadırlar.

IPA kapsamında gerçekleştirilen mali yardımların genel kuralları ve sınırları IPA Çerçeve Anlaşması ile çizilmiştir. Bu anlaşma ile teşvik veya hibelerin nasıl alınacağı, işlem basamakları, sorumluluk ve yükümlülükler belirlenmiştir. Çerçeve anlaşmada, başvuru sahiplerine faydalı olabilmesi için birtakım istisnalardan söz

edilmiştir. Bunlardan bir tanesi de vergi istisnalarıdır. Vergi istisnaları proje sahibini teşvik etmek amacı ile de yapılmıştır. Türkiye’de vergi istisna durumları ilgili vergilerin kanunlarına hükümlere bağlanmıştır. Örneğin, KDV vergisi kanununda belirtilen istisnalar içerisinde devlet teşviklerinden söz edilmemektedir. Yani proje sahibi proje işini gerçekleştirirken KDV vergisini ödeme gerekliliği ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu noktada IPA Çerçeve Anlaşması KDV istisnası ilişkin hükümleri ile KDV vergisinin istisnası sürecinde başvuru sahibi lehine bir çerçeve sunmaktadır. Bu anlaşma kapsamında ödenmiş vergilerin geri iadesi mümkün olabilmektedir.

Bu çalışmada, Türkiye’de IPARD kapsamında yardım alan kişi ve işletmelerin, elde ettikleri bu teşvik ve hibelerin vergilendirme ve muhasebeleştirme boyutu incelenip örnek uygulamalar geliştirilmiştir. Çalışma kapsamında oluşturulan örneklerin nicel verileri varsayımsal olarak oluşturulmuştur. Oluşturulan örneklerle IPARD kapsamında alınan teşviklerin muhasebe kayıtları yapılırken ne gibi yöntemlerin kullanılabileceği ve bunlar arasındaki farklar ortaya koyulmuştur.

İşletme ya da şahısların teşvik kazandıkları andan itibaren yaptıkları proje kapsamında tutması gereken muhasebe kayıtları vardır. Türkiye’de muhasebe uygulamaları açısından farklılıklar mevcuttur. TMS, TDHP ve VUK’un kendine ilişkin muhasebe yaklaşımları ve kuralları mevcuttur. Teşvikler belirtilen standart ve kanunda farklı olarak izlenmektedir. Örneğin, TMS’de farklı bir kod ile, VUK’da farklı bir kod ile teşviklerin muhasebe kayıtları gerçekleştirilmektedir. Bu çalışma kapsamında geliştirilen örneklerin muhasebe kayıtları TMS-20 ve VUK’a göre yapılmıştır.

TMS-20’de muhasebe kayıtları iki temel yaklaşıma göre oluşturulmaktadır. Bunlar; gelir ve sermaye yaklaşımıdır. Gelir yaklaşımında teşvikler ve hibeler işletmenin geliri olarak hesaplanıp kaydedilmektedir. Sermaye yaklaşımında ise teşvik ve hibeler, ortak veya hissedarlardan kaynaklı olmayan yabancı kaynaklar olarak nitelendirilmektedir. Sermaye yaklaşımında teşvik ve hibeler kar zarar hesapları ile ilişkilendirilmezler. Bu çalışma kapsamında geliştirilen örnekler üzerinde, hem gelir hem de sermaye yaklaşımını temel alan muhasebe kayıtları yapılmıştır.

Alan yazında incelenen çalışmalarda, devlet teşviklerinin TMS 20'ye, TMS 12'ye, TMS 41'e göre, VUK'a göre çalışıldığı, hatta bazı çalışmalarda muhasebeleştirilmeleri bakımından TMS 20 ve VUK'un karşılaştırıldığı görülmüştür. Bazı çalışmalarda da IPARD desteklerinin vergilendirilmesine ilişkin genel bilgilerin yer aldığı görülmüştür. Bu çalışmada, varsayımsal rneklerle IPA kapsamındaki hibeler ve devlet teşvikleri TMS 20 (sermaye ve gelir yaklaşımı) ve VUK temel alınarak muhasebe kayıtları yapılmış ve aynı zamanda hibelerin vergilendirme boyutu da ele alınmıştır. Bu alışma, IPARD desteklerinin hem vergilendirilmesi hem de muhasebeleştirilmesi boyutunu ele alması ve muhasebe kayıtlarının hem TMS 20 hem de VUK'a göre yapılması açısından bir karşılaştırma olanağı sunmakta ve bu yönüyle literatürdeki diğer çalışmalardan farklılaşmaktadır.

Bu çalışmanın, ilgili alan yazına katkı sağlayacağı ve konuya ilişkin olarak yapılacak diğer çalışmalara ışık tutacağı düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

- Akın, S. 2008. Avrupa Birliği'nde Kırsal Kalkınmaya Yönelik Mali Yardımlar, Değişimler ve Türkiye'nin Uyum Çalışmaları. Yüksek Lisans Tezi. Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Atalay, F. 2019. Avrupa Birliği'nden Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Ile Temin Edilen Yardımların Türk Vergi Sistemi Karşısındaki Durumu . Doktora Tezi. Udağ Üniversitesi, Bursa.
- Atlı, C. 2020. Arşiv belgeleri ışığında türkiye'de tarımsal durum (1923-1937), *İçtimaiyat Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(1), 47- 59.
- Avrupa Birliği Başkanlığı, Bir Bakışta AB / Avrupa Birliğinin Genişlemesi, 2017, [https://www.ab.gov.tr/avrupa-birliginin-genislemesi\\_109.html](https://www.ab.gov.tr/avrupa-birliginin-genislemesi_109.html).
- Avrupa Birliği Başkanlığı, Fasıl 11: Tarım ve Kırsal Kalkınma, 2019, <https://www.ab.gov.tr/76.html>.
- Avrupa Birliği Başkanlığı, IPA I ve IPA II Dönemi Programlama, <https://www.ab.gov.tr/45627.html>.
- Avrupa Birliği Başkanlığı, Mevzuat, Genelgeler, 2007, [https://www.ab.gov.tr/\\_230.html](https://www.ab.gov.tr/_230.html).
- Avrupa Birliği Başkanlığı, TR-AB Mali İşbirliği, <http://www.ab.gov.tr/5.html> ,
- Bahtiyar, K. 2014. Kırsal kalkınma uygulamaları üzerine bir değerlendirme: TKDK (tarım ve kırsal kalkınmayı destekleme kurumu) örneği. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 14(28), 306-324.
- Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Büyükşalvarcı, A., & Güçlü, A. 2016. Zirai işletmelere sağlanan IPARD desteklerinin muhasebeleştirilmesi. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 4(2), 1-16.

Can, M. 2007. Avrupa Birliği kırsal kalkınma programlarının Türkiye'nin kırsal kalkınması açısından incelenmesi: SAPARD ve IPARD örneği.

Christiani, T. A. 2016. Normative and Empirical Research Methods: Their Usefulness and Relevance in the Study of Law as an Object, *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 219, 201-207.

Çalışkan, A. 2021. Büyükbaş hayvancılık işletmelerinin muhasebeleştirilme sürecinin incelenmesi: TMS-41 bobi FRS bölüm-7 ve VUK açısından karşılaştırılması. Yüksek Lisans Tezi Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Karaman.

Çütçü, İ., & Telli, R. 2019. Avrupa Birliği tarımsal ve kırsal kalkınma destek programı (ıpard) ile tarım ihracatı ilişkisi: Türkiye örneği. *İktisadi idari ve siyasal araştırmalar dergisi*, 4(8), 101-117.

<https://ipa.gov.tr/ipa-iii-2021-2027/>

Doğan, T. 2010. Avrupa Birliğinin Yapısal Fonlarının Mali Yönetimi ve Türkiye İçin Öneriler, Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları.

Erdem, M., Şenyüz, D., & Tatlıoğlu, İ. 2013. Kamu Maliyesi ,11. b., Bursa: Ekin Kitabevi.

European Commission, 2010 Rural Development Report, 2011, [https://ec.europa.eu/agriculture/sites/agriculture/files/evaluation/ruraldevelopment-reports/2010/sapard/fulltext\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/agriculture/sites/agriculture/files/evaluation/ruraldevelopment-reports/2010/sapard/fulltext_en.pdf), ss.26-27.

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı, 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı kararı. <https://kgk.gov.tr/>

Hüseyini, İ., & Sugözü, İ. H. 2017. Tarımsal destekleme politikaları ve kırdan kente göç üzerindeki etkisi: 1986-2015 dönemi Türkiye örneği. *Turkish Studies (Elektronik)*.

[https://www.ab.gov.tr/tr-ab-mali-isbirligi\\_5.html](https://www.ab.gov.tr/tr-ab-mali-isbirligi_5.html)

<https://www.kgk.gov.tr>

<https://mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=21303&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5>

www. <https://ipard.tarimorman.gov.tr/Content/103tr/103-5.pdf>

Karabacak, H. 2014. “Avrupa Birliği Mali Yardımları ve Türkiye ile Mali İşbirliği”, Maliye Dergisi, Eylül-Aralık,47.

Karataş, H. 2010. Avrupa Birliği Katılım Öncesi Mali Yardımları, MB Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2010/409, Ankara.

Koç, A., & Giray, F. H. 2015. Avrupa Birliği kırsal kalkınma mali yardımı (IPARD): Türkiye uygulaması ve yeni dönem (2014-2020) değişiklikler. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*, (51), 314-331.

Kütükçü, S.D. 2011. IPA Fonlarının Mali Yönetimi, Avrupa Birliği Uzmanlık tezi.

Leblebici, F. 2002. Devlet Yardımlarının Uygulanmasının Maliyeti ve Ekonomik Göstergelerle Mukayesesi, Ankara: DPT Yayınları.

Olgun, F. A., ve Sevilmiş, G. 2017. AB katılım öncesi yardım aracı kırsal kalkınma programı (IPARD) ve Türkiye açısından değerlendirilmesi. *Tarım Ekonomisi Dergisi*, 23(1), 25-36.

Özenç, F. K., ve Karakoyun, H. D. 2023. Kalkınma İşbirliği ve AB Dış Yardımları: Türkiye Üzerine Sektörel Bir İnceleme. *Fiscaeconomia*, 7(Özel Sayı), 581-613.

Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. 2015. *Vergi hukuku: genel hükümler*. Ekin Basım Yayın.

Tan, S., Hasdemir, M., & Everest, B. 2015. Türkiye’de tarımsal destekleme politikaları agricultural support policies in Turkey. In *International Conference on Eurasian Economies*.

Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu, Hibe Desteğine Başvuru Çağrı 2018.<http://www.tdk.gov.tr/Content/File/BasvuruFiles/BasvuruPaketiHazirlamaDokumanlari/BasvuruCagiriRehberi/IPARDII/3.0/302.pdf>.

TMS 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](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_20_2018.pdf).

Türkiye - Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği (Sıra No:1)

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ve Avrupa Toplulukları Komisyonu Arasında Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) İle Temin Edilen Yardımın Uygulanması Çerçevesinde Türkiye Cumhuriyetine Sağlanan Avrupa Topluluğu Mali Yardımlarıyla İlgili İşbirliği Kuralları Hakkında Çerçeve Anlaşma

Ubay, B., ve TİYAR, E. 2019. Avrupa Birliği Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı ve Vergi İstisnası Boyutu.

Uçar, M., & Vuran, Y. 2016. IPARD Programının (Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı) Ülkemiz İstihdamına Etkisi. *International Journal of Academic Values Studies*, (2), 53-81.

Ünal, İ. 2013. IPARD Programı Kapsamında Verilen Hibelerin Vergilendirilmesi, *Vergi raporu*, 161.

Yılmaz, M. 2015. 24. Avrupa birliği ve uluslararası kuruluşlarından kamu kuruluşlarına aktarılan mali yardımların muhasebeleştirilmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (43), 223-232.

Zülfüoğlu, Ö. 2011. Avrupa Birliği Bütçesi ve 2007-2013 Mali Perspektifi İzdüşümünde 2011 Bütçesi Üzerinde Bir Değerlendirme. *Çimento İşveren Dergisi*, 25(4). 120-125.

1 sıra no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Resmi Gazete Sayısı; 21447, Mükerrer (26.12.1992).