



Muhasebe Enstitüsü Dergisi Journal of Accounting Institute

Araştırma Makalesi | Research Article

🔓 Açık Erişim | Open Access

Türkiye’deki Kamu İdarelerine Tahsis Edilen Avrupa Birliği Mali Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi

Accounting for the European Union Financial Assistance Allocated to Public Administrations in Turkey



Derya Onocak¹

¹ Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Şarkışla Aşık Veysel MYO, Sivas- Türkiye

Öz

Avrupa Birliği (AB), aday ve potansiyel aday ülkeleri “Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı (IPA-Istrument for Pre-Accession Assistance)” fonları aracılığıyla gelecekteki Birlik üyeliğine hazırlamakta ve bu ülkelerin katılım süreçlerini desteklemektedir. AB, fon yararlanıcısı ülkelere, fonları AB’nin mali çıkarını gözeterek, mevzuattaki esas ve usullere uygun şekilde muhasebeleştirmelerini beklemektedir. Aksi durumda fon ödemeleri kesintiye uğrayabilmekte veya askıya alınabilmektedir.

AB tarafından Türkiye’deki kamu idarelerine tahsis edilen mali yardımların muhasebe kayıtlarının gösterilmesinin amaçlandığı bu çalışmada, mevzuattaki usul ve esaslar dikkate alınarak kurgulanan hipotetik bir örnek üzerinden muhasebe kayıtları yapılmış ve muhasebeleştirme sürecinde dikkate alınması gereken hususlar hakkında önerilerde bulunulmuştur.

Abstract

The European Union (EU) prepares candidate and potential candidate countries for future EU membership through Pre-Accession Financial Assistance Instrument funds and supports the accession processes of these countries. The EU expects the beneficiary countries to account for the funds in accordance with the principles and procedures in the legislation, considering the financial interests of the EU. Otherwise, the fund payments may be interrupted or suspended.

In this study, which aims to show the accounting records of the financial aid allocated by the European Union (EU) to public administrations in Turkey, accounting records were made through a hypothetical example designed by taking into account the principles and procedures in the legislation and suggestions were made regarding the issues to be taken into consideration in the accounting process.

Anahtar Kelimeler Avrupa Birliği • IPA • Mali Yardımların Muhasebeleştirilmesi

Keywords European Union • IPA • Accounting for Financial Aid

JEL Sınıflaması M40 • M41 • M42

JEL Classification M40 • M41 • M42



“ Atıf | Citation: Onocak, D. (2025). Accounting for the European Union financial assistance allocated to public administrations in Turkey. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi-Journal of Accounting Institute*, (72), 27-44. <https://doi.org/10.26650/MED.1554739>

© This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

© 2025. Onocak, D.

✉ Sorumlu Yazar | Corresponding author: Derya Onocak onocakd@cumhuriyet.edu.tr



Extended Summary

The EU is an international community of countries that have come together to reduce the devastating effects of wars throughout history in Europe, to increase economic prosperity by creating a common market, and to establish a political union that will allow Europe to take its place as a stronger actor on the world stage.

The EU, whose main founding purpose is to increase economic prosperity, has created a single market by encouraging free movement and trade among member countries. The EU provides financial assistance to member countries to eliminate regional differences within the Union and ensure economic harmony, as well as to candidate and potential candidate countries through funds called the "Instrument for Pre-Accession Assistance- IPA" (Yılmaz, 2015).

IPA funds help create the structures that candidate countries should coordinate Union policies (Petrakos & Kallioras, 2017). The EU expects the countries that benefit from the funds to account for the funds in accordance with the principles and procedures in the legislation, considering the financial interests of the EU. Otherwise, fund payments may be interrupted or suspended.

To benefit effectively from EU funds without any interruption or suspension of funds, it is necessary to avoid errors and irregularities in spending, accounting and reporting processes.

Since EU pre-accession financial assistance is generally provided within the scope of projects within the framework of certain programmes, certain legal issues should be considered when accounting and reporting this assistance. These issues are regulated by documents prepared by EU institutions and forming a legal framework, agreements signed between the EU and the institutions of the country receiving financial assistance, and national legislation.

The procedures and principles regarding the monitoring, spending and accounting of grant funds transferred from the European Union to public administrations in Turkey in return for projects are determined by the "Regulation on the Spending and Accounting of Grant Amounts Transferred to Public Administrations from the Resources of the European Union and International Organisations in Return for Projects". In this study, the accounting of IPA funds was examined through a hypothetical example within the framework of the procedures and principles in the regulation mentioned, and it was concluded that considering the following issues in the proper execution of the accounting process would be beneficial in terms of the effective use of funds.

- Since the scope of the assistance and expenditure items are included in the project contract, expenditures should be made and accounted in a way that serves the purpose of the project in accordance with this contract.
- EU funds should be accounted separately from other resources of the institution receiving assistance and reports specific to these funds should be created.
- National and international standards should be considered in reporting.
- Each record made should be supported by a document and the documents should be preserved.
- Expenditures should be made according to the items budgeted with the project.
- Financial reporting related to the project is subject to audit; therefore, reports should be prepared on time and delivered within the period requested by the EU.
- The legal status of tax exemptions should be monitored and accounting records should be made accordingly.
- Since financial assistance is provided in the Euro, attention should be paid to the reflection of exchange rate changes in accounting records.

Paying attention to these issues will contribute to the accurate accounting of the funds provided and to the avoidance of errors and irregularities.

Circumstances such as irregularities in project-related expenditures, suspicious eligibility of expenditures, detection of system errors that make the reliability of the internal control system and the use of assets in accordance with the project purpose questionable may result in the interruption or suspension of fund payments (IPA III Financial Framework Partnership Agreement articles 38-39). In addition, the fund beneficiary institution may face administrative and financial sanctions, which may impose additional workload and costs on the institution, result in criminal sanctions, cause loss of reputation, and restrict the institution's access to new funds.

As a result, since incorrect accounting of funds may have serious financial, legal and reputational negative consequences for the beneficiary institution, transparency, accuracy and compliance with the legislation are of great importance in the accounting process of funds.

Türkiye'deki Kamu İdarelerine Tahsis Edilen Avrupa Birliği Mali Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi

AB, Avrupa'da tarih boyunca yaşanan savaşların yıkıcı etkisini azaltmak, ortak bir pazar yaratarak ekonomik refahı artırmak ve Avrupa'nın dünya sahnesinde daha güçlü bir aktör olarak yer almasını sağlayacak siyasi birliği oluşturmak maksadıyla bir araya gelen ülkelerin oluşturduğu uluslararası bir topluluktur. 1950'lerde ekonomik bir birlik olarak kurgulanan bu topluluk zamanla siyasi, sosyal ve güvenlik alanlarında daha geniş bir entegrasyon sürecine evrilmiştir.

Temel kuruluş amacı ekonomik refahı artırmak olan AB, üye ülkeler arasında serbest dolaşımı ve ticareti teşvik ederek tek bir pazar oluşturmuştur. AB, birlik içerisinde bölgesel farklılıkların giderilerek ekonomik uyumun sağlanması maksadıyla üye ülkelere mali yardımlarda bulunduğu gibi, aday ve potansiyel aday ülkelere de "Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı (IPA-Istrument for Pre-Accession Assistance" olarak adlandırılan fonlar aracılığıyla mali yardımlarda bulunmaktadır (Yılmaz, 2015).

Aday ülkelerin katılım sürecinde AB müktesebatına uyum sağlamak için yapması gereken ekonomik, siyasi, kurumsal ve sosyal reformlar bu ülkelere mali bir külfet yüklediğinden reformların Birlik'in öngördüğü biçimde yapılabilmesi için aday ülkelerin ihtiyaç duyduğu fonlar katılım öncesi mali yardım aracı ile kendilerine tahsis edilmektedir (Karataş, 2010). Tahsis edilen mali yardımlarla, bir taraftan Birlik politikalarına uyumun kolaylaştırılması ve gerekli alt yapının oluşturulması hedeflenirken diğer taraftan aday ülkeler arasında iş birliğinin artırılması hedeflenmektedir (Ubay & Tiyar, 2019).

IPA fonları aday ülkelerin Birlik politikalarına koordinasyon için ihtiyaç duyduğu yapıların oluşturulmasına yardımcı olmaktadır (Petrakos & Kallioras, 2017). IPA'nın mali yardım sağlama işlevinin yanı sıra üye devletin kurumları ile yararlanıcı ülke arasında bilgi ve deneyim paylaşımı sağlamak gibi bir işlevi de bulunmaktadır (Mitevski, 2016).

Türkiye, 1960'lı yıllarda başladığı Avrupa ile entegrasyon hedefinde 1999 Helsinki Zirvesi'nde aday ülke statüsü elde ederek önemli bir aşamaya gelmiştir. Aday ülke statüsü ile birlikte Türkiye tam üyelik için gereken idari ve yasal altyapısını AB ile uyumlaştırma çabası içine girmiştir. 2001 yılında Avrupa Komisyonu, Türkiye için ilk Katılım Ortaklığı Belgesi'ni yayınlamış ve akabinde tam üyelik hedefinin gerçekleştirilmesi amacıyla Türkiye'nin Birlik programlarına dahil olması ve mali yardımlarından faydalanabilmesi için gerekli kurumsal yapılanma oluşturulmaya başlanmıştır (Avcı, 2008).

AB politikalarının, geleceğin üye ülkelerinde benimsenmesi ve başarılı bir şekilde uygulanması büyük ölçüde katılım öncesi mali yardım araçlarının kullanımı için gerekli standartların ve mekanizmaların makul şekilde uygulanmasına bağlıdır (Tankosić & Stojasavljević, 2014). Bu sebeple AB, tahsis ettiği IPA fonlarının kullanımını belirli kurallara bağlamıştır. Bu kurallar temel olarak fonların programlanması, izlenmesi, ihale edilmesi, sözleşmeye bağlanması, fonların ödenmesi, muhasebeleştirilip raporlanması ve denetiminin yapılmasıyla ilgilidir. Bu bağlamda IPA fonlarının faydalanıcı kuruluş tarafından muhasebe kayıtlarının tutulması Birlik tarafından zorunlu kılınmış ve temel kaideleri Avrupa Komisyonu tarafından belirlenmiştir (Abacı, 2014). Türkiye'de IPA fonlarını kullanan kamu idarelerince yapılacak harcamalar ve muhasebe kayıtlarına dair

¹ Birlik kelimesi Avrupa Birliği yerine kullanılmıştır.

kurallar 27.11.2007 tarih ve 26713 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren “Avrupa Birliği ve Uluslararası Kuruluşların Kaynaklarından Kamu İdarelerine Proje Karşılığı Aktarılan Hibe Tutarlarının Harcanması ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmelik” ile belirlenmiştir. Bu Yönetmeliğin amacı, Yönetmeliğin birinci maddesinde “Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar veya uluslararası konsorsiyumlardan kapsam dâhilindeki kamu idarelerine proje karşılığı aktarılan hibe niteliğindeki tutarların uluslararası anlaşma hükümleri saklı kalmak kaydıyla izlenmesi, harcanması ve muhasebeleştirilmesini belirlemektir” ifadesi ile açıklanmıştır.

IPA fonlarının muhasebeleştirilmesinin konu alındığı bu çalışmada, Türkiye’de IPA fonlarını kullanan kamu idarelerince yapılacak muhasebe kayıtlarının gösterilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda çalışmada öncelikle AB tarafından Türkiye’ye tahsis edilen mali yardımlar ile bu yardımlar muhasebeleştirilirken uyulacak mevzuat hakkında bilgi verilmiş ve ardından konunun kavranmasını kolaylaştırmak için varsayımlara dayanan hipotetik bir örnek oluşturularak, örnek üzerinden muhasebeleştirme süreci açıklanmıştır.

Türkiye’ye Tahsis Edilen Avrupa Birliği Mali Yardımları

AB mali yardımları, Birliğin ortak politikalarının finansmanının sağlanması amacıyla oluşturulmuştur. Bu yardımlar esas olarak Avrupa Yatırım Bankası (AYB)’nin uygun koşullu kredilerinden ve Avrupa Birliği Bütçesi hibelerinden oluşmaktadır. Kredi olarak kullandırılan yardımlar birliğin dengeli kalkınmasına yönelik olarak sağlanmakta ve daha çok Birliğin geri kalmış bölgelerinin yeniden yapılandırılması ve modernizasyonu, yeni iş alanlarının oluşturularak rekabet gücünün artırılması amacıyla kullandırılmaktadır. Kredilerin yaklaşık %85-90 civarındaki kısmı üye ülkelere, kalan kısmı ise Birliğin ilişkili olduğu diğer ülkelere verilmektedir. Kredi şeklinde verilen yardımların vadesi alternatif piyasalara göre daha uzun ve faiz oranları daha düşüktür. Kredi şeklinde sağlanan yardımlarla kamusal amaçlı yatırımlar finanse edilebileceği gibi özel sektör projeleri de finanse edilebilmektedir. Hibe şeklindeki yardımlarla ise kamusal yanı ağır basan eğitim, sağlık, kültür gibi alanlardaki projeler desteklenmektedir (Bilici, 2007).

27 üyeli AB, mali yardım araçlarını daha çok üye ülkeler arasındaki gelişmişlik düzeyini dengelemek için kullanmakla birlikte, Birliğe üye olmaya aday ülkelere üyelik sürecinde siyasi, ekonomik, yasal ve idari yapılarını AB müktesebatına uyum sağlayacak hale getirmek için ihtiyaç duydukları kaynağı sunarak da kullanabilmektedir. Ayrıca mali yardım araçları, gerekli görüldüğü hallerde aday ve potansiyel aday ülkeler dışındaki üçüncü ülkelere yönelik de kullanılabilir (www.ab.gov.tr, 2024).

AB tarafından Türkiye’ye sağlanan mali yardımlar, adaylık öncesi ve adaylık sonrası olmak üzere iki ana dönemde incelenebilir.

Adaylık Öncesi Mali Yardımlar

1958 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu² (AET)’nin kurulmasından kısa bir süre sonra Türkiye, 31 Temmuz 1959’da Topluluğa ortaklık başvurusunda bulunmuştur. AET Türkiye’nin yapmış olduğu başvuruyu kabul ederek üyelik koşulları gerçekleşinceye kadar geçerli olacak bir ortaklık anlaşması imzalanmasını önermiştir (www.ab.gov.tr, 2024).

Türkiye’nin AET tam üyeliğini güvence altına almaya yardımcı bir gümrük birliği oluşturma yönünde süreç başlatmaya dayalı söz konusu anlaşma 12 Eylül 1963 tarihinde imzalanmış ve 1 Aralık 1964 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Karluk, 2003). “Ankara Anlaşması” veya “Ortaklık Anlaşması” olarak anılan bu anlaşmanın yürürlüğe girdiği tarihten 1996 yılında imzalanan Gümrük Birliği’ne kadar geçen süre Türkiye’nin mali yardımlardan mali protokoller aracılığıyla yararlandığı bir süreçtir. Bu süreçte üç mali ve bir tamamlayıcı protokolle ve

²“AET 1957’de Roma Antlaşması ile kuruldu. 1993’te Avrupa Birliği’nin (AB) kurulmasıyla Avrupa Topluluğu (AT) adını aldı ve AB’ye dâhil edildi. 2009’da ise Lizbon Antlaşması ile tamamen AB’ye devredildi ve varlığı sona erdi.” (https://tr.wikipedia.org/wiki/Avrupa_Ekonomik_Topluluğu)

AYB aracılığıyla 752 milyon ECU³ tutarında finansman sağlanmıştır. Bu tutarın %33'lük kısmı sanayi ve tarım, %52'lik kısmı enerji ve %15'lik kısmı altyapı-ulaştırma sektörü projelerinin finansmanında kullanılmıştır (Karluk, 2003). Mali protokoller çerçevesinde sağlanan yardımlar özel sektör projelerinde de kullanılmış olmakla birlikte ağırlıklı olarak kamu sektörü altyapı projelerine tahsis edilmiştir (Yıldız & Yardımcıoğlu, 2005).

Türkiye ile Avrupa Topluluğu arasında bir Gümrük Birliği tesis edilmesinden adaylık statüsü kazanılan 1999 yılına kadar geçen süreçte Gümrük Birliği'ne bağlı yeni ihtiyaçların karşılanması amacıyla Türkiye'ye sağlanan yardımların miktarı artmıştır. Bu dönemde sağlanan yardımların çoğu kredi şeklinde olup tutarı 755,3 milyon ECU'dur. Bu dönemde ayrıca Avrupa-Akdeniz ortaklığı bünyesinde finanse edilen MEDA (Mediterranean Economic Development Area) programı kapsamındaki fonlardan Türkiye'ye 376 milyon ECU taahhüt edilmiş, ayrıca Birlik üyesi olmayan Akdeniz ülkelerine kredi sağlanması maksadıyla oluşturulan EUROMED sistemi üzerinden 1997-1999 dönemi için 205 milyon ECU'luk kredi sağlanmıştır (www.ab.gov.tr, 2024).

Adaylık Sonrası Mali Yardımlar

1999 yılında gerçekleştirilen Helsinki Zirvesi'nde, Türkiye AB üyeliğine aday ülke statüsü kazanmasının ardından 2002 yılından itibaren hibe niteliğindeki AB fonlarından tek bir çerçeve altında yararlanmaya başlamıştır. 2006 yılına kadar süren bu dönemde Türkiye 164 proje kapsamında yaklaşık 1,3 milyar Avro tutarında mali yardım sağlanmıştır. Türkiye'yi Birlik programlarına katılım için hazırlamayı amaçlayan bu yardımlar kurumsal yapılanma, AB müktesebatına ve sosyo-ekonomik yapıya uyumun sağlanması maksadıyla kullanılmıştır.

Türkiye-AB mali iş birliği açısından IPA öncesi dönem olarak adlandırılabilir olan 2002-2006 döneminin önemli bir özelliği, AB destekli program ve projelerin yönetiminde yer alan kilit kurumların kurulmasıdır. AB'nin belirlediği yükümlülükler çerçevesinde, 2001/41 sayılı (mülga) Başbakanlık Genelgesiyle işlerlik kazanan Merkezi Olmayan Uygulama Sistemi ile bugün de benzer sorumlulukları yüklenmiş olan Ulusal IPA Koordinatörü (Ulusal Mali Yardım Koordinatörü), Ulusal Yetkilendirme Görevlisi, Ulusal Fon ve Merkezi Finans ve İhale Birimi bu yıllarda kurulmuştur. (ipa.gov.tr, 2024)

AB, aday ve potansiyel aday ülkelere, üyelik sürecinde birlik standartlarına erişebilecekleri reformları gerçekleştirebilmeleri adına çeşitli fonlar aracılığıyla mali yardımlarda bulunurken, 2007-2013 bütçe dönemiyle birlikte aday ülkelere sunduğu mali yardım mekanizmasında değişikliğe gitmiştir. Aday ülkeler için uygulanan farklı birlik programları ve mali araçlar 2007 yılında Katılım Öncesi Yardım Aracı (Instrument for Pre-Accession Assistance-IPA) olarak adlandırılan tek bir araç altında toplanmıştır. IPA fonları AB bütçe dönemlerine uygun olarak 7 yıllık dönemler halinde planlanmaktadır. Bu kapsamda IPA I uygulaması 2007-2013 dönemi için tasarlanmışken, IPA II uygulaması 2014-2020 dönemi için IPA III 2021-2027 dönemi için tasarlanmıştır. Her bir dönem için uygulanacak strateji, bir önceki dönemin deneyimlerine bağlı olarak şekillendirilmektedir.

³“ECU, (European Currency Unit) Avrupa Para Sistemi'nde kabul edilen Avrupa para birimi iken Avrupa Birliği'nin kurumları tarafından kullanılan ve Almanya, Avusturya, Belçika, Estonya, Finlandiya, Fransa, Hırvatistan, Hollanda, İrlanda, İspanya, İtalya, Kıbrıs, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Malta, Portekiz, Slovakya, Slovenya ile Yunanistan'ın oluşturduğu euro bölgesinin resmî para birimi olarak 16 Aralık 1995'te resmen kabul edilen Euro, 1 Ocak 1999'da hesap birimi olarak dünya finans piyasalarına tanıtıldı ve ECU'nun yerini aldı. Euronun madenî para ve banknotları 1 Ocak 2002'de dolaşıma girdi.” (https://tr.wikipedia.org/wiki/Euro_bölgesi)

IPA'nın yasal çerçevesinin oluşturulması, AB tarafından ilgili döneme dair IPA Tüzüğü ve IPA Uygulama Tüzüğü'nün yayımlanması ile başlar. Daha sonra, Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Komisyonu arasında imzalanan ve "Çerçeve Anlaşma" olarak adlandırılan anlaşma ile uygulamanın temel prensipleri, sorumluluk, görevler ve kurulması gereken idari yapı tanımlanır. Çerçeve Anlaşma, imzalanması sonrasında Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)'nde onaylanarak Türkiye'deki IPA uygulamasının temel yasal belgesi halini alır. Çerçeve Anlaşma sonrası, her bir program için Finansman Anlaşmaları imzalanır. Çerçeve Anlaşmada olduğu gibi Türkiye Cumhuriyeti ve Avrupa Komisyonu arasında imzalanan ve TBMM'de onaylandıktan sonra yürürlüğe giren bu anlaşmalar, Avrupa Komisyonu'nun desteklemeyi kabul ettiği eylemlere yapacağı fon tahsisatını güvenceye alır. (ipa.gov.tr, 2024)

IPA I Dönemi (2007-2013)

IPA I dönemi için Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Komisyonu arasında imzalanan "Çerçeve Anlaşma"nın 3.12.2008 tarih ve 5824 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5824 sayılı Kanun'la onaylanması uygun bulunmuş ve 24.12.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu dönemde bileşen bazlı bir strateji benimsenmiş ve mali yardım araçları aşağıda sıralanan beş bileşen kapsamında uygulanmıştır.

- Geçiş Dönemi Desteği ve Kurumsal Yapılanma
- Sınır Ötesi İş Birliği
- Bölgesel Kalkınma
- İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi
- Kırsal Kalkınma

IPA I döneminde Türkiye'nin yararlandığı mali yardım tutarının bileşen bazında dağılımı **Tablo 1**'de görüldüğü gibidir.

Tablo 1

Türkiye'ye Sağlanan IPA I Dönemi Mali Yardımlarının Bileşenlere Göre Dağılımı (Milyon Avro)

Bileşenler	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
I- Geçiş Dönemi Desteği ve Kurumsal Yapılanma	256,7	256,1	239,6	217,8	231,2	227,5	238,5
II- Sınır Ötesi İş Birliği	2,1	2,8	3	3,1	5,1	2,1	2,2
III- Bölgesel Kalkınma	167,5	173,8	182,7	238,1	293,4	356,06	366,88
IV- İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi	50,2	52,9	55,6	63,4	77,6	83,1	91,1
V- Kırsal Kalkınma	20,7	53	85,5	131,3	172,5	187,38	204,18
Toplam	497,2	538,6	566,4	653,7	779,8	856,14	902,86

Kaynak: www.ab.gov.tr, 2024

IPA I kapsamındaki ülkelere ayrılan yaklaşık 9.9 milyar avroluk fon tutarının, **Tablo 1**'de görüldüğü gibi yaklaşık yarısı nüfus ve yüzölçümü büyüklüğü dikkate alınarak Türkiye'ye tahsis edilmiştir.

IPA II Dönemi (2014-2020)

IPA II dönemi için Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Komisyonu arasında imzalanan "Çerçeve Anlaşma"nın 28 Nisan 2015 tarih ve 29340 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6647 sayılı Kanunun'la onaylanması uygun bulunmuş ve Anlaşma yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir.

IPA I döneminin bileşen bazlı yaklaşımı, bu dönemde yerini sektör bazlı yaklaşıma bırakmıştır. Bu dönemde aşağıda sıralanan beş sektör ve politika alanı desteklenmiştir.

- Birliğe Üyelik için Hazırlayıcı Reformlar
 - Demokrasi ve Yönetişim
 - Hukukun Üstünlüğü ve Temel Haklar
- Sosyo-Ekonomik ve Bölgesel Kalkınma
 - Çevre ve İklim Eylemi
 - Ulaştırma
 - Enerji
 - Rekabetçilik ve Yenilik
- İstihdam, Eğitim ve Sosyal Politikalar
- Tarım ve Kırsal Kalkınma
 - Kırsal Kalkınma Programı
 - Kurumsal Kapasite Geliştirme
- Bölgesel ve Sınır Ötesi İş Birliği

IPA II döneminde Türkiye'nin yararlandığı mali yardım tutarının sektör bazında dağılımı Tablo 2'de görüldüğü gibidir.

Tablo 2

Türkiye'ye Sağlanan IPA II Dönemi Mali Yardımlarının Sektörlere Göre Dağılımı (Milyon Avro)

TÜRKİYE	2014	2015	2016	2017	2018-2020	Toplam
a. Birlik Üyelikine 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
b. 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 Edilebilirlik ve Yenilikçilik	187.8				156.6	344.4
c. İstihdam, Sosyal Politikalar, Eğitim, Cinsiyet Eşitliğinin Teşviki ve İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi	37.4	62.9	65.9	68.9	199.9	435.0
Eğitim, İstihdam ve Sosyal Politikalar	235.1				199.9	435.0
d. 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	1,900.0	4,453.9

Kaynak: www.ab.gov.tr, 2024

Tablo 2'de görüldüğü gibi IPA II kapsamında Türkiye'ye tahsis edilen toplam fon tutarı 4.453,9 milyar Avro'dur.

IPA III Dönemi (2021-2027)

IPA III dönemi için Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Komisyonu arasında imzalanan "Çerçeve Anlaşma"nın 8 Aralık 2022 tarih ve 32037 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7424 sayılı Kanun'la onaylanması uygun bulunmuş ve Anlaşma yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir.

IPA III döneminde kullanılan sektörel gruplama yerine bu dönemde, aşağıda sıralanan pencere başlıkları altında beş kategorili bir gruplama kullanılmıştır.

- Pencere 1. Hukukun üstünlüğü, temel haklar ve demokrasi

- Pencere 2. İyi yönetim, müktesebat uyumu, stratejik iletişim ve iyi komşuluk ilişkileri
- Pencere 3. Yeşil gündem ve sürdürülebilir bağlantısallık
- Pencere 4. Rekabetçilik ve kapsayıcı büyüme
- Pencere 5. Bölgesel ve sınır ötesi iş birliği

IPA I ve II kapsamında yedi yıllık dönemlerin tamamı için yapılacak ülke tahsisatı; programlama dönemlerinin başında belirlenmekte ancak dönem içerisinde güncellemelere ve kesintilere gidilebilmekteydi. 2021 – 2027 yıllarını kapsayan IPA'nın III. döneminde ise ülke tahsisatı yaklaşımından vazgeçilmiş, bunun yerine, tahsis edilen tüm fonun bir havuzda toplanarak yararlanıcı ülkelerin bu fonu performansları nispetinde kullanacakları yeni bir modele geçilmiştir. (ipa.gov.tr, 2024)

IPA III döneminde Avrupa Komisyonu'na sunulan projeler "ilgililik" ve "olgunluk" kriterleri bakımından değerlendirildikten sonra fonlanmaktadır. Bu kapsamda yararlanıcı ülkelere Avrupa Komisyonu'na iletilen proje taslakları ilk olarak finansman öncelikleri ile karşılaştırılıp ilgililik kontrolüne tabi tutulmakta ve ardından ilgili bulunan proje teklifleri, teknik belge hazırlıkları kapsamında fonlamaya hazır olup olmadıklarının tespiti için olgunluk değerlendirilmesine tabi tutulmaktadır. Her iki aşamayı geçen projeler AB'nin bütçe imkanları doğrultusunda o yıl için hazırlanacak programa dahil edilmekte ve "Finansman Anlaşmaları" ile tahsisata hak kazanmaktadır.

Ülke tahsisatının olmadığı IPA III döneminde, adil paylaşım ilkesi doğrultusunda yararlanıcı ülkeler için toplamda 14,2 milyar Avro fon tahsis edilmiştir. Yıllık programlar kapsamında Türkiye'ye tahsis edilen fon tutarı 2021 yılı için 208,5 milyon Avro, 2022 yılı için 221 milyon Avro ve 2023 yılı için 244,6 milyon Avro olarak gerçekleşmiştir (www.ab.gov.tr, 2024).

Avrupa Birliği Mali Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi

Çeşitli adlar altında sağlanan mali yardımların, dünya genelinde sıklıkla kullanılan bir politika aracı haline gelmesi, bu yardımlar sonucu elde edilen faydanın doğru ve tutarlı bir şekilde muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ihtiyacını artırmıştır (Onay, 2016). Doğru ve tutarlı bir finansal raporlama ancak muhasebe ilkelerine uyum ile mümkün olmakta ve bu ilkeler muhasebe standartları başta olmak üzere çeşitli yasal düzenlemelerle uygulamaya konulmaktadır.

Son yıllarda finansal piyasaların küreselleşmesi, yabancı sermaye iştiraklerinin çoğalması, uluslararası denetim firmalarının kurulması gibi faktörler muhasebe uygulamalarına yön veren standartların yerel sınırları aşarak uluslararası boyut kazanmasını gerekli kılmıştır. Türkiye de bu gerekliliğin bir sonucu olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nu kurmuş ve Kurul, 2002 yılından itibaren uluslararası standartlara uygun standartların hazırlanması ve uygulamasının yaygınlaştırılması amacıyla faaliyet göstermeye başlamıştır. AB'ye aday ülke statüsünde bulunan Türkiye'nin, AB müktesebatına uyum çalışmaları, finansal raporlama ve muhasebe uygulamalarında da AB standartlarına uyum sağlaması gereğini doğurmuştur. Dolayısıyla AB'nin "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)"nı benimsemesi, Türkiye'nin de bu standartları benimsemesinde önemli bir etken olmuştur (Parlakkkaya, 2004).

AB tarafından Türkiye'deki "5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) sayılı cetvelde sayılan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve (II) sayılı cetvelde sayılan özel bütçeli idareleri"ne sağlanan yardımların muhasebeleştirilmesinde "Avrupa Birliği ve Uluslararası Kuruluşların Kaynaklarından Kamu İdarelerine Proje Karşılığı Aktarılan Hibe Tutarlarının Harcanması ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmelik"⁴ hükümleri uygulanmaktadır.

⁴Çalışmanın bundan sonraki kısmında "Hibe Yönetmeliği" olarak anılacaktır.

Hibe Yönetmeliği'ne göre projeye dair her türlü harcama, muhasebe birimi tarafından projeye özgü açtırılan banka hesabından yapılır. Proje kapsamında bankaya ödeme emri verildiğinde "106-Döviz Gönderme Emirleri" hesabı alacaklandırılır. Ödeme yapıldığında ise bahsi geçen hesap borçlandırılarak "104-Proje Özel Hesabı" alacaklandırılır. Proje kapsamında oluşan gelirler "600-Gelirler" hesabına alacak kaydedilirken, oluşan giderler "630-Giderler" hesabına borç kaydedilir (Hibe Yönetmeliği, md. 8).

Projeye dair muhasebe kayıtlarında, özel hesaba aktarılan dövizler ve bu dövizlerin değerlemesi için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuru esas alınır. Ödemelerde ise özel hesabın bulunduğu bankanın ödemenin yapıldığı tarihteki döviz alış kuru esas alınır (md. 11).

Yapılan her türlü ödeme ve tahsilat için iki nüsha halinde muhasebe fişi düzenlenir ve muhasebe biriminde kalacak nüshasına kanıtlayıcı belgelerin onaylı örnekleri, harcama biriminde kalacak nüshasına ise kanıtlayıcı belgelerin asılları bağlanır (md.5-7). Kanıtlayıcı belgeler fatura veya fatura yerine geçen belgeler ile ücret bordrolarıdır. "Harcamanın türüne göre, zorunlu hallerde bu belgeler dışında harcamaya ilişkin diğer belgeler de kullanılabilir." (Hibe Yönetmeliği, md. 15)

Kanıtlayıcı belgelere "IPA Çerçeve Anlaşması'nın 28/2. (d) (e) maddeleri kapsamında alınan, tarih ve sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) İstisna Sertifikası'na istinaden KDV hesaplanmamıştır" ibaresi eklenerek, belgeler KDV'siz olarak düzenlenir.

Proje faydalanıcısı kurum, KDV istisnasından faydalanabilmek için bağlı olduğu vergi dairesine başvurarak, "Katma Değer Vergisi İstisna Sertifikası" almalıdır. Bu sertifika, her ne kadar KDV ile anılıyor olsa da, çerçeve anlaşmalara ait genel tebliğlerde yer alan tüm vergi türlerine (Gümrük Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi vs.) yönelik istisnalar için kullanılmaktadır.

KDV istisna sertifikası uygulamasıyla, sözleşme kapsamında gerçekleştirilecek her türlü mal ve hizmet alımları ile iş yapımı dolayısıyla doğan verginin AB fonlarıyla karşılanmasının önlenmesi amaçlanmaktadır (Ubay & Tiyar, 2019).

Uygulama Örneği

Çalışmanın bu bölümünde, IPA fonlarından faydalanan bir kamu idaresinin muhasebe kayıtlarını göstermek için aşağıdaki hipotetik örnek geliştirilmiştir.

Örnek: A Üniversitesi IPA fonlarından "Ne Eğitimde Ne İstihdamda Olan Gençler (NEET) İçin İşgücü Piyasası Destek Programı" kapsamında 240.880 € tutarında hibe almıştır. Alınan hibeyle mühendislik fakültesine bilgisayar destekli tasarım ve üretim laboratuvarı kurulmuş ve 60 kişiye bahsi geçen alanda 120 gün süreyle eğitim verilmiştir. Kursiyerlere proje kapsamında eğitim süresince günlük 10 € cep harçlığı ödemesinde bulunulmuştur. 12 ay süreyle uygulanacak proje 01.08.2023 tarihinde hibe tutarının üniversitenin projeye özel açtığı banka hesabına yatırılması ile başlamıştır. TREESP1.2NEETPRO/P-03/720 numaralı bu projenin bütçesinden karşılanan gider ve edinilen varlık kalemleri aşağıdaki gibidir.

Harcama Kalemi	Birim	Birim Fiyat	Toplam Tutar
Personel Giderleri	3	Aylık 600 €	21.600 €
Kursiyer Harçlık Giderleri	60	Günlük 10 €	72.000 €
Eğitim Hizmeti	1	40.000 €	40.000 €
Bilgisayar	62	900 €	55.800 €
Projeksiyon	2	300 €	600 €
UPS Sistem	1	1.500 €	1.500 €
Yazıcı	1	750 €	750 €
Tasarım Programı Lisansı	1	2.000€	2.000 €

Harcama Kalemi	Birim	Birim Fiyat	Toplam Tutar
Masa ve Sandalye	62	110 €	6.820 €
Kırtasiye Malzemesi	62	40 €	2.480 €
Tanıtım Filmi	1	1.250 €	1.250 €
Web Sitesi ve Sosyal Medya İçerik Hazırlama Hizmeti	1	980 €	980 €
Billboard Reklamı	10	40 €	400 €
Afiş, Broşür vb. Proje Görünürlük Malzemeleri	50	10 €	500 €
Toplam			206.680 €

Satın alma ve ödeme işlemlerine dair bilgiler aşağıdaki gibidir:

- Bilgisayarlar, projeksiyonlar, UPS sistem, yazıcı ve tasarım programı lisansı B firmasından alınmış olup, alımlara ilişkin bankaya 02.10.2023 tarihinde ödeme emri verilmiştir. Bankadan alınan günlük hesap özeti cetvelinden ödemenin aynı gün yapıldığı anlaşılmıştır.
- Masa ve sandalyeler C firmasından alınmış olup, alımlara ilişkin bankaya 05.10.2023 tarihinde ödeme emri verilmiştir. Bankadan alınan günlük hesap özeti cetvelinden ödemenin aynı gün yapıldığı anlaşılmıştır.
- Tanıtım filmi, web sitesi ve sosyal medya içerik hazırlama ve billboard reklamı için hizmet alımı D firmasından yapılmış olup, alımlara ilişkin bankaya 09.10.2023 tarihinde ödeme emri verilmiştir. Bankadan alınan günlük hesap özeti cetvelinden ödemenin aynı gün yapıldığı anlaşılmıştır.
- Kırtasiye malzemesi, afiş, broşür vb. proje görünürlük malzemeleri E firmasından alınmış olup, alımlara ilişkin bankaya 10.10.2023 tarihinde ödeme emri verilmiştir. Bankadan alınan günlük hesap özeti cetvelinden ödemenin aynı gün yapıldığı anlaşılmıştır.
- Eğitim hizmeti F firmasından alınmış olup hizmet alımı için bankaya 12.10.2023 tarihinde ödeme emri verilmiştir. Bankadan alınan günlük hesap özeti cetvelinden ödemenin aynı gün yapıldığı anlaşılmıştır.
- Projede, proje koordinatörü, teknik koordinatör ve proje sekreteri olmak üzere üç personel tam zamanlı olarak istihdam edilmekte olup ücret ödemeleri her ayın son iş gününde asgari ücret tutarında yapılmaktadır.
- Kursiyerlere cep harçlıkları her ayın son iş gününde, her eğitim günü için 10 € olarak ödenmektedir. Eğitimler haftanın beş günü verilmektedir.

Proje karşılığında temin edilen hibe tutarı, proje faydalanıcısının projeye özel açtırdığı döviz hesabına aktarıldığında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.....01/08/2023.....		
104 PROJE ÖZEL HS. (240.880€)	7.134.865,60	
600 GELİRLER		7.134.865,60
TREESP1.2NEETPRO/P-03/720 no.lu proje gelirlerinin banka hesabına aktarılması		
...../.....		

Hibe aktarımı, aktarım tarihindeki Merkez Bankası (MB) döviz satış kuru üzerinden yapıldığından (Hibe Yönetmeliği, md. 8/3a) yukarıdaki kayıta yer alan tutar (240.880*29,62) hesaplanırken, 01.08.2023 tarihli MB satış kuru olan 29,62 TL dikkate alınmıştır.

B firmasından yapılan alımlar için bankaya ödeme emri verildiğinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.....02/10/2023.....		
----------------------	--	--

255 DEMİRBAŞLAR	1.725.483,00	
255.01. Bilgisayar (1.641.636 TL)		
255.02. Projeksiyon (17.652 TL)		
255.03. UPS Sistem (44.130 TL)		
255.04. Yazıcı (22.065 TL)		
260 HAKLAR	58.840,00	
260.01. Tasarım Programı Lisansı (58.840 TL)		
106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ (60.650 €)		1.784.323,00
TREESP1.2NEETPRO/P-03/720 no.lu proje bütçesinden yapılan varlık alımları için bankaya ödeme emri verilmesi		
...../.....		

Proje bütçesinden yapılan ödemelerde, proje hesabının bulunduğu bankanın ödemenin yapıldığı tarihteki döviz alış kuru esas alınmaktadır (Hibe Yönetmeliği, md. 11). Yukarıdaki kayıta yer alan tutarlar, ilgili bankanın alış kurunun 29,42 TL olduğu varsayımı ile hesaplanmıştır.

Bankadan alınan günlük hesap özeti cetvelinden, B firmasına ödemenin yapıldığı teyit edildiğinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.....02/10/2023.....		
106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ (60.650 €)	1.784.323,00	
104 PROJE ÖZEL HS. (60.650 €)		1.784.323,00
TREESP1.2NEETPRO/P-03/720 no.lu proje bütçesinden yapılan varlık alımları için bankaya verilen ödeme emrinin yerine getirilmesi		
...../.....		

C firmasından yapılan alımlar için bankaya ödeme emri verildiğinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.....05/10/2023.....		
255 DEMİRBAŞLAR	202.144,80	
255.05. Masa ve Sandalye (1.641.636 TL)		
106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ (6.820 €)		202.144,80
TREESP1.2NEETPRO/P-03/720 no.lu proje bütçesinden yapılan varlık alımları için bankaya ödeme emri verilmesi		
...../.....		

Yukarıdaki kayıta yer alan tutarlar, ilgili bankanın alış kurunun 29,64 TL olduğu varsayımı ile hesaplanmıştır.

Bankadan alınan günlük hesap özeti cetvelinden, C firmasına ödemenin yapıldığı teyit edildiğinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.....05/10/2023.....		
106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ (6.820 €)	202.144,80	
104 PROJE ÖZEL HS. (6.820 €)		202.144,80

TREESP1.2NEETPRO/P-03/720 no.lu proje bütçesinden yapılan varlık alımları için bankaya verilen ödeme emrinin yerine getirilmesi/.....		
--	--	--

D firmasından yapılan alımlar için bankaya ödeme emri verildiğinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.....09/10/2023.....		
630 GİDERLER	79.163,00	
630.01.Tanıtım Filmi (37.625 TL)		
630.02. Web Sitesi ve Sosyal Medya İçerik Hazırlama (29.498 TL)		
630.03. Billboard Reklamı (12.040 TL)		
106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ(2.630 €)		79.163,00
TREESP1.2NEETPRO/P-03/720 no.lu proje bütçesinden yapılan hizmet alımları için bankaya ödeme emri verilmesi/.....		

Yukarıdaki kayıta yer alan tutarlar, ilgili bankanın alış kurunun 30,10 TL olduğu varsayımı ile hesaplanmıştır.

Bankadan alınan günlük hesap özeti cetvelinden, D firmasına ödemenin yapıldığı teyit edildiğinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.....09/10/2023.....		
106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ (2.630 €)	79.163,00	
104 PROJE ÖZEL HS. (2.630 €)		79.163,00
TREESP1.2NEETPRO/P-03/720 no.lu proje bütçesinden yapılan hizmet alımları için bankaya verilen ödeme emrinin yerine getirilmesi/.....		

E firmasından yapılan alımlar için bankaya ödeme emri verildiğinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.....10/10/2023.....		
630 GİDERLER	15.060,00	
630.04. Proje Görünürlük Malzemeleri		
106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ (500 €)		15.060,00
TREESP1.2NEETPRO/P-03/720 no.lu proje bütçesinden yapılan giderler için bankaya ödeme emri verilmesi/.....		

Yukarıdaki kayıta yer alan tutarlar, ilgili bankanın alış kurunun 30,12 TL olduğu varsayımı ile hesaplanmıştır.

Bankadan alınan günlük hesap özeti cetvelinden, E firmasına ödemenin yapıldığı teyit edildiğinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.....10/10/2023.....		
106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ (500 €)	15.060,00	

104 PROJE ÖZEL HS. (500 €)		15.060,00
TREESP1.2NEETPRO/P-03/720 no.lu proje bütçesinden yapılan hizmet alımları için bankaya verilen ödeme emrinin yerine getirilmesi		
...../.....		

F firmasından yapılan alımlar için bankaya ödeme emri verildiğinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.....12/10/2023.....		
630 GİDERLER	1.197.600,00	
630.05. Eğitim Hizmeti		
106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ (40.000 €)		1.197.600,00
TREESP1.2NEETPRO/P-03/720 no.lu proje bütçesinden yapılan hizmet alımları için bankaya ödeme emri verilmesi		
...../.....		

Yukarıdaki kayıta yer alan tutar ilgili bankanın alış kurunun 29,94 TL olduğu varsayımı ile hesaplanmıştır.

Bankadan alınan günlük hesap özeti cetvelinden, F firmasına ödemenin yapıldığı teyit edildiğinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.....12/10/2023.....		
106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ (40.000 €)	1.197,600,00	
104 PROJE ÖZEL HS. (40.000 €)		1.197.600,00
TREESP1.2NEETPRO/P-03/720 no.lu proje bütçesinden yapılan eğitim hizmeti alımı için bankaya verilen ödeme emrinin yerine getirilmesi		
...../.....		

Ay sonunda proje personel ücretleri için yapılacak tahakkuk kaydı aşağıda gibidir.

.....31/10/2023.....		
630 GİDERLER	49.298,28	
630.06. Personel Net Ücretleri (11.402,32*3)		
630.07. Sigorta Primleri (5.030,44*3)		
335 PERSONELE BORÇLAR		34.206,96
335.01. Proje Personeli		
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		15.091,32
361.01. Proje Personeli		
TREESP1.2NEETPRO/P-03/720 no.lu proje bütçesinden yapılacak ücret ödemeleri için bankaya ödeme emri verilmesi		
...../.....		

Proje personeli ücret ödemeleri için bankaya ödeme emri verildiğinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.....31/10/2023.....		
335 PERSONELE BORÇLAR	34.206,96	

335.01. Proje Personeli (11.402,32*3) 106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ (1.135 €) TREESP1.2NEETPRO/P-03/720 no.lu proje bütçesinden yapılacak ücret ödemeleri için bankaya ödeme emri verilmesi /.....		34.206,96
--	--	-----------

Bankadan alınan günlük hesap özeti cetvelinden, ücret ödemelerinin gerçekleştirildiği teyit edildiğinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.....31/10/2023..... 106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ (1.135 €) 104 PROJE ÖZEL HS. (1.135 €) TREESP1.2NEETPRO/P-03/720 no.lu projenin personel ücretleri için bankaya verilen ödeme emrinin yerine getirilmesi /.....	34.206,96	34.206,96
---	-----------	-----------

Yukarıdaki kayıta yer alan tutarlar net asgari ücret üzerinden ve ödeme gününde ilgili bankanın alış kurunun 30,15 TL olduğu varsayımı ile hesaplanmıştır.

Projelerde istihdam edilen personele ödenen ücretlerden kesilerek ilgili sosyal güvenlik kurumuna ve bağlı bulunulan vergi dairesine ödenmesi gereken tutarlar, öncelikle 104-Proje Özel Hesabından muhasebe biriminin 102-Banka Hesabına aktarılarak bu hesaptan ödemeler gerçekleştirilir. Özel hesaptan aktarılan tutarlar, aktarma yapıldığı günkü proje hesabının bulunduğu bankanın döviz alış kuru üzerinden 108-Diğer Hazır Değerler Hesabına borç kaydedilir. (Hibe Yönetmeliği, md. 8/3e)

Proje personellerinin sigorta prim ödemesi için bankaya, üniversitenin TL mevduat hesabına aktarım emri verildiğinde yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

.....30/11/2023..... 108 DİĞER HAZIR DEĞERLER 108.01.Sigorta Primleri (5.030,44*3) 106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ (500 €) TREESP1.2NEETPRO/P-03/720 no.lu proje bütçesinden yapılacak ücret ödemeleri için bankaya TL hesaba aktarım emri verilmesi /.....	15.091,32	15.091,32
---	-----------	-----------

Bankadan alınan günlük hesap özeti cetvelinden, TL hesaba aktarımın yapıldığı teyit edildiğinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.....30/11/2023..... 106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ (500 €) 104 PROJE ÖZEL HS. (500 €) TREESP1.2NEETPRO/P-03/720 no.lu projenin personel ücretleri için bankaya verilen TL hesaba aktarım emrinin yerine getirilmesi /.....	15.091,32	15.091,32
.....30/11/2023.....		

102 BANKALAR	15.091,32	
102.01.TL Mevduat Hs.		
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER		15.091,32
TREESP1.2NEETPRO/P-03/720 no.lu projenin personel ücretleri için bankaya verilen TL hesaba aktarım emrinin yerine getirilmesi		
...../.....		

Yukarıdaki kayıta yer alan tutarlar ödeme gününde ilgili bankanın alış kurunun 30,18 TL olduğu varsayımı ile hesaplanmıştır.

Bankadan alınan günlük hesap özeti cetvelinden, sigorta prim ödemelerinin gerçekleştirildiği teyit edildiğinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.....30/11/2023.....		
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	15.091,32	
361.01. Proje Personeli		
102 BANKALAR		15.091,32
102.01.TL Mevduat Hs.		
TREESP1.2NEETPRO/P-03/720 no.lu projenin personeli sigorta prim ödemleri		
...../.....		

Ay sonlarında döviz mevcudunun Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının ay sonu döviz satış kuru üzerinden değerlemesi sonucunda; kur artışından doğan farklar, 104-Proje Özel Hesabına borç, 600-Gelirler Hesabına alacak; kur azalışından doğan farklar ise 630-Giderler Hesabına borç, 104-Proje Özel Hesabına alacak kaydedilir. (Hibe Yönetmeliği, md. 8/3d)

31 Ekim'de 104 Proje Özel Hesabı bakiyesi 3.807.276,52 TL'dir. Proje bütçesinde kalan € miktarı ise 129.145'tir. MB € satış kuru 30,10 TL olup yapılan değerleme işlemi sonucunda bulunan kur farkının muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.....31/10/2023.....		
104 PROJE ÖZEL HS.	79.987,98	
600 GELİRLER		79.987,98
TREESP1.2NEETPRO/P-03/720 no.lu proje ay sonu değerleme işleminde oluşan kur farkı (129.145*30,10)-3.807.276,52		
...../.....		

TREESP1.2NEETPRO/P-03/720 no.lu proje süresi 31.07.2024 tarihi itibarıyla tamamlanmış ve özel hesapta kalan tutar olan 34.200 avronun sözleşme makamı kuruma iade edilmesi için 01.08.2024 tarihinde bankaya ödeme emri verilmiştir.

.....01/08/2024.....		
630 GİDERLER	1.176.480,00	
630.08. İade Tutar		
106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ (34.200 €)		1.176.480,00

TREESP1.2NEETPRO/P-03/720 no.lu proje bütçesinden kalan tutarın iadesi için bankaya ödeme emri verilmesi		
...../.....		

Bankadan alınan günlük hesap özeti cetvelinden, sözleşme makamına iadenin yapıldığı teyit edildiğinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.....01/08/2024.....		
106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ (34.200 €)	1.176.480,00	
104 PROJE ÖZEL HS. (34.200 €)		1.176.480,00
TREESP1.2NEETPRO/P-03/720 no.lu proje bütçesinden kalan tutarın iade edilmesi		
...../.....		

Yukarıdaki kayıta yer alan tutar, ödeme gününde ilgili bankanın alış kurunun 34,40 TL olduğu varsayımı ile hesaplanmıştır.

Sonuç ve Öneriler

AB katılım öncesi mali yardımları, belirli programlar çerçevesinde genellikle projeler kapsamında sağlandığından bu yardımlar muhasebeleştirilirken ve raporlanırken hukuki bazı hususlara dikkat edilmesi gerekir. Bu hususlar gerek AB kurumları tarafından hazırlanan ve hukuki bir çerçeve oluşturan dokümanlarla, gerek AB ile mali yardım alan ülkenin kurumları arasında imzalanan anlaşmalarla ve gerekse ulusal mevzuatla düzenlenir.

Birlik'in mali çıkarları; "dolandırıcılık dâhil usulsüzlüklerin önlenmesi, tespiti, düzeltilmesi ve soruşturulmasına; kaybedilen, yanlış ödenen veya yanlış kullanılan fonların geri alınmasına ve uygun olduğu hallerde idari cezaların uygulanmasına ilişkin tedbirler dâhil olmak üzere orantılı tedbirlerle korunur." (AB2021/1529 sayılı Tüzük, md. 48) Bu kapsamda Avrupa Dolandırıcılıkla Mücadele Bürosu, AB fonlarının kullanımında herhangi bir yolsuzluk yapıp yapılmadığını belirlemek amacıyla idari soruşturma yetkisine, Avrupa Savcılık Ofisi (EPPO), Birlik'in mali çıkarlarını etkileyen suçları soruşturma ve kovuşturma yetkisine sahiptir. Fon yararlanıcısı, bahsi geçen kurumların denetime ilişkin görevlerinin icrası için ihtiyaç duydukları bilgi ve belge erişiminde kurumlarla iş birliği yapmakla yükümlüdür. Bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi Komisyon'un fonları IPA yararlanıcısından geri almasına yol açabilir. Ayrıca yapılan hata, usulsüzlük, projeye bağlı varlıkların tamamının veya çoğunluğunun çıkar ilişkisi olan iktisadi işlemciden temini, dolandırıcılık, yolsuzluk gibi durumların tespiti de fonların geri alınmasıyla sonuçlanabilir (IPA III Mali Çerçeve Ortaklık Anlaşması, md. 40). Birlik fonlarından yararlanan ülkeler Birlik'in mali çıkarlarının korunmasında tam olarak iş birliği yapmakla, idari veya adli bulguya konu olan dolandırıcılık dâhil usulsüzlükleri gecikmeksizin Komisyon'a bildirmekle yükümlüdür (AB2021/1529 sayılı Tüzük, md. 48).

Projeye bağlı harcamalarda usulsüzlük yapılması, harcamaların uygunluğunun şüpheli olması, iç kontrol sisteminin güvenilirliğini ve varlıkların proje amacına uygun kullanımını kuşkulu hale getiren sistem hatalarının tespiti gibi durumlar, fon ödemelerinin kesintiye uğraması veya askıya alınması ile sonuçlanabilir (IPA III Mali Çerçeve Ortaklık Anlaşması, md. 38-39).

AB fonlarından herhangi bir kesinti olmadan veya fonlar askıya alınmadan etkin bir şekilde yararlanabilmek için harcama, muhasebeleştirme ve raporlama işlemlerinde hata ve usulsüzlükten kaçınmak gerekir.

Avrupa Birliği'nden Türkiye'deki kamu idarelerine proje karşılığı aktarılan hibe niteliğindeki fonların izlenmesi, harcanması ve muhasebeleştirilmesine dair usul ve esaslar "Avrupa Birliği ve Uluslararası Kuruluşların Kaynaklarından Kamu İdarelerine Proje Karşılığı Aktarılan Hibe Tutarlarının Harcanması ve

Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmelik” ile belirlenmiştir. Bu çalışmada bahsi geçen yönetmelikteki usul ve esaslar çerçevesinde, IPA fonlarının muhasebeleştirilmesi hipotetik bir örnek üzerinden ele alınmış ve muhasebeleştirme sürecinin usulüne uygun olarak yürütülmesinde aşağıdaki hususların dikkate alınmasının fonların etkin kullanımı bakımından fayda sağlayacağı kanaatine varılmıştır.

- Yardımın kapsamı ve harcama kalemleri proje sözleşmesinde yer aldığından harcamalar bu sözleşmeye uygun olarak proje amacına hizmet edecek şekilde yapılmalı ve muhasebeleştirilmelidir.
- AB fonları, yardım alan kurumun diğer kaynaklarından ayrı bir şekilde muhasebeleştirilmeli ve bu fonlara özgü raporlar oluşturulmalıdır.
- Raporlamada ulusal ve uluslararası standartlar dikkate alınmalıdır.
- Yapılan her kayıt bir belgeyle desteklenmeli ve belgeler muhafaza edilmelidir.
- Harcamalar projeye bütçelendirilen kalemlere göre yapılmalıdır.
- Projeye ilişkin mali raporlar zamanında hazırlanarak AB'nin talep ettiği sürede teslim edilmelidir.
- Vergisel muafiyetlerin yasal durumunun güncelliği takip edilerek muhasebe kayıtları buna göre yapılmalıdır.
- Mali yardımlar Avro cinsinden sağlandığından kur değişiklikleri muhasebe kayıtlarına yansıtılmalıdır.

Bu hususlara dikkat edilmesi sağlanan fonların doğru şekilde muhasebeleştirilmesine, hata ve usulsüzlükten kaçınılmasına katkı sağlayacaktır.

Yanlış muhasebe işlemlerinin tespiti, ödemelerin durdurulmasına veya tamamen iptaline sebep olabilir. Bununla birlikte kurum idari ve mali yaptırımlarla karşı karşıya kalabilir ve bu durum kuruma ek iş yükü ve maliyet yükleyebilir, cezai yaptırımla sonuçlanarak itibar kaybına sebep olabilir, kurumun yeni fonlara erişimi kısıtlanabilir.

Sonuç olarak fonların yanlış muhasebeleştirilmesi faydalanıcı kurum için ciddi anlamda mali, yasal ve itibari olumsuz sonuçlar doğurabileceğinden, fonların muhasebeleştirilme sürecinde şeffaflık, doğruluk ve mevzuata uyum büyük önem taşımaktadır.

AB fonlarının muhasebeleştirilmesinin ele alındığı bu çalışmanın, literatüre ve konuya ilgi duyan taraflara katkı sağlayacağı düşünülmektedir.



Hakem Değerlendirmesi	Dış bağımsız.
Çıkar Çatışması	Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.
Finansal Destek	Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Peer Review	Externally peer-reviewed.
Conflict of Interest	The author has no conflict of interest to declare.
Grant Support	The author declared that this study has received no financial support.

Yazar Bilgileri	Derya Onocak (Dr. Öğr. Üyesi)
Author Details	¹ Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Şarkışla Aşık Veysel MYO, Sivas- Türkiye
	 0000-0002-5082-7482



Kaynakça | References

- AB2021/1529 sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konsey Tüzüğü. Erişim adresi: https://ipa.gov.tr/wp-content/uploads/IPAIII_Turkce_Tuzuk.pdf
- Abacı, İ. (2014). Katılım Öncesi Yardım Aracı Fonlarının Muhasebeleştirilmesi. AB Uzmanlık Tezi.
- Avcı, F. (2008). Türkiye'ye Dönük Katılım Öncesi Mali Yardım Uygulaması Çerçevesinde 2007-2013 Döneminin Değerlendirilmesi. Erişim adresi: <http://hazine.org.tr/makaleler/ab/AB%20Mali%20Yard%fdmlar%fd%20Fatih%20AVCI.pdf>.
- Bilici, N. (2007). *Avrupa Birliği ve Türkiye*. 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- <https://ipa.gov.tr/wp-content/uploads/TR-IPA.pdf>
- https://tr.wikipedia.org/wiki/Euro_bölgesi
- https://tr.wikipedia.org/wiki/Avrupa_Ekonomik_Topluluğu
- <https://www.ab.gov.tr/p.php?e=5>
- IPA III Mali Çerçeve Ortaklık Anlaşması. Erişim adresi: https://ipa.gov.tr/wp-content/uploads/2-IPA-III-Mali-Cerceve-Ortaklik-Anlasmasi_compressed.pdf
- Karataş, H. (2010). *Avrupa Birliği Katılım Öncesi Mali Yardımları*, T.C. Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2010/409, Ankara.
- Karluk, S. R. (2003). *Avrupa Birliği ve Türkiye*. 7. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Maliye Bakanlığı. (2017). *Avrupa Birliği ve Uluslararası Kuruluşların Kaynaklarından Kamu İdarelerine Proje Karşılığı Aktarılan Hibe Tutarlarının Harcanması ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmelik*. Resmî Gazete Tarihi: 27.11.2007, Resmî Gazete Sayısı: 26713.
- Mitevski, M. (2016). Audit on the EU instrument for pre-accession assistance (IPA)-the case of the Republic of Macedonia. *Економски Развој-Economic Development*, 18(3), 340-353.
- Onay, A. (2016). Muhasebe standartları kapsamında devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), 31-45.
- Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede uluslararası uyum ve Avrupa Birliği sürecinde Türkiye'de muhasebe uyumlaştırma çalışmaları. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 4(7), 118-139.
- Petrakos, G., & Kallioras, D. (2017). Integration and structural change: Pre-accession experience in the regions of the European Union new member-states. In *Overcoming Fragmentation in Southeast Europe*, Routledge, 39-73.
- Tankosić, J. V., & Stojavljević, M. (2014). EU common agricultural policy and pre-accession assistance measures for rural development. *Економика пољопривреде*, 61(1), 195-210.
- Ubay, B., & Tiyar, E. (2019). Avrupa Birliği Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı ve vergi istisnası boyutu. *Maliye Dergisi*, 177, 448-475.
- Yıldız, H., & Yardımcıoğlu, F. (2005). Türkiye'ye yönelik Avrupa Birliği mali yardımları ve aday ülkelerle karşılaştırılması. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9(3-4), 437-472.
- Yılmaz, E. A. (2019). 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında hibe uygulamaları. *Mali Çözüm Dergisi*, 29, 291-304.