

Zirai İşletmelere Sağlanan İpard Desteklerinin Muhasebeleştirilmesi

Doç. Dr. Ahmet BÜYÜKŞALVARCI

Necmettin Erbakan Üniversitesi Turizm Fakültesi

Turizm İşletmeciliği Bölümü

abuyuksalvarci@konya.edu.tr

Ali GÜÇLÜ

Vergi Denetim Kurulu

Ankara Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı

aliguclu83@hotmail.com

Özet

Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki üyelik ilişkileri uzun yıllardan beri devam etmektedir. Bu bağlamda, Türkiye sektörler bazında Avrupa Birliği ile müzakerelere devam etmektedir. Türkiye'nin Avrupa birliği ile müzakere ettiği konular arasında tarım politikaları ve tarımsal kalkınmanın desteklenmesi de yer almaktadır.

Bu makalenin amacı IPARD desteklerinin çeşitli muhasebeleştirilme usullerini açıklamaktır. Bu nedenle, bu makalede Avrupa Birliği'nin Türkiye'ye sağladığı IPARD desteklerinden, bu desteklerin hangi kalemlerden oluştuğundan ve bu kalemlerin hangi koşullara bağlı olduğundan bahsedilmiştir.

Anahtar Kelimeler: IPARD Desteklerinin Niteliği, Tarım Muhasebesi, Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu, TMS-20 Standardı

Accounting of Ipard Support Given to Agricultural Enterprise

Abstract

Members' relations between Turkey and European Union have continued for a long time. In this context, Turkey has holded the negotiations with EU on the basis of sectors. There are agricultural policy and support of agricultural development among issues which Turkey confer with EU.

The aim of this article is to clarify the various accounting methods of IPARD supports. Fort his reason, in this article, it is expressed IPARD supports which is given to Turkey by EU, these supports are consisted of what kind of issues and these issues are depended on what kind of conditions. At the same time, it is pointed out explanations regarding how these supports are accounted by bussiness taking these endorsements.

Key Words: Quality of IPARD Supports, Agricultural Accounting, Agricultural and Rural Development Support Agency, TMS-20 Standart

Jel Classification Code: M410, M480

Giriş

Tarım insanlık tarihi boyunca önemli bir geçim kaynağı olmuştur. İnsanlık tarihinin sınıflandırması bu faaliyetlere göre yapılmaktadır. Tarım neredeyse insanlık tarihi kadar eski bir uğraşı alanıdır. Gıda maddelerinin üretilmeye başlanması, insanlık tarihindeki en önemli devrimlerden bir tanesi ve belki de birincisi olmuştur. Bu devrim yani tarım devrimi, çok kısa olarak, insanoğlunun bazı bitki ve hayvan türlerini denetleyip, genişletme ve geliştirme süreci olarak tanımlanabilir. Bu süreç günümüze kadar sürmüş ve tarım, insanlık tarihinin ana belirleyicilerinden bir tanesi olmuştur. Nitekim ilk uygarlıklar saydığımız Sümerler, Akadlar, Asurlar, Babiller ve Anadolu'da Hititler verimli tarımsal alanlarda var olabilmişlerdir. Tarımın bu belirleyiciliği ilk uygarlıklarla da sınırlı kalmayacak, günümüze kadar uzanacaktır: Tarım alanlarının genişlemesiyle ortaya çıkan ürün fazlası, eski Akdeniz uygarlık merkezlerini çok aşacak olan Batı zenginliğinin, gücünün ve kültürünün de temeli olacaktır.¹

Tabi ki insanların bu seviyeye gelmiş olmaları birden bire olmamıştır. Çeşitli aşamalar kaydeden insanlık evre evre bugünkü durumuna gelmiştir. İsrail'de yapılan bazı kazılar, insanlık tarihinde tarımın 23.000 yıl önceye gidebildiğini göstermiştir. İsrail'in taberiye gölü yerleşkesinde yapılan çalışmalar neticesinde çok sayıda barınak, bitki ve hayvanlara ait kalıntılar bulunmuştur.²

İnsanlık tarihi genel itibariyle eski taş çağı, yeni taş çağı, bakır ve tunç çağı olarak isimlendirilmektedir. Bu çağların en eskisi olan eski taş çağından itibaren insanların tarımla uğraşmaya başladığını ve bu uğraşın da sürekli devam ettiğini görüyoruz.³

Yukarıda da belirttiği gibi insanlık tarihi için bu kadar önemli olan tarım hâlâ önemini korumakta ve devletler sürekli olarak üreticilere çeşitli tarım destekleri sağlamaktadır. Tarım her ülkede olduğu gibi Türkiye'de de önemli bir sektör olma özelliği taşımaktadır. Bu nedenle Türkiye'de tarım alanlarında faaliyet gösteren işletmelere önemli destekler vermektedir.

Bu desteklerden biri de çoğu Avrupa Birliği fonlarından sağlanan İPARD (Instrument For Pre-accession Assistance for Rural Development-Katılım Öncesi Kırsal Kalkınma Yardımı Aracı) desteğidir. Bu makalenin amacı İPARD destekleri hakkında genel bir değerlendirme yapmak ve bu desteklerin işletme faaliyetlerinde ne gibi mali değişikliklere neden olduğunu irdelemektir.

¹ <http://www.eto.org.tr/?p=568>, 19.08.2015

² <http://www.dw.com/tr/insanlar-tar%C4%B1ma-23-bin-y%C4%B1l-%C3%B6nce-ba%C5%9Flad%C4%B1/a-18603407>, 19.08.2015

³ <http://mumya.mersin.edu.tr/tarihonce.html>, 19.08.2015

1. IPARD Programı

1.1. IPARD Programı

IPARD Programının temel amacı; AB Ortak Tarım Politikasıyla ilgili müktesebatın hazırlanmasına ve aday ülkelerdeki tarım sektörü ile kırsal alanların sürdürülebilir bir biçimde adaptasyonu için bazı önceliklere ve sorunların çözümüne katkıda bulunmaktır. Bu bağlamda desteklenecek tedbirlerde öncelik; pazar verimliliği, kalite ve sağlık standartlarının iyileştirilmesi ile kırsal alanlarda yeni istihdam oluşturulması gibi konulara verilmektedir.

IPARD, IPA içerisindeki diğer bileşenlerden farklı olarak, fonların tüm mali kontrolünü aday ülkeye tevdi etmekte yani Geliştirilmiş Merkezi Olmayan Uygulama Sistemi getirmektedir. Bu sistem; ulusal akreditasyon ve akredite olan kuruluşun izlenmesi, Komisyon tarafından akredite olmuş IPARD Ajansına fon yönetiminin devri ve uygulamaların daha sonra denetlenmesi gibi ilave unsurları öngörmektedir.

Bütün bunlar, IPARD'la ilgili farklı bir uygulama ve programlama mekanizması ortaya koymaktadır. Bunlar;

- ✓ Programlama fonlarının hangi tedbirlere yönelik olacağı, ne tür projeler hazırlanacağı ve hangi koşullarda kullanılabileceğini gösteren bir Kırsal Kalkınma Planının hazırlanması, planın Komisyon'la müzakere edilerek onaylanması
- ✓ Uygulama mekanizması için ise öncelikle bir Kırsal Kalkınma Ajansının kurulması, Ajansın planda öngörülen tedbirlerin her birisi için akredite edilmesi ve projelere desteklerin verilmeye başlanabilmesi için ilgili tedbirle ilgili Komisyon tarafından yönetim devrinin yapılması seklindedir.⁴

Merkezi Olmayan Uygulama Sistemi kapsamında aday ülkelerin kendi idari kapasitelerini geliştirmesi ve programın yönetimi ve kontrolünün ilgili ülkenin sorumluluğundaki bir kurum tarafından yapılması gerekmektedir. Bu çerçevede kırsal kalkınma için ayrılacak fonların kullanılması için Ulusal Tarımsal ve Kırsal Kalkınma Programını uygulayacak bir Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu'nun kurulması zorunludur. Kurum, AB Ortak Tarım Politikası harcamalarının yapıldığı Avrupa Tarımsal Yönlendirme ve Garanti Fonunun Garanti Bölümünde öngörülen hesapların ibrasına yönelik işlemler (son denetim, hesapların ibrası ve uygunluğu kararı) gibi kapsamlı uygulamalardan sorumlu olmaktadır. İşlemler ve sorumluluklar EAGGF (Avrupa Tarımsal Yönlendirme ve Garanti Fonu)⁵ ile

⁴ Can, Metin ve Kemal Esengün (2007), "Avrupa Birliği Kırsal Kalkınma Programlarının Türkiye'nin Kırsal Kalkınması Açısından İncelenmesi:SAPARD ve IPARD Örneği", GOÜ Ziraat Fakültesi Dergisi, s.48-49.

⁵ European Agricultural Guidance and Guarantee Fund

aynı olduğundan, İPARD Ajansının adaylık sürecinde gerekli deneyimi kazanması ve üyelik sonrasında, EAGGF Ödeme Kuruluşuna dönüştürülmesi beklenmektedir. Burada özellikle dikkat edilmesi gereken husus, Avrupa Tarımsal Yönlendirme ve Garanti Fon'unda hesapların ibrası sırasında bazı ödemelerin usulüne uygun olarak yapılmadığı tespit edildiğinde, usulsüz olan ödemelerin üye devletten geri alınması uygulamasıdır. Bu geri alınamadığı takdirde, ilgili ülkeye bir sonraki yılda yapılacak tahsisatlarda indirimle gidilmektedir. İPARD Fonları için de benzer bir uygulama söz konusu olacaktır.⁶

1.2. İPARD Programının Destek Verdiği Alanlar

İPARD programı iki alanda destek sağlamayı hedeflemektedir. Birincisi ortak tarım politikasıyla ilgili müktesebat uyumlaştırılması için yardım sağlamak, diğeri ise aday ülkelerdeki kırsal kalkınma ve tarımın sürdürülebilir uyumuna katkı sağlamaktır.

Bu hususların gerçekleştirilmesi üç başlıkta dokuz adet tedbirin yürürlüğe konulmasıyla sağlanacaktır. Bunlar aşağıda açıklanmıştır.

Birincisi, pazar etkinliğinin artırılması ve ortak standartların uygulanması başlığıdır. Bu başlık altında üç tedbir öngörülmektedir. Bunlar;

- ✓ Tarımın yeniden yapılandırılması ve AB standartlarına uyumlaştırılmasıyla ilgili yatırımlar,
- ✓ Tarım ve balık ürünlerinin pazarlanması ve üretiminin AB standartlarına uyumlaştırılmasıyla ilgili yatırımlar,
- ✓ Üretici grupların kurumsallaşmasıyla ilgili destekler.

İkincisi, tarımsal ve çevresel önlemlerin ve öncü uygulamaların icrası için yapılan hazırlık çalışmaları başlığıdır. Bu başlık altında iki tedbir öngörülmektedir.

- ✓ Çevre ve kırsal alanla ilgili uygulamaların hazırlanması,
- ✓ Yerel kırsal kalkınma stratejilerinin uygulanması ve hazırlanması ilgili destekler.

Üçüncüsü, kırsal ekonominin kalkınması başlığıdır. Bu başlık altında dört tedbir yer almaktadır.⁷

- ✓ Kırsal altyapının geliştirilmesi ve kalkındırılması,
- ✓ Kırsal ekonomik faaliyetlerin çeşitlendirilmesi ve kalkındırılması,

⁶ Turhan, Mehmet Serdar (2005), “Avrupa Birliği Üyeliği Yolunda Türkiye Kırsal Kalkınma Tedbirleri Uygulama Süreci”, Uzmanlık Tezi, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı (Dış İlişkiler ve Avrupa Topluluğu Koordinasyon Dairesi Başkanlığı), Ankara, s.52-53.

⁷ http://ec.europa.eu/agriculture/enlargement/assistance/ipard/index_en.htm, 19.08.2015

- ✓ Eğitim,
- ✓ Teknik yardım.

Yukarıda sayılanlar IPARD programının genel yapısını ve amacını vermektedir. Bu tedbirlerden de anlaşılacağı üzere bu program kırsal kalkınmaya öncelik vermektedir.

AB'nin bu destekleri IPA (The Instrument for Pre-accession Assistance) destekleri adı altında sağlanmaktadır. AB tarafından IPA II programı yürürlüğe konmuş olup bu program 2014-2020 yıllarını kapsamaktadır. Bu süreçte Türkiye'ye aşağıda belirtilen alanlar için 4.453,9 milyon Avro yardım yapılması planlanmaktadır. Bu alanlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

➤ **Demokrasi ve İdare**

Kamu idaresi ve mali yönetimin geliştirilmesi (daha etkin, sorumlu ve hesap verebilir); ahlaki standartların ve rüşvetle mücadele çalışmalarının geliştirilmesi, AB'nin ekonomik müktesebatıyla uyumlu düzenleyici reformların yapılması, müzakere bölümüyle ilgili daha fazla ilerleme gibi konular yer almaktadır.

Bu bölüm altında sivil toplumda bulunmaktadır. Burada siyaset ve karar verme süreçlerine daha aktif katılım, uzlaşma kültürü ve temel haklara saygının teşvik edilmesi, sivil toplumu oluşturan gönüllü kuruluşlar ve hükümet dışı örgütlerle diyalogun artırılması ve AB ile Türkiye arasında kültürel değişim gibi konular yer almaktadır.

➤ **Hukukun Uygulanması ve Temel Haklar**

Bu başlık, adli sistemin geliştirilmesi (bağımsızlık, tarafsızlık, etkinlik, idari ve özgürlük ve temel haklara saygının teşvik edilmesi ile Türkiye'nin yasal ve idari işlerine ilişkin yol haritası ve vize uygulanmasına ilişkin süreçlerin geliştirilmesini kapsamaktadır.

➤ **Çevre ve İklim**

Bu başlık, çevrenin korunması, iklim değişikliği ile mücadeleyi, AB'nin iklim ve çevre müktesebatı ile uyumun geliştirilmesini kapsar.

➤ **Ulaşım**

Bu başlık, TEN-T demiryolu ağına bağlanmayı, sürdürülebilir kalkınmayı, düşük karbon salınımını, AB'nin standartlarına uygun güvenli ve akıllı bir ulaşım ağını kapsar.

➤ **Enerji**

Bu başlık, Avrupa'nın elektrik ve gaz pazarlarına Türkiye'nin uyumunu ve bağlılığının geliştirilmesi, enerji verimliliğinin ve yenilenebilir enerjilerin AB'nin kaynak etkinliği ve iklim hedefleri doğrultusunda teşvik edilmesi ve nükleer düzenlemelerin AB standartları ile uyumlaştırılmasını kapsar.

➤ **Rekabetçilik ve Yenilik**

Bu başlık, ekonomik rekabetin artırılması, araştırmanın kuvvetlendirilmesi, yenilik ve teknolojik gelişmeyi kapsar.

➤ **Eğitim, İstihdam ve Sosyal Politikalar**

Bu başlık, çalışma piyasası ihtiyaçlarının ve istihdamın belirtilerek daha kapsayıcı bir toplumun oluşturulmasını, uygun işlerin ve sosyal diyalogun geliştirilmesini, etkili sosyal korumanın ve kaynaştırma politikalarını ve eğitim kalitesinin ve eğitime dâhil olma koşullarının geliştirilmesini kapsar.

➤ **Tarım ve Kırsal Kalkınma**

Bu başlık, tarım ve tarım ürünlerinin üretiminin daha rekabetçi olmasını, kırsal alanlarda sürdürülebilir kalkınmanın geliştirilmesi, özellikle gıda güvenliğinde, veteriner ve bitki sağlığı hukukunda, tarım ve balıkçılık politikalarında AB müktesebatı ile kademeli bir uyumunun sağlanmasını kapsar.

➤ **Bölgesel ve Yerel İşbirliği⁸**

Bu başlık, iyi komşuluk ilişkileri ve insan insana olan işbirliğinin teşvik edilmesini kapsar.

1.3. IPARD Programına İlişkin Değerlendirmeler

Literatürde IPARD programına ilişkin değişik görüşler öne sürülmüştür. Bu görüşlerden olumlu olanlar olduğu gibi olumsuz olanlar da bulunmaktadır.

IPARD'ın programlama ve uygulama unsurlarının eski aday ülkelere uygulanan yöntem ve kurallara büyük ölçüde benzerlik gösterecek olması ülkemiz için bir fırsattır. IPARD bileşeni, IPA'nın diğer dört bileşeninden farklı olarak fonların tüm mali kontrolünü aday ülkeye bırakmaktadır. Bu IPARD'ın çok önemli ve ayırt edici yönüdür. Ancak tüm bunlara rağmen IPARD Programının ülkemiz tarım sektörünün ve kırsal yaşam alanlarının bütün sorunlarına çözüm olacağı yanlış bir yargıdır. Ancak ülkemiz tarımı ve kırsal alanları için önemli miktarlarda sayılabilecek bu mali desteğin yerinde ve etkin şekilde kullanılması; ihtiyaç analizlerinin doğru ve gerçekçi yapılmasına, uygulama mekanizmasını isletecek TKDK'nın uygun temeller üzerinde oluşturulmasına, potansiyel faydalanıcıların, tarımsal işletmelerin profesyonel anlamda proje hazırlama ve yönetme kabiliyetine ve bilgi birikimine sahip olmalarına ve kamu ve sivil toplum kuruluşlarının program uygulamalarına desteklerine bağlıdır.⁹

⁸ http://ec.europa.eu/enlargement/instruments/funding-by-country/turkey/index_en.htm, 20.08.2015

⁹ Uzunpınar, Adnan (2008), "Katılım Öncesi AB Kırsal Kalkınma Politikası ve Türkiye'de Uygulanacak IPARD Programı Kapsamında Proje Hazırlama, Değerlendirme ve Seçim Süreci", Uzmanlık Tezi, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı (Dış İlişkiler ve Avrupa Topluluğu Koordinasyon Dairesi Başkanlığı), Ankara, s.86.

IPARD programının Türkiye tarım sektörünün ve kırsal yaşam alanlarının bütün sorunlarına çözüm olacağı yanlış bir yargıdır. Ancak Türkiye tarımı ve kırsal alanları için önemli miktarlarda sayılabilecek bu mali desteğin yerinde ve etkin şekilde kullanılması; ihtiyaç analizlerinin doğru ve gerçekçi yapılmasına, uygulama mekanizmasını işletecek kurumsal yapının dikkatli ve uygun temellerde oluşturulmasına ve planlamanın geniş katılımlarla ihtiyaca uygun hazırlanmasına bağlıdır.¹⁰

Bu değerlendirmeler dikkate alındığında IPARD programının Türkiye'nin kırsal kalkınmasında tek başına yeterli olmadığı ancak ciddi bir kaynak sunduğu açıktır. Bu bağlamda sadece IPARD desteklerine endeksli bir kalkınma anlayışı doğru görünmemektedir. Türkiye'nin ilave yatırımlar yapması ve bu yatırımları da desteklemesi gerekmektedir.

2. Türkiye'de IPARD Desteklerinin Kurumsal Yapısı

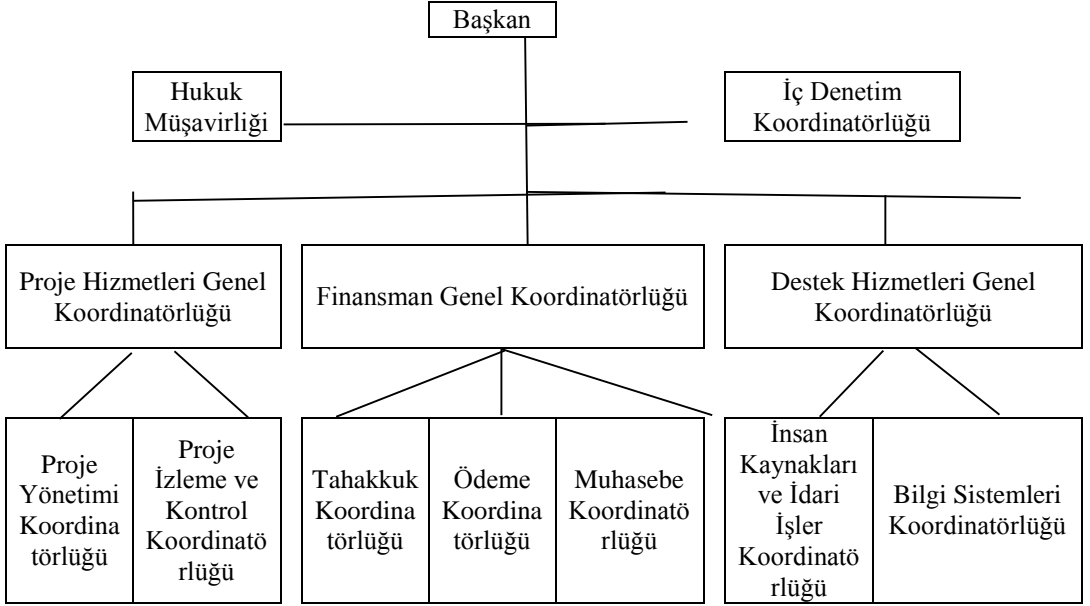
Türkiye'de IPARD desteklerinin yönetilmesi TKDK (Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu) tarafından yapılmaktadır. TKDK, 18.05.2007 tarih ve 26526 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 5648 sayılı Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu Kuruluş ve görevleri Hakkında Kanun ile kurulmuştur.

5648 sayılı Kanununun 16. maddesinde TKDK'nın Avrupa Birliği Kırsal Kalkınma Program ve Destekleri ile ilgili; *“Avrupa Birliği tarafından kırsal kalkınma için sağlanan malî kaynakların programlanması, kullanılması ve malî yönetimine ilişkin usûl ve esaslar ile Kurumun yetki ve sorumlulukları Avrupa Birliği ile imzalanan anlaşmalar çerçevesinde belirlenir. Bu anlaşmalara göre yetkili kılınan ulusal makam ve kurumlar tarafından fonların kullanımı konusunda Kurumun ulusal akreditasyonu sağlanır ve izlenir.”* hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre Kurum kullandığı fonlar kapsamında denetime tabi tutulmaktadır. Kurumun dış denetimi Sayıştay tarafından yapılacaktır.

IPARD destekleri ile ilgili ödemeler Finansman Genel Koordinatörlüğü altındaki üç birim tarafından yapılmaktadır. Bu fonların tahsis aşamasından son kişiye ödeninceye kadar olan yolculuğu Finansman Genel Koordinatörlüğü tarafından takip edilmektedir.

Bu bağlamda Finansman Genel Koordinatörlüğünü de içeren Kurumun teşkilat şeması aşağıdaki gibidir.

¹⁰ Can, Metin ve Kemal Esengün (2007), “Avrupa Birliği Kırsal Kalkınma Programlarının Türkiye'nin Kırsal Kalkınması Açısından İncelenmesi: SAPARD ve IPARD Örneği”, GOÜ Ziraat Fakültesi Dergisi, s.55.



Yukarıdaki şekil Kurumun merkez teşkilatlanmasını göstermektedir. Ayrıca Kurumun 42 ilde il koordinatörlükleri bulunmaktadır.

Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Komisyonu arasında imzalanan sektörel IPARD anlaşmasının¹¹ 14/2-f maddesine göre, TKDK nihai yararlanıcıya ödeme yapma ve nihai yararlanıcıdan geri alımları gerçekleştirme görevine sahiptir. Buna göre TKDK yaptığı bu işlemlerin kayıt edilmesinden de sorumlu olmaktadır.

Yukarıda sayılan işlemler doğal olarak Finansman Genel Koordinatörlüğü altında yer alan birimler tarafından yerine getirilmektedir. Bu koordinatörlüğün görevleri 5648 sayılı Kanunda yer almaktadır. İlgili kanunun 7/a maddesinde uygulama ile ilgili muhasebe işlemlerini gerçekleştirmek finansman genel koordinatörlüğü altındaki muhasebe koordinatörlüğüne verilmiştir.

3. IPARD Desteklerinin Niteliği ve Muhasebesi

3.1. IPARD Desteklerinin Niteliği

IPARD destekleri Türkiye ve AB tarafından ortaklaşa finanse edilir.¹²Türkiye tarafından açılacak IPARD desteklerinin aktarılması

¹¹ <http://www.tkd.gov.tr/Content/File/Mevzuat/SektorelAnlasmaTurkce.pdf>, 10.09.2015

amacıyla Hazine Müsteşarlığı bünyesinde kurulan fon her türlü vergi resim ve harçtan muaftır.¹³

718/2007 sayılı IPA Uygulama Komisyon Tüzüğü madde 172(2) (IPARD) kapsamında tarım işletmelerinin yeniden yapılandırılması ve topluluk standartlarına ulaştırılmasına yönelik yatırımlar aşağıdaki gibidir.¹⁴ Bu yatırımlar buraya aktarılırken ayrı ayrı sektörlere verilen aynı mahiyetteki yatırımların bir tanesi buraya alınmıştır.

- 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

Aşağıda yer alan harcamalar IPARD kapsamında değildir.¹⁵

- 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,

¹² Sektörel Anlaşma Md. 31/1

¹³ Sektörel Anlaşma Md. 31/5

¹⁴ Katılım Öncesi Yardım Aracı Kırsal Kalkınma Programı (2007-2013), S. 193, 201, 209, 218, 245 <http://www.tkd.gov.tr/Ipard/IpardProgrami>, (19.08.2015)

¹⁵ Sektörel Anlaşma Md. 32/4

- Zirai üretim haklarının, hayvanların, yıllık bitkilerin satın alınması ve ekilmesi,
- Bakım, amortisman ve kira giderleri.¹⁶

3.2. İPARD Desteklerinin Muhasebeleştirilmesi

Yukarıdaki 4.1. bölümünde hangi harcamaların İPARD harcaması kabul edildiği tekrara düşmeden özet şekilde yazılmıştır. Bu bağlamda muhasebeleştirme açısından yukarıdaki harcamaları aşağıdaki gibi gruplandırılabilir;

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

Bu harcama gruplarının her birinin nasıl muhasebeleştirileceği aşağıda anlatılacaktır.

Devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesinde genel olarak iki yol izlenmektedir. Birincisi gelir yaklaşımı, ikincisi sermaye yaklaşımıdır.

TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardında da belirtildiği gibi sermaye yaklaşımında devletin işletmelere sağladığı destekler bir sermaye olarak değerlendirilmekte ve kâr ve zarar ile ilişkilendirilmeksizin sermaye hesaplarına aktarılması öngörülmektedir.

TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardına göre, sermaye yaklaşımının dayandığı gerekçeler şunlardır:

a- 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.

b- Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyet olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine kâr veya zararda yer verilmemelidir.

Örnek:

B Ltd. Şti. süt üretimi ile iştigal etmektedir. Süt sağma faaliyetinde kullanmak üzere 12.000 TL tutarındaki süt sağma makinesini 09.05.2015 tarihinde satın almıştır. TKDK yetkilileri yaptıkları incelemeler sonucunda bu makinenin İPARD programı kapsamında desteklenmesine 07.06.2015

¹⁶ Daha pek çok İPARD kapsamında kabul edilmeyen harcamalar bulunmakla birlikte buraya bu kadar harcamanın alınmasını yeterli görüyoruz.

tarihinde karar vermişlerdir. Bu kapsamda 7.000 TL destek tutarı 11.08.2015 tarihinde şirkete ödenmiştir. (Makinenin faydalı ömrü 5 yıldır.)

09.05.2015	
253-Tesis, Makine ve Cihazlar	12.000,00
102-Bankalar	12.000,00
-makinenin satın alınması	
07.06.2015	
102-Bankalar	7.000,00
549-Özel Fonlar	7.000,00
-hibenin tahakkuku	
31.12.2015	
730-Genel Üretim Giderleri	2.400,00
257-Birikmiş Amortismanlar	2.400,00
-amortisman gider kaydı (12.000*0,20)	

Görüldüğü gibi sermaye yaklaşımında elde edilen hibe geliri özkaynak hesaplarına eklenmiş ve gelirle ilişkilendirilmemiştir.

İkinci yöntem olan gelir yaklaşımında da mükellefler brüt ve net yöntem olmak üzere iki yöntem de faydalanabilirler. Brüt yöntemde, devlet teşviki tahakkuk ettiği anda gelir tahakkuku olarak gelecek aylara veya gelecek yıllara ait gelir tahakkuku hesaplarında muhasebeleştirilir. Tahakkuk ettikleri anda bir bilânço hesabında muhasebeleştirilen teşvikler daha sonra aktifleştirilen yatırımın ekonomik ömrüyle orantılı olarak gelir kaydedilerek gelir tablosuyla ilişkilendirilir.

Net yöntemde ise, devlet teşviki aktifleştirilen yatırımın amortismanına tabi değerinin hesaplanmasında bir indirim kalemi olarak dikkate alınır. Bu yöntemde teşvikler amortisman giderleri yoluyla gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olurlar.¹⁷

Vergi mevzuatında da bu konu 176 sıra numaralı Vergi usul Kanunu Genel Tebliğinde ele alınmıştır. İlgili tebliğde mükelleflerin devlet teşviklerini gelir yaklaşımına göre değerlendirmeleri gerektiği vurgulanmış ancak gelir yaklaşımında hangi yöntemi seçileceği konusunda da mükelleflere ihtiyarilik verilmiştir. Bu bağlamda mükellefler aldıkları devlet teşviklerinin doğrudan ilgili malın maliyetinden indirebilecekleri gibi doğrudan hâsılat da yazabileceklerdir. Ancak vergi kanunlarında geçerli olan gelirin tahakkuk ettiği dönemde gelir yazılması ilkesine bu tebliğde bir istisna getirilmiş ve

¹⁷ Rahmi UYGUN, Fahri Hikmet KÖKER, “Kalkınma Ajansları Tarafından Sağlanan Mali Destekler ve Mali Desteklerin Vergilendirilmesi ile Muhasebeleştirilmesi”, <http://www.muhasabetr.com/kalkinma-ajanslari-tarafindan-saglanan-mali-destekler-ve-mali-desteklerin-vergilendirilmesi-ile-muhasebelestirilmesi/>, 14.09.2015

devlet teşviklerinin elde edildiği dönemde gelir yazılabileceği hükmüne yer verilmiştir.

TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardına göre, gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeler şunlardır:

a- Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir;

b- 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

c- 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.

Burada TMS-20 standardı ile Gelir İdaresinin bazı noktalarda ayrı usuller tespit ettiğini görmekteyiz. Gelir İdaresi, kamu kurumlarından alınan hibe ve teşvikleri ticari kazancın unsuru olarak kabul ederken 20 no.lu Standarttan farklı olarak bu hibe ve yardımların tahakkuk ettiği dönemde ve bir defada gelir tablosuna yansıtılmasını zorunlu tutmaktadır. Bilindiği üzere, ticari kazançlarda geçerli olan tahakkuk esasına göre bir gelir unsurunun ilgili olduğu gider veya maliyet kalemiyle ilişkilendirilmesi ve dönemsellik ilkesi gereği maliyet unsuru ile orantılı olarak mali tablolara aktarılması gerekir. Tahakkuk esasına göre belirlenen gelir ve giderlerin yalnızca cari döneme ait kısmı, aynı döneme ilişkin ticari kazancın hesabında gelir ya da gider olarak dikkate alınabilir.

TMS standardının 16. paragrafında **“gelir yaklaşımında, devlet teşviklerinin ilgili maliyetlerle ilişkilendirilmek üzere, ilgili dönemler boyunca sistematik ve oransal bir biçimde gelir tablosuna alınması esastır. Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda gelir olarak finansal tablolara yansıtılması tahakkuk esasına (bakınız TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu) uygun değildir.”** demek suretiyle teşviklerin ilgili buldukları maliyetlerle dönem olarak ilişkilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Yine Standardın 17. paragrafında, amortismanla tabi varlıklara ilişkin teşviklerin bu varlıkların amortismanları oranında, dönemler itibariyle gelir olarak finansal tablolara yansıtılması önerilmiştir. Ayrıca Standardın 24. paragrafı açık bir şekilde varlıklara ilişkin teşviklerin bilançoda ertelenmiş gelir olarak yansıtılması gerektiğini belirtmiştir. Standartta yer alan bu açıklamalar, teşvikin bir defada gelir olarak kaydedilmesi şeklinde olan mevcut uygulama ile tamamen farklılık arz etmektedir.

Diğer taraftan, Standardın bu yaklaşımı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 287. maddesindeki “*Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hâsılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlenir.*” hükmüyle birlikte değerlendirildiğinde, elde edilen teşviklerin bir defada gelir tablosuna yansıtılması yerine dönem ayırıcı pasif bilanço hesaplarında takip edilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Buna göre, teşviklerin tahakkuk ettiği döneme ait kısmının gelir tablosuna aktarılması, gelecek dönemlere ait kısımlarının ise duruma göre 380 veya 480 no.lu hesaplarda takip edilmesi, daha sonra dönem sonlarında ilgili gelir tablosu hesabına aktarılması uygun olacaktır.¹⁸

Örnek:

A Ltd. Şti. kanatlı hayvancılık üretimiyle iştigal edecektir. 08.04.2015 tarihinde bu faaliyetlerini yürütmek için 100.000,00 TL maliyet bedelli bir kümes binası inşa etmiştir. TKDK yetkilileri yaptıkları incelemeler sonucunda bu yatırımın IPARD kapsamına uygun olduğunu tespit etmişler ve 11.07.2015 tarihinde 70.000,00 TL destek verilmesini onaylamışlardır. 70.000,00 TL tutarındaki bu hibe şirkete 13.09.2015 tarihinde ödenmiştir. (Binanın faydalı ömrü 50 yıldır.)

a- Gelir İdaresinin görüşüne göre yapılacak muhasebe kayıtları (brüt yöntem)

08.04.2015	
252-Binalar	100.000,00
258-Yapılmakta Olan Yatırımlar	100.000,00
-binanın aktife alınması	
13.09.2015	
102-Bankalar	70.000,00
602-Diğer Gelirler	70.000,00
-hibenin ödenmesi	
31.12.2015	
730-Genel Üretim Giderleri	2.000,00
257-Birikmiş Amortismanlar	2.000,00
-amortisman gider kaydı (100.000*0,02)	

¹⁸ İlker ÜNAL, “TMS 20 Standardı ve IPARD Programı Kapsamında Verilen Hibelerin Muhasebeleştirilmesi”, <http://www.ozdogrular.com/content/view/21772/>, 14.09.2015

b- Gelir İdaresinin görüşüne göre yapılacak muhasebe kayıtları (net yöntem)

08.04.2015	
252-Binalar	100.000,00
258-Yapılmakta Olan Yatırımlar	100.000,00
-binanın aktife alınması	
13.09.2015	
102-Bankalar	70.000,00
252-Binalar	70.000,00
-hibenin ödenmesi	
31.12.2015	
730-Genel Üretim Giderleri	600,00
257-Birikmiş Amortismanlar	600,00
-amortisman gider kaydı (30.000*0,02)	

c- TMS 20 standardına uygun olarak yapılacak muhasebe kayıtları

08.04.2015	
252-Binalar	100.000,00
258-Yapılmakta Olan Yatırımlar	100.000,00
-binanın aktife alınması	
11.07.2015	
102-Bankalar	70.000,00
380-Gelecek Aylara Ait Gelirler	700,00
(70.000/50)*(6/12)	
480- Gelecek Yıllara Ait Gelirler	69.300,00
(70.000-700,00)	
-hibenin tahakkuku sırasındaki kayıt	
31.12.2015	
730-Genel Üretim Giderleri	2.000,00
257-Birikmiş Amortismanlar	2.000,00
-amortisman gider kaydı (100.000*0,02)	
31.12.2015	
380-Gelecek Aylara Ait Gelirler	700,00
679-Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	700,00
-gelecek aylardaki kârın gelir tablosuna aktarımı	
31.12.2015	
480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler	1.400,00
(70.000/50)	
380-Gelecek Aylara Ait Gelirler	1.400,00
-gelecek yıllara ait gelirlerin gelecek aylara aktarılması	

Değerlendirme ve Sonuç

Her devlet kendi üreticisine belli destekler ve yardımlarda bulunmaktadır. Bu yardımlar aynı olabileceği gibi nakdi de olabilmektedir. Bu makalede, devlet desteklerinden IPARD kapsamına girenleri irdelenmeye ve bu desteklerin nasıl muhasebeleştirileceği konusunda bilgi verilmeye çalışılmıştır. Ancak bu bağlamda IPARD desteklerinin kurtarıcı gibi düşünmemekte yarar vardır. IPARD, Türkiye için önemli bir destek kalemidir ancak Türkiye, bu desteklerle beraber kendi dinamiklerini de hayata geçirerek kırsal kalkınmasını planlamak durumundadır. Bu durumda Türkiye kendi destek alanlarını tespit etmeli bu alanlara göre doğrudan aynı destek veya mali destek şeklinde çözüm önerilerini üretmelidir.

Bilindiği gibi ülkemizdeki finansal raporların sunulmasında iki ana mevzuat bulunmaktadır. Bunlardan bir tanesi Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenen ve hâlâ birçok işletme tarafından kullanılan 1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği diğeri de Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarıdır. Bu iki mevzuat uygulamaları bazı konularda kesışebildikleri gibi bazı konularda da ayrı ayrı usuller belirlemektedirler. Bu nedenle IPARD desteklerinin muhasebeleştirilmesinde hem tekdüzen ve Maliye Bakanlığı düzenlemeleri dikkate alınmış hem de Türkiye muhasebe standartları dikkate alınmış ve her iki mevzuata göre kayıtlar örneklendirilmiştir.

Burada unutulmaması gereken husus, standartların belirlediği yöntem ile vergi idaresi tarafından belirlenen yöntemlerin birbirleriyle tamamen bir uyum içerisinde olmamasıdır. Standartlar, sermaye yaklaşımını benimserken vergi idaresi buna ilişkin bir belirleme yapmamıştır. Sermaye yaklaşımına göre kayıt yapan mükelleflerin düzeltme kayıtları yapmadıkları ya da malî kârın hesaplanmasında bu hibeleri dikkate almamaları durumunda bir vergi tarhiyatı ile karşı karşıya kalabilme ihtimalleri vardır.

Kaynakça

- Can, Metin ve Kemal Esengün (2007), “Avrupa Birliği Kırsal Kalkınma Programlarının Türkiye'nin Kırsal Kalkınması Açısından İncelenmesi: SAPARD ve IPARD Örneği”, GOÜ Ziraat Fakültesi Dergisi, Sayı:2007-2
- DW, (Deutsche Welle), İnsanlık Tarıma 23 Bin Yıl Önce Başladı, <http://www.dw.com/tr/insanlar-tar%C4%B1ma-23-bin-y%C4%B1l-%C3%B6nce-ba%C5%9Fad%C4%B1/a-18603407>, 19.08.2015
- ETO, (Ekolojik Tarım Organizasyonu Derneği), Organik Tarım, İnsan ve Yaşam, <http://www.eto.org.tr/?p=568>, 19.08.2015
- EU, (European Uninon), http://ec.europa.eu/agriculture/enlargement/assistance/ipard/index_en.htm, 19.08.2015
- EU, (European Uninon), http://ec.europa.eu/enlargement/instruments/funding-by-country/turkey/index_en.htm, 20.08.2015

- Köker, Fahri Hikmet ve Rahmi Uygun (2011), “Kalkınma Ajansları Tarafından Sağlanan Mali Destekler ve Mali Desteklerin Vergilendirilmesi ile Muhasebeleştirilmesi”, <http://www.muhasabetr.com/kalkinma-ajanslari-tarafından-saglanan-mali-destekler-ve-mali-desteklerin-vergilendirilmesi-ile-muhasebeleştirilmesi/>, 14.09.2015
- KÖYAKKP, (Katılım Öncesi Yardım Aracı Kırsal Kalkınma Programı), (2007-2013), <http://www.tkd.gov.tr/Ipard/Ipardprogrami>, 19.08.2015
- MÜ, (Mersin Üniversitesi), <http://mumya.mersin.edu.tr/tarihonce.html>, 19.08.2015
- TKDK, (Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu), <http://www.tkd.gov.tr/Content/File/Mevzuat/SektorelAnlasmaTurkce.pdf>, 10.09.2015
- TMS, (20 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı), Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS20.pdf, 11.09.2015
- Turhan, Mehmet Serdar (2005), “Avrupa Birliği Üyeliği Yolunda Türkiye Kırsal Kalkınma Tedbirleri Uygulama Süreci”, Uzmanlık Tezi, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı (Dış İlişkiler ve Avrupa Topluluğu Koordinasyon Dairesi Başkanlığı), Ankara.
- Uzunpınar, Adnan (2008), “Katılım Öncesi AB Kırsal Kalkınma Politikası ve Türkiye’de Uygulanacak IPARD Programı Kapsamında Proje Hazırlama, Değerlendirme ve Seçim Süreci”, Uzmanlık Tezi, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı (Dış İlişkiler ve Avrupa Topluluğu Koordinasyon Dairesi Başkanlığı), Ankara.
- Ünal, İlker (2013), “TMS 20 Standardı ve IPARD Programı Kapsamında Verilen Hibelerin Muhasebeleştirilmesi”, <http://www.ozdogrular.com/content/view/21772/>, 14.09.2015
- VUKGT, (176 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği), <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, 11.09.2015