

**KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ \* SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI  
İŞLETME PROGRAMI**

**CANLI VARLIKLARIN TMS 41 ÇERÇEVESİNDE  
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Ömer YAZAN**

**Tez Danışmanı: Doç. Dr. Uğur KAYA**

**HAZİRAN 2010  
TRABZON**

## ONAY

*Ömer Yazan* tarafından hazırlanan *Canlı Varlıkların Türkiye Muhasebe Standardı 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi* adlı bu çalışma 02. 07. 2010 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda *oy birliği* ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından *İşletme Anabilimdalında* **yüksek lisans tezi** olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Yusuf SÜRMEŒEN (Başkan)

Doç. Dr. Uğur KAYA (Danışman)

Yrd. Doç. Dr. Birol KARAKURT

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım.

.../.../2010

Enstitü Müdürü

## **BİLDİRİM**

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

**Ömer Yazan**

**11. 06. 2010**

## ÖNSÖZ

Tarım sektörü, sanayi ve hizmet sektörü karşısında gerileyen konumuna rağmen Türkiye için hala önemini korumaya devam etmektedir. Bu sektörde faaliyet gösteren işletmelerin mali tablo kullanıcılarına doğru, açık, anlaşılır ve güvenilir bilgileri sunabilmeleri için tarım muhasebesi uygulamalarının gerçekçi biçimde raporlanması gerekmektedir.

Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilme ilkelerini belirleyen TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı, işletmelerin canlı varlık ve tarımsal ürünlere ilişkin kayıt ve raporlama işlemlerinin esaslarını belirlemiştir. Nitelikleri itibariyle diğer iktisadi kıymetlerden ayrılan canlı varlıklar ve bunlardan elde edilen tarımsal ürünlere yönelik standart ilkelerinin uygulanabilmesi, tarım işletmelerinin faaliyetlerinin daha gerçekçi bir biçimde ilgililere sunulması için oldukça önemlidir. Zira mevcut Türk Vergi Mevzuatı ve Tekdüzen Hesap Planı, bu işlemin yerine getirilmesi için yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle TMS 41'in getirdiği yeni muhasebeleştirme ve raporlama ilkelerinin söz konusu işletmelerce uygulanması oldukça önemlidir.

Bu çalışmada, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin standart ilkelerine göre mevcut düzenlemelerle karşılaştırılmalı olarak incelenmesi konusunun belirlenmesinden hazırlanmasına kadar her aşamasında değerli görüş ve önerilerini esirgemeyen Sayın Hocam Doç. Dr. Uğur KAYA'ya teşekkürü bir borç bilirim.

Haziran 2010

Ömer YAZAN

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER .....	V
ÖZET....	VIII
ABSTRACT .....	XI
TABLolar LİSTESİ.....	X
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	XI
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XII
GİRİŞ.....	1-2

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. TARIM, TARIM İŞLETMECİLİĞİ VE TARIM MUHASEBESİYLE İLGİLİ

<b>GENEL BİLGİLER.....</b>	<b>3-28</b>
1.1. Tarım Kavramının Tanımı ve Özellikleri .....	3
1.2. Tarım İşletmeciliği.....	5
1.2.1. Tarım İşletmesinin Tanımı ve Özellikleri.....	5
1.2.2. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması.....	6
1.2.2.1. Üretim Yapısına Göre Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması .....	7
1.2.2.2. Üretim Faktörlerinin Mülkiyetine Göre Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması.....	13
1.2.2.3. Hukuki Yapılarına Göre Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması.....	13
1.2.2.4. İşletme Büyüklüğüne Göre Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması .....	13
1.2.3. Tarım İşletmeciliğinin Türkiye'deki Durumu .....	14
1.2.4. Tarım İşletmeciliğinde Karşılaşılan Sorunlar.....	16

1.2.5. Tarım İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları .....	17
1.2.5.1. Tarım Muhasebesinin Tanımı ve Açıklanması .....	18
1.2.5.2. Tarım Muhasebesinin Özellikleri.....	21
1.2.5.3. Tarım Muhasebesinde Güncel Gelişmeler .....	25
1.2.5.3.1. Tarım Muhasebesi Veri Ağı (FADN).....	25
1.2.5.3.2. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı.....	27

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. CANLI VARLIKLARIN TMS 41'E GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLME

<b>İLKELERİ.....</b>	<b>29-60</b>
2.1. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardıyla İlgili Genel Bilgiler .....	29
2.1.1. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Tarihçesi .....	30
2.1.2. TMS 41'in Amacı ve Kapsamı .....	31
2.1.3. TMS 41 İçinde Yer Alan Tanımlar .....	33
2.1.3.1. Genel Tanımlar .....	34
2.1.3.2. Özel Tanımlar .....	35
2.2. Canlı Varlıkların TMS 41' göre Muhasebeleştirilme İlkeleri .....	37
2.2.1. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin İlk Kayda Alınmasına Yönelik Muhasebe İlkeleri .....	38
2.2.2. Canlı Varlıklar ve Tarımsal Ürünlerde Değerlemesine Yönelik Muhasebe İlkeleri .....	44
2.2.3. Canlı Varlıkların Amortismanına Yönelik Muhasebe İlkeleri .....	46
2.2.4. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Muhasebe İlkeleri .....	47
2.2.5. Mali Tablolarda Sunum ve Dipnot Açıklamalarına Yönelik Muhasebe İlkeleri .....	49
2.3. Türk Vergi Mevzuatına Göre Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilme İlkeleri.....	53
2.3.1. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin İlk Kayda Alınmasına Yönelik İlkeler .....	53
2.3.2. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin Değerleme İlkeleri .....	54
2.3.3. Canlı Varlıklarda Değer Değişikliklerine Yönelik İlkeler .....	56

2.3.4. Canlı Varlıklar ve Tarımsal Ürünlere İlişkin Kazanç ve Kayıpların Raporlamasına Yönelik İlkeler .....	56
2.3.5. Canlı Varlıklarda Amortismanına Yönelik İlkeler .....	57
2.3. TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatı Düzenlemelerinin Karşılaştırılması .....	58

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

<b>3. CANLI VARLIKLARIN TMS 41'E GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK ÖRNEK UYGULAMALAR .....</b>	<b>61-80</b>
3.1. Genel Açıklamalar .....	61
3.2. Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Önerilen Hesaplar ve Açıklamaları .....	61
3.3. Canlı Varlıkların TMS 41'e Göre Muhasebeleştirilmesine Yönelik Örnek Uygulamalar .....	65
3.3.1. İşletmenin Tanıtımı .....	65
3.3.2. İşletmenin Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerle İlgili Finansal İşlemleri ve Muhasebe Kayıtları .....	66
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER .....</b>	<b>81</b>
<b>YARARLANILAN KAYNAKLAR .....</b>	<b>83</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>88</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>107</b>

## ÖZET

Canlı varlıklar doğma, büyüme, olgunlaşma, üreme, yaşlanma ve ölüm gibi sürekli olarak biyolojik dönüşüme maruz kalmaktadırlar. Bu nedenle canlı varlıkların muhasebeleştirilme ve ölçümlerinin, tarım işletmelerinin sahip olduğu diğer varlıklardan farklı olması gerekmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartları 41, Tarımsal Faaliyetler Standardı, canlı varlıkların bu özelliklerini dikkate almakta ve muhasebeleştirilme ve ölçüm ilkelerini belirlemektedir. Türk Vergi Mevzuatı açısından canlı varlıklar bu özellikleri ile diğer varlıklardan ayrılmamakta, böylece standart ile mevzuat arasında yaklaşım farklılıkları oluşmaktadır. Standart ilkelerinin gerçekçi finansal bilgi sunmak amacı taşıdığı bilinmektedir. Ancak bu ilkelerin uygulanabilmesi için bazı düzenlemeler gerekmektedir.

Bu çalışmada ilk olarak tarım işletmeciliği ve tarım muhasebesi hakkında genel bilgiler verilmiş sonra standart ve Türk Vergi Mevzuatı'nın konuyla ilgili yaklaşımları incelenmiş ve karşılaşılan güçlüklerle çözüm önerileri sunmak amacıyla örnek uygulamalar hazırlanmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Canlı varlıklar, Tarımsal ürünler, TMS 41, Vergi Usul Kanunu



## **ABSTRACT**

Living animals are always exposed to biological transformation like growth, mourn and death. Because of this reason, the valuation and accounting of living animals require to be different than other assets of agriculture businesses.

Turkish Accounting Standards 41, Agriculture Standard considers this specialities of living animals and determines the principles of accounting and valuation. According to Turkish Tax Legislation, living animals are similar with other assets thus differences is occurred between standard and legislation approaches. But some arrangements require for practise this principles.

This study presented general informations about agriculture businesses and agriculture accounting than searched the approaches of standard and Turkish Tax Legislation, related with the subject and it is prepared that sample exercises related to present solution suggestions of the practise difficulties.

**Key Words:** Living Animals, Agricultural Products, TMS 41, Tax Procedure Law

## TABLULAR LİSTESİ

<u>Tablo Nr.</u>	<u>Tablonun Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Tarımsal Üretim Değerleri .....	8
2	Üretim Yapısı Açısından Tarım İşletmeleri Sayısı ve İşlenen Arazi Oranı.....	12
3	Standart Kapsamında Olan ve Kapsam Dışında Kalan Tarımsal Faaliyetler....	33
4	Tarımsal Faaliyetlere Yönelik TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatı Düzenlemelerinin Karşılaştırılması.....	59

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<u>Şekil Nr.</u>	<u>Şeklin Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Canlı Varlıklarda Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti Önerisi.....	43

## KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ESU	: European Size Unit (Avrupa Büyüklük Birimi)
FADN	: Farm Accountancy Data Network (Tarım Muhasebesi Veri Ağı)
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GTS	: Genel Tarım Sayımı
GUD	: Gerçeğe Uygun Değer
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IAS	:International Accunting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASC	: International Accounting Standarts Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
NBD	: Net Bugünkü Değer
NNABD	: Net Nakit Akışlarının Bugünkü Değeri
NGUD	: Net Gerçeğe Uygun Değer
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TDHP	: Tekdüzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TİGEM	: Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Tarım sektörü, temel insan ihtiyacı olan gıdanın üretilmesi işlevini yerine getirerek topluma hizmet sunan ve ülke ekonomisine katkı sağlayan oldukça önemli bir sektördür. Bu önemini, sanayi ve hizmet sektörü karşısında gerilemesine rağmen hala korumaktadır. Zira nitelikli bir tarım sektörü, sanayi sektörünün de sağlıklı biçimde gelişmesini sağlamaktadır. Son yıllarda her iki sektörün iç içe girdiği ve birbirlerini tamamlayıcı özellik sergiledikleri söylenebilir.

Tarım sektörü, aile, özel sektör veya kamu sahipliğinde bulunan tarım işletmelerinden oluşmaktadır. Tarım sektörüne teknolojinin girmesiyle birlikte, profesyonel yönetime sahip, belli bir misyonu ve vizyonu olan, üretimde sanayi sektörü araçlarını ağırlıklı kullanan, özel sektöre ait büyük ölçekli tarım işletmelerinin sayısı gün geçtikçe artmaktadır. Bu işletmeler, ortaklar, çalışanlar, devlet ve toplum gibi gruplara karşı faaliyetlerinden sorumlu olmakta bu nedenle işletme bilgilerini ilgili taraflara şeffaf, gerçekçi, açık, güvenilir ve zamanında sunmaları gerekmektedir. Söz konusu işlev, bu alana özel bilgilerin mali tablolarda sunulması için gerekli işlemler dizisini gerçekleştiren tarım muhasebesi uygulamaları ile mümkündür.

Tarım sektörünün, Türkiye ekonomisi içindeki önemine rağmen, tarım muhasebesi uygulamaları aynı doğrultuda ilerlememiş, tarım işlemlerine vergi boyutu ile bakılmış, büyük çoğunluğu aile işletmesi olan tarım işletmelerinin önemli bir kısmı vergiden muaf tutulmuştur. Bununla birlikte, tarım işletmeciliğinin hızla yapı değiştirmesi ve özel sektöre ait büyük çaplı işletme sayısının gün geçtikçe artması, tarım muhasebesi alanında ulusal ve uluslararası bazı düzenlemelerin yapılmasını zorunlu kılmıştır. 2003 yılında tarım işletmelerinin gerçekçi finansal bilgi sunma ihtiyacına yönelik Uluslararası Muhasebe Standartları içinde 41 nr'lı standart hazırlanmış, bu standardı takiben Türkiye'de 2005 yılında Sermaye Piyasası Kurulu, "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği" çıkarmış (Bu Tebliğin 31. kısmı tarımsal faaliyetlerle ilgilidir.) ve 2006 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından önceki uluslararası standartla uyumlu olarak "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler" standardı yayımlanmıştır.

Tarım işletmelerine tanınan vergi muafiyeti nedeniyle, Türkiye’de uzun yıllar ihmal edilen tarım muhasebesi, özellikle bu alanda yapılan ulusal ve uluslararası düzenlemelerin ardından, varlık yapılarının farklılıkları ve özellikli oluşu, bu uygulamaya ihtiyaç duyan işletme sayısının artması gibi nedenlerle dikkat çekmiş ve bu alanda pek çok çalışma yapılmıştır. Bu Çalışmada, TMS 41’e göre tarımsal faaliyetlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği Türk Vergi Mevzuatıyla karşılaştırmalı olarak incelenmiş ve standardın uygulanabilirliği tartışılmıştır. Bu amaçla Çalışma aşağıdaki gibi bölümlenmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde, tarım işletmeciliği ve tarım muhasebesi hakkında genel bilgiler verilmiş, uygulama alanı olan tarım işletmeleri ile ilişkilendirilerek tarım muhasebesi tarihi gelişim süreciyle birlikte kısaca tartışılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, TMS 41’in yorumlanarak tanıtılması, Türk Vergi Mevzuatı’nın tarım muhasebesi alanındaki düzenlemeleri ve standart ile mevzuat yaklaşımlarının karşılaştırılması amaçlanmıştır.

Çalışmanın son bölümünde ise ikinci bölümde ortaya konulan “muhasebeleştirme ilkeleri” örnek uygulamalarla açıklanmıştır. Bu bağlamda TMS 41 ve mevzuat hükümleri arasındaki farklılıklara yer verilmiş ve standardın uygulanabilirliği tartışılmıştır. Çalışma sonuç ve öneriler kısmı ile tamamlanmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. TARIMSAL FAALİYET, TARIM İŞLETMECİLİĞİ VE TARIM MUHASEBESİYLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

#### 1.1. Tarımsal Faaliyet Kavramının Tanımı ve Özellikleri

Tarım kavramı, tarımsal faaliyet kavramıyla eş anlamlı olarak kullanıldığından, literatürde tarımsal faaliyetle ilgili farklı tanımlar yapılmaktadır. Türk Dil Kurumu'na göre tarımsal faaliyet; bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi, kalite ve verimlerinin yükseltilmesi, uygun koşullarda korunması, işlenip değerlendirilmesi ve pazarlanması sürecini (TDK, 1998: 2139), Gelir Vergisi Kanunu'na göre ise arazide, deniz, göl ve nehirlerde ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade etmektedir (Gelir Vergisi Kanunu, Md. 52).

Tarımsal faaliyet kavramının tanımlanması için, tarım sürecinin başlangıcından sonuna kadar gerçekleştirilmesi gereken her türlü işlemi (bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi ve çeşitli aşamalarda değerlendirilmesi, tarım ürünlerinin üretimi ve girdilerin sağlanması) kapsayan bir süreç (Demirkol, 2006: 5-6) ve canlı varlıkların satılması, tüketilmesi veya bunlardan yeni ürünler elde edilmesi amacıyla tarımsal ürünlere ya da diğer canlı varlıkların bir parçası haline dönüştürülmesi ifadeleri dikkat çekmektedir (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2008: 892).

Yukarıdaki tanımlarından sonuncusu, bu çalışmanın da konusunu oluşturan, *TMS 41 Tarımsal Faaliyetler* adlı standardın “temel tanımlar” kısmında yer almaktadır. Bu tanımdan anlaşılacağı üzere, tarımsal faaliyet, bitkisel ve hayvansal üretim olmak üzere iki temel üretim dalından oluşmaktadır. İki üretim arasındaki tek fark, kullandıkları

materyalden (bitki veya hayvan) kaynaklanmaktadır. Buna göre, hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, bir yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçeleri ve fidan yetiştiriciliği, çiçekçilik ve su ürünleri üreticiliği gibi faaliyetler tarımsal faaliyet olarak nitelendirilebilir.

Yukarıdaki tanımlardan yola çıkılarak **tarımsal faaliyet**, canlı varlıkların elde edilmesi veya yetiştirilmesi, bu varlıklardan sağlanan tarımsal ürünlerin depolanması, taşınması, işletme içinde kullanılması veya satılması işlemlerini kapsayan çeşitli faaliyetler bütünüdür..

Tarımsal faaliyetin, diğer sektör faaliyetlerine göre farklılık arz eden özellikleri bulunmaktadır. Bunlar önem derecesine göre sıralandığında aşağıdaki gibi bir sıralama yapmak mümkündür (Demirkol, 2006: 6-8):

**i. Üretim aşaması, müdahalelere rağmen doğal unsurların etkisine bağlıdır.** Üretim döneminin her bölümünde iş dağılımı benzer olmayıp daha ziyade mevsimsel değişim gösterdiğinden bazı bölümlerde iş gücü ve tarım makineleri atıl durumda beklemek zorunda kalmaktadır. Üretim süresinin pek çok ürün için sabit olması bu süreyi kısaltmayı engellemektedir.

**ii. Her ürün, her iklim ve arazi yapısında üretilememektedir.** Tarımsal faaliyet sonucu üretilecek ürün, sanayi sektöründe olduğu gibi sürekli olarak üretilemeyebilir. Zira aynı iklim ve arazi yapısında üretilebilecek bir diğer ürün veya ürünlerle belirli dönemlerde değişim gerçekleştirmek gerekebilmektedir.

**iii. Bazı faaliyetler kar amacı güdülmeden gerçekleştirilir.** Çoğunlukla işletme sahibi ve çalışanlarının aile bireyleri olduğu tarım işletmelerinde görüldüğü üzere üretici üretimi yalnız kar amaçlı değil aynı zamanda kendi gereksinimleri için de üretim yaptığından kar ve zararın tespiti güçleşebilmektedir.

**iv. Risk ve belirsizlikler fazladır.** Normal koşullarda üretim miktarında oluşabilecek kayıpları ifade eden riskler ve gelecekte oluşabilecek sel, hastalık vb. muhtemel kayıpları ifade eden belirsizliklerin tarımsal faaliyet sürecinde oldukça fazla



oluşudur. Bu nedenlerden dolayı üretimle ilgili önceden karar alarak üretimi yönlendirebilmek imkanı sınırlıdır.

Tarımsal faaliyeti, diğer sektördeki faaliyetlerden farklılaştıran bu özellikler, söz konusu faaliyetin muhasebeleştirilmesi açısından da farklı yaklaşımların izlenmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır.

## **1.2. Tarım İşletmeciliği**

Tarım sektörü, ülke bireylerinin temel gereksinimi olan gıda üretimini sağlaması yanı sıra istihdam oluşturulması ve sanayi sektörünün tamamlayıcısı olma özelliğini taşıması dolayısıyla ihmal edilemez önemdedir. Bireyden tüzel kişilere kadar tasarruf edilen tarım işletmeciliğinin etkin biçimde faaliyet göstermesi ile tarım sektörü çok çeşitli bitkisel, hayvansal ve diğer tarımsal ürünlerin üretim ve pazarlama süreci olan tarımsal faaliyeti gerçekleştirmekte ve sürdürülebilir kılmaktadır. Bu süreçte en büyük rolü tarım işlemleri üstlenmektedir. Bu nedenle de sözkonusu işletmelerin tanımı, türleri ve fonksiyonları tarım sektörünü tanıma açısından son derece önemlidir. Nitekim çalışmanın bu kısmında tarım işletmelerinin bu önemi dikkate alınarak, bu işletmeler hakkında temel düzeyde bilgi verilmiştir.

### **1.2.1. Tarım İşletmesinin Tanımı ve Özellikleri**

Tarım işletmesi kavramıyla ilgili literatürde farklı tanımlar bulunmaktadır. Bu tanımlardan birine göre *tarım işletmesi*, tarım ürünleri üretimi amacıyla oluşturulmuş üretim faktörleri organizasyonu bütünlüğünün her bir parçası veya saptadığı belirli bir amaca ulaşmak için işletmeci tasarrufunda kısmen kontrol edilebilir mal ve hizmetler veya üretim faktörlerinin kullanım ve dönüştürülmesi yoluyla başka mal veya hizmetlerin elde edildiği üretim birimi olarak ifade edilmektedir (Çetin ve Tipi, 2007: 15). Bu tanımlama genel olarak işletme kavramı tanımına yakın olup tarımsal faaliyette bulunmak amacıyla ilgili faktörlerin bir araya gelmesi ve tarımsal ürün veya hizmet üretimi unsurlarına vurgu yapmaktadır.

Tarım işletmesiyle ilgili diğer bir tanıma göre ise yasal niteliği ve işlediği arazinin büyüklüğü ne olursa olsun, sahiplik, ortakçılık, yarıcılık veya kiralama biçiminde tasarruf

ettiği arazide bitkisel, hayvansal veya hem bitkisel hem de hayvansal ürün üretimi gerçekleştiren birey, hane halkı, kooperatif, şirket veya devlet kurumu niteliğinde bulunabilecek tek bir yönetim altındaki üretim birimi ifadesi ise daha kapsamlı görülmektedir (Özkan, 2001: 27). Bu yaklaşımların ortak özelliği, tarım işletmesinin, farklı yönetim biçimlerinde olabildiği halde bitkisel, hayvansal ve karma üretim biçimleriyle tarımsal faaliyette bulunan bir ekonomik birim olarak ifade edilmesidir.

Tarım işletmelerini diğer işletmelerden farklı kılan bazı özellikler bulunmaktadır. Bu özellikler şu şekilde sıralanabilir (Demirkol, 2006: 13-14):

- i. Tarım işletmelerinin organize bir yapı oluşturarak ürün üretim ve pazarlanması ile ilgili ortak karar almaları işletme sayısının çokluluğundan ötürü zor görülmektedir.
- ii. Aile tipi tarım işletmeleri, üretilen ürünün fiyatının belirlenmesinde önemli bir etken olamamaktadırlar.
- iii. Değişken maliyetlerin büyük oranda kaybına yol açacak üretimi durdurma süreci arazi, ürün niteliği ve mevsimsel etkenler nedeniyle istenildiği anda gerçekleştirilememektedir.
- iv. Üretim süresi belirli bir zaman aldığından piyasanın kısa vadeli talebine karşılık verememektedir.
- v. Tarım işletmesinin arazi varlığı ve teknolojiden yararlanma imkanları daha geniş büyük tarım işletmesi biçiminde olması verimliliği artırmaktadır. Tarım işletmelerinde istihdam olunanların eğitim, gelir ve ücret düzeylerinin düşük olduğu gözlenmektedir.

Bu özellikler, tarım işletmelerinin diğer işletmeler gibi değerlendirilemeyeceğini, kendine has özellikleri nedeniyle muhasebe açısından farklı uygulamalara tabi olması gerektiğini ortaya koymaktadır.

### **1.2.2. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması**

Tarım işletmeleri; üretim yapısına, üretim faktörlerinin mülkiyetine, hukuki yapılarına, tüzel kişiliklerine ve işletme büyüklüklerine göre sınıflandırılabilir. Bu

kriterlerden en önemlisi, üretim yapısına göre yapılan sınıflandırmadır. Zira bu çalışmanın ana konusunu oluşturan tarım muhasebesi, üretim yapısına göre sınıflandırmaya göre şekillenmektedir.

### **1.2.2.1. Üretim Yapısına Göre Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması**

Üretim yapılarına göre tarım işletmeleri şöyle sınıflandırılmaktadır (Demirkol, 2006: 14):

- i. Bitkisel üretim yapan işletmeler,
- ii. Hayvansal üretim yapan işletmeler,
- iii. Su ürünleri üretimi yapan işletmeler,
- iv. Orman ürünleri üretimi yapan işletmeler,
- v. Karma üretim yapan işletmeler.

Tarım işletmelerinin üretim yapılarına göre sınıflandırılması yapılırken işletme değerlerinin genellikle üretim sonuçları ile belirlendiği gerçeğinden hareketle, tarım işletmeleri ile birlikte tarımsal ürün değerlerinin verilmesi yararlı olacaktır. Bu noktada, Türkiye’de tarımsal üretim düzeyine yönelik genel bilgilerin verilmesi, işletme büyüklüğü ve değerlerinin anlaşılmasına açıklık getirecektir.

Tablo 1’de, son Genel Tarım Sayımı (GTS) verileri kullanılarak yıllar itibariyle tarımsal ürün değerleri belirtilmiştir. Genel Tarım Sayımlarının 10 yıllık sürelerle yapılması ve bundan sonraki sayımın 2011 yılında gerçekleşecek olması nedeniyle en son 2001 yılı değerleri kullanılabilmiştir.

Tarımsal üretim değerlerinin verildiği 2001 yılı verilerine göre Türkiye’nin tarımsal üretim değeri cari fiyatlarla yaklaşık 9.5 milyar TL’dir. Bu tutarın yaklaşık 6.6 milyar TL’si (%70.6) bitkisel ve 2.1 milyar TL’si ise (%22.3) hayvansal üretimden oluşmaktadır ([www. tarim. gov.tr /E\\_kutuphane ,Turkiyede\\_ tarim\\_sektoru.html](http://www.tarim.gov.tr/E_kutuphane_Turkiyede_tarim_sektoru.html)). Tarımsal üretim değerleri içerisinde bitkisel ürünlerin oldukça büyük bir oran oluşturduğu ilgili yıl verilerinden anlaşılmaktadır. 1996-2000 dönemi içerisinde tarımsal ürün verimliliğini artırma ve teknolojiye daha fazla yararlanma çalışmalarına rağmen bu beş yıllık dönemde üretilen ürün miktarında çok önemli bir artış gözlenmediği gibi orman ürünleri üretiminde dönem içinde azalma olduğu da görülmektedir.

Tablo 1’de 1996-2000 yılları arasında gerçekleşmiş tarımsal üretim değerleri verilen kalemler içinde bazı alt üretim kollarında dönemler itibariyle büyük artışlar yaşanmıştır. İlave olarak; 2007 ve 2008 yıllarında yaşanan kuraklığa rağmen 2008 yılında pek çok tarımsal ürün üretim değerlerinde artış gözlenmiş ve bu artış 2009 yılında da sürmüştür. 2002 yılından 2009 yılına kadar tarımsal üretim değerleri içinde örneğin elma üretimi %22.8, antep fıstığı %118.3 oranında artmış, 2002-2008 yılları arasında ise kırmızı et üretimi %14.7 artış göstermiştir (Taşan, 2010).

**Tablo 1: Tarımsal Üretim Değerleri (Bin TL)**

TARIMSAL ÜRÜNLER	1996	1997	1998	1999	2000
Bitkisel Ürün	629. 629,-	613. 084,-	679. 024,-	635. 627,-	662. 986,-
Hayvansal Ürün	199. 778,-	200. 615,-	203. 116,-	205. 929,-	209. 430,-
Orman Ürünleri	24. 475,-	23. 706,-	23. 750,-	24. 047,-	25. 115,-
Su Ürünleri	37. 200,-	33. 863,-	36. 814,-	39. 393,-	40. 950,-
<b>Toplam</b>	<b>891. 082,-</b>	<b>871. 268,-</b>	<b>942. 704,-</b>	<b>904. 996,-</b>	<b>938. 481,-</b>

**Kaynak:** Devlet Planlama Teşkilatı (www. tarim. gov.tr /E\_kutuphane ,Turkiyede\_tarim\_sektoru.html)

Genel Tarım Sayımı’na göre üretim değerleri verilen tarımsal ürün kolları, aşağıda verilen açıklamalarda ilgili tarım işletmeleri ile ilişkilendirilerek ayrıntılı bir biçimde verilmiştir.

*i. Bitkisel Üretim Yapan Tarım İşletmeleri ve Üretilen Tarımsal Ürün Değerleri:* Bitkisel üretim yapan tarım işletmeleri, üretimi yapılan bitkilerin ekiliş oranı veya bitki çeşidine göre tarla tarımı yapan işletmeler (buğday, çeltik, pamuk, tütün v.b. işletmeleri) ve meyve üretimi yapan işletmeler (narenciye, fındık v.b. işletmeleri) şeklinde iki gruba ayrılabilir (Çetin ve Tipi, 2007: 19).

Bu işletmeler aracılığıyla elde edilen bitkisel üretim değerlerinin %17’si tahıllar, %3’ü baklagiller, %27’si endüstri bitkileri, yağlı tohumlar, yumru bitkiler ve diğerleri dahil olmak üzere, toplam %47’si tarla ürünleri ile %29’u meyve, %16’sı sebze, %8’i diğer yan ürünler ve çiçekçilik olarak toplam %53’ü bahçe bitkileri ürünlerinden oluşmaktadır. Ekim

alanlarının genişlemesi ve teknoloji ve bilginin tarım sektörüne aktarılmasının neden olduğu verimlilik artışıyla birlikte bitkisel üretim büyük artış kaydetmiştir. Nitekim 1960-2000 yılları arasında buğday üretiminde %104, mısırdaki artış %167 ve ayçiçeği üretiminde ise %60 oranındaki artış bu yükselişe örnek olarak gösterilebilir ([www. tarim.gov.tr /E\\_kutuphane ,Turkiyede\\_ tarim\\_sektoru.html](http://www.tarim.gov.tr/E_kutuphane_Turkiyede_tarim_sektoru.html)). 2002-2009 yılları arasında ise aynı ürünlerin üretimi sırasıyla %5.2, %102.4 ve %23.5 oranında artış göstermiştir (Taşan, 2010).

18 300 000 hektarlık tarla ürünleri ekim alanı içerisinde en büyük yeri %76'lık ekiliş oranı ile tahıllar almaktadır. Baklagiller, toplam ekiliş alanının yaklaşık %8'ini, endüstri bitkileri (şeker pancarı, tütün, pamuk, keten, kenevir, haşhaş, anason, kırmızı biber, kimyon, acı bakla v.b.) %7.8'ini, yağlı tohumlar %7.2'sini kapsamakta ve geriye kalan %1'lik bir alanda yem bitkileri ve diğer tarla ürünleri yetiştirilmektedir (Yavuz, 2005: 20-23).

Bitkisel ürün üretiminin tarla ürünleri dışındaki bölümüne bakıldığında, bu üretimin bahçe bitkileri, sebze üretimi, meyvecilik, süs bitkileri ve aromatik ve tıbbi bitkiler başlıkları altında değerlendirilebilir. Türkiye, sebze ve meyve üretiminde gerek üretim alanı, gerekse son yıllarda 41 000 000 ton düzeyine ulaşan üretim miktarı ile dünyanın önemli üretici ülkeleri arasında yer almaktadır ([www. tarim. gov.tr /E\\_kutuphane ,Turkiyede\\_ tarim\\_sektoru.html](http://www.tarim.gov.tr/E_kutuphane_Turkiyede_tarim_sektoru.html)).

*ii. Hayvansal Üretim Yapan Tarım İşletmeleri ve Üretilen Tarımsal Ürün Değerleri:* Bu sınıflandırmada hayvansal üretim yapan tarım işletmeleri, süt sığırcılığı, sığır besiciliği, koyunculuk, keçi yetiştiriciliği ve kümes hayvancılığı olarak gruplandırılabilir (Çetin ve Tipi, 2007: 19). Bunun yanı sıra kürk hayvancılığı, ipek böcekçiliği ve arıcılık faaliyetlerini sürdüren tarım işletmeleri de mevcuttur ([www. tarim. gov.tr /E\\_kutuphane ,Turkiyede\\_ tarim\\_sektoru.html](http://www.tarim.gov.tr/E_kutuphane_Turkiyede_tarim_sektoru.html)).

Hayvansal üretim yapan tarım işletmelerinin toplam üretim değerleri içinde son yirmi yılda düşüşler gözlenen sığırın kırmızı et üretimindeki payı %60, süt üretimindeki payı ise %88-89 dolaylarındadır. Küçükbaş hayvan yetiştiriciliği de oldukça önemli sektörler arasındadır. Toplam et üretiminin %25'i, süt üretiminin %11-12'si ve deri üretiminin %63'ü koyun ve keçiden sağlanmaktadır. Küçükbaş hayvan yetiştiriciliği

çoğunlukla aile işletmeciliği şeklinde gerçekleştirilmektedir (Yavuz, 2005: 27-29). 2002-2008 yılları arasında hayvansal üretim artış rakamlarına göre ise kırmızı et üretimi %14.7 ve süt üretimi %45.6 oranında yükseliş göstermiştir (Taşan, 2010).

Türkiye’de tavukçuluk sektörü, hayvancılık içerisinde en hızlı gelişen sektördür. Bu alanda gelişmiş ülkelere benzer entegre tesisler mevcut değildir. 1950 yılından itibaren gelişmeye başlayan, 1970’li yıllarda ticari nitelikli işletmelere dönüşen tavukçuluk sektörü, 1980’den sonra damızlıkçı işletmelerin kurulmasıyla ivme kazanmıştır. 1987’de Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı’nca uygulanan Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu ile ülke ihtiyacının dışında oldukça büyük bir ihracat kapasitesine de erişerek yumurta üretimi yapan işletme sayısı 3 000 ve et üretimi yapan işletme sayısı da 7 000’lere ulaşmıştır. Bunun yanında Türkiye’de hindi, bıldırcın, ördek, kaz ve devekuşu gibi diğer kümes hayvanları grubunda bulunan canlı varlıkların üretimi gerçekleştirilmektedir ([www. tarim. gov.tr /E\\_kutuphane ,Turkiyede\\_ tarim\\_sektoru.html](http://www.tarim.gov.tr/E_kutuphane_Turkiyede_tarim_sektoru.html)).

Kürk hayvancılığı olarak şinşila, tavşan ve mink-tilki üretimi yapılmaktadır. Tavşan cinsi olarak Rex ve Saten cinsleri üretilmektedir. Fakat Türkiye’de kürk hayvancılığı istenen düzeyde görülmemektedir ([www. tarim. gov.tr /E\\_kutuphane ,Turkiyede\\_ tarim\\_sektoru.html](http://www.tarim.gov.tr/E_kutuphane_Turkiyede_tarim_sektoru.html)).

Arıcılık bal, balmumu, arı sütü, arı zehiri, polen ve propolis gibi insan sağlığı ve beslenmesi yönünden oldukça değerli ürünler sunması yanında Türkiye yaklaşık 16 kg/koloni bal verimi ile dünya sıralamasında gerilerde bulunmaktadır. Bal harici diğer ürün üretimi yok denecek kadar azdır. 1994 yılında 3 000 ton dolaylarında olan bal üretimi 2000 yılında 5 000- 6 000 ton civarına yükselmiş olup %93’ü iç piyasalarda tüketilmekte, kalanı Avrupa Birliği ve Arap ülkelerine ihraç edilmektedir ( Yavuz, 2005: 29-30).

İpekböcekçiliği yardımcı bir tarım kolu olarak aile fertlerinin emeklerinin değerlendirilmesi amacıyla yapılmaktadır. Üretilen ham ipeğin tamamına yakını ipek halı dokumacılığında kullanılmakta ve bu ürün ya ihraç yoluyla veya turistik bölgelerde pazara sunulmaktadır. Yaş koza üretiminde başta Çin olmak üzere Uzak Doğu ülkeleri söz sahibidir. 1989 yılından itibaren Çin’in koza fiyatlarını düşürmesi ve Körfez Krizi yanında, çeşitli bölgesel düzeyli ekonomik tikanlıklar ipek halı ticaretinde gerilemeye ve buna bağlı olarak ta yaş koza üretiminde son beş yılda yaklaşık %71 oranında azalmaya neden

olmuştur. İpekböcekçiliği sektöründe koza ve ipek üretim maliyetinin yüksek oluşu ve dış piyasadan daha ucuza temin edilebilmesi nedeniyle, bu tarım kolu Türkiye’de sanayi biçimine dönüşmemiştir (www. tarim. gov.tr /E\_kutuphane ,Turkiyede\_ tarim\_sektoru.html).

*iii. Su Ürünleri Üretimi Yapan İşletmeler ve Üretilen Tarımsal Ürün Değerleri:* Bu üretim biçiminde faaliyet gösteren işletmeler su ürünleri avcılığı ve yetiştiricilik yapan tarım işletmeleri olarak sınıflandırılabilir. Bu işletmelerin ürettiği su ürünleri üretimi büyük oranda denizler ve iç sularda avcılık yoluyla gerçekleştirilmektedir. Çevresel faktörlerden en çok etkilenen deniz ve iç sularda kirlilik, avcılık, mevsimsel değişimler ve diğer faktörlerin getirdiği olumsuzluklar nedeniyle su ürünleri üretiminde durgunluk gözlenmekte, hatta her geçen gün üretim azalmaktadır. Türkiye sularında 100’den fazla tür avlanmakta olup su ürünleri avcılığı kıyı balıkçılığı niteliğindedir. Altyapı eksiklikleri açık deniz balıkçılığının gerçekleştirilmesine mani olmuştur (Yavuz, 2005: 30).

Türkiye’nin iç su üretim potansiyeli yüksek olmasına rağmen iç sularda avlanan balık miktarı toplam avlanan balık miktarının yaklaşık %7-10’u kadardır. İnci kefalı, sazan ve tatlı su levreği avı toplam iç su balık avcılığının %70 ‘ini oluşturmaktadır. 1980’li yılların sonuna doğru büyük balıkçı gruplarına, kooperatiflere ve diğer üretici organizasyonlarına yönelim olmasına rağmen Türkiye su ürünleri avcılığı genellikle aile işletmelerince gerçekleştirilmektedir. Su ürünleri avcılığının denizlerden karşılanan kısmının yaklaşık %48-50’si yalnız Doğu Karadeniz’den sağlanmaktadır (www. tarim. gov.tr /E\_kutuphane ,Turkiyede\_ tarim\_sektoru.html).

Türkiye, deniz ve iç su balıkçılığında yetiştiricilik açısından su potansiyeli oldukça yüksek bir ülkedir. 1984 yılından itibaren gelişmeye başlayan su ürünleri yetiştiriciliği sektörü oldukça büyük bir ivme kazanmıştır. Yetiştiricilikte üretimin yaklaşık %59’u iç sulardan ve %41’i denizlerden sağlanmaktadır. Türkiye’de su ürünleri yetiştiriciliğinde iç sularda alabalık ve sazan, denizlerde ise kafes yetiştiriciliği (deniz sularında etrafı çevrilmiş alanlarda yapılan balık üretimi) ile çipura, levrek, midye, alabalık, karides ve salmon yetiştirilmektedir (www. tarim. gov.tr /E\_kutuphane ,Turkiyede\_ tarim\_sektoru.html). İç sular ve denizlerde gerçekleştirilen bu üretim, miktar olarak son yıllarda büyük artış göstermiştir. 2002 yılında 61 000 ton olan su ürünleri toplam üretim

miktarı, 2008 yılında 152 000 tona ulaşarak %130'luk bir yükseliş seyretmiştir (Taşan, 2010).

*iv. Orman Ürünleri Üreten İşletmeler ve Üretilen Tarımsal Ürün Değerleri:* Türkiye'de orman ürünleri üretiminde bulunan işletmeler incelendiğinde kamu ve özel sektör orman işletmelerinin yıllık ortalama 29 000 000 m<sup>3</sup> odun üretimi gerçekleştirdikleri görülmekte olup bu miktarın yaklaşık %68'i yakacak odun olarak kullanılmaktadır ki gelişmiş ülkelerde bu oran %5 civarındadır. Üretimde verimliliğin sağlanması ve sürdürülebilirliği için ağaçlandırma, muhafaza ve ıslah çalışmaları devam etmektedir (Özkan, 2001: 18-19).

*v. Karma Üretim Yapan İşletmeler ve Üretim Değerleri:* Tarım işletmeleri incelendiğinde bir kısım işletmelerin hem hayvansal hem de bitkisel üretim faaliyetini aynı anda gerçekleştirdiği görülmektedir (Ovalı, 2009: 34). Bu iki faaliyeti birlikte gerçekleştiren tarım işletmelerinin sayısı 2 074 439 adet olup işledikleri arazi büyüklüğü ise 133 438 277 dekadır (Tablo 2). Bu verilere göre karma üretim yapan işletme sayısı diğerlerine göre oldukça fazladır.

**Tablo 2: Üretim Yapısı Açısından Tarım İşletmeleri Sayısı ve İşlenen Arazi Oranı**

Tarım İşletmesi Türleri	İşletme Sayısı	%	İşlenen Arazi (Dekar)	%
Yalnız Bitkisel Üretim Yapanlar	929 582	30.2	50 477 939	27.4
Yalnız Hayvansal Üretim Yapanlar	72 629	2.4	432 014	0.2
Karma Üretim Yapanlar	2 074 439	67.4	133 438 277	72.4
<b>TOPLAM</b>	<b>3 076 650</b>	<b>100</b>	<b>184 348 232</b>	<b>100</b>

**Kaynak:** Ovalı, 2009: 34

Tablo 2'de üretim yapısı açısından bitkisel, hayvansal ve hem bitkisel hem de hayvansal üretim gerçekleştiren tarım işletmeleri sayısı ve işledikleri arazi büyüklükleri verilmiş olup, bitkisel üretim yapan işletmelerin sayısı toplam sayının %30,2'sini ve işlenen arazinin ise %27,4'ünü oluşturduğu anlaşılmaktadır. Sadece hayvansal üretim yapan işletmelerin gerek sayısı (%2,4), gerek işledikleri arazi büyüklüğü (%0,2) açısından toplam değer içerisinde oldukça küçük bir paya sahiptir. Her iki üretim biçimini de gerçekleştiren işletmeler ise sayı bakımından %67,4 ve arazi büyüklüğü bakımından %72,4 ile en büyük oranı oluşturmaktadır.



### **1.2.2.2. Üretim Faktörlerinin Mülkiyetine Göre Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması**

Üretim faktörlerinin mülkiyeti bakımından tarım işletmeleri şu şekilde sınıflandırılabilir:

- i. Tarımsal faaliyetin işletme sahibi tarafından (Demirkol, 2006: 17),
- ii. Kiralama yoluyla veya yarıcılık şeklinde (Demirkol, 2006: 18),
- iii. Kamuya ait işletmeler ve
- iv. Kollektif işletmeler biçiminde sınıflandırılabilir.

Bu sınıflandırmada kamuya ait veya kolektif tarım işletmelerine göre son yıllarda kişi veya kuruluş sahipliğindeki özel tarım işletmelerinin daha yaygın olduğu görülmektedir (Çetin ve Tipi, 2007: 19).

### **1.2.2.3. Hukuki Yapılarına Göre Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması**

Hukuki yapılarına göre tarım işletmeleri; kamu, özel ve kooperatif biçiminde kurulmuş ve örgütlenmiş işletmelerdir. Tüzel kişiliklerine göre ise bu işletmeler sermaye şirketleri ve şahıs şirketleri olarak alt sınıflara ayrılabilir (Demirkol, 2006: 18).

### **1.2.2.4. İşletme Büyüklüğüne Göre Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması**

Tarım işletmelerinin sınıflandırılmasında bir diğer kriter ise işletme büyüklüğüdür. İşletme büyüklüğüne göre tarım işletmeleri küçük, orta ve büyük tarım işletmeleri olarak gruplandırılmasına rağmen işlenen arazinin büyüklüğüne göre farklı bir ayırım da yapılabilmektedir. Bu ayrıma göre tarım işletmeleri şu şekilde sınıflandırılabilir (Doğan, 1975: 13):

- i. Arazisi 0.5 hektara kadar olan cüce işletmeler,
- ii. Arazisi 0.5-5 hektar olan küçük köylü işletmeleri,
- iii. Arazisi 5-20 hektar olan orta köylü işletmeleri,
- iv. Arazisi 20-100 hektar olan büyük köylü işletmeleri,
- v. Arazisi 100-500 hektar olan büyük işletmeler ve
- vi. Arazisi 500-1000 hektar olan dev tarım işletmeleri olarak belirtilmektedir.

Tarım işletmeleri işletme büyüklüğüne göre sınıflandırılırken yalnızca arazi büyüklüğü değil, üretim girdisi özelliği gösteren ve üretim değeri özelliği gösteren ölçütlerde dikkate alınmaktadır. Üretim girdisi özelliği gösteren ölçütler; arazi büyüklüğü, işgücü miktarı, hayvan varlığı, sermaye miktarı ve üretim masrafları toplamı olarak belirtilmektedir. Üretim değeri özelliği gösteren ölçütler ise; gayrisafi hasıla veya gayrisafi üretim değeri, satış değeri ve tarımsal gelir unsurlarından oluşmaktadır. Üretim girdisi özelliği gösteren ölçütler daha çok belirli bir ürünün üretimi konusunda uzmanlaşmış işletmelerin büyüklüklerinin belirlenmesinde, üretim değeri özelliği gösteren ölçütler ise tarım işletmeleri ile diğer işletmelerin büyüklüklerinin karşılaştırılmasında kullanılmaktadır (Çetin ve Tipi, 2007: 16-17).

### **1.2.3. Tarım İşletmeciliğinin Türkiye'deki Durumu**

Türkiye'de sayılarında belirgin bir artış gözlenen tarım işletmeleri, çoğunlukla aile işletmesi biçiminde olup küçük ölçeklidir (Acar, 2006: 121). 1980 yılında 3 600 000 ve son yıllarda yaklaşık 4 000 000'a ulaşan tarım işletmelerinden yaklaşık 1 milyon işletmede sadece bitkisel üretim, 140 000 işletmede hayvansal üretim ve geriye kalan işletmelerde ise karma üretim yapılmaktadır (www. tarim. gov.tr /E\_kutuphane ,Turkiyede\_tarim\_sektoru.html). İlgili işletmelerin %90'ı yetersiz veya sınırlı imkanlarla üretim yapmakta olan küçük işletmelerdir (Acar, 2006: 120). Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından 1991 ve 2001 yıllarında yapılan araştırmalarda işletme büyüklüğü itibariyle 1-19 dekar arası araziye sahip olan işletmelerin oranı sırasıyla %34.9 ve 33.3, 20-49 dekar arası araziye sahip işletmeler oranı %32.1 ve 31.4, 50-99 dekar arasındaki işletme oranı %18 ve 18.5, 100 dekar ve daha fazla araziye büyüklüğüne sahip işletmelerin oranı ise %15 ve 16.5 olarak tespit edilmiştir (Acar, 2006: 121). Bu tespitten de anlaşıldığı üzere Türkiye'de 100 dekar ve üzeri büyüklükte işletme sayısının genel işletme büyüklüğü içindeki oranının sadece %16.5 olması, ülkede tarım işletmelerinin çoğunlukla küçük ölçekli yapıda olduğunu göstermektedir.

İşlenen alana göre işletme dağılımları ise yine aynı araştırmaya göre: 1- 19 dekar büyüklükteki işletmelerin işledikleri alanın toplam işlenen alan içerisindeki payı %5,6 ve %5,3, 20-49 dekar arasında büyüklüğe sahip işletmelerin işledikleri alanın payı %16.5 ve %16, 50-99 dekar büyüklüğe sahip işletmelerin işledikleri alan oranı %19.9 ve %20.6, 100 dekarın üzerinde büyüklüğe sahip işletmelerin işledikleri alan oranı ise %58 ve %57.9

olarak tespit edilmiştir (Acar, 2006: 121). 2001 GTS'ye göre yalnız kendi arazisini işleten tarım işletmelerinin oranı %81.34, bu işletmelerin işledikleri arazi büyüklüğünün oranı ise %73.96'dır. Sadece kendi arazisini işleten tarım işletmeleri en fazla %90.16 oran ile Güneydoğu Anadolu Bölgesi'ndeki tarım işletmeleri olup, kendi arazisini işleten işletmelerin en düşük olduğu bölge ise %70.24 ile Marmara Bölgesi'dir (Yavuz, 2005: 13). Tarım alanları içinde, işlenen bitkisel üretim alanının %67-69'u tarla ürünleri üretim alanı, %18-19'u nadas alanı, %2-3'ü sebze üretim alanı, %5-6'sı meyve alanı, %3'ü zeytin ve %2'si de bağ alanı olduğu görülmektedir (www. tarim. gov.tr /E\_kutuphane ,Turkiyede\_ tarim\_sektoru.html).

Sözkonusu tarım işletmelerinin %67.42'si hem bitkisel hem de hayvansal ürün üretimi gerçekleştirirken, %30.22'sinde yalnız bitkisel üretim, %2.36'sında ise sadece hayvansal üretim yapılmaktadır. Yerleşim yerlerinin %13.24'ünde sulama kaynakları yeterlidir. Tarımsal üretim sürecinde zirai mücadeleden yararlanma oranı ise %77 dolaylarındadır (Yavuz, 2005: 13).

Cumhuriyet'in ilk yıllarında 70-80 dekar düzeyinde olan hane başına arazi büyüklüğü, tarıma açılan arazi miktarı, nüfus artışı ve miras yoluyla parçalanma gibi etkenler sebebiyle 1991 yılında 59.1 dekara düşmüştür (Acar, 2006: 122). Aynı sayıma göre 100 dekarın altında arazi büyüklüğüne sahip işletmeler toplam tarım işletmelerin % 45'ini oluşturmakta ve toplam tarım arazilerinin %85'ini işlemektedir. 50 dekarın altında araziye sahip işletmeler toplam işletmelerin % 67'sini oluşturmaktadır. İlerleyen yıllarda büyük oranda bir iyileşme sağlanamamıştır (Acar, 2006: 122).

2001 yılı Genel Tarım Sayımı sonuçlarına göre Türkiye'de toplam 3 076 650 tarım işletmesi bulunmaktadır (Ovalı, 2009: 33). Bu sayıma göre, işletme başına arazi 61 dekar, 100 dekardan küçük işletmelerin payı %83.2, bunların işlediği arazi oranı ise %41.9'dur. 2001 yılında 50 dekarın altında araziye sahip işletmeler toplam işletmelerin %64.8'ini oluşturmaktadır. Ortalama işletme ölçeğinin büyüklüğü açısından Türkiye, Avrupa Birliği (AB) ve Amerika Birleşik Devletleri (ABD) gibi tarımsal verimliliğin yüksek olduğu ülkelere göre oldukça geridedir (Acar, 2006: 122).

#### 1.2.4. Tarım İşletmeciliğinde Karşılaşılan Sorunlar

Tarım işletmelerinin büyük, orta ölçekli veya küçük işletmeler şeklinde örgütlenmesinin avantaj ve dezavantajları tartışma konusu olmuştur. Bazı tarım işletmelerinin (aile tipi işletmelerde sık rastlanan biçimde) teknolojiden yararlanamayacak derecede küçük, bir kısım işletmelerin ise çalışanların işletmeye kendilerini yabancı hissetmelerine neden olacak derecede büyüktür (Dinler, 2008: 161). Endüstri ve teknolojiye sağlanan gelişimle birlikte tarım işletmelerinin arazi, çalışan ve imkan bakımından büyüdüğü gözlenmiştir. 1925 yılına kadar ABD ve Avrupa’da birkaç yüz çalışanı olan tarım işletmeleri sayısı oldukça azdır. Ancak bu dönemde komünist ekonomik sistemi benimsemiş ülkelerde toprağın birleştirilerek ortak kullanımı sonucu büyük işletme biçiminde örgütlenmiş yapılar diğer bir grup tarım işletmelerine göre çok daha büyük bir oran oluşturmaktadır. Fakat ilgili ülkelerin bir kısmında komünist sistemden vazgeçilmesi sonucu küçük tarım işletmesi sayısı artmaya başlamıştır. Son zamanlarda tarımsal işletmelerin ortalama büyüklüğü artış göstermiştir (Dinler, 2008: 163).

Tarım işletmelerinin büyüklüğü tartışmasında bu işletmelerin büyük tarımsal işletme biçiminde örgütlenmesini savunan görüşe göre “*küçük tarımsal işletmelerin üretim ölçeğini optimal üretim tesis ölçeği düzeyine yükselterek verimliliği artırma ve dolayısıyla üretim maliyetlerini düşürme*” imkanı bu yapısal durum ile sağlanmıştır (Dinler, 2008: 163). Bu tarz tarım işletmeleri, tarım makinelerinin daha fazla alanda kullanımı sonucu maliyetlerin düşürülmesi ve makinelerin verimli kullanımına sebep olarak üretim avantajı sağlama, işletme büyüdükçe iş tanımı standartlaşacağından iş bölümü ve uzmanlaşmaya ulaşma, küçük, aile tipi üretim yapan tarım işletmelerinin aksine büyük tarımsal örgüt yapısı ile fiyat üzerinde etken olarak pazarlık ve aracı kullanmaksızın ürünü doğrudan tüketiciye sunarak satış avantajı gerçekleştirme, daha ucuz girdi sağlayabilme imkanına sahip olma, kredi avantajı ile ek finansal kaynak oluşturabilme gibi getirileri bulunmaktadır (Dinler, 2008: 167-169). Bazı tarım dışı sektörlerde tarımsal hammadde kullanımı, tarım işletmeleri ile tarım dışı alanlarda faaliyet gösteren işletmeleri (özellikle sanayi işletmeleri) birbirine oldukça yakınlaştırmış ve bu yakın ilişki dolayısıyla özellikle gelişmiş ülkelerde orta büyüklükteki tarım işletmelerinin hızla büyüyerek büyük ölçekli tarım işletmelerini oluşturdukları görülmüştür. Bu tarz işletmeler tarımsal ürünün üretimi, dönüştürülmesi ve dağıtılması faaliyetlerini de sürdürmektedir (Dinler, 2008: 174).

Tarımsal faaliyetlerin etkin ve verimli yürütülebilmesi ve geliştirilebilmesi için politika oluşturulması sürecinde (toprak ve tarım reformu önerileri, doğrudan gelir ödemeleri, tarımsal kredi sorunlarının belirlenmesi, kooperatifleşme v.b.) tarım işletmelerinde faaliyetlerin belirlenmesi ve değerlendirilerek başarılarının tespit edilmesi oldukça önemli görülmektedir. İlgili politikalar oluşturulurken tarım işletmeleri ile ilgili verilerin güvenilir olması gerekmektedir (Küleççi, 2006: 1). Bu verilerin etkin bir muhasebe sistemi ile sağlanacağı açıktır.

### **1.2.5. Tarım İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları**

Tarımsal faaliyetler olarak tanımlanan bitkisel, hayvansal, su ürünleri ve diğer tarımsal ürünlerin üretimi, satışı ve diğer biçimlerde faydalanılması faaliyetlerini gerçekleştiren birey, hane halkı, kooperatif, şirket veya kamu kuruluşu biçiminde örgütlenmiş tarım işletmelerinin, bu faaliyeti etkin, verimli ve sürdürülebilir kılmaları için faaliyet süreci ve sonuçlarını belirlemeleri zorunluluğu doğmaktadır. Bu çerçevede, Türkiye'deki tarım işletmelerinin küçük ve orta ölçekli olması, mali faaliyetlere ilişkin muhasebe ve raporlamanın geliştirilmesini sınırlamıştır.

Son yıllarda, tarım işletmelerinin modern tarım teknikleri kullanarak, sermaye bakımında eskisine oranla daha büyük işletmelere dönüşmeleri, tarımsal ürünlerin dönüştürülmesi gibi nedenlerle ticaret ve sanayi işletmeleri ile daha fazla ilişki kurarak faaliyetlerini sürdürdükleri, bir kısım tarım işletmelerinin ise orta ölçekli ticaret ve sanayi işletmeleri haline dönüştükleri görülmektedir. Bu nedenlerle tarım işletmelerinin kendi içindeki kıymet hareketlerinin yanında diğer işletme, kişi veya kurumlarla olan borç, alacak ilişkilerinin de izlenmesi gerekmekte ve böylece işletme çalışma sonuçlarının doğru bir biçimde belirlenmesi de bir zorunluluk olarak açığa çıkmaktadır. Bu zorunluluk nedeniyle tarım işletmeleri, tarımsal faaliyetlerin kendine özgü özellikleri nedeniyle düzenli bir muhasebe sistemine ihtiyaç duymaktadırlar (Doğan, 2004: 147). Bu muhasebe sistemi *tarım muhasebesi* olup çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde tarım muhasebesi anlatılmıştır.

### 1.2.5.1. Tarım Muhasebesinin Tanımı ve Açıklaması

Tarım muhasebesi kavramı tanımlanırken genel olarak muhasebenin tanımından hareket edilmektedir. Muhasebe; işletmeler arasında gerçekleşen karşılıklı ilişkiler ve işletmenin kendi içerisinde meydana gelen olaylar nedeniyle, işletmenin varlık ve kaynak yapısını değişime uğratan, bir bütün olarak veya kısmen mali nitelikli ve para ile ifade edilebilir işletme bilgilerini kaydeden, sınıflandıran, özetleyen ve varılan bu sonuçları işletme bilgileriyle ilgilenenlere yararlı olacak biçimde sağlayan bilim dalıdır (Sürmen, 2009: 9). Muhasebenin bu tanımına bağlı olarak **tarım muhasebesi**; tarım işletmelerinin faaliyetleri sebebiyle meydana gelen finansal işlem ve olayların kaydedildiği, daha sonra bu kayıtların amaca uygun bir biçimde özetlendiği, analiz edildiği ve bunlardan faydalı sonuçların çıkarıldığı bir muhasebe dalı olarak tanımlanır (Aras, 1985: 2). Bir diğer tanımda tarım muhasebesi; işletme sahipleri, işletmeye kredi verenler, sektördeki diğer işletmeler, işletmeye yatırım yapan veya ortak olanlar, işletme çalışanları, devlet v.b. çıkar gruplarına tarım işletmesinin tarımsal faaliyetleri dolayısıyla bilgi sağlayan bir bilim dalıdır (Demirkol, 2006: 27).

Tarım muhasebesinin bir diğer ifade biçimiyle, tarım işletmelerinin faaliyetleri sonucu oluşan işlemler ile ilgili kayıtların tutulması, bu kayıtların analiz edilmesi ve yorumlanması vasıtasıyla karar vericilere ihtiyaç duydukları temel bilgileri doğru bir biçimde sağlanması işlevini gerçekleştiren bir sistem şeklinde yapılmıştır (Çetin ve Tipi, 2007: 5).

Bu tanımların ortak çıkarımı olarak **tarım muhasebesi**; tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetleri dolayısıyla işletme içinde veya diğer işletmelerle karşılıklı gerçekleşen, işletmenin varlık ve kaynak yapısını değişime uğratan, kısmen veya tamamen finansal nitelikli, para ile ifade edilebilir işlemlerinin kaydedildiği, sınıflandırıldığı, özetlendiği, analiz ve yorumunun yapılarak tarım işletmesi sahibi ve işletmenin mali tablolarını kullanan diğer kişi, kurum ve kuruluşların ihtiyaçlarına uygun bir biçimde sunulduğu muhasebe dalı olarak tanımlanabilir.

Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili doktriner nitelikli çalışmalar batıda 18. yüzyılda başlamıştır. Osmanlı İmparatorluğu'nda ise devlet muhasebesi biçiminde uzmanlaşarak usta-çırak yöntemiyle devam eden muhasebe uygulamaları, aynı

yüzyılda meslekte uzman muhasebecilerce yürütölmeye başlanmıştır (Demirkol, 2006: 37). Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusunda ise ilk çalışmalar bu dönemi takip eden yıllarda görölmektedir. 1885 yılında ziraat müfettişi Aram Margosyan tarafından yazılan “ Muhasebe-i Ziraiye”, dört bölümden oluşmakta ve dört çeşit defter tutulması yoluyla tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Bu eserde çift yanlı kayıt sistemi önerilmekle birlikte dönem karı ve zararı hesabının belirlenmesinde, işletmenin dönem başı ve dönem sonu öz kaynaklarının karşılaştırılması yolu benimsenmektedir (Özkan, 2001: 46). 1921-22 yıllarında İbrahim Fazıl tarafından yazılan “Amele-i Usul-i Muhasebe-i Ziraiye ve Çiftlik Muhasebesi” isimli eserde de çift yanlı kayıt usulünden bahsedilmekte olup tarımsal işletmeleri için karmaşık ve anlaşılması güç olduğu düşünceyi ile basit bir muhasebe kayıt sistemi önerisinde bulunmaktadır (Demirkol, 2006: 38).

Türkiye Cumhuriyeti’nde tarım muhasebesinin tarihsel gelişimi konusuna bakıldığında ise uzun yıllar esaslı bir çalışmanın yapılamadığı görölmektedir. Türkiye’de tarım sektörünün genel ekonomik yapı içindeki önemi ve ağırlığına karşın tarım işletmeciliği bir özel sektör faaliyeti olarak gelişme gösterememiş, aile işletmeleri dışında baskın olarak devlet eliyle gerçekleştirilmiştir. Bu durum tarım muhasebesi uygulamalarına uzun yıllar vergi yasalarının yön vermesi sonucunu ortaya çıkarmıştır (Karakaya, 2009: 294). Nitekim 1926-27 yıllarında yürürlüğe girmiş olan Muamele Kazanç ve İstihlak vergileri ile 1949 yılında yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu muhasebe uygulamalarını etkilemiştir (Demirkol, 2006: 38). Söz konusu vergi yasalarının 1960’lı yıllara kadar tarım muhasebesi uygulamaları üzerinde olumlu bir etkisinin olmadığı söylenebilir. Nitekim 1964 yılında yapılan değişikliğe kadar Gelir Vergisi Kanunu tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebe işlemlerinin gerekliliğini ortaya koymamış, bu yılda kanunda yapılan değişiklikler ise çiftçilerin yaklaşık %90’ını vergi dışı bırakmıştır. Bu duruma tarım işletmelerinin çoğunlukla aile sahipliğindeki küçük ölçekli işletmeler olması ve işletme sahiplerinin muhasebe konusundaki bilgi yetersizliklerinin de eklenmesi nedeniyle Türkiye’de tarım muhasebesi uygulamaları yeterince gelişememiştir (Özkan, 2001: 46-47). Bununla birlikte kamuya ait büyük çaplı tarım işletmelerinin bu alanda yön verici nitelikte olduğu görölmektedir. Aşağıda bu işletmeler doğrultusunda yıllar itibariyle tarım muhasebesinin gelişimi hakkında bilgiler verilmiştir.

*i. 1938- 1949 Döneminde Tarım Muhasebesi Uygulamalarının Gelişimi:* Mustafa Kemal Atatürk'ün teşvik ve talimatı ile 1925 yılından itibaren çalışmaları süren Atatürk Orman Çiftliği'nin de dahil olduğu *Devlet Ziraat İşletmeleri* 1938 yılında yürürlüğe giren kanunla faaliyete başlamıştır ([http :// www .frmtr . com / tarih /535961 –ataturk -orman-ciftliginin-tarihcesi-ve-bagis-belgesi.html](http://www.frmtr.com/tarih/535961-ataturk-orman-ciftliginin-tarihcesi-ve-bagis-belgesi.html)). 1938 yılında bu işletmelerde tekdüze hesapların kullanılması düşüncesi bu uygulamayı gerçekleştirecek yeterli bilgiye ve tecrübeye sahip personel bulma sıkıntısı nedeniyle uygulanamamıştır. Bu işletmelere yönelik 1943 yılında hazırlanarak 1944 yılında uygulanması düşünülen tekdüzen muhasebe sistemi ile işletmelerin faaliyetleri dönemler itibariyle karşılaştırılabilir hale gelmiştir. Bununla birlikte işletmelerin bilanço formatlarında 1938-39, 1940-44 ve 1944-49 yılları arasında değişiklikler yapılmış, bilançoların kapsamı genişletilmiştir. İşletmelerin sahip oldukları duran varlıklara yönelik amortisman düzenlemeleri erken tarihlerde yapılmakla birlikte uygulanacak amortisman oranlarının 1949 yılında yapılan düzenlemeyle belirlenmiştir (Karakaya, 2009: 296).

*ii. 1950- 1984 Döneminde Tarım Muhasebesi Uygulamalarının Gelişimi:* 1950 yılına kadar aynı isimle faaliyette bulunan işletmeler bu yılda *Devlet Üretim Çiftlikleri* adını almıştır. Bu yıllarda işletmelerde aynı bilanço formatları kullanılmış olup 1953 ve 1981 yıllarında yapılan düzenlemelerde işletme duran varlıklarına ait amortisman oranları da yeniden belirlenmiştir (Karakaya, 2009: 298-299). Bu işletmelerde 1976 yılına kadar Amerikan sistemi kullanılmış olup bu yıldan itibaren daha sonra Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nce de uygulanacak olan Tekdüzen Hesap Planı hazırlanmış ve kullanılmaya başlanmıştır (Özkan, 2001: 46-47).

*iii. 1984'ten Günümüze Tarım Muhasebesi Uygulamalarının Gelişimi:* 1984 yılında Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü (TİGEM) kurulmuştur. TİGEM'in kuruluşuyla birlikte tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine yönelik uygulama esasları, ilgili işletmelerde bu yıldan günümüze kadar TİGEM'in çalışmaları doğrultusunda geliştirilmiş ve uygulanmıştır. 1995 yılına kadar tam anlamıyla kamusal hizmet sunan bu kuruluş, bu tarihten itibaren eski işlevini yitirerek hem faaliyet hacmini düşürmüştü hem de yönetim yapısını değiştirmiştir (Karakaya, 2009: 299).



1994 yılında Tekdüzen Hesap Planı tüm işletmelerde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiş, bu sayede tüm işletmelerin mali tabloları anlaşılır ve karşılaştırılabilir hale gelmiştir. TİGEM’de bu tarihten itibaren tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine yönelik uygulamaları, diğer tarım işletmelerince de örnek alınacak biçimde kaydetme ve raporlama işlevini gerçekleştirmiştir. 1994’ten itibaren bu kuruluşa bağlı tarım işletmelerine yönelik hazırlanan bilançolar günümüzde de uygulanan son haline kavuşturulmuştur. Amortisman oranlarında da bu yıllar arasında vergi düzenlemelerinin etkisi ile değişimler olduğu görülmektedir. 1995 yılına kadar amortisman oranının üst sınırı %25 iken 2005 yılına kadar bu sınır %20 olarak belirlenmiş, bu tarihten sonra ise tarım işletmeleri duran varlıklarına yönelik Maliye Bakanlığı’nca ilan edilen ve 2006 yılında uygulamaya konulan faydalı ömüre göre belirlenmeye başlanmıştır (Karakaya, 2009: 299-301).

Tarım muhasebesine yönelik olarak ulusal ve uluslararası etkileri gözlenen Tarım Muhasebesi Veri Ağı ile Türkiye Muhasebe Standartları 41, Tarımsal Faaliyetler adlı standart hazırlanmış ve uygulanmaya başlanmıştır. Bu iki gelişmeye bundan sonraki bölümde ayrıntılı olarak değinilmiştir.

#### **1.2.5.2. Tarım Muhasebesinin Özellikleri**

Tarım muhasebesi, kayıtlarda gözlenen ayrıntı farklılıkları dışında ticaret, sanayi ve hizmet işletmeleri ile aynı muhasebe ilkelerine dayanmaktadır. Tarım işletmelerinin kendine has özelliklere sahip olması nedeniyle bu işletmelerin muhasebe uygulamalarında da bazı farklılıklar görülmektedir (Özkan, 2001: 48). Bu özellikler, tarım muhasebesinin diğer muhasebe dallarına benzer işlevleriyle birlikte kendine has işlevlerini içerecek biçimde aşağıda kısaca açıklanmıştır.

*Üretim süreci ve sonuçlarının belirlenmesi ve raporlanmasını sağlaması;* tarım muhasebesi ile muhasebe tanımları arasında, işletme kavramı yerine tarım işletmesi kavramının kullanıldığı görülmektedir. Bu nedenle tarım muhasebesi; tarım işletmelerinde, tarımsal faaliyetlerle ilişkili olarak gerçekleştirilmesi gereken işlemler ile ilgili kayıtların, hesaplanması zorunlu olan maliyetlerin ve alınması gereken yönetsel kararların belirlenmesi gerekçesiyle genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi alanlarındaki konularla da ilişkili olmak durumundadır. Bu gerekçe ile ilgili olarak tarım

muhasebesi, geleneksel anlamda bir zorunluluk olarak devlete karşı yükümlülüklerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılması ile birlikte işletmenin üretim sürecinden üretim sonuçlarına, kuruluşundan yatırımlarına kadar birçok alanda karar vermesine yardımcı olan bir sistemdir. Bu işlevi, farklı faaliyet aşamalarında alınması gereken kararların belirli kanıt ve yorumlara dayanması, işletmenin üretim sürecinin seyrinin belirlenmesi, hedeflenen ile gerçekleşen üretim arasındaki ilişkilerin analiz edilmesi için gerekli bilgilerin karar alıcılara sunulması yoluyla gerçekleştirir (Demirkol, 2006: 26).

***Faaliyet çeşidine göre işlem yapması;*** tarımsal faaliyetlerin çeşitliliği ve bu faaliyetlere yönelik örgütlenmiş tarım işletmelerinin varlığı nedeniyle tarım muhasebesinde bazı uygulama farklılıkları göze çarpmaktadır. Tarım sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin büyüklüklerinin birbirlerinden farklı olması muhasebenin de bu doğrultuda şekillenmesi sonucunu ortaya çıkarmış, küçük, orta ve büyük tarım işletmeleri ayrımı nedeniyle bu işletmelerde uygulanacak muhasebe usulleri ve defter sistemleri zorunlu olarak farklılaşmıştır (Doğan, 2004: 148). Tarım işletmelerinde ekim, bakım ve hasadın belli mevsimlerde yapılması ve bu faaliyetlerin değişik iklim koşullarından oldukça fazla etkilenmesi nedeniyle sanayi işletmelerindeki düzenli akış tarım işletmelerinde görülememekte, iklimde gözlenebilecek tahmin edilemeyen değişimlerin varlığı maliyet hesaplarının yapılmasında güçlükler çıkararak ölü mevsim giderlerinin toplam maliyetler içine alınması sonucunu doğurmaktadır (Sönmez, 2006: 34).

Tarım işletmelerinin faaliyetlerinin çeşitliliği (hububat üretiminden meyve bahçeleri ve seracılığın, küçükbaş-büyükbaş hayvancılıktan arıcılık ve ipek böcekçiliğine, su ürünleri üretimine kadar faaliyet çeşitliliği) nedeniyle birbirinden farklı üretim teknolojilerinin uygulanması, dönem sonu kayıt çalışmalarında değişik çözümler uygulanmasını gerektirmektedir (Sönmez, 2006: 34). Zira bu faaliyetlerden bir kısmı dönem içi veya dönem sonunda tamamlanmış iken bir kısmı sonraki dönemlere sarkmakta ve bu durumun hesaplar aracılığıyla mali tablolarda belirtilmesi gerekmektedir.

Türkiye tarım işletmelerinin oldukça önemli bir kısmını küçük ölçekli işletmeler oluşturmaktadır. Özellikle bu tarz tarım işletmelerinde çiftçi ile ailesinin hayatı arasında sıkı bir bağ vardır. Çiftçiler ve ailelerinin bu tarım işletmelerinde hem işçi olarak çalışmaları, hem de üretilen ürünleri bizzat tüketmeleri, ilgili tarım işletmelerinde elde edilen kazancın önemli bir kısmının işletme karı değil, çiftçi ve ailelerinin emeklerinin

karşılığı olabileceği sonucunu göstermektedir. Öz-tüketim miktarı olarak nitelendirilen çiftçi ve ailesinin ihtiyaç duyduğu ve tükettiği tarım ürünü miktarının fazlalığı göz önünde bulundurulmadığında kazancın tam ve doğru bir şekilde hesaplanmasını engellemektedir. Bu nedenle tarım muhasebesinde, çiftçi ve ailelerinin üretimini gerçekleştirdikleri tarım ürünlerinden tükettikleri miktarı ve emek karışımı göz önünde bulundurmalıdır (Doğan, 2004: 148-149).

***Tamamlaşma (Integration) işlevini dikkate alması;*** tamamlaşma (integration) olarak nitelendirilen çok yönlü tarımsal faaliyette bulunma işlevi, tarım işletmeleri açısından bir ekonomik zorunluluktur. Hububat üretiminin yanında küçükbaş-büyükbaş hayvancılık ve/veya arıcılık ile meyve bahçeciliğinin aynı anda yapılması bu duruma örnek olarak verilebilir. Bu tarz tarımsal faaliyet, kendi içerisinde kısmi bir dönüşüme (arıcılık ve meyve bahçeleri, hayvancılık ve hububat üretim kalıntısı ilişkisi gibi) , bir tarım kolunun ürününün başka bir tarım kolunun hammadde ve malzemesi olmasına imkan sağlamaktadır. Bu durum tarım işletmelerinde iç tüketimin diğer işletmelere oranla oldukça fazla olduğunu göstermektedir. Tamamlaşma işlevi, tarımsal üretim açısından pek çok avantaj sağlamakla birlikte, değer geçişimlerine sebep olması, her bir tarım kolunun kazancının ayrı ayrı hesaplanmasını ve tarım ürünlerinin gerçek değerlerinin tespit edilmesini zorlaştırması gibi bir takım dezavantajları da beraberinde getirmektedir (Doğan, 2004: 149).

***Ödemeler ve gider çeşitlerini belirleyerek yıllık kazancı tespit etmesi;*** tarım işletmelerinin ödemelerinin aynı bir biçimde tarımsal ürün verilerek gerçekleştirilmesine sıkça rastlanmaktadır. İşçi ücretleri, tarımsal faaliyetler için kullanılan makine ve ekipmanların kullanım bedellerinin de yine tarımsal ürün verilmesi yoluyla ödendiği görülebilmektedir. Tarım işletmeciliğinde trampa (malın mal ile değişimini sağlayan bir tür sözleşme) da gözlemlenmektedir. Bu durum tarım kazancının tam olarak hesaplanmasını ve tarımsal ürünlerin doğru bir biçimde değerlendirilmesini zorlaştırmaktadır (Sönmez,2006: 35).

Tarım işletmelerinde bazı giderler sadece oluştukları yılda üretimi gerçekleştirilen ürünlerle değil sonraki yıllarda üretilecek tarımsal ürünlerle de ilgili olabilmektedir. Giderlerin bir kısmı oluştukları yılı takip eden diğer faaliyet yıllarında üretim veriminin artışına sebebiyet verebilmektedir. Bu giderlere örnek olarak, araziye gübre atılması,

arazinin sulanabilecek biçimde düzenlenmesi ve sulama kanallarının açılması verilebilir. Tarım işletmelerinin yıllık kazançlarının tespit edilmesinde bu özelliklerin dikkate alınması gerekmektedir (Sönmez, 2006: 35).

***Varlıkları sınıflandırması ve maliyetleri belirlemesi;*** tarım işletmelerinin sahip olduğu varlıkların sınıflandırmaları yapılırken, özellikle hayvan varlığı açısından söz konusu varlıkların dönen varlık veya duran varlık olarak belirlenip kaydedilmelerinde güçlük oluşmaktadır. Süt v.b. tarımsal ürün üretimi için elde tutulan hayvanlar, koşumluk veya damızlık hayvanlar ile arılar genellikle duran varlık olarak değerlendirilmekte, buna karşın besi hayvanları işletmede kalıcı olmadıkları ve belirli bir süre sonra satıldıkları gerekçesiyle dönen varlık olarak gösterilebilmektedir. Süt üretimini gerçekleştirmek amacıyla elde tutulan bir kısım hayvanların doğurmaları ve danaların bir kısmının satılması, besicilik amacıyla elde tutulan hayvanların bazılarının iş hayvanı olarak veya yine süt üretimi amacıyla kullanılmaları varlıkların sınıflandırılma kriterinde değişim gerektirmektedir. Bu gerekçe ile tarım işletmesinin varlık yapısı içerisinde hangi varlığın dönen varlık, hangi varlığın ise duran varlık olarak bulundurulduğunun belirlenmesi önemli güçlüklerle karşılaşılabilmesine sebep olmaktadır (Doğan, 2004: 150).

Tarım işletmelerinin faaliyetleri nedeniyle birleşik maliyet hesabı yapmaları gerekmektedir. Zira tarımsal faaliyet sonucunda bir üretimden birden fazla ürün alınması durumunda, bu ürünlerin maliyetlerinin belirlenmesi zorunlu hale gelmektedir. Bitkisel üretim faaliyeti sonucu hububat ve saman, hayvansal üretim sonucu süt, yavru ve gübre gibi aynı faaliyetin ardından elde edilen farklı ürünler de ana ürün, birleşik ürün ve yan ürün ayrımının yapılmasını gerektirmektedir (Sönmez, 2006: 36).

***Zaman farkını dikkate alması;*** tarımsal faaliyet sürecinde giderlerin önemli bir kısmı bir üretim dönemi boyunca oluşmakta iken gelirler genellikle bir defa alınmaktadır. Tarımsal faaliyetin niteliğine göre ise bu durum farklılık göstermektedir. Tek yıllık bitkisel ürünlerin üretim süreci 6-12 ay gibi bir zaman almakta iken bazı çok yıllık bitkisel ürünlerin (meyve ağaçları gibi) üretim süreci yıllar alabilmekte, tarım işletmesi sermayesi bu üretim süreleri kadar işletmede bağlı kalabilmektedir. Giderlerin oluştuğu dönem ile gelirin elde edildiği dönem arasında fiyatlar, sürenin uzunluğu ve enflasyon oranının yüksekliğine de bağlı olarak ürün maliyetlerinin gerçekçi bir şekilde hesaplanmasını engellemektedir. Tarımsal ürünlerin üretim sürecinde gözlenen bu zaman farkı, olağan

koşullarda hesap dönemi olarak tanımlanan bir takvim yılı olan sürenin de bazı ürünlerin üretimi için yetersiz olduğunu göstermektedir. Hububat, pamuk gibi tarımsal ürünler için hesap dönemi olarak bir takvim yılı uygun olmakla birlikte, narenciye, elma, armut gibi kış meyveleri olarak nitelendirilebilecek tarımsal ürünler için uygun değildir. Çünkü bu gibi ürünler yılbaşında henüz veya hiç toplanmamış olabilmektedir. Bu nedenle oluşacak dönem farkının da dikkate alınması gerekmektedir (Sönmez, 2006: 36).

### **1.2.5.3. Tarım Muhasebesinde Güncel Gelişmeler**

Çalışmanın bu bölümünde, tarım muhasebesi uygulamalarına yönelik güncel gelişmeler olarak, tarım işletmelerinin finansal bilgilerinin ortak bir tarım işletmesi büyüklük birimi yardımıyla bir merkezde toplanmasını ve dolayısıyla ortak tarım politikaları gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla geliştirilmiş olan Tarım Muhasebesi Veri Ağı ve bu sistemin uygulanma şeklinden bahsedilmiş, ardından tarım muhasebesi uygulamalarının dünya genelinde benzer kayıt ve raporlama biçimleriyle ortaya konmasını amaçlayan ve bu doğrultuda öneriler sunan Türkiye Muhasebe Standartları 41, Tarımsal Faaliyetler standardı kısaca tanıtılmıştır.

#### **1.2.5.3.1. Tarım Muhasebesi Veri Ağı (FADN)**

Tarım işletmelerinin, tarım politikalarının ve tarım sektörü için alınacak önlemlerin belirlenmesi açısından, düzenli ve sürdürülebilir veriler sağlamaları oldukça önemlidir. Bu gerekçe ile Avrupa Birliği Ortak Tarım Politikası çerçevesinde, tarım işletmelerinin teknik, ekonomik ve sosyal yapılarının açık bir biçimde ortaya konulması amacıyla, 15 Haziran 1965 tarihinde 79/65/EEC sayılı Konsey Kararı ile Avrupa Birliği Tarım Muhasebesi Veri Ağı (Farm Accountancy Data Network - FADN) oluşturulmuştur (Nazlı, 2006: 7). Avrupa Birliği üye ülkeleri içinde, toplam tarım arazileri ve tarımsal ürünün %90'ına sahip yaklaşık 5 000 000 tarım işletmesini temsil ettiği düşünülen 80 000 tarım işletmesi üzerinde uygulanan Tarım Muhasebesi Veri Ağı sisteminin pek çok faydası vardır. Bunlar (Aslan, 2008: 3);

- i. Tarımsal politikaların belirlenmesi,
- ii. Tarım işletmelerinin ekonomik analizlerinin yapılabilmesi,
- iii. Ulusal ve bölgesel kalkınmanın sağlanmasıdır.

FADN; tarım işletme gelirleri ile bunların ortak tarım politikasına etkilerinin değerlendirilmesini sağlamak amacıyla oluşturulmuş bir sistemdir (<http://ec.europa.eu/agriculture/rica/>). Veri toplama, analiz etme ve elde edilen verilerin kullanıcılara ulaştırılmasını sağlayarak bir bilgi sistemi olma işlevini gerçekleştiren FADN, ortak tarım politikası amaçlarının yanında, özellikle tarım işletmelerinin yıllık gelirlerinin belirlenmesi ve bu işletmelerin faaliyet sonuçlarının analiz edilmesi için kullanılmaktadır (Külekçi, 2006: 2).

FADN sistemi, Avrupa Birliği tarım işletmelerinin ekonomik büyüklüklerine göre sınıflandırarak seçilmelerini ve seçilen bu işletmelerin ekonomik büyüklük ve işletme tiplerine göre gruplandırılmalarını sağlayan temel bir mekanizmaya sahiptir. İşletmelerin ekonomik büyüklükleri ve işletme tipleri ise standart brüt kara (standart gross margin) göre belirlenmektedir. Sınıflandırmaya esas teşkil eden tarım işletmesi standart brüt kara göre belirlenen karşılaştırma birimi ise Avrupa Büyüklük Birimi (European Size Unit- ESU) olarak nitelendirilmektedir (<http://diabk.tarim.gov.tr/FADN.mht>). Bu büyüklük birimi aracılığıyla, tarım işletmelerinin yıllık gelirlerinin tespit edilmesi ve elde edilen verilerin tarımsal yapı ve tarımsal pazarlama sisteminin belirlenmesini sağlaması amaçlanmaktadır (Nazlı, 2007: 8). ESU kullanılarak işletme büyüklüklerinin belirlenmesi için tarım işletmesinin mevcut üretim faaliyeti tespit edilmekte, bu faaliyetin kapsamı (arazi büyüklüğü, hayvan sayısı vb.) belirlenmekte, işletmenin standart brüt karının belirlenebilmesi için her bir üretim faaliyeti miktarı uygun standart brüt karla çarpılmakta ve her bir üretim faaliyeti için hesaplanan standart brüt karların toplanması yoluyla işletmenin toplam standart brüt karı hesaplanmaktadır. Hesaplanan bu toplam brüt kar ESU'ya ( 1 ESU=1.200 Euro) bölünerek tarım işletmesinin ekonomik büyüklüğü belirlenmektedir (Aslan, 2008: 4-5 ).

İşletmeler, ESU kullanılarak büyüklüklerine göre sınıflandırılmakta, 4 ESU'dan küçük işletmeler çok küçük tarım işletmeleri, 100 ESU'dan daha büyük işletmeler ise çok büyük tarım işletmeleri olarak nitelendirilmektedir. Yapılan sınıflandırma ve toplanan veriler aracılığıyla ulaşılan sonuçlar sayesinde; tarım işletme grupları, üye ülkelerin tarım işletmeleri, bölgeler ve zamanla ortaya çıkan değişiklikler karşılaştırılabilmesi, Avrupa

Birliği'ndeki tarım işletmelerinin durumu ortaya konması amaçlanmaktadır (Aslan, 2008: 5).

Türkiye'de FADN konusunda çalışmalar yapılmakta olup, sistemin Türkiye'de uygulanması için gerekli alt yapının bulunduğu; ancak, ulusal bazda uygulamanın ciddi mali kaynak gerektirdiği görülmektedir. Bununla birlikte, Tarım ve Köyişleri Bakanlığı bünyesinde, Yatay Konulara İlişkin Düzenlemelere Uyum Çalışma Grubu altında yer alan FADN (Tarım Muhasebesi Veri Ağı) konusu 2006 yılı başına kadar SGB (APKK) Başkanlığı sorumluluğunda olup, 79/65/EEC, 2237/77/EEC, 1859/82/EEC, 1915/83/EEC, 90/36/EEC ve 85/377/EEC sayılı tüzüklerle ilgili çalışmalar SGB tarafından tamamlanmıştır (<http://diabk.tarim.gov.tr/FADN.mht>). Tarım Muhasebesi Veri Ağı'nın uygulanması amacıyla Bursa, Konya, Adana, Tekirdağ, İzmir, Nevşehir, Giresun, Şanlıurfa ve Erzurum illeri pilot iller olarak seçilmiş ve bu illerden uygulamaya pilot tarım işletmesi olarak katılabilecek tarım işletmelerine katılım desteği ödenmesine ilişkin Tarım ve Köyişleri Bakanlığı'nca, “*Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sistemine Dahil Olan Tarımsal İşletmelere Katılım Desteği Ödemesi Yapılmasına İlişkin Tebliğ*” 2009 yılında yayımlanmıştır (<http://www.tarim.gov.tr/Files/Mevzuat/teblig/20090327-2.htm>).

Tarım Muhasebesi Veri Ağı (FADN)'ndan beklenen işlevlerin yerine getirebilmesi, tarım işletmelerinin mali yönden analiz edilmelerine bağlıdır. Bu analiz ise muhasebe verilerinin toplanması yoluyla elde edilmektedir. Muhasebe verileri, örnek tarım işletmelerinin muhasebe kayıtlarının incelenmesi sayesinde oluşturulmaktadır (Nazlı, 2006: 11). Sistemin etkin kullanımı ile tarım işletmelerine ait bilgiler yoluyla birçok ekonomik analiz yapılmasına ve politika geliştirilmesine imkan sağlanacak olması, işletme bilgilerinin elde edildiği “*tarım muhasebesi*” kavramının önemini ortaya koymaktadır.

#### **1.2.5.3.2. Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı**

Türkiye'de hemen tüm işletmelerde, başta vergi kanunları olmak üzere diğer mevzuat hükümleri muhasebeye yön vermiştir. 1994 yılında uygulamaya konulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile kısmen de olsa muhasebe uygulamaları “ilke”lerle tanışmıştır. Bu gelişmelere paralel olarak tarım işletmelerinde de muhasebe belirli bir düzen içinde yürütölmeye başlanmıştır. Günümüzde ise özellikle küreselleşme ve artan

uluslararası rekabetle birlikte işletmeler açısından uluslararası ölçekte karşılaştırılabilir mali tablolar ortaya koymak için yapılan çalışmalar neticesinde, Türkiye’de muhasebe uygulamalarına uluslararası muhasebe standartlarının adapte edilmesi çalışmaları başlamıştır. Bu süreçte tarımsal faaliyetlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğinin esaslarını gösteren Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) 41, 2000 yılında yayınlanmış (Arzova ve Poroy Arsoy, 2008), ve tarım işletmelerine özel “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” Standardı halka açık şirketlerce 31/12/2005 tarihinden sonra başlayacak hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24/02/2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır (TMS, 2008: 890). Bu standardın, tarım muhasebesinde başta değerlendirme olmak üzere birçok özellikli durum arz eden uygulamaları açıklayıcı hükümler içermektedir.

TMS 41’in tarım muhasebesi uygulamalarını nasıl yönlendireceği ve mevcut duruma ne gibi yeni uygulamalar getireceği vb. konular bu çalışmanın ikinci bölümünde tartışılmıştır.



## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. CANLI VARLIKLARIN TMS 41'E GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLME İLKELERİ

Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilme ilkeleriyle ilgili ilk düzenleme niteliğinde olan 41 nr.lı Türkiye Muhasebe Standardı, tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına tekdüzelik kazandırmak amacıyla hazırlanmıştır.

Çalışmanın bu bölümünde TMS 41'in içeriğine yönelik bilgilere ve devamında tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine yönelik Standart'ta yer alan muhasebe ilkelerine yer verilmiştir. Bu süreçte kullanılacak hesaplar ve örnek uygulamalar üçüncü bölümde tartışılmıştır.

#### 2.1. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardıyla İlgili Genel Bilgiler

Uluslararası para ve sermaye piyasalarında gözlenen hızlı gelişmeler, ortak bir muhasebe dili oluşturma zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Bu gereksinim sebebiyle birbirlerine yakın değerlendirme ve sınıflama ölçüleri geliştirilerek ortak bir işletme dili oluşturulmasını sağlamak amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları meydana getirilmiştir (Örten ve diğerleri, 2009: XXIII). Bu standartlar içerisinde tarımsal faaliyetlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğinin esaslarını gösteren 41 nr'lı Uluslararası Muhasebe Standardı (International Accounting Standards- IAS), 2000 yılında yayınlanmıştır.

Tarım sektörü, ülke ekonomisi içerisinde yıllar itibariyle sanayi ve hizmet sektörlerine göre gerilemekle birlikte istihdam ettiği nüfus ve besin sağlama katkısı nedeniyle hala önemini korumaktadır. Sektörün bu özelliğine rağmen Türkiye'de tarım işletmelerinin faaliyetlerini sonuçları ve öneriyle ortaya koyan bir tarım muhasebesi uygulaması yeterli biçimde gerçekleştirilememiş ve tarımsal faaliyetler vergi mevzuatının yön verdiği şekilde uygulanmıştır. Bu konuda ilk ciddi düzenleme Sermaye Piyasası

Kurulu (SPK) tarafından 2003 yılında çıkarılan Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ ile yapılmıştır. Sözkonusu Tebliğ içinde “31. Kısım: Tarımsal Faaliyetler” başlığı altında tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusu yer almış ve 2005 yılından itibaren yürürlüğe konulmuştur. Bu düzenlemeyi Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından da 2006 yılında TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı takip etmiştir(Tokay ve Deran, 2006a). Günümüzde ise sadece SPK’ya tabi şirketler tarafından uygulanan TMS 41, yeni Türk Ticaret Kanunu tasarisının yasalaşmasıyla da tüm tarım işletmeleri için zorunlu hale gelecektir.

Çalışmanın bu bölümünde TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı, tarihçesinden başlanarak tüm yönleriyle ele alınmıştır.

### **2.1.1. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Tarihçesi**

Tarımsal faaliyetlerin ülkelerin çoğunda genellikle küçük ölçekli ve aile sahipliğinde bulunan tarım işletmeleri tarafından gerçekleştiriliyor olması, bu tarz işletmelere kredi vererek kaynak sağlayan kuruluşların bu işletmeleri finansal tablolarına göre değil işletme sahiplerinin geçmişlerine ve namlarına bakarak değerlendirmeleri sebebiyle tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili bir standardın hazırlanması düşüncesi ihmal edilmiştir. Buna karşın ilerleyen yıllarda tarım işletmelerinin sayıca artmış olduğu, yönetim biçimlerinin profesyonel bir bakış kazandığı, iş hacimlerinin büyüdüğü, çoklu ortaklık yapılarının kurulduğu görülmüş ve tarım işletmelerine kredi vererek kaynak sağlayan kuruluşlar artık bu işletmeleri subjektif kriterlere göre değil, muhasebe bilgilerinin kullanıldığı objektif kriterleri kullanarak kredi sağlama kararlarını değerlendirmişler ve bu durum tarımsal faaliyetlere ilişkin bir standart hazırlanması sonucunu doğurmuştur (Ağca ve Sağlam, 2008: 996). Tarım muhasebesi uygulamalarında birlik sağlanması, tarihi maliyet yönteminin canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde yetersiz kalması, tarım işletmelerinin borsada işlem görmeye başlamaları ve diğer standartlarda değinilen konuların canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi için yetersiz kalması da bu varlıklar için özel bir standart hazırlanması zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır (Demirkol, 2006: 45).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Committee, IASC), 1994 yılında tarım sektöründe bir muhasebe standardına ihtiyaç

olduğunu belirleyerek bu konuda çalışma yapmak amacıyla bir komite oluşturulmasını kararlaştırmıştır. Oluşturulan bu komite, 1996 yılında sorunların ortaya konulması amacıyla bir taslak hazırlayarak ilgili sorunları ortaya koymuş, belirlenen çözüm alternatiflerinin yanında kamuoyundan öneriler talep etmiştir. Hazırlanan bu ilk taslakla ilgili 42 görüş mektubu (comment letter) alınmış, daha sonra bu görüş mektupları da dikkate alınarak oluşturulan yeni taslak, komite tarafından IASC'ye sunulmuştur. IASC'nin bu taslağa son şeklini verdiği Temmuz 1999'da Nihai Taslak E-65, Tarım (E-65 Agriculture Exposure Draft) ismi ile taslak yeniden yayınlanarak ilgerin yorum ve önerileriyle yeniden şekillendirilmiştir (Özkan, 2001: 77).

IASC, son yorum ve önerileri dikkate alarak nihai taslak üzerinde bazı değişiklikler yapmış ve Aralık 2000 tarihinde, 1 Ocak 2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, *Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 41, Tarım* ismi ile tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine yönelik standardı yayınlamış olup bu standart söz konusu tarihten itibaren yürürlüktedir (Ağca ve Sağlam, 2008: 996).

Türkiye'de "UMS 41: Tarım" standardı, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 15.11.2003 tarihinde yayınlanıp, 01.01.2005 tarihinden itibaren yürürlükte olan Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ'inin (Seri XI, No:25) 31. kısmında tarımsal faaliyetlere ilişkin işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve kamuoyuna açıklanmasına dair ilke ve esaslar açıklanmıştır. SPK tarafından hazırlanmış, tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine yönelik bu tebliğde "UMS 41: Tarım" esas alınmıştır. Konuyla ilgili bir başka düzenleme ise Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından gerçekleştirilmiş olup, *Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS)* adı altında 41 Nr'lu standart hazırlanmış ve 24. 02. 2006 tarihinde yayınlanmıştır. Bu standart 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için yürürlüğe konulmuştur (Tokay ve Deran, 2006a).

### **2.1.2. TMS 41'in Amacı ve Kapsamı**

Tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak hazırlanmış olan TMS 41'in pek çok gerekçesi bulunmaktadır. Bu gerekçelerden bazıları; IASC'ye üye olmuş olan bir çok ülkenin gayrisafi milli hasılası (GSMH) içinde tarım sektörü payının dikkat edilecek önem düzeyinde olması, tarım işletmelerinin temel varlık yapısını oluşturan canlı varlıklarda

değişimi gösteren biyolojik dönüşüm ile ilgili olayların işletme tarafından nasıl ve ne zaman muhasebeleştirileceğinin netlik kazanmamış olması, tarım işletmelerinin çok çeşitli canlı varlıklarının bilançoda nasıl sınıflandırılacağını gösteren bir görüş birliğinin olmayışı olarak gösterilebilir (Ağca ve Sağlam, 2008: 997).

TMS 41'in amacı tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ile bu yöntemlerin kamuya açıklanmasına ilişkin ilke ve esasları belirlemektir. Standardın kapsamı ise ( TMSK, 2008: 891) ;

- i. Canlı varlıklar,
- ii. Hasat edilmiş tarımsal ürünler,
- iii. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesidir.

Kapsama göre standardın, tarımsal faaliyette bulunan işletmelerde canlı varlıklara, hasat zamanındaki veya hasat edilmiş ürünlere ve belli nitelikteki devlet yardımlarına ilişkin özel muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamalarını belirleyerek, uluslararası alanda tarımsal faaliyetlerin ilgili konularında oluşabilecek farklı muhasebe düzenlemeleri sebebiyle meydana gelebilecek sıkıntıları engellemek amacıyla hazırlandığı öne sürülebilir (Ağca ve Sağlam, 2008: 997).

TMS 41'in yalnız tarımsal faaliyetle ilgili canlı varlıklara uygulanması, biyolojik dönüşümün tamamlanmasının ardından diğer muhasebeleştirme işlemlerinin bu standardın kapsamından çıktığını göstermektedir. Bu nedenle tarımsal faaliyetle ilgili olmasına rağmen standardın kapsamı dışında kalan unsurlar ve bu unsurların muhasebeleştirilme esaslarının belirlendiği ilgili Standartlar şöyledir (Demirkol, 2006: 45):

- i. Tarımsal faaliyetle ilgili olan araziler, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardına göre,
- ii. Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardına göre,
- iii. Hasat sonrasındaki tarımsal ürünler, TMS 2 Stoklar standardına göre, muhasebeleştirilecektir.

TMS 41 kapsamında yer alan canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünlere ilişkin bilgiler Tablo 3’de gösterilmektedir.

**Tablo 3: TMS 41 Kapsamında Olan ve Kapsam Dışında Kalan Tarımsal Faaliyetler**

Canlı Varlıklar	Tarımsal Ürün	Hasattan Sonra İşlenme Sonucu Ortaya Çıkan Ürünler
Koyun	Yün	Yün İpliği, Halı
Ormandaki Korusundaki Ağaçlar	Kütük	Kereste
Bitkiler	Pamuk	İplik, Giysi
	Şekerpancarı	Şeker
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda Elde Edilmek Üzere Kesilen Sığır	Sosis, Pastırma
Çalılık	Yaprak	Çay, İşlenmiş Tütün
Asma	Üzüm	Şarap
Meyve Ağaçları	Toplanmış Meyveler	İşlenmiş Meyve

**Kaynak:** TMSK, 2008: 892

Tablo 3’e göre, birinci ve ikinci sütunda bulunan canlı varlık ve tarımsal ürünler, TMS 41’in kapsamında yer alan canlı varlıklar ve tarımsal ürünleri, üçüncü sütunda yer alan mamul haline dönüşmüş ürünler ise hasattan sonraki aşamayı oluşturan ve TMS 41’in kapsamında yer almayan tarımsal ürünleri göstermektedir. Buna göre sadece hasat aşamasına kadar olan canlı varlıklar ile sadece hasat anındaki tarımsal ürünler TMS 41’in kapsamına girerken, hasat anından sonra dönüşüme uğramış ve mamul haline dönüşmüş tarımsal ürünler diğer standartlar kapsamındadır.

### 2.1.3. TMS 41 İçinde Yer Alan Tanımlar

TMS 41 içinde değinilen tanımlar; standart metni içinde geçen *genel tanımlar* ve *özel tanımlar* olarak ikiye ayrılmaktadır (TMSK, 2008: 892). Genel tanımlar hem TMS 41,

hem de diğer standartlarda yer alan tanımları kapsarken, özel tanımlar sadece tarımla ilişkili tanımlardan oluşmaktadır.

### 2.1.3.1. Genel Tanımlar

**Aktif Piyasa:** Aşağıda verilen şartların tamamının bulunduğu piyasa aktif (organize) piyasa olarak nitelendirilir. Buna göre bir piyasanın aktif piyasa olarak nitelendirilebilmesi için (TMSK, 2008: 893);

- i. Alım-satımı, ticareti gerçekleştirilen malların homojen olması,
- ii. Bu malların her zaman bir alıcı ve satıcısının mevcut olması,
- iii. Fiyatların kamuya açık, kamu tarafından öğrenilebilir olması gerekmektedir.

Bu piyasada oluşan ve gerçeğe uygun değerin tespitinde kullanılan fiyat ise **aktif piyasa fiyatıdır**.

**Defter Değeri:** Canlı varlığın muhasebeleştirilerek bilançoda gösterilmiş olduğu değerdir (TMSK, 2008: 893). *Net defter değeri* kavramı ise bir varlığın bilançoda görülen brüt defter değerinden, varlığa ait birikmiş amortismanların veya değer düşüklüklerinin çıkarılması ile elde edilen değerdir (Özkan, 2001: 82).

**Devlet Teşvikleri:** Geçmiş dönemlerde veya gelecekte, işletmenin esas faaliyet alanı ile ilgili koşulsuz veya belirli kriterlere uyulması karşılığında devletin işletmeye transfer ettiği ekonomik kaynaklardır. Nakdi veya gayri nakdi nitelikte olabilen bu teşvikler koşullu ve koşulsuz devlet teşviklerinden oluşmaktadır (Sönmez, 2005: 128).

**Gerçeğe Uygun Değer:** Normal ticari koşullarda, istekli ve bilinçli alıcı ve satıcıların bulunduğu homojen bir piyasada bir varlığın el değiştirmesi sonucu ortaya çıkan değişim değeri gerçeğe uygun değer olarak tanımlanmaktadır (Özkan, 2001: 82). *Net Gerçeğe Uygun Değer* kavramı ise, bir canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinden pazara götürme ve tahmini pazar yeri maliyetlerinin düşülmesi sonucu bulunan değer olarak ifade edilmektedir (Demirkol, 2006: 51). Burada tahmini pazar yeri maliyetleri olarak, aracılara ve simsarlara ödenen komisyonlar, düzenleyici kuruluşlar ve mal borsaları tarafından tahsil edilen vergiler, transfer ve gümrük vergileri ifade

edilmektedir. Nakliye maliyetleri ve varlığın piyasaya getirilmesi için gerekli diğer maliyetler, pazar yerinde katlanılan maliyetlere dahil edilmemektedir (TMSK, 2008: 894).

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı çerçevesinde canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi açısından oldukça önemli olan bu kavramın tespiti konusuna, çalışma içinde ayrıntılı biçimde değinilmiştir.

### 2.1.3.2. Özel Tanımlar

Aşağıda açıklanan bu tanımlar, standartta tarımla ilgili tanımlar olarak sunulmakta olup çalışmada sadece TMS 41’de bahsedildiği gerekçesiyle özel tanımlar başlığı altında verilmiştir.

**Tarımsal faaliyet:** Canlı varlıkların satılması, tüketilmesi veya bunlardan yeni ürünler elde edilmesi amacıyla tarımsal ürünlere ya da diğer canlı varlıkların bir parçası haline dönüştürülmesidir. Hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, bir yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçeleri ve fidan yetiştiriciliği, çiçekçilik ve su ürünleri üreticiliği gibi faaliyetler tarımsal faaliyet olarak nitelendirilir (Ağca ve Sağlam, 2008: 999).

Bir faaliyetin tarımsal faaliyet sayılabilmesi için (Örten ve diğerleri, 2009: 628) ;

- i. Canlı bitki ve hayvanların biyolojik dönüşümünün ve dolayısıyla değişebilirliğinin mümkün olması,
- ii. Canlı varlıkların biyolojik dönüşümü için gerekli ortamın sağlanabilmesi (besin seviyesi, nem, ışık, sıcaklık, verimlilik) ve değişimin yönetilmesi (okyanus balıkçılığı veya yok edilen ormanlar gibi yönetilmeyen kaynaklardan ürün elde etme faaliyeti, tarımsal faaliyet değildir),
- iii. Ürünün istenen kalite ve miktarda elde edilebilmesi için, gözlenen değişimin ölçülebilmesini sağlayacak olan bir ölçünün bulunması (sebzelerde olgunlaşma, hayvanlarda ağırlık, ağaçlarda kalibre gibi) gerekmektedir.

**Tarımsal Ürün:** İşletmenin sahip olduğu canlı varlıkların hasat işlemi gerçekleştirilmiş ürününe tarımsal ürün denilmektedir (TMSK, 2008: 892). Hasadı yapılmış bu ürünler, tarım işletmesinde satmak, işlemek veya tüketmek amacıyla bekletilmektedir.

**Canlı Varlık:** Yaşayan, benzer türde bitki ve hayvan gruplarıdır. Örneğin; çiftlik hayvanları, meyve bahçeleri canlı varlıklara örnek verilebilir (Örten ve diğerleri, 2009: 628). Bu kavram tanımlandığında bir tarım işletmesinin elinde bulundurduğu bazı iktisadi kıymeti canlı varlık veya tarımsal ürün olarak nitelendirme sorunu ortaya çıkacaktır. Yumurta örneğinde görülebildiği gibi satış amaçlı üretilen yumurta ile kuluçkada bekletilerek yeni üretim konusu olacak olan yumurta mahiyet itibariyle aynı görülmemektedir. Bu sorunun çözümü, tarım işletmesinin ilgili iktisadi kıymeti ne amaçla kullandığının veya ürettiğinin tespiti ile mümkün olmaktadır. Yukarıdaki örnekte bir gıda maddesi olarak satılmak amacıyla üretilen yumurta tarımsal ürün iken, daha fazla tavuk üretmek amacıyla bulunduran kuluçkalık yumurta ise canlı varlık olarak nitelendirilmelidir ([http://www.denetimnet.net /UserFiles/ Documents /Denetcinin NotDefteri /UMS%2041%20TARIMSAL%20FAAL%C4%B0YETLER%20\\_2\\_.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2041%20TARIMSAL%20FAAL%C4%B0YETLER%20_2_.pdf)).

Canlı varlıklar, *tüketilebilir, taşıyıcı, olgunlaşmamış ve olgunlaşmış canlı varlıklar* olarak sınıflandırılabilir. *Tüketilebilir canlı varlıklar*, hasat edilebilen veya satışa konu olan varlıklardır. Et üretimi veya satış için elde tutulan canlı hayvanlar, buğday ve arpa gibi hububat ile kereste üretimi için yetiştirilen ağaçlar tüketilebilir canlı varlıklara örnek olarak verilebilir. *Taşıyıcı canlı varlıklar* ise tüketilebilir canlı varlıktan farklı olarak tarımsal ürün niteliğinde olmayan, kendiliğinden yeniden teşekkül eden varlıklar olup bunlara kendisinden süt üretimi yapılan hayvanlar, üzüm üretilen asma bitkileri, meyve ağaçları ve gövdesi korunduğu halde dalları kesilerek yakacak odun elde edilen ağaçlar örnek verilebilir (TMSK, 2008: 899).

*Olgunlaşmamış ve olgunlaşmış canlı varlıklar* sınıflandırmasında ise olgunlaşmamış canlı varlık tüketilebilir veya taşıyıcı canlı varlıklardan henüz hasat edilebilir hale gelmemiş olan varlıkları (Demirkol, 2006: 50), olgunlaşmış canlı varlıklar ise hasat edilme özelliği kazanmış (tüketilebilir canlı varlık haline dönüşmüş) veya düzenli aralıklarla hasat edilmeye imkan sağlayan (taşıyıcı canlı varlık biçiminde) varlıkları ifade



etmektedir (TMSK, 2008: 899). Bu iki kavram, canlı varlıkların ürün verebilir hale gelip gelmiş olma durumları ile tarımsal faaliyet boyutunu ilgilendirmektedir. Tarımsal faaliyet açısından olgunlaşmamış canlı varlıklar *yetişmekte olan canlı varlıklar*, olgunlaşmış canlı varlıklar ise *hasat aşamasına gelmiş canlı varlıklar* olarak ta nitelendirilebilir (Demirkol, 2006: 50).

**Biyolojik Dönüşüm:** Canlı varlıklarda nitelik ve nicelik bakımından değişime yol açan büyüme (bir hayvan veya bitkinin miktarında veya kalitesindeki artış), bozulma (bir hayvan veya bitkinin miktarında veya kalitesindeki düşüş), üretim (iplik, peynir, şeker, çay gibi tarımsal ürünlerin üretimi) ve dölllenme (yeni hayvan ve bitkilerin meydana getirilmesi) süreçleridir (TMSK, 2008: 892).

**Hasat:** Canlı varlıktan ürünün ayrılması veya canlı varlığın yaşamına son verme işlemidir (Örten ve diğerleri, 2009: 628). TMS 41'e göre hasat tanımı yapılırken *hasat noktası* kavramının da açıklanması gerekmektedir. TMS 41, canlı varlıktan ayırma veya canlı varlığın yaşamına son verme yoluyla elde edilen tarımsal ürünlere yalnız hasat noktasında uygulanabilir ([http://www.denetimnet.net /UserFiles/ Documents /Denetcinin NotDefteri /UMS%2041%20TARIMSAL%20FAAL%C4%B0YETLER%20\\_2\\_.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2041%20TARIMSAL%20FAAL%C4%B0YETLER%20_2_.pdf)). Buna göre hasat noktası, tarımsal ürünün canlı varlıktan ayrılması veya canlı varlığın yaşamına son verilmesi işleminin gerçekleştiği ve bu ürünün henüz dönüşüme uğramadığı zamanı kapsamaktadır. Hasat noktasının belirlenmesi için şu süreç örnek olarak verilebilir: Asma bitkisi mevsim sonunda üzüm üretmektedir. Asma bitkisi bir canlı varlık olarak nitelendirilirken üzüm ise tarımsal üründür. Üzümün asma bitkisinden toplanma anı hasat noktası olarak tanımlanabilir. Zira bu aşamada üzüm dönüşüme uğramamış olduğundan TMS 41 kapsamındadır. Fakat sirke veya şarap üretimi için işleme tabi tutulmaya başlandığı andan itibaren bu tarımsal ürün artık TMS 41 kapsamından çıkarak TMS 2 Stoklar veya ilgili bir başka TMS standardının konusu haline gelmektedir.

## 2.2. Canlı Varlıkların TMS-41'e Göre Muhasebeleştirilme İlkeleri

Canlı varlıkların elde tutuldukları sürece değişime uğrama özelliklerinin bulunması ile diğer dönen ve duran varlıklardan ayrılmaktadır. Canlı varlıkların sahip oldukları bu değişim kapasitesi yönetilebilir ve aynı zamanda ölçülebilir niteliktedir. Söz konusu varlıkların bu özellikleri nedeniyle Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) içerisinde ayrıca

incelenmeleri gerekmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 197). Muhasebe literatüründe tarım işletmesinin varlıkları içinde bir yıl ve daha az süre bulundurulmuş canlı varlıkların “154 Canlı Varlıklar Hesabı” adı ile 15 Stoklar hesap grubunda izlenmesi önerilmiştir. Bu varlıkların biyolojik değişime uğramaları ve canlılık özellikleri, varlıkların 15 Stoklar hesap grubunda bulunması yerine TDHP’de yeni açılacak *16 Canlı Varlıklar Hesap Grubu* içinde gösterilmesi daha uygun görülmektedir (Demirkol, 2008: 88-89; Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 197; Teke ve Öztürk, 2007; Özulucan ve Deran, 2008: 9).

Tarım işletmesinin sahipliğinde bir yıl veya normal bir faaliyet döneminden daha uzun sürelerle bulundurulmuş canlı varlıklar, nitelik ve nicelik bakımından sürekli bir değişime uğramaları ve gerçek değerlerinde de bu değişimin gözlenmesi nedeniyle diğer duran varlıklara göre farklılık arz etmektedir. Uzun süreli elde tutulan canlı varlıklar bu süre içinde yetiştirilmek ve satılmak amacıyla bulundurulmasına karşın maddi yapıdaki diğer duran varlıklar ekonomik ömürleri boyunca maruz kaldıkları aşınma, yıpranma vb. nedenlerle bu süre sonunda elde etme değerlerine oranla çok küçük tutarlarla satılabilmektedirler. Ayrıca canlı varlıklar kendi içlerinde tüketilebilir, taşıyıcı, olgunlaşmamış ve olgunlaşmış canlı varlıklar olarak da sınıflandırılmakta ve bu gruplar da birbirlerine göre farklılık göstermektedir. Varlıkların bu özellikleri nedeniyle TDHP’de 25 Maddi Duran Varlıklar hesap grubu yerine *21 Canlı Varlıklar* hesap grubu içinde gösterilmesi önerilmektedir. Canlı varlıkların hasat işlemi gerçekleşmiş olan ürünleri ve yaşam süreci sona ermiş canlı varlıkların ise 15 Stoklar hesap grubunda izlenmesi gerektiği düşünülmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 272).

### **2.2.1. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin İlk Kayda Alınmasına Yönelik Muhasebe İlkeleri**

Tarım işletmesi, canlı varlık veya tarımsal ürünleri TMS 41’e göre muhasebeleştirirken bazı koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlar (TMSK, 2008: 894);

- i. İşlemenin ilgili varlığı geçmiş işlemlerin sonucu olarak edinmiş ve kontrol ediyor olması,

- ii. Tarımsal varlığa ait gelecekteki ekonomik faydaların tarım işletmesine aktarılmasının muhtemel olması,
- iii. Tarımsal varlığın gerçeğe uygun değeri ve maliyetinin güvenilir biçimde ölçülebilmesidir.

Tarımsal faaliyet sürecinde birçok canlı varlığın uzun zaman içinde yetiştirilmesi, varlığın gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesinin zorunlu kılmaktadır. TMS 41'in en dikkat çeken özelliği de canlı varlıkların her bilanço döneminde gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilmesini gerektirmesidir (Ağca ve Sağlam, 2008: 1000).

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her bilanço döneminde, bu varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçüldüğü varsayımı altında, gerçeğe uygun değerlerinden tahmini pazar yeri maliyetlerinin (aracı ve simsarlara ödenen komisyonlar, düzenleyici kurumlar ve mal borsaları tarafından konulan vergiler ve gümrük vergileri) düşülmesi yoluyla ölçülür. Tarım işletmesinin canlı varlıklar yoluyla elde ettiği tarımsal ürünler de, hasat noktasında gerçeğe uygun değerlerinden tahmini pazar yeri maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçülür (Teke ve Öztürk, 2007).

Muhasebeleştirme işlemi bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetlerinin düşülmesi sonucu bulunan kazanç veya zarar ile bu varlığın gerçeğe uygun değerinde gözlenen değişim sonucu oluşan kar veya zarar dönem karı veya zararı olarak dikkate alınmaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 199). Bu gibi durumlarda tarımsal ürünlerde de kazanç ve zararlar canlı varlıklarda olduğu gibi belirlenir (Teke ve Öztürk, 2007). Değerleme döneminde oluşacak bu kazanç ve zararların izlenmesi için, gelir tablosu hesapları içinde 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı ve 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı uygun görülmektedir.

Özellikle ilk kayda alma işlemi canlı varlıkların değerlendirilmesi amacıyla kullanılan ve TMS 41'de oldukça önemli görülen gerçeğe uygun değer kavramı ve bu değerlerin tespiti son derece önemlidir. Zira finansal tabloların tarihi maliyet yaklaşımına (işlemin gerçekleştirildiği tarihteki değerlerin finansal tablolara aktarılmasını öngören yaklaşım) göre hazırlanması bazı muhasebe bilgilerini anlamsızlaştırmakta ve finansal tablo kullanıcılarının yanlış bilgilenebilmesine neden olmaktadır. Bu gerekçe ile varlıkların

değerlemesi için gerçeğe uygun değer kavramı öne sürülmüştür (Tokay ve diğerleri, 2005: 11).

Türkiye Muhasebe Standartları'na göre gerçeğe uygun değer, *karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar* olarak tanımlanmaktadır (TMSK, 2008: 268). Bu tanıma göre gerçeğe uygun değer, tedarikçinin tespit ettiği veya müşterinin almak için razı olduğu fiyat değil, karşılıklı taraflarca pazarlık yoluyla belirlenen fiyattır (Özkan ve Terzi, 2009: 6).

Gerçeğe uygun değerın tespit edilebilmesi için aşağıda verilen seçenekler kullanılabilir (Özkan ve Terzi, 2009: 5):

- i. *Giriş değerinin gerçeğe uygun değer olarak kullanılması:* Varlıklar, yerine koyma maliyeti ile yeniden değerlemeye tabi tutularak cari maliyetleri üzerinden kaydedilirler. Örneğin 1.000,- TL'ye satın alınan canlı varlık, sigorta ve taşıma gideri olan 150,- TL ile birlikte 1.150,-TL toplam edinme maliyetiyle ilk kayda alınır. Bu değer üzerinden yeniden değerlendirme işlemine tabi olur.
- ii. *Çıkış değerinin gerçeğe uygun değer olarak kullanılması:* Varlık ve yükümlülükler her dönem cari satış fiyatı kullanılarak değerlendirilir. Örneğin bir canlı varlık, piyasadaki benzerlerinin fiyatı olan emsal bedel üzerinden değerlendirilebilir.
- iii. *Karma değerlerin gerçeğe uygun değer olarak kullanılması:* Tarihi maliyet değeri ile beraber alternatif olarak uygulanan bu ölçütte muhasebeleştirme işlemi öncelikle tarihi maliyet yöntemine göre yapılmakta, belirli durumların varlığında ise gerçeğe uygun değer uygulanmaktadır. Tarihi maliyet verilerinden hareketle gerçeğe uygun değerın uygulanabileceği bu ölçüte, tarihi maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilen bir varlığın değer düşüklüğüne uğrama durumunun tespiti veya şerefiye hesaplanması örnek olarak verilebilir.

Türkiye Muhasebe Standartları'na göre ise gerçeğe uygun değerın tespitinde bazı kriterlerle dikkate alınır. Bu kriterler; aktif piyasanın var olduğu, aktif piyasanın var olmadığı durumlar, beklenen nakit akışlarının iskonto edilmesi durumu ve tarım arazilerinde sabit biçimde bulunan varlıkların durumu olarak ifade edilebilir (Özkan, 2001: 80-82).

*Aktif Bir Piyasanın Var Olduğu Durumda Gerçeğe Uygun Değerın Tespiti:* Canlı varlık veya tarımsal ürünle ilgili bir aktif piyasanın bulunduğu durumda, bu piyasada açıklanmış olan fiyat üzerinden gerçeğe uygun değer tespit edilebilmektedir. İşletmenin farklı piyasalara ulaşabilme imkanının varlığı durumunda işletme bu piyasalardan hangisinde işlem yapacağını bekliyorsa o piyasa fiyatını dikkate alacaktır (TMSK, 2008: 895).

*Aktif Piyasanın Var Olmadığı Durumlarda Gerçeğe Uygun Değerın Tespiti:* İşletme gerçeğe uygun değer olarak, işlem tarihi ile raporlama dönemi sonu arasında önemli bir ekonomik değişimin gözlenmemiş olması halinde en son piyasa işlem fiyatını alabilir, benzer varlıkların piyasa fiyatlarını farklılıkları yansıtacak düzeltmeleri yaparak kullanabilir, sektördeki emsalleri (meyve bahçesi için hektar başına değer, besi hayvanı için et kg. fiyatı vb.) gerçeğe uygun değer olarak kullanabilir (TMSK, 2008: 895).

*Beklenen Nakit Akışlarının İskonto Edilmesi Yoluyla Gerçeğe Uygun Değerın Tespiti:* Bir canlı varlığın piyasa fiyatı veya değerinin mevcut olmadığı durumlarda işletme vergi öncesi piyasa fiyatını iskonto ederek ilgili varlıktan beklenen net nakit akışının bugünkü değerini kullanabilir. Bu oran şöyle hesaplanmaktadır (Sarıaslan, 2006: 173):

$$\text{Net nakit Akışlarının Bugünkü Değeri} = \sum_{t=0}^n A_t \frac{1}{(1+r)^t}$$

(A= Net Nakit Akımı, t= Zaman, r= İskonto Oranı)

*Tarım Arazilerinde Sabit Durumda Bulunan Canlı Varlıklarda Gerçeğe Uygun Değerın Tespiti:* Tarım arazilerinden ayrılması fiziksel olarak mümkün olmayan canlı varlıklarda (Örneğin meyve bahçeleri) gerçeğe uygun değer, bu canlı varlıkların üzerlerinde buldukları arazinin canlı varlıkla birlikte oluşabilecek piyasa fiyatından, arazi boşken oluşabilecek piyasa fiyatının çıkarılması yoluyla bulunur (Özkan, 2001: 82).

Örneğin üzerinde meyve ağaçları varken piyasa fiyatı 80.000,- TL olan 15 dönümlük bir arazinin boş iken oluşacak piyasa fiyatı 60.000,- TL'dir. Buna göre meyve ağaçlarının gerçeğe uygun değeri olarak 20.000,- TL olarak belirlenir.

Standarda göre bir canlı varlığın muhasebeleştirilmesi için mevcut olması gereken koşullardan birisi de ilgili canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri ve maliyetinin güvenilir şekilde ölçülebilmesidir. Bu esasla ilişkili olarak maliyetin aşağıda verilen bazı durumlarda gerçeğe uygun değere yaklaştığı görülmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 198):

- i. İlgili canlı varlık veya tarımsal ürünün ilk maliyetinin yüklenilmesinden itibaren gerçekleşen biyolojik dönüşümün çok az olması (bilanço tarihinden kısa bir süre önce ekilmiş sera bitkileri),
- ii. Biyolojik dönüşümün fiyatları önemli oranda etkilemeyeceğinin beklenmesi (çok yıllık meyve ağaçlarının ilk büyüme aşaması).

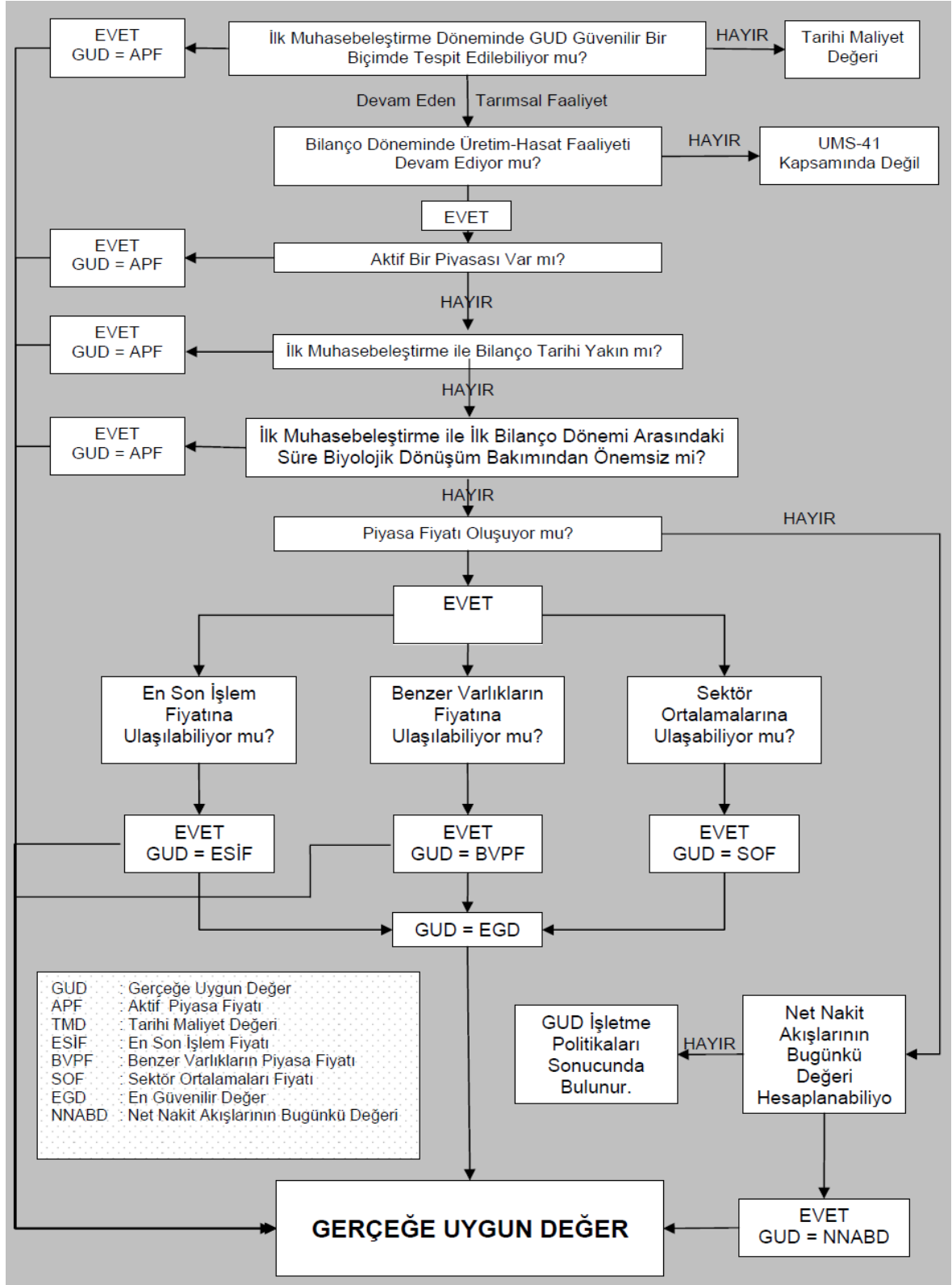
Demirkol (2006) yaptığı çalışmada, canlı varlıklarda gerçeğe uygun değer belirlenmesi için Şekil 1'de görülen bir akış şeması önermektedir. Bu akış şemasına göre canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilme döneminde gerçeğe uygun değer güvenilir biçimde belirlenebildiği durumlarda aktif piyasanın, belirlenemediğinde ise maliyet bedelinin gerçeğe uygun değer olarak alınabileceği görülmektedir.

Ayrıca gerçeğe uygun değer güvenilir biçimde ölçülebildiği ancak aktif piyasa fiyatının oluşmadığı durumlarda ise bu değer aşağıda verilen seçeneklerden birisinin alınması yoluyla belirlenebilir. Buna göre;

- i. En son işlem fiyatına ulaşılabiliriyorsa bu fiyat,
- ii. Benzer varlıkların fiyatına ulaşılabiliriyorsa bu fiyat,
- iii. Sektör ortalamalarına ulaşılabiliriyorsa bu ortalama gerçeğe uygun değer olarak alınabilir.

Bu şekilde belirlenen gerçeğe uygun değer, tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde TMS 41'in uygulanabilirliğini kolaylaştırabileceği gibi ilk dönem ve sonraki dönemlerde mali tabloların gerçekçi olarak hazırlanmasını sağlayacaktır.

**Şekil 1: Canlı Varlıklarda Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti Önerisi**



**Kaynak:** Demirkol, 2006: 100

## 2.2.2. Canlı Varlıklar ve Tarımsal Ürünlerin Değerlemesine Yönelik Muhasebe İlkeleri

Değerleme, işletmenin belirli bir andaki varlıkları, kaynakları ve faaliyet sonucunun, saymak, ölçmek ve tartmak gibi fiili sayım ve kontrol işlemlerini takiben Türk Lirası cinsinden değerlerinin gerçeğe en yakın biçimde tespit ve takdir edilmesi işlemidir (Sürmen, 2010: 10). Canlı varlıklarda değerlendirme ise bu varlıkların ilk kayıt anında, hasatları esnasında ve dönem sonunda olmak üzere üç farklı zamanda değerlemeye tabi tutulmaktadır (Özulucan ve Deran, 2008: 6).

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden tahmini pazar yeri maliyetleri (aracılara ve simsarlara ödenen komisyonlar, düzenleyici kuruluşlar ve mal borsaları tarafından tahsil edilen vergiler ile transfer ve gümrük vergileri olarak tanımlanan bu maliyetlere nakliye maliyetleri ve varlığın piyasaya getirilmesi için katlanılan diğer maliyetler dahil değildir) düşülerek ölçülür. Bu değer belirlenirken ilgili canlı varlık veya tarımsal ürünlerin önemli görülen özelliklerine göre (yaş veya kalite gibi) gruplandırılmaları kolaylık sağlamaktadır. Bu özellikler piyasada fiyat oluşumuna esas teşkil eden unsurlar dikkate alınarak belirlenir (TMSK, 2008: 894).

TMS 41, bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin, ilk muhasebeleştirme dönemi ve diğer dönemlerde güvenilir bir biçimde ölçülebildiğini varsaymaktadır. Bir ilke olarak ele alınan bu varsayım, yalnızca piyasa fiyatı veya değeri bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif tahminlerin güvenilir olmayacağını açıkça anlaşıldığı, canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında geçerli olmamaktadır. Bu hallerde ilgili canlı varlıklar maliyet değeri ile değerlendirilir. Bu değer ise canlı varlıkların toplam maliyet değerinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi yoluyla bulunur (Özulucan ve Deran, 2008: 6). Bu varlıkların gerçeğe uygun değerleri güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale geldiğinde ise ilgili varlık gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetleri düşülerek ölçülür (TMSK, 2008: 897).

Yukarıda verilen açıklamalardan anlaşıldığı üzere TMS 41'e göre canlı varlıklar, bilançoya ilk alındıkları esnada ve daha sonraki bilanço dönemlerinde net gerçeğe uygun



değerle değerlendirilmektedirler. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerine ulaşılamaması durumunda net gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde hesaplanmadığı hallerde ise söz konusu varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirme işlemine tabi tutulacaklardır. İlgili maliyet değeri, maliyet toplam değerinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılıklarının indirilmesi yoluyla elde edilen “*net değer*” olup canlı varlıklar ve sadece ilk kayda alınmaları esnasında kullanılacaktır. İlk kayda alma işleminden sonraki canlı varlıkların her halde net gerçeğe uygun değerle değerlendirilmeleri gerekmektedir (Özulucan ve Deran, 2008: 7).

Canlı varlıklar ve tarımsal ürünler, net gerçeğe uygun değerle değerlendirilirken bu değerdeki değişiklik nedeniyle oluşan kazanç ve zararlar, oluştukları dönemin karı veya zararı olarak dikkate alınır (TMSK, 2008: 896). Standart, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde gözlenen değişimlerin fiziksel veya piyasa fiyatlarındaki değişimlerin hangisinin ne ölçüde etkisinde olarak oluştuğunun belirlenerek açıklanmasını önermekle birlikte bu bilgilerin açıklanmasını bir zorunluluk olarak görmemektedir (Özulucan ve Deran, 2008: 8).

Canlı varlıklarda değerlendirme konusu incelenirken, söz konusu varlıkların ancak ilk kayıta maliyet bedeli ile kaydedilebileceği, sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değerlerinin tespit edilmesi gerektiği görülmüştür. Buna göre ilk kayda alma işleminden sonraki dönemlerde canlı varlık gerçeğe uygun değerle değerlendirilecek ve oluşacak kar veya zarar, 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı ve 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı’nda izlenecektir.

Tarımsal ürünlerde değerlendirme konusu incelendiğinde ise bu ürünler ilgili maliyetlerin yansıtılacağı 151 Yarı Mamuller- Üretim Hesabı’nda izlenecek olup daha sonra 152 Mamuller Hesabı’na aktarılacaktır (Özulucan ve Deran, 2008: 14). Muhasebe literatüründe tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerle değerlendirilmeleri sonucunda oluşacak farklar için 604 Tarımsal Ürün Değerleme Farkı Hesabı önerilmektedir (Özulucan ve Deran, 2008: 14). Ancak değerlendirme işlemi sonucu oluşacak kar ve zararın Brüt Satışlar kalemleri içinde gösterilmesi görüşü bu çalışmada benimsenmemiştir. Gerçekleşmemiş değerlendirme farklarının Satış Gelirleri içinde gösterilmesi uygun değildir. Tarımsal ürünlerle

ilgili değerleme farkları için 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı ve 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı'nın kullanılması önerilmiştir.

### **2.2.3. Canlı Varlıkların Amortismanına Yönelik Muhasebe İlkeleri**

Amortisman, duran varlıkların işletmede kullanılacakları süre içinde değerlerinin bölümlere ayrılması, değer azalışlarının üretim maliyetlerine yansıtılması ve yenilenmelerine imkan sağlayacak biçimde değerlerinin azaltılması ve yok edilmesidir (Özkan, 2002: 106). İktisadi varlığın faydalı ömrü belirlenirken, TMS 16 hükümleri uyarınca işletmenin vardiya sayısı, bakım, onarım ve üretim programlarındaki farklılıklar, piyasa talebindeki değişimler dikkate alınmalıdır. Amortisman yöntemi olarak normal, azalan bakiyeler ve üretim miktarına göre amortisman yöntemlerinin kullanılması önerilmektedir (Örten ve diğerleri, 2009: 210).

TMS 41'in en dikkat çeken özelliği olarak canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlenmesi, bu varlıkların amortismanı konusunda da farklı bir yaklaşım izlenmesini beraberinde getirmektedir. Buna göre işletmenin bir yıldan uzun süreli elinde bulunduracağı canlı varlıklarından yetişme ve olgunlaşma safhasında olanlarına, henüz ürün verebilir duruma gelmedikleri ve dolayısıyla aşınma ve yıpranma etkisinin olmayacağı düşüncesiyle amortisman ayrılmayacaktır. Bu canlı varlıklara amortisman ayrılması işlemi, söz konusu varlıklardan ürün veya hizmet sağlandığı tarih itibariyle başlayacaktır (Özkan, 2002: 106). Vergi mevzuatı, işletmelerde canlı varlıklara ilişkin amortisman oranlarını ilgili canlı varlıkları tek tek sayarak belirlemişken, 41 nr'lı standart bu konuda herhangi bir açıklamaya yer vermeyerek işletmeleri amortisman oranı belirleme konusunda serbest bırakmıştır (Demirkol, 2006: 71).

Bir tarım işletmesinde uzun süreli elde tutulan bir canlı varlığın amortismanı hesaplanırken, bu hesaplama tabi değerin onun amortisman hesaplanma tarihi itibariyle hesaplanan gerçeğe uygun değeri olduğu belirtilmiştir. TMS 41 düzenlemelerine göre yapılacak amortisman hesabında 21 numaralı Canlı Varlıklar grubu içerisinde 217 Birikmiş Amortismanlar Hesabı, amortisman tutarının kaydedilmesi için uygun görölmektedir.

#### 2.2.4. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Muhasebe İlkeleri

Devlet teşvikleri, kamusal kaynakların ilgili sektör ve kesimlere belirlenen yatırım amaçları sebebiyle transfer edilmesi olarak tanımlanmaktadır. Uygulanan bu teşviklerin amacı, esas olarak refah seviyesinin yükseltilmesi, bölgeler arasında görülen dengesizliklerin giderilmesi ve belirlenen sektörel grupların dış rekabetle başa çıkabilir hale gelmesini sağlamak olarak görülmektedir (Sönmez, 2005: 126).

Devlet teşvikleri 25 Nr'lı Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğinde ayrıntılı biçimde tanımlanmıştır. Söz konusu Tebliğin 576. maddesinde devlet teşvikleri, *önceki dönemlerde veya gelecekte işletmenin esas faaliyet alanı ile ilgili belirli kriterlere uymuş veya uyacak olması karşılığında, devletin işletmeye transfer ettiği ekonomik kaynakları* ifade etmektedir. Buna göre devlet teşvikleri, varlıklara ilgili (işletmenin bir varlığı uzun vadeli satın alması, inşa etmesi veya başka bir biçimde edinmesi) ve gelirlerle ilgili (varlıklarla ilgili olmayan teşvikler) olarak ikiye ayrılmaktadır (Sönmez, 2005: 127). Bu konu ayrıca IAS/TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardında da incelenmekte, devlet teşvik ve yardımlarının muhasebeleştirilme ilkeleri belirtilmektedir. Fakat canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri, bu çalışmanın konusu olan TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı kapsamında incelenmektedir (TMSK, 2008: 898).

Devlet teşvikleri genel olarak iki grupta ele alınmaktadır. Bunlar ([http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2041%20TARIMSAL%20FAAL%C4%B0YETLER%20\\_2\\_.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2041%20TARIMSAL%20FAAL%C4%B0YETLER%20_2_.pdf)):

- i. *Şarta Bağlı Devlet Teşvikleri*: Bu tür teşviklerin sağlandığı işletmeler, bir tarımsal faaliyeti belirli koşullarda sürdürmek veya bazı tarımsal faaliyetlerde bulunmamak durumunda olmaktadır. Örneğin ilgili devlet teşviğini belirli bir süre tarımsal faaliyeti devam ettireceği koşulu altında almış olan bir işletmeden, bu süreden önce faaliyeti durdurması durumunda verilen teşviğin iadesi istenebilmektedir.

- ii. *Koşulsuz Devlet Teşvikleri*: Tahmini pazar yeri maliyetleri düşülerek belirlenen gerçeğe uygun değer aracılığıyla ölçülen bir canlı varlığa ilişkin herhangi bir koşula bağlı olmaksızın verilen teşviklerdir.

Standart açısından devlet teşvikleri incelendiğinde bazı durumlarda söz konusu teşviklerin standart kapsamına girmediği görülmektedir. Bir devlet teşviki, ölçümü maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi yoluyla gerçekleştirilmiş bir canlı varlık için uygulanmamaktadır. Bu hallerde TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardı uygulanmaktadır (Ağca ve Sağlam, 2008: 1014).

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilme ilkeleri ise şu şekildedir (TMSK, 2008: 897-898):

- Gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetlerinin düşülmesi yoluyla ölçülen bir canlı varlığa ilişkin alınmış olan ve hiçbir koşula bağlı olmayan bir devlet teşviği ancak alınabilir hale geldiğinde gelir olarak kaydedilir.
- Gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetleri düşülerek ölçülen bir canlı varlığa ilişkin bir devlet teşviği belirli bir faaliyette bulunma veya bulunmama şartları altında verildiğinde, ancak söz konusu teşviğe ait koşulların gerçekleşmesi durumunda gelir kaydedilir.
- Devlet teşvikleri koşullara göre farklı biçimlerde muhasebeleştirilir. Belirli bir süre, belirli bir tarımsal faaliyeti devam ettirme taahhüdü altında verilmiş bir teşvik, bu süreden önce faaliyetin sonlandırılması halinde iade edilebilmektedir. Buna göre ilgili devlet teşvikleri bu süre dolmadıkça işletme tarafından gelir olarak kaydedilemez. Ayrıca, bir devlet teşviğinin zaman bir kısmının zaman içinde işletmede alıkonulabilmesi imkanı halinde, işletme bu devlet teşviğini zamanla orantılı olarak gelir kaydeder.

Standartta göre işletmelerin, yararlandıkları devlet teşviklerine ilişkin tarımsal faaliyetlerle ilgili yapması gereken açıklamalar aşağıda belirtilmiştir (Ağca ve Sağlam, 2008: 1016):

- i. Finansal tabloda gösterilen devlet teşviklerinin kapsamı ve niteliği,
- ii. Devlet teşvikleriyle ilgili olarak gerçekleştirilmemiş şartlar ve diğer olasılıklar,
- iii. Devlet teşviklerinde görülmesi beklenen önemli düşüşler.

TMS 41'de bu konu için atıf yapılan TMS 20, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardı, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımını benimsemiştir. Buna göre gelir tablosunda 602 Diğer Gelirler Hesabı, devlet teşviklerinin kaydedilmesi için uygun görülmektedir.

#### **2.2.5. Mali Tablolarda Sunum ve Dipnot Açıklamalarına Yönelik Muhasebe İlkeleri**

Standart, tarım işletmelerinin canlı varlık ve tarımsal ürünleri nasıl muhasebeleştirecekleri konusunu ilkelerle belirlemiş ve bunların mali tablolarda sunum koşullarını da belirtmiştir. Standarda göre tarım işletmeleri, canlı varlıklarını bilançoda ayrı bir grup olarak gösterecek, her bir canlı varlık grubunu açıklamasını sayısal veya yazılı metin olarak yaparak tanımlayacaktır (Arzova ve Poroy Arsoy, 2008). İşletme cari dönem süresince, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmelerinden ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile tahmini pazar yeri maliyetlerinde arasındaki farkta gözlenen değişimlerden kaynaklanan kazanç ve zararları açıklayacaktır (TMSK, 2008: 898).

İşletme, uygun görüldükçe, her bir canlı varlık grubu için tüketilen ve taşıyıcı canlı varlıklar veya olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayırım yapmak, bu konuda sayısal açıklamalar yapmak konusunda teşvik edilmektedir. Tüketilebilir ve taşıyıcı canlı varlıkların defter değerlerinin grup olarak açıklanması, bu kayıtlı değerlerin olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında da ayrıştırılması buna örnek olarak verilebilir (TMSK, 2008: 898-899).

Finansal tablolarla birlikte sunulan başka bir bilgi bulunmadığında, işletme aşağıdaki bilgileri de açıklayacaktır (TMSK, 2008: 899) :

- a. İşletmenin her bir canlı varlık grubunu içeren faaliyetlerinin niteliği,
- b. Aşağıda verilen finansal olmayan ölçüm ve tahminler :
  - i. İşletmenin dönem sonundaki her bir canlı varlık grubu ile ilgili finansal olmayan ölçüm ve tahminleri,
  - ii. Dönem boyunca elde edilen tarımsal ürünlerle ilgili finansal olmayan ölçüm ve tahminler.

İşletme, her bir canlı varlık ve tarımsal ürünler grubunun gerçeğe uygun değerlerinin tespit edilmesi için kullanılan yöntem ve varsayımları, hasat noktasında belirlenen dönem boyunca hasat işlemi gerçekleştirilmiş tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerleri ile tahmini pazar yeri maliyetleri arasındaki farkı açıklayacaktır (TMSK, 2008: 899).

TMS 41'e göre, tarımsal faaliyetler finansal tablolarda sunulurken, tasarruf hakkı sınırlanmış ve defter değerleri borçları nedeniyle ipotek edilmiş canlı varlıkların mevcudiyeti ve defter değerleri, canlı varlıkların edinilmesi veya geliştirilmesine ilişkin taahhüt tutarları ile tarımsal faaliyetle ilgili finansal risk yönetim stratejileri de işletmece açıklanması gereken konulardandır (TMSK, 2008: 899-900). Ayrıca işletme devlet teşvikleriyle ilgili olarak bu teşviklerin niteliği ve kapsamı, teşviklere ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer olasılıklarla devlet teşviklerinde beklenen önemli düşüşleri de belirtecektir (Arzova ve Poroy Arsoy, 2008).

İşletme canlı varlıkların kayıtlı değerlerinde, dönem başı ve dönem sonu arasında oluşan değişimleri de gösterecektir. Bu değişimin kapsadığı maddeler aşağıda sıralanmıştır. Bunlar (TMSK, 2008: 900);

- i. Gerçeğe uygun değer ile tahmini pazar yeri maliyetleri arasında oluşan farkta gözlenen değişimden kaynaklanan kazanç ve zararlar,
- ii. Satın almalarından kaynaklanan artışlar,
- iii. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) 5 kapsamında satışlar ile satış amaçlı elde tutulma durumlarına göre sınıflandırılan veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilen canlı varlıklar ile bağlantılı görülen azalmalar,

- iv. Hasat işleminden kaynaklanan azalışlar,
- v. İşletme birleşmelerinden kaynaklanan artışlar,
- vi. Finansal tabloların farklı bir para birimine veya yurt dışındaki bir işletmenin finansal tablolarının, raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullandığı para birimine çevrilmesi nedeniyle oluşabilecek net kur farkları,
- vii. Diğer değişikliklerdir.

Bir canlı varlığın net gerçeğe uygun değeri, bu varlığın fiziksel özelliklerinde ve piyasa fiyatlarında gözlenen farklılıklar nedeniyle değişebilir. Fiziksel özelliklerde ve fiyatlardaki değişimin ayrı ayrı açıklanması, özellikle üretim döngüsünün bir yıldan fazla sürdüğü durumlarda, cari dönem performansının ve geleceğe yönelik beklentilerin değerlendirilmesinde fayda sağlamaktadır. Bu gibi durumlarda, fiziksel özelliklerde ve fiyatlarda gözlenen değişimlerden kaynaklanan ve kar/zarar durumunun hesaplanmasında dikkate alınan, gerçeğe uygun değerdeki değişikliğin açıklanması faydalı bulunmaktadır. Bununla birlikte, tavuk veya tahıl ürünü yetiştiriciliği gibi, üretim döngüsünün bir yıldan kısa olduğu durumlarda yukarıda bahsedilen bilginin işletmeye sağlayacağı fayda daha düşük olacaktır (TMSK, 2008: 900).

Tarımsal faaliyet esnasında iklim nedeniyle görülen bazı risklerle, hastalık veya diğer doğal risklerle karşılaşılmaktadır. Bu gibi durumlara, virütik bir hastalığın yayılması, sel, aşırı kuraklık, don ve böcek istilası örnek olarak verilebilir. İşletmenin gelir ve giderinde önemli bir kalem oluşturan böylesi bir durumun gerçekleşmesi halinde, söz konusu kalemin niteliği ve tutarı “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” standardı hükümleri uyarınca açıklanacaktır (TMSK, 2008: 900-901).

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde belirlenemediği durumlarda ise, bu varlıklara ilişkin yapılacak açıklamalar aşağıda sıralanmıştır. Bunlar (TMSK, 2008: 901);

- i. Canlı varlığın türü,
- ii. Gerçeğe uygun değerın neden güvenilir bir biçimde ölçülemediği,
- iii. Mümkünse, canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin yer alabileceği tahmini değer aralıkları,
- iv. Canlı varlığa ilişkin kullanılan amortisman hesaplama yöntemi,
- v. Canlı varlığın ekonomik ömrü veya kullanılan amortisman oranları ,
- vi. Canlı varlığa ait dönem başı ve dönem sonu itibariyle brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanları ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarıdır.

TMS 41'e göre, canlı varlıklara ait gerçeğe uygun değerın güvenilir bir biçimde belirlenemediği durumda işletme, cari dönem süresince canlı varlıklarını, maliyet bedellerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının indirilmesi yoluyla değerlemiş ise, ilgili canlı varlıkların elden çıkarılmasıyla ilgili olarak oluşacak kazanç ve kayıpları kayıt altına alacaktır. Böylesi durumlarda, canlı varlıkların kayıtlı değerlerinde dönem başı ve dönem sonu arasında oluşacak değişimler için ilgili canlı varlık tutarları ve buna ek olarak değer düşüklüğü tutarları ile değer düşüklüğü iptalleri ve amortisman bilgileri de açıklanacaktır (Ağca ve Sağlam, 2008: 1020). Önceden maliyet bedeli ile ölçülmüş canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesi söz konusu olduğunda ise canlı varlıklara ilişkin yapılması gereken açıklamalar aşağıda verilmiştir. Bunlar (TMSK, 2008: 901);

- i. Canlı varlığın tanımı,
- ii. Gerçeğe uygun değerın güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesinin nedenleri,
- iii. Değişimin oluşturacağı etkilerdir.

Yukarıda tarımsal faaliyetlerin TMS 41'e göre muhasebeleştirilmesine yönelik ilkelere yer verilmiştir. Bu ilkelerin uygulanabilirliğinin incelenmesi için Türk Vergi Mevzuatı'nın konuyla ilgili düzenlemelerinin değerlendirilmesi gerekmektedir.



### **2.3. Türk Vergi Mevzuatına Göre Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilme İlkeleri**

Canlı varlıkların yaşam süreleri boyunca, doğum, büyüme ve olgunluk ile yaşlanma ve ölüm gibi sürekli bir değişim ve gelişim içinde olmaları, bu varlıkların muhasebeleştirilmelerini özellikli hale getirmektedir. Standart ve Türk Vergi Mevzuatı, canlı varlıkların değerlendirme ve muhasebeleştirme işlemlerinde birbirinden farklı yöntemler izlenmekte ve mevcut hesaplar, canlı varlıklar ilk kez kayda alındığında ve değerlendirme dönemlerinde canlı varlıklarda gözlenen değer değişikliklerini açıkça belirtmekte yetersiz kalmaktadır (Özulucan ve Deran, 2008: 1). Çalışmanın bu bölümünde mevcut uygulamalarda tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilme yöntemleri gösterilmeye çalışılacaktır.

#### **2.3.1. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin İlk Kayda Alınmasına Yönelik İlkeler**

Canlı varlık ve tarımsal ürünlerin finansal tablolara alınması konusunda Vergi Usul Kanunu'nda yeterli açıklama bulunmamaktadır. Vergi kanunlarında *aktife giriş* kavramının açık bir tanımı yapılmamıştır. Vergi idaresince yapılan *iktisadi kıymetin iktisap edilerek defer kayıtlarına geçirilmesi, değerlendirme günü envantere dahil olması ve kullanmaya hazır hale bulunması* olarak tanımlanmış olan aktife giriş kavramı, vergi mevzuatına göre satın alma veya üretim yollarından biriyle edinilmiş ve kayda alınmış varlıkların aktifleştirilmiş sayılacakları çıkarımı ile ifade edilebilir (Tokay ve Deran, 2006b).

Tarımsal ürünlerin finansal tablolara alınmasına ilişkin vergi kanunlarında bir açıklama bulunmamakla birlikte, 90 Seri Nr'lı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde zirai üretim; “ *zirai faaliyetin bir safhası ve mahsullerin yetiştirilip elde edilmesi işi*” olarak tanımlanmış ve getirilen düzenlemeye göre elde edilme anı olan hasat zamanında tarımsal ürünlerin kayıt altına alınmaları gerektiği belirtilmiştir. Bununla birlikte bilanço esasına göre defter tutan işletmeler, bilanço dönemlerinde henüz hasat edilmeyen tarımsal ürünleri yarı mamul olarak kayıt altına alabilmektedirler (Tokay ve Deran, 2006b).

Muhasebe literatürde TMS 41'in uygulanmasına yönelik farklı yaklaşımların izlendiği görülmektedir. Örneğin Ağca ve Sağlam (2008) uzun vadeli elde tutulacak canlı varlıklar için bu canlı varlıkların yetiştirilme dönemlerinde 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'na alınmaları, dönem içinde katlanılan giderlerin yine bu hesaba yansıtılmasını ve ilgili canlı varlıkların yetiştirilme dönemleri tamamlandığında ise 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'ndan alınarak 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı'nda izlenmelerini önermektedir.

Diğer taraftan TDHP ve Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre canlı varlıkların ilk kayda alınması işleminde varlıkların alınış amacı üzerinde durulmaktadır. Buna göre canlı varlık satılmak amacıyla alındığında 150 İlkmadde ve Malzeme Hesabı, dönem içinde yapılan giderlerin yansıtılacağı 151 Yarı Mamuller- Üretim Hesabı ve toplam tutarın aktarılacağı 152 Mamuller Hesabı kullanılmaktadır (Özulucan ve Deran, 2008: 6).

Tekdüzen Hesap Planı ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ilgili canlı varlıklar kaydedildiğinde bilançoda maliyet bedelleri ile birlikte 151 Yarı Mamuller- Üretim Hesabı'na alınacak, olgunlaşma dönemini tamamladıklarında ise bu hesaptan alınarak 152 Mamuller Hesabı'nda izlenecektir. Bu yaklaşım TMS 41'e uygun değildir. Zira canlı varlıkların stoklar gibi değerlendirilmesi bu varlıklarda gözlenen biyolojik değişim özelliğiyle uyumsuzdur. Bu nedenle canlı varlıklar için 16 ve 21 numaralı yeni açılacak Canlı Varlıklar hesaplarının kullanılması daha doğru görülmektedir (Özulucan ve Deran, 2008: 6).

### **2.3.2. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin Değerleme İlkeleri**

Vergi Usul Kanunu'nda tarımsal ürünlerin nasıl değerlendirileceğine ilişkin esaslar belirlenmişken, değerlendirme konusunda canlı varlıkların tamamına yönelik ayrıntılı bir açıklamaya yer verilmemiştir. Buna göre Vergi Usul Kanunu'nun 276. maddesinde zirai mahsullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği ve 277. maddesinde ise hayvanların da yine maliyet bedelleri ile değerlendirilecekleri belirtilmiştir. Bu maddeye göre, hayvanların maliyet bedellerinin tespit edilmesinin mümkün olmadığı durumlarda, değerlendirme ölçüsü olarak emsal bedelin uygulanabileceği belirtilmiştir (Arzova ve Poroy Arsoy, 2008).

Vergi Usul Kanunu'na göre bir canlı varlığın emsal bedel ile değeri belirlenebilmesi için, maliyet değerlerinin belli olmaması, bilinmemesi veya doğru olarak tespit edilebilmesinin mümkün olmaması gerekmektedir. Örneğin, bir canlı varlığın alış ve satış değerlerinin belli olduğu durumlarda emsal bedel ile değerlendirme yapılamamaktadır. Burada belirlenebilecek olan emsal bedel ise işletmelerin keyfiyetinde olmayıp, işletmenin bulunduğu yer için, Ziraî Kazanç İl Komisyonu'nca belirlenecek olan ortalama maliyet bedelidir. Bu komisyonlarca belirlenen ve geçerli olacağı bölgeler için üç yıl boyunca uygulanacak olan ortalama maliyet bedeli, işletmenin canlı varlığı değerlemesine esas oluşturacak olan değerdir (Özulucan ve Deran, 2008: 4).

Canlı varlıkların değerlendirme işleminde, değerlemede izlenecek olan yaklaşımda belirlenmesi gerekmektedir. Uygulamada canlı varlıkların değerlemesine yönelik iki yaklaşım vardır. *Birinci yaklaşıma* göre, benzer nitelikteki varlıklar grup olarak, *ikinci yaklaşımda* ise her bir canlı varlık ayrı ayrı değerlemeye tabi tutulmaktadır. Vergi Usul Kanunu'na göre tüm varlıklar ilke olarak ayrı ayrı değerlemeye tabi olmakla birlikte, kümes hayvanları gibi birim maliyetleri birbirinden çok farklı olmayacak canlı varlıklar grup halinde değerlendirilebilecekken, küçük ve büyükbaş hayvanlar, birim maliyetleri göz ardı edilemeyecek ölçüde farklılıklar oluşturabileceği için ayrı ayrı değerlendirilmektedirler (Özulucan ve Deran, 2008: 5).

Canlı varlıklar, elde bulundurulmuş amaçlarına göre Vergi Usul Kanunu'nda farklı değerlendirildiklerinden, değerlendirme işleminde de bu özellik dikkat çekmektedir. Buna göre elde bulundurulan canlı varlık, sürekli tarımsal ürün üretilmesi amacıyla işletmede tutuluyorsa, amortismanına tabi olmaktadır. Aynı canlı varlığın işletmede satış amacıyla tutulması durumunda ise bu varlık amortismanına tabi olmamaktadır. Bu durum, aynı maliyete sahip iki canlı varlığın elde tutuluş amaçlarına göre bilançoda farklı gösterilmelerine neden olmaktadır. Tarımsal ürün elde etmek amacıyla işletmede bulundurulan canlı varlık, bilançoda net değeri ile gösterilirken, satış amacıyla bulundurulan canlı varlık ise brüt değeri ile bilançoda yer almaktadır (Özulucan ve Deran, 2008: 5).

### **2.3.3. Canlı Varlıklarda Değer Değişikliklerine Yönelik İlkeler**

Vergi Usul Kanunu'na göre canlı varlıklar, ilk kez kayda alındıklarında ve her bilanço döneminde maliyet bedeli veya emsal bedel ile değerlemeye tabi tutuldukları için, bu tarihlerde değerlendirme farklarının oluşmayacağı görülmektedir. Fakat işletme, elde tuttuğu canlı varlıkları satış amaçlı olarak bulunduruyorsa, bu varlıkların satış bedelleri, değerlendirme anında, maliyet bedellerine göre %10 ve daha fazla bir düşüklük göstermiş ise işletmenin bu canlı varlıkları emsal bedelle değerlemesi gerekmektedir. Oluşacak değerlendirme farkları ise, *654 Karşılık Giderleri Hesabı* aracılığıyla olağan gider ve zarar olarak gelir tablosuna aktarılır (Özulucan ve Deran, 2008: 5).

### **2.3.4. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlere İlişkin Kazanç ve Kayıpların Raporlanmasına Yönelik İlkeler**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. maddesinde tarımsal faaliyet tanımı oldukça geniş biçimde ele alınmış olduğundan tarım işletmesi ile ilgili birçok faaliyetten kaynaklanan kazanç, tarımsal kazanç olarak değerlendirilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 55. maddesinde; "Zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen yada borçlanılan giderler arasındaki müspet farktır." şeklinde tanımlanmıştır. Bu değerlendirmede, sadece gerçek kişiler ve adi ortaklıklar şeklinde faaliyette bulunan çiftçilerin tarımsal faaliyet sonucu elde etmiş oldukları kazanç, zirai kazanç iken, tarımsal faaliyette bulunsalar dahi şahıs ve sermaye şirketlerinin elde ettikleri kazanç, ticari kazanç veya menkul sermaye iradı olarak tanımlanmaktadır (Tokay ve Deran, 2006b).

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, zirai kazancın belirlenmesinde esas alınan gelir ve giderlerin, oluştukları ve katlandıkları yılın gelir tablosuna yansıtılması gerekmektedir. Buna göre, bilanço usulüne göre defter tutan tarım işletmelerinde, zirai kazanç ancak satış ile ortaya çıkmakta olup, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin maliyet değerleri ile piyasa fiyatları arasındaki fark, ancak satış işlemi sonucunda gelir tablosuna yansıtılabilmektedir (Tokay ve Deran, 2006b).

### 2.3.5. Canlı Varlıkların Amortismanına Yönelik İlkeler

Vergi Usul Kanunu'na göre amortismanına tabi canlı varlıklar, hayvan ve bitki olmak üzere iki grupta ele alınmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 277. maddesine göre, canlı hayvanlar maliyet bedelleri ile değerlemeye tabi tutulmakta, bu bedelin belirlenemediği durumlarda ise emsal bedel ile değerlendirilmektedirler. Canlı hayvanların değerlemesini sağlayan bu iki bedel, aynı zamanda bu varlıkların amortismanına tabi değerlerini oluşturmaktadırlar (Tokay ve Deran, 2006b).

Vergi Usul Kanunu'nun 314. maddesinde tarım işletmelerinde oluşturulmuş ağaçlıkların (meyve bahçelerinin amortismanına tabi oldukları belirtilmiş olup bu varlıklara da maliyet değerleri üzerinden amortisman ayrılmaktadır (Arzova ve Poroy Arsoy, 2008). VUK, canlı varlıklara ilişkin hesaplanacak amortisman için normal ve azalan bakiyeler yöntemlerini önermektedir. Ek II'de 333 Sıra Nr.'lı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre belirlenmiş olan tarımsal iktisadi kıymetlere yönelik amortisman oranları ve faydalı ömürleri verilmiştir. Buna göre canlı varlıklara bir yılın sonunda, belirtilen faydalı ömre göre amortisman ayrılacaktır.

TDHP ve Vergi Usul Kanunu'na göre canlı varlıklara amortisman ayrılırken, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı kullanılmaktadır (Özulucan ve Deran, 2008: 14). TMS 41 ile TDHP ve Vergi Usul Kanunu'nun farklı değerlendirme ölçekleri kullanmaları nedeniyle amortisman işlemi farklılaşmaktadır. Standarda göre bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçülemediği durumda maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılarak ilgili hesaba devredilebilir. Gerçeğe uygun değer hesaplanabildiği durumlarda ise bu varlığa amortisman ayrılmaz. Zira ilgili varlığın gerçeğe uygun değeri, aktif piyasada türdeş bir varlığın değeri olarak düşünüldüğünde, söz konusu varlığın değerlendirme gününde değerinin amorti edilmiş halde oluşacağı düşünülmektedir. Mevcut uygulamalarda ise amortisman maliyet bedeli üzerinden ayrılmaktadır.

## 2.4. TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatı İlkelerinin Karşılaştırılması

TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatı, tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine yönelik birbirinden farklı yaklaşımlar benimsemektedir. Tablo 4’de bu yaklaşımlar karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

Tokay ve Deran (2006b) çalışmalarında, Tablo 4’de gösterilen, düzenlemelere yönelik karşılaştırmaları yapmışlardır. Bu çalışmaya göre, standart ile Türk Vergi Mevzuatı arasında önemli farklılıklar olduğu ve bu farklılıkların amaç ayırımından kaynaklandığı görülmektedir. Standart tarımsal faaliyetleri, gerçeğe uygun ve güvenilir bilgi sunulması amacıyla ele alırken, mevzuat bu faaliyetlere ilişkin vergi matrahının belirlenmesi amacıyla düzenlemelerde bulunmuştur. Tablo 4’deki bilgilere göre TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatı arasında en dikkat çekici farklılıklar şöyledir:

- i. TMS 41’de değerlendirme esası gerçeğe uygun değer iken Türk Vergi Mevzuatı’nda maliyet bedeli (belirlenemiyorsa emsal bedel)dir.
- ii. TMS 41’de kar veya zarar ilk kayıt anında, değerlendirme dönemlerinde ve satış anında ortaya çıkıyorken Türk Vergi Mevzuatı’nda sadece satış anında oluşmaktadır.
- iii. TMS 41’de amortisman için değerlendirme yaklaşımı benimsenmişken Türk Vergi Mevzuatı’nda eskime, yıpranma vb. pay ayırma yöntemi benimsenmektedir.
- iv. TMS 41’de dönem sonlarında değerlendirme sonucu oluşan kar veya zarar doğrudan ilgili varlık kaleminde artış veya azalış olarak kayıt önerirken, Türk Vergi Mevzuatı’nda artışlar kayda alınmazken, sadece azalışlar “amortisman” olarak kaydedilmektedir.

Bu farklılıklar, standart lehine ortadan kaldırıldığında, tarım işletmelerinin defter değerinin gerçeğe uygun değer olarak kaydedilmesinin sağlanacağı gibi işletmenin hesap verebilirliği ve mali tabloların gerçeğe uygun hazırlanması da zorunlu hale gelecektir.

**Tablo 4: Tarımsal Faaliyetlere Yönelik TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatı  
Düzenlemelerinin Karşılaştırılması**

Açıklama	TMS 41, Tarımsal Faaliyetler Standardında Yer Alan Düzenlemeler	Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler
Amacı	Gerçeğe uygun, güvenilir bilgi sunulmasıdır.	Vergi matrahının belirlenmesidir.
Kapsamı	Canlı varlıklar, hasat anındaki tarımsal ürünler ve gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinden oluşur	Hasat anına kadar olan tüm tarımsal faaliyetler ile hasat anından sonraki bazı faaliyetlerden oluşur.
Aktifleştirme Kriteri	Kontrol, değer ve ölçümdür.	Edinim ve kayıttır.
Canlı Varlıkların Değerleme Esasları	İlk aktifleştirmede, piyasa fiyatı ya da NBD'e göre belirlenen NGUD. Nispi istisna durumunda; Tarihi maliyet	Maliyet değeriyle, maliyet değerini hesaplamak mümkün değilse; emsal bedeliyle.
Hasat Edilmemiş Tarımsal Ürünlerde Değerleme Esasları	Fiili veya tahmini maliyet	Fiili veya tahmini maliyet
Hasat Edilmiş Tarımsal Ürünlerde Değerleme Esasları	İlk kayıta, NGUD. Hasattan sonraki bilanço dönemleri kayıtlı değer	Maliyet bedeli.
Toprak Varlığının Değerleme Esasları	Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesisten ayrı olarak maliyet değeriyle değerlendirilir.	Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesis ile birlikte maliyet değeriyle değerlendirilir.
Kâr veya Zararın Ortaya Çıkış Zamanı	İlk kayıt anında, değerlendirme dönemlerinde ve satış anında	Satış anında.
Kayıt Yöntemi	Tahakkuk esası.	Tahakkuk esası.
Değerleme Farklarının Gösterim Yeri	Gelir tablosunda.	Bilançoda.
Amortisman Ayrılma Durumu	Ayrılıyor	Ayrılıyor
Amortisman Tabi Varlıkların İsimlerinin Sunuluşu	Ayrıntılı bir şekilde belirtilmemiştir	Ayrıntılı bir şekilde belirtilmiştir
Amortisman Yaklaşımları	Değerleme yaklaşımı.	Dağıtım yaklaşımı.
Amortisman Tabi Değer	Gerçeğe uygun değer.	Maliyet bedeli.
Amortisman Hesaplama Yöntemi	Değer tespit yöntemi	Normal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemi
Amortisman Kayıt Yöntemi	Doğruca yöntem	Dolaylı yöntem

**Kaynak:** Tokay ve Deran, 2006b

TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatı'na yönelik yapılan bu karşılaştırmada da görüldüğü üzere, canlı varlıkların biyolojik değişimlerinden kaynaklanan değer farklılıkları sebebiyle gerçeğe en yakın değerleri ile mali tablolara alınmasını ilke edinmiş olan Standart yaklaşımına göre Türk Vergi Mevzuatı, bu konuda yetersiz kalmaktadır. Buna göre TMS 41 düzenlemeleri, canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin ilk kayda alınması, değerlemesi ve mali tablolarda açıklanması konularında daha gerçekçi bir tutum benimsemiş olduğu söylenebilir.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. CANLI VARLIKLARIN TMS 41'E GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK ÖRNEK UYGULAMALAR

#### 3.1. Genel Açıklamalar

Canlı varlık ve tarımsal ürünlerin, ilk kayda alınması, sonraki dönemlerde değerlemesi, canlı varlıklara yönelik alınan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve bu faaliyetlerin raporlanması konularının ifade edilmesi amacıyla, örnek olarak geliştirilmiş olan süt üretimi ve besicilik faaliyetinde bulunan bir işletmede yukarıda anlatılan konulara ilişkin kayıt önerilerinde bulunulmuş ve standart düzenlemelerinin bu örnek yardımıyla mevcut uygulamalarla tartışılmıştır.

Bu amaçla örnek bir işletme tanıtılmış, bu işletmenin dönem içi ve dönem sonunda canlı varlık ve tarımsal ürünlere yönelik faaliyetleri sıralanmış olup bu faaliyetlerin nasıl muhasebeleştirileceği öneriler ve karşılaştırmalarla anlatılmıştır.

#### 3.2. Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Önerilen Hesaplar ve Açıklamaları

Canlı varlıkların, çalışmanın önceki bölümlerinde belirtilen özelliklerinden dolayı ayrıca muhasebeleştirilmelerinin gerektiği düşüncesiyle TDHP içinde yeni açılacak gruplarda incelenmeleri uygun bulunmuştur. Muhasebe literatüründe bu konuda önerilen hesap grupları ve hesaplar aşağıda açıklanmıştır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 197- 272).

## **Bilanço Hesapları**

### **16. CANLI VARLIKLAR**

- 160 TARLA BİTKİLERİ
- 161 BAHÇE BİTKİLERİ
- 162 CANLI KÜMES HAYVANLARI
- 163 CANLI SU HAYVANLARI
- 168 DİĞER CANLI VARLIKLAR
- 169 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ  
KARŞILIĞI

### **21. CANLI VARLIKLAR**

- 210 MEYVE AĞAÇLARI
- 211 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR
- 212 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR
- 213 KÜÇÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR
- 214 KÜMES HAYVANLARI
- 216 DİĞER CANLI VARLIKLAR
- 217 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN VE DEĞER  
DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI(-)
- 218 YETİŞMEKTE OLAN CANLI VARLIKLAR

## **Gelir Tablosu Hesapları**

- 602 DİĞER GELİRLER
- 649 DİĞER OLAĞAN  
GELİR VE KARLAR
- 659 DİĞER OLAĞAN  
GİDER VE ZARARLAR

**16. CANLI VARLIKLAR:** Bu grup, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, bir yıldan daha kısa bir sürede kullanılacak veya nakde çevrilecek olan, tarla ve bahçe bitkileri, kümes ve su hayvanları gibi canlı varlıklarından oluşmaktadır. Bu grupta yer alan hesaplar ve açıklamaları şöyledir:

**160 Tarla Bitkileri:** İşletmenin bir yıldan daha kısa süreli olarak elinde tuttuğu buğday, arpa, şeker pancarı, mısır gibi hububat ve diğer tarla bitkilerinin izlendiği hesaptır.

**161 Bahçe Bitkileri:** İşletmenin bir yıldan daha kısa süreli olarak bulundurduğu sebzeler, sera bitkileri ve çiçekler gibi bitkilerin izlendiği hesaptır.

**162 Canlı Kümes Hayvanları:** İşletmenin bir yıldan daha kısa süreli olarak bulundurduğu, tavuk, hindi, ördek gibi kümes hayvanlarının izlendiği hesaptır.

**163 Canlı Su Hayvanları:** İşletmenin deniz, göl, nehir veya bu varlıklar için özel olarak hazırlanmış farklı üretim alanlarında, bir yıldan daha kısa sürede elinde bulundurduğu alabalık, kefal, levrek gibi balık v.b. su hayvanlarının izlendiği hesaptır.

**168 Diğer Canlı Varlıklar:** Yukarıdaki canlı varlık kalemlerinin kapsamına girmeyen, arı, ipek böceği veya besi hayvanları gibi işletmede bir yıldan daha kısa süreli olarak bulundurulacak olan canlı varlıkların izlendiği hesaptır.

**169 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-):** Yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, hastalık gibi nedenlerle canlı varlıkların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların meydana gelmesi veya bunların dışında diğer nedenlerle canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde düşmelerin görülmesi nedeniyle kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.

Bu hesap, niteliği itibariyle, TDHP'nda Stoklar Hesap Grubunda yer alan 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabıyla aynıdır.

**21 CANLI VARLIKLAR:** Bu grupta, bir yıldan daha uzun süreli olarak işletmenin elinde bulundurulan, elde edilen tarımsal ürünün satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edinildiği meyve veren ve vermeyen ağaçlar, büyükbaş ve küçükbaş hayvanlar gibi canlı varlıklar ile bunlarla ilgili birikmiş amortisman ve değer düşüklükleri izlenmektedir. Bu grupta yer alan hesaplar ve açıklamaları şöyledir:

**210 Meyve Ağaçları:** Meyve üretim amacıyla işletmede bulundurulan, yararlanma süresi bir yıldan uzun olan meyve ağaçlarının izlendiği hesaptır.

**211 Meyve Vermeyen Ağaçlar:** Mobilya, yakacak vb. faaliyetlerde kullanılmak üzere işletme tarafından yetiştirilen veya edinilmiş, işletmede bulunma süresi bir yıldan uzun olan ağaçların izlendiği hesaptır.

**212 Büyükbaş Canlı Hayvanlar:** Süt, süt ürünleri vb. üretimi amacıyla veya koşum hayvanı olarak işletmede bir yıldan uzun süreli olarak bulundurulan büyükbaş hayvanların izlendiği hesaptır.

**213 Küçükbaş Canlı Hayvanlar:** Süt, süt ürünleri, yün vb. üretimi amacıyla bir yıldan uzun süreli olarak işletmede bulundurulmuş koyun, keçi vb. küçükbaş hayvanların izlendiği hesaptır.

**214 Kümes Hayvanları:** İşletmede yumurta üretimi veya damızlık olarak bir yıldan daha uzun süreli tutulan tavuk, ördek, hindi vb. kümes hayvanlarının izlendiği hesaptır.

**216 Diğer Canlı Varlıklar:** Yukarıda belirtilen hesapların hiçbirinin kapsamına girmeyen, bu hesaplar içerisinde tanımlanamayan, bir yıldan uzun süre işletmede tutulan canlı varlıkların izlendiği hesaptır.

**217 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı (-):** uzun vadeli canlı varlıkların bedellerinin, kullanılabilecekleri süre içinde hesaba yok edilebilmesini sağlamak amacıyla hesaplanan bu varlıklara ilişkin birikmiş amortismanların ve yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ile bozulma, çürüme, hastalık gibi nedenlerle canlı varlıkların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların meydana gelmesi veya bunların dışında diğer nedenlerle canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde düşmelerin görülmesi nedeniyle kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.

Bu hesap niteliği itibarıyla farklı işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılmaktadır. Bunlar; canlı varlıklara, GUD'in hesaplanmaması sonucuna bağlı olarak amortisman işlemi ve değer düşüklüğü durumlarında yapılacak işlemlerdir. Örneğin canlı varlıklarda, kuş gribi, deli dana vb. hastalıkların gündeme gelmesi durumunda oluşan muhtemel zararlar 654 Karşılık Giderleri Hesabına karşılık bu hesabın alacağına izlenecektir.

**218 Yetişmekte Olan Canlı Varlıklar:** İşletmede yetiştirilme süreci devam eden ve bu süre tamamlandığında ilgili uzun vadeli canlı varlık hesabına kaydedilecek olan, bu varlıklara ilişkin her türlü ilkmadde ve malzeme ile işçilik ve genel üretim giderleri ve ilgili harcamaların izlendiği hesaptır.

**602 Diğer Gelirler:** Devletten alınan mali yardımlar, teşvikler, devletin bazı malları vergi, resim, harç vb. yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla elde edilen yardımlar vb. hasılat kalemleri bu hesapta izlenir

**649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar:** İşletmenin diğer olağan faaliyetlerinden (canlı varlık ve tarımsal ürünlerin GUD'le belirlenecek değer artışları gibi) sağlanan gelir ve karların izlendiği hesaptır.

**659 Diğer Olağan Gelir ve Zararlar:** İşletmenin diğer olağan faaliyetleri (canlı varlık ve tarımsal ürünlerin GUD'le belirlenecek değer azalışı gibi) sonucu oluşan gider ve zararların izlendiği hesaptır.

### **3.3. Canlı Varlıkların TMS 41'e Göre Muhasebeleştirilmesine Yönelik Örnek Uygulamalar**

Çalışmanın bu kısmında canlı varlık ve tarımsal ürünlerin TMS 41'e göre muhasebeleştirilmesini ifade etmek amacıyla büyükbaş hayvancılık faaliyetinde bulunan sanal bir işletmenin dönem içi ve dönem sonu finansal işlemleri örnek uygulamalar adı altında sunulmuş ve bu işletmenin standarda göre yapacağı muhasebe kayıtları mevcut uygulamalarla tartışılmalı olarak gösterilmeye çalışılmıştır.

#### **3.3.1. İşletmenin Tanıtımı**

ABC Et ve Süt Ürünleri Anonim Şirketi (A.Ş.), 01.01.2010 tarihinde, 5 ortakla kurulmuş ve bu tarihte Gümüşhane Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyete başlamıştır. Şirketin ödenmiş sermayesi 75.000,- TL, olup ortaklar arasında hisse dağılımı eşittir.

Şirket, çeşitli gıda firmalarına hammadde olarak çiğ süt ve et sağlamak amacıyla süt ve besi hayvanları yetiştirmektedir. 20 adet çalışanı bulunan şirket bu nedenle, ilk aşamada 50 adet süt ineği ve 30 adet besi hayvanı alımı planlanmaktadır. Hesap dönemi takvim yılıdır.

### 3.3.2. İşletmenin Canlı Varlıklar ve Tarımsal Ürünlerle İlgili Finansal İşlemleri ve Muhasebe Kayıtları

ABC Et ve Süt Ürünleri A.Ş.'nin, besi hayvancılığı ve süt üretimi işlevini gerçekleştirmek için cari dönemde ve dönem sonunda bulunduğu faaliyetlerden canlı varlık ve tarımsal ürünlerle ilgili olanları aşağıda verilmiş, bu işlemlere yönelik olarak TMS 41'e göre yapılacak muhasebe kayıtları mevcut düzenlemelerle karşılaştırılarak gösterilmiştir. İşletme bir üretim işletmesi olarak maliyet hesaplarından 7/A seçeneğini kullanmaktadır.

**03.01.2010 tarihinde yapılan ilk kayda alma işlemleri ve muhasebe kayıtları;** İşletme 50 adet süt ineğini 43.200,- TL (KDV %8) ve yıl içinde satmak amacıyla 30 adet besi hayvanını 21.600,- TL (KDV %8) 'ye, süt ineklerinin bedelini peşin, kalanını ise çek keşide ederek satın almıştır. Bu tarihte varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin toplam süt inekleri için 42.000,- TL ve besi hayvanları için 21.000,- TL olduğunu belirlenmiş olup tahmini pazar yeri maliyetlerinin süt inekleri için 500,- TL ve besi hayvanları içinse 300,- TL olduğunu tespit etmiştir.

03.01.2010			
<b>212 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR H.</b>		<b>40.000,-</b>	
212. 01. Süt İnekleri			
<b>191 İNDİRİLECEK KDV H.</b>		<b>3.200,-</b>	
	<b>100 KASA H.</b>		<b>43.200,-</b>
50 adet süt ineği alımı	/		

İşletme aynı tarihte 30 adet besi hayvanı almış ve 21.600,- TL (KDV %8) tutarındaki bedeli çek keşide ederek ödemiştir.

03.01.2010			
<b>168 DİĞER CANLI VARLIKLAR H.</b>		<b>20.000,-</b>	
168.01. Besi hayvanları			
<b>191 İNDİRİLECEK KDV H.</b>		<b>1.600,-</b>	
	<b>103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ H.</b>		<b>21.600,-</b>
30 adet besi hayvanı alımı	/		

İşletme, bu tarihte canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerini aktif piyasa fiyatının belirgin olması dolayısıyla tespit etmiş ve süt inekleri için 42.000,- TL ve besi hayvanları içinse 21.000, TL olduğu anlaşılmıştır. Tahmini pazar yeri maliyetleri ise süt inekleri için 500,-TL ve besi hayvanları için 300,- TL olduğu görülmüştür. Buna göre süt inekleri için net gerçeğe uygun değer 42.000,- TL – 500,- TL= 41.500,- TL ve besi hayvanları içinse 21.000,- TL – 300,- TL= 20.700,- TL olarak belirlenir. Bu işleme göre ilgili canlı varlıklarda ilk kayda alma işlemi esnasında, net gerçeğe uygun değer altında bir fiyattan edinilmiş olmalarından ötürü değer artış kazancı (süt inekleri için 41.500,-TL - +40.000,- TL= 1.500,- TL ve besi hayvanları için 20.700,- TL – 20.000,- TL= 700,- TL) oluşmuştur.

Canlı varlıklarda ilk kayda alma işlemi esnasında oluşan değer farkları, standart düzenlemelerine göre dönem kazancı veya kaybı olarak değerlendirilir ve Gelir Tablosuna aktarılır. Bu işlem için 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı uygun görülmüştür.

<b>03.01.2010</b>			
<b>212 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR H.</b>		<b>1.500,-</b>	
212. 01. Süt İnekleri			
<b>168 DİĞER CANLI VARLIKLAR H.</b>		<b>700,-</b>	
168.01. Besi Hayvanları			
<b>649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR H.</b>			<b>2.200,-</b>
649.01. Canlı Hayvan Değer Artışı			
Canlı hayvanların GUD'le değerlendirilmesi			
/			

İşletme, söz konusu varlıkları net gerçeğe uygun değerle değerlerken zarar oluşması durumunda 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı borçlandırılacaktır. İlk kayda alma işleminde gerçeğe uygun değer belirlenememesi ve güvenilir bir biçimde ölçülememesi durumunda ise herhangi bir kar/zarar oluşmayacak ve işletme bu varlıkları net maliyet değeri (maliyet bedeli- birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları) ile kaydedecektir.

**03. 01. 2010 tarihinde yapılan taşıma işlemi ve muhasebe kaydı;** İşletme canlı varlıkların taşınmaları için 1.180,- TL (KDV %18) tutarındaki taşıma giderini peşin ödemiş olup bu tutar her iki canlı varlık grubu arasında eşit dağıtılacaktır. Edinme maliyeti olarak değerlendirilen taşıma gideri ilgili canlı varlıkların maliyetine eklenir.

03.01.2010			
<b>212 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR H.</b>		500,-	
212. 01. Süt İnekleri			
<b>168 DİĞER CANLI VARLIKLAR H.</b>		500,-	
168.01. Besi Hayvanları			
<b>191 İNDİRİLECEK KDV H.</b>		180,-	
	<b>100 KASA H.</b>		<b>1.180,-</b>
Taşıma giderinin aktifleştirilmesi			

**03. 01. 2010 tarihinde yapılan yem alım işlemi ve muhasebe kaydı;** İşletme, hayvanların yem ihtiyacını karşılamak için 11.800,- TL (KDV %18) tutarında yemi toptan almış ve bedelini bankadaki mevduat hesabından ödemiştir.

03.01.2010			
<b>150 İLK MADDE VE MALZEME H.</b>		10.000,-	
150. 01. Yem			
<b>191 İNDİRİLECEK KDV H.</b>		1.800,-	
	<b>102 BANKALAR H.</b>		<b>11.800,-</b>
Yem alımı			

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemelere göre canlı varlıkların ilk kayda alınmalarında standart düzenlemelerine göre farklı bir yaklaşım izlenmektedir. Buna göre, besi hayvanları alındıklarında maliyet bedeliyle 150 İlkmadde ve Malzeme Hesabının borcuna kaydedilirken, ilgili dönemin sonunda yapılan giderlerle birlikte 151 Yarı Mamuller- Üretim Hesabı'na aktarılacaktır. Bu düzenleme standarda uygun değildir. Zira standart, canlı varlıkların, ilk kaydedildiklerinde canlı varlık olarak ayrıca muhasebeleştirilmelerini öngörmektedir.

Vergi Usul Kanunu'na göre ilgili işlemin süt inekleri için olması durumunda bu canlı varlıklar maliyet bedelleriyle 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı'nda gösterilebilir. Ancak ana faaliyet alanı süt üretimi olan bir işletmenin muhasebenin temel kavramlarından “önemlilik” ve “tam açıklama” kavramları uyarınca Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı'nda gösterilmesi uygun görülmemektedir. Önemlilik kavramı gereğince “diğer” hesapları içinde izlenen varlık tutarları ait olduğu grubun toplam değerinin %20'si ve üzeri bir tutarda olduğunda ayrıca raporlanması gerekmektedir. Ana faaliyeti hayvancılık olan tarım işletmelerinin bu sorunla karşılaşmaları kaçınılmazdır. Tam



açıklama kavramı gereğince de işletmelerin mali tablolarıyla ilgilenen kişi, kurum veya kuruluşlara mali tablolarında sundukları bilgilerin açık ve anlaşılır olması gerekmektedir. Bu durumda tarım işletmelerinin ana faaliyet konusunu oluşturan hayvancılık ile ilgili tutarların bu faaliyetle doğrudan ilgili bir hesapta izlenmesi daha doğru olacaktır.

**02. 02. 2010 tarihinde yapılan dönem gideri niteliğindeki işlemler ve muhasebeleştirilmesi;** İşletme, canlı hayvanlarını zararlılara ve hastalıklara karşı korumak için 2.160,- TL (KDV %8) tutarında ilacı peşin almıştır. Bu harcama dönem gideri niteliğinde olduğu ve üretimde kullanıldığı gerekçesiyle 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı'nda izlenecektir.

02.02.2010			
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.</b>		<b>2.000,-</b>	
730.01 İlaç gideri			
<b>191 İNDİRİLECEK KDV H.</b>		<b>160,-</b>	
	<b>100 KASA H.</b>		<b>2.160,-</b>
İlaç alım gideri	/		

Yukarıda standart düzenlemelerine göre canlı varlıkların ilk kayda alma işlemi, gerçeğe uygun değerini ölçülebildiği varsayımı altında verilmiştir. İşletme, ilk kayda alma anında gerçeğe uygun değeri tespit edemiyorsa ilgili varlıkları maliyet bedeli ile değerleyebilecektir. İşletme ilk kayda alma işleminde bu varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde tespit edilebildiğini, bilanço döneminde üretim ve hasat faaliyetinin devam ettiğini ancak ilgili varlıkların aktif bir piyasasının olmadığını, ilk kayda alma ile bilanço tarihi arasındaki sürenin uzak olduğunu ve bu sürenin biyolojik dönüşüm bakımından önemli olduğunu tespit etmiş ise canlı varlıkların net nakit akışlarının bugünkü değerini hesaplayabildiği hallerde bu değeri gerçeğe uygun değer olarak belirleyecektir. Aksi durumlarda ise gerçeğe uygun değer işletme politikalarına göre belirlenir.

**21. 04. 2010 tarihinde yeni doğan buzağuların muhasebeleştirilmesi;** İşletmede süt üretim amacıyla bulundurulmuş ineklerden 20 tanesi buzağılamıştır. Bu buzağuların 10 tanesinin süt üretimi amacıyla işletmede tutulmasına karar verilmiştir. Buzağuların tahmini

pazar yeri maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerleri besi amacıyla tutulacak olanlar için 3.000,- TL diğerleri için 4.000,- TL olarak belirlenmiştir.

i. Süt üretim amacıyla işletmede tutulacak olan buzağuların net gerçeğe uygun değerle kayıtları şu şekilde olacaktır:

21.04.2010			
<b>218 YETİŞMEKTE OLAN CANLI VARLIKLAR H.</b> 218.01. Buzağular		<b>4.000,-</b>	
	<b>649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR H.</b> 649.02. Süt Hayvanları Değer Artışı		<b>4.000,-</b>

Söz konusu canlı varlıklar süt üretebilir aşamaya geldiklerinde 212 Büyükbaş Canlı Hayvanlar Hesabı'na yeni değeri ile aktarılacaktır.

ii. Satış amaçlı elde tutulan buzağuların net gerçeğe uygun değerle kayıtları şu şekildedir:

21.04.2010			
<b>168 DİĞER CANLI VARLIKLAR H.</b> 168.02. Satış Amaçlı Buzağular		<b>3.000,-</b>	
	<b>649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR H.</b> 649.03. Besi Hayvanları Değer Artışı		<b>3.000,-</b>

Bu kayda göre işletmenin buzağuları ilk kayda alma işlemi, gerçeğe uygun değer üzerinden belirlenmiş olup bu değer işletme için dönem kazancı olarak gelir tablosunda raporlanması standart düzenlemelerine göre uygun görülmüştür.

Yukarıdaki işlemler Vergi Usul Kanunu'na göre incelendiğinde, söz konusu buzağuların süt üretimi amacıyla elde tutulacak olanları 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'na alınarak süt üretebilir aşamaya geldiklerinde ise 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı'na alınabilir.

Satış amaçlı elde tutulacak olan buzağular, 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı'na alınıp dönem içinde katlanılacak giderlerin yansıtılacağı 151 Yarı Mamuller- Üretim Hesabı'na aktarılacak olup, ilgili varlıklar satılabilir hale geldiklerinde 152 Mamuller Hesabı'na aktarılabilir.

Buzağular ile ilgili olarak uygulamada farklı bir yaklaşım dikkat çekmektedir. Buna göre buzağının anne karnına düşmesinden itibaren bu hayvana sanal bir kulak numarası verilmektedir. Buzağının kimliği özelliğinde olan bu numara sayesinde inek ve ineğin karnındaki buzağı için yapılan giderler 151 Yarı Mamuller- Üretim Hesabı'na kaydedilen buzağının maliyetine eklenmektedir. Bu buzağının doğmasıyla sanal kulak numarası, gerçek kulak numarasına çevrilerek buzağı için yapılan giderlerin 151 Yarı Mamuller- Üretim Hesabı'nda izlenmesine devam edilmektedir. Buna göre yapılacak muhasebe kayıtları;

.../.2010		
<b>151 YARI MAMULLER- ÜRETİM H.</b> 151. 01. Sanal Kulak Numaralı Buzağı	<b>XX</b>	
<b>150 İLK MADDE VE MALZEME H.</b> Anne karnındaki buzağı için yapılan giderler /		<b>XX</b>
.../.2010		
<b>151 YARI MAMULLER- ÜRETİM H.</b> 151. 02. Gerçek Kulak Numaralı Buzağı	<b>XX</b>	
<b>151YARI MAMULLER- ÜRETİM H.</b> 151. 01. Sanal Kulak Numaralı Buzağı Buzağının doğumunu ardından ilgili hesaba aktarılması /		<b>XX</b>

**03. 05. 2010 tarihinde üretilen tarımsal ürünün muhasebeleştirilmesi;** İşletme süt ineklerinden elde edilen sütü depolama kararı almıştır. Bu tarihte üretilen 200 litre süt için katlanılan giderler toplamı 120,- TL olarak belirlenmiş olup, miktarı 200 litre olan sütün net gerçeğe uygun değeri litre başına 70 Kr olarak belirlenmiştir.

Standarda göre, tarımsal ürün olarak nitelendirilen dönüşümü gerçekleştirilmemiş çiğ süt üretimi için işletmenin dönem içinde katlandığı giderler 151 Yarı Mamuller- Üretim Hesabı'na yansıtılacaktır. Bu hesapta izlenecek olan tarımsal ürün net gerçeğe uygun değerinin tespiti sonucu oluşacak farkla 152 Mamuller Hesabı'na aktarılacaktır. Tarımsal ürünlere yönelik gerçeğe uygun değer artışı 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı'nda izlenebilir.

03.05.2010			
<b>152 MAMULLER H.</b>		<b>140,-</b>	
152.02. Süt			
	<b>151 YARI MAMULLER- ÜRETİM H.</b>		<b>120,-</b>
	151.02. Süt		
	<b>649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR H.</b>		<b>20,-</b>
	649.04. Tarımsal Ürün Değer Artışı		
Sütün GUD'le değerlenmesi (200 Lt*70 Kr=140,-TL)			
/			

Vergi Usul Kanunu'na göre tarımsal ürünlerin 152 Mamuller Hesabı'nda izlenmesi uygun olup bu açıdan standartla bir benzerlik olduğu söylenebilir. Ancak standardın tarımsal ürünlerin ilk kayda alınmaları esnasında gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi ve oluşacak farkların dönem karı veya zararı olarak düşünülmesi yaklaşımına karşın Vergi Usul Kanunu, tarımsal ürünleri maliyet bedeli ile kayda almaktadır. Bu nedenle yukarıdaki örnekte standardın yaklaşımı, mevzuata göre, gerçeğe uygun değerden kaynaklanan 20,- TL'lik değer artışının kaydedilmesini öngörmektedir.

**07. 05. 2010 tarihinde, üretilen tarımsal ürünün satış işlemi ve muhasebeleştirilmesi;** İşletme, 03.05. 2010 tarihinde üretilen 200 litre sütü, litre fiyatı 75 Kr'den peşin satmıştır (KDV %8).

07.05.2010			
<b>100 KASA H.</b>		<b>162,-</b>	
	<b>600 YURTIÇİ SATIŞLAR H.</b>		<b>150,-</b>
	<b>391 HESAPLANAN KDV H.</b>		<b>12,-</b>
Süt satışı (200 Lt*75Kr=150,-TL)			
/			

Satılan sütün maliyeti, standardın yaklaşımına göre 140,- TL'dir. Bu tutar 620 Satılan Mamullerin Maliyeti Hesabı'nda izlenecektir.

07.05.2010			
<b>620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ H.</b>		<b>140,-</b>	
620.01. Süt maliyeti			
	<b>152 MAMULLER H.</b>		<b>140,-</b>
	152. 02. Süt		
Satılan sütün maliyeti			

Vergi Usul Kanunu'na göre ilgili tarımsal ürün maliyet bedeli ile ilk kez kayda alındığı için, gerçeğe uygun değer farkı olan 20,- TL'lik tutar gözükmeyecek ve dolayısıyla bu varlığın maliyeti 120,- TL olarak izlenecektir.

**06. 08. 2010 tarihinde canlı varlıkların kesim işlemleri ve muhasebeleştirilmesi;** İşletme besi amacıyla elinde bulundurduğu hayvanlardan 10 adedini kestirmiş, ve elde edilen etin gerçeğe uygun değerini 15.000,-TL olarak belirlemiştir. Bu değer tespit edilirken, etin pazara girebilmesi için ödenecek komisyon gideri 700,- TL ve diğer giderler de 1.300,-TL olarak hesaplanmıştır.

İşletmenin 10 adet besi hayvanını kestirmesi ve elde edilen etin net gerçeğe uygun değerini 13.000,- TL (15.000,- TL – (700,- TL + 1.300,-TL)) olarak belirlemesi durumunda ilgili varlığın TMS 41 ve Vergi Usul Kanunu'na göre kaydedilme işlemleri yukarıdaki örnekte olduğu gibidir. Buna göre ilgili tarımsal ürün 152 Mamuller Hesabı'nda izlenecektir. Bu hesapta standarda göre 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı'nda izlenen değer artışı ve 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı'nda izlenen değer azalışının etkisi görülecek, Vergi Usul Kanunu'na göre ise ilgili ürün, sadece bu ürün için katlanılan giderlerin yansıtılması sayesinde maliyet bedeli ile kaydedilecektir.

**12. 10 2010 tarihinde alınan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi;** İşletme, süt üretiminin desteklenmesi amacıyla verilen devlet teşviklerinden yararlanmak için bu tarihte başvurmuş ve en az üç yıl faaliyette bulunması koşuluyla 18.000,- TL, besicilik

faaliyeti sebebiyle de koşulsuz 8.000,- TL teşvik almıştır. Koşullu teşviğin 1/3'ü bu tarihte işletme sahipliğine geçmiştir.

TMS 41'e göre yapılacak olan kayıta koşulsuz devlet teşvik tutarı olan 14.000,-TL (8.000,- TL ile koşullu teşviğin 1/3'ü olan 6.000,- TL) 'nin kaydı şu şekilde olacaktır:

12.10.2010			
<b>100 KASA H.</b>		<b>14.000,-</b>	
Alınan devlet teşvikleri			
	<b>602 DİĞER GELİRLER H.</b>		<b>14.000,-</b>
	60201. Devlet Teşvikleri		

Yukarıda yapılmış olan kayıt Vergi Usul Kanunu'na göre de uygun görülmektedir. İşletmenin koşullu olarak nakden aldığı devlet teşviklerinin kaydı ise şu şekilde olacaktır:

12.10.2010			
<b>100 KASA H.</b>		<b>12.000,-</b>	
	<b>482 ERTELENMİŞ GELİRLER H.</b>		<b>12.000,-</b>
	482.01 Ertelemiş Devlet Teşvikleri		

Her yıl sonunda, faaliyette bulunma şartı yerine getirildiğinde ise 482 Ertelemiş Gelirler Hesabı'ndan alınarak 602 Diğer Gelirler Hesabı'na aktarılır.

31.12.2010			
<b>482 ERTELENMİŞ GELİRLER H.</b>		<b>12.000,-</b>	
482.01 Ertelemiş Devlet Teşvikleri			
	<b>602 DİĞER GELİRLER H.</b>		<b>12.000,-</b>
	602.01. Devlet Teşvikleri		

Yukarıdaki örnek ile ilgili olarak 482 Ertelemiş Gelirler Hesabı yerine 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı'nın da kullanılabileceği düşünülmektedir. Bununla

birlikte alınan devlet teşviklerinin kaydedilmesi için 528 Devlet Teşvikleri Hesabı ismiyle özkaynak grubu içinde açılacak bir hesabın önerildiği de görülmektedir. Fakat bu görüş TMS 20 Devlet Teşvik ve Yardımları standardı ile 25 Nr'lı Devlet Teşvik ve Yardımları konulu Sermaye Piyasası Kurulu tebliğinde benimsenmemektedir. Zira sözkonusu Tebliğde devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımının desteklendiği görülmektedir. Buna göre alınan teşvik ve yardımların bir öz kaynak hesabı yerine 602 Diğer Gelirler Hesabı gibi bir gelir hesabında gösterilmesi uygun görülmektedir.

Mevcut uygulamalarda alınan teşvik ve yardımların tesis, makine ve cihaz, arazi veya canlı hayvan olduğu da görülmektedir. Bu durumda alınan devlet yardımı ilgili duran varlık hesaplarına borç kaydedilecektir. Alınan arazilerin bir yıldan uzun süre zarfında işletme sahipliğinde kalması durumunda bu arazilerin 260 Haklar Hesabı'nda gösterilmesi yönünde görüşler bulunmaktadır ([http://www.alomuhasebe.net/Tar%C4%B1msal %20 Faaliyetlerin%20Muhasebele%C5%9Ftirilmesi.htm](http://www.alomuhasebe.net/Tar%C4%B1msal%20Faaliyetlerin%20Muhasebele%C5%9Ftirilmesi.htm)).

Devlet teşvik ve yardımlarında standart ile mevzuat arasında kayda alma işleminde tutar farklılıkları görülmektedir. Standartta göre gerçeğe uygun değer ile değerlendirilecek olan duran varlıklar Vergi Usul Kanunu'na göre maliyet bedeli veya emsal bedel ile değerlendirilecek, dolayısıyla farklılık oluşabilecektir.

### **31. 12. 2010 tarihli dönem sonu işlemleri ve muhasebeleştirilmesi;**

**i.** İşletme 31.12.2010 tarihinde dönem içinde 40.000,- TL'ye satın aldığı, faydalı ömrü 5 yıl olan süt ineklerine normal yönteme göre amortisman ayıracaktır.

TMS 41 ile Türk Vergi Mevzuatı yaklaşımlarının amortisman konusunda farklı bakış açıları sergiledikleri görülmektedir. Faydalı ömürle ilgili olan bu farklılık konusunda standart işletmeleri bu sürenin belirlenmesi konusunda serbest bırakmışken Vergi Usul Kanunu, faydalı ömürleri her işletme duran varlık kalemi için ayrı ayrı belirlemiştir.

Büyükbaş canlı hayvanlara TMS 41'e göre amortisman ayırma işleminde aşağıdaki gibi bir formül önerilmektedir (Usul ve Top, 2010; 70):

**Büyükbaş Hayvan Amortisman Payı: (Damızlık Değer- Kasaplık Değer) / Hayvanın Faydalı Ömrü**

*Damızlık Değer:* Hayvanın Dönem Sonundaki Gerçeğe Uygun Değeri

*Kasaplık Değer :* Hayvanın faydalı ömrü sonundaki et ve deri değeri

*Hayvanın Faydalı Ömrü:* İşletme tarafından belirlenecek, hayvandan verimli olarak faydalanılacak süre

Yukarıdaki formül gerçeğe uygun değer belirlenebildiği hallerde uygulanabilir. Sözkonusu büyükbaş hayvanın gerçeğe uygun değeri, aktif piyasada oluşmuş, bu varlıkla aynı sürede kullanılmış emsal bir başka varlığın değeri olacağından, varlık zaten amorti edilmiş tutarı ile değerlendirilecek ve değerlendirme azalışı 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı'na aktararak doğrudan zarar yazılacaktır. Bu nedenle gerçeğe uygun değer kullanılarak yapılan bu hesaplamada amorti edilmiş değer üzerinden amortisman ayrılma gibi bir durum ortaya çıkmaktadır. İşletmenin bu formülle amortisman hesaplamak yerine gerçeğe uygun değerle ilgili varlığı değerlemesi yeterlidir.

31. 12. 2010 tarihinde varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde bir değişimin gözlenmediği varsayımı altında yapılacak kayıt her iki yaklaşımda da aynı biçimde şu şekilde olacaktır:

31.12.2010	
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.</b> 730.01. Süt Üretim Gideri	<b>8.000,-</b>
<b>217 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞ. KARŞ. H.</b> 217.01. Süt İnekleri Amortismanı	<b>8.000,-</b>
40.000,-TL*0.20=8.000,-TL	

Bu gider süt üretimi için katılan bir gider niteliğinde düşünülerek 152 Mamuller Hesabı'na aktarılmak üzere 151 Yarı Mamuller- Üretim Hesabı'na yansıtılmaktadır.

ii. İşletmenin 31. 12. 2010 tarihinde, dönem içinde et ve süt üretim faaliyeti için toplam 5.000,- TL elektrik gideri yapıldığı belirlenmiştir. Bu giderin 3.000,-TL'sinin süt ve



2.000,- TL'sinin besi hayvanlarına ait olduğu belirlenmiştir. Dönem içinde alınan 10.000,- TL'lik yemin tamamının tüketildiği ve bu tutarın 6.000,- TL'sinin süt, 4.000,-TL'sinin ise besi hayvanlarınca tüketildiği anlaşılmıştır. Ayrıca zararlılara ve hastalıklara karşı korunma amacıyla alınan ilacın 1.200,-TL'si süt ve 800,-TL'si besi hayvanları için kullanılmıştır.

Dönem içinde alınan yemin ve peşin ödenen elektrik harcamasının ilgili gider hesaplarına kaydı şu şekildedir:

31.12.2010	
<b>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ H.</b>	<b>10.000,-</b>
710.01. Dönem İçinde Tüketilen Yem Gideri	
<b>150 İLK MADDE VE MALZEME H.</b>	<b>10.000,-</b>
Tüketilen yemin gider hesabına devri	
/	

31.12.2010	
<b>731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA H.</b>	<b>5.000,-</b>
731.01. Süt Hayvanları Elektrik Gid. 3.000,-	
731.02. Besi Hayvanları Elektrik Gid. 2.000,-	
<b>100 KASA H.</b>	<b>5.000,-</b>
Elektrik giderinin peşin ödenmesi	
/	

Bu giderler TMS 41'in yaklaşımına göre 212 Büyükbaş Canlı Hayvanlar Hesabı ve 168 Diğer Canlı Varlıklar hesaplarına aktararak canlı varlıkların maliyetine eklenir.

Vergi Usul Kanunu'na göre ilgili giderler dönem sonunda besi hayvanları için 152 Mamuller Hesabı'na aktarılmak üzere 151 Yarı Mamuller- Üretim Hesabı'na yansıtılacaktır. Süt hayvanları için ise 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı'na yansıtılabilmektedir. Bu hesabın tam açıklama ve önemlilik kavramları açısından ortaya çıkarılabileceği sorun çalışmanın önceki bölümünde tartışılmıştır.

TMS 41'e göre dönem giderleri ilgili hesaplara aşağıdaki gibi yansıtılacaktır:

31.12.2010	
<b>212 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR H.</b>	<b>10.200,-</b>
212. 01. Süt İnekleri	
<b>168 DİĞER CANLI VARLIKLAR H.</b>	<b>6.800,-</b>
168.01. Besi Hayvanları	
<b>711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD. YANSITMA H.</b>	<b>10.000,-</b>
711.01. Süt Hayvanları Yem Gid.	6.000,-
711.02. Besi Hayvanları Yem Gid.	4.000,-
<b>731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA H.</b>	<b>7.000,-</b>
731.01. Süt Hayvanları Elektrik Gid.	3.000,-
731.02. Besi Hayvanları Elektrik Gid.	2.000,-
731.03. Süt Hayvanları İlaç Gid.	1.200,-
731.04. Besi Hayvanları İlaç Gid.	800,-
Giderlerin yansıtılması	

Bu durumda varlıklara dönem içinde yapılmış 17.000,- TL'lik gider ilgili varlıkların maliyetine eklenmiştir.

**Ertesi dönem (2011) işlemleri ve muhasebeleştirilmesi;** İşletmenin 2011 yılı içinde ve dönem sonunda gerçekleşen finansal işlemleri aşağıda belirtilmiştir.

**i. İşletme,** bir sonraki hesap dönemi içinde süt üretimi amacıyla elde tuttuğu buzağuların olgunlaştığını tespit etmiştir. Buzağuların bu tarihteki gerçeğe uygun değerleri 8.000,- TL olarak belirlenmiştir.

İşletmenin 2011 yılı içinde süt üretimi amacıyla elde tuttuğu buzağuların olgunlaşması sonucu ilgili hesaba devir işleminde, bu varlıkların net gerçeğe uygun değerlerinin 8.000,- TL olarak belirlendiği anlaşılmıştır. Bu varlıklar doğum sonrasında 4.000,- TL olarak kayda alındıklarından 4.000,- TL'lik değerleme artışı TMS 41'in yaklaşımına göre dönem geliri olarak kaydedilecektir.

../.. /2011	
<b>212 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR H.</b> 212. 01. Süt İnekleri	<b>8.000,-</b>
<b>218 YETİŞMEKTE OLAN CANLI VARLIKLAR H.</b> 218.01. Buzağular	<b>4.000,-</b>
<b>649 DİĞER OLAGAĞAN GELİR VE KARLAR H.</b> 649.02. Süt Hayvanları Değer Artışı Buzağuların GUD'le değerlendirilerek ilgili hesaba devri	<b>4.000,-</b>

Türk Vergi Mevzuatı ve TDHP'ye göre buzağular, 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'nda izlenerek süt üretebilir aşamaya geldiklerinde 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı'na aktarılacaktır. Bu işlemde buzağular maliyet bedelleri ve yetiştirilmeleri için dönem içinde katlanılan giderlerin toplam tutarı ile ilgili hesaba devredilecektir. Vergi Usul Kanunu'na göre işletme canlı varlıkları satış amaçlı olarak elinde bulunduruyorsa ve değerlendirme günündeki satış bedellerinde maliyet bedeline göre %10 ve daha fazla bir düşüklük belirlenmesi durumunda canlı varlıklar emsal bedel ile değerlemeye tabi tutulabilmekte ve değerlendirme farkı 654 Karşılık Giderleri Hesabı aracılığıyla olağan gider ve zarar olarak gelir tablosuna aktarılır (Özuluçan ve Deran, 2008: 7).

ii. İşletme, bir sonraki hesap dönemi sonu olan 31. 12. 2011 tarihinde, geçmiş dönemden kalan 50 adet süt ineğini gerçeğe uygun değerle değerlemiş ve 38.000,- TL (tahmini pazar yeri maliyetleri düşülmüş) olarak belirlemiştir.

TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatı'nın canlı varlıklara ilişkin yaklaşımlarında gözlenen en büyük farklılığın değer tespitinden kaynaklandığı belirtilebilir. TMS 41, canlı varlıkların, biyolojik değişimleri gerekçesiyle işletmenin sahip olduğu diğer dönen ve duran varlıklardan farklı özellikte olduğunu vurgulamaktadır. Bu değişimin ilgili varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi sonucu mali tablolara yansıtılacağı yaklaşımını benimsemiştir. Yukarıdaki örnekte işletmede iki yıldır kullanılan süt hayvanlarının dönem sonunda değerlemeleri sonucu oluşan değer azalışı canlı varlıkların defter değerlerine yansıtılmış ayrıca dönem zararı olarak gelir tablosuna aktarılmıştır. Duran varlık niteliğinde olan bu canlı varlıklara ilişkin amortisman işleminde ise standart değerlendirme yaklaşımını benimsemiş ve işletmede kullanım süresince bu varlıkta gözlenen

aşınma ve yıpranma sonucu oluşmuş değer azalışı 217 Birikmiş Amortisman ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı kullanılmaksızın aynı özelliklere sahip varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin tespit edilmesi yoluyla doğrudan ilgili varlığın kayıtlı değerinden düşülmüştür (Özulucan ve Deran, 2008: 7). Bu durumda yapılacak kayıt şu şekildedir:

31/12/2011	
<b>659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR H.</b> 659.02. Süt Hayvanları Değer Azalışı	4.000,-
<b>212 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR H.</b> 212.01. Süt Hayvanları	4.000,-
Süt Hayvanlarının GUDle değerlendirilmesi ve değer azalışı kaydı	
/	

Canlı varlıklara ilişkin değer azalışlarının bu şekilde kaydedilmesi, bu varlıkların mali tablolarda gerçeğe uygun değerleriyle izlenmelerini ve TMS 41'in bu değerlendirme işlemi esnasında oluşan azalışın zarar yazılması yönündeki yaklaşımının uygulanmasını sağlayacaktır.

## SONUÇ ve ÖNERİLER

Canlı varlıklar, biyolojik dönüşümleri sebebiyle sürekli bir değişim (doğma, büyüme, olgunlaşma, yaşlanma ve ölme) içindedirler. Bu özellikleri, onları diğer iktisadi kıymetlerden ayıran en önemli unsur olarak farklı kayıt ve raporlama ilkelerini gerektirmektedir.

Bu çalışmada canlı varlık ve onlardan elde edilen tarımsal ürünlere ilişkin muhasebeleştirilme ilkeleri ve uygulanabilirliği üzerinde durulmuş, mevcut muhasebe uygulamalarını yönlendiren Türk Vergi Mevzuatı ile karşılaştırmalı olarak TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı incelenmiştir. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı, canlı varlıkların yukarıda değinilen özelliklerini göz önünde bulundurarak bu varlıklara ve tarımsal ürünlere ilişkin muhasebeleştirilme ve raporlanma ilkelerini belirlemiştir. Canlı varlıkların işletme mali tablolarında, belirtilen özellikleri nedeniyle ayrıca raporlanmaları, ilk kayda alma ve her değerlendirme döneminde net gerçeğe uygun değerle değerlendirilmeleri ve oluşan değer artış ve azalışlarının dönem karı/ dönem zararı olarak gelir tablosuna aktarılması, amortisman ayırma işleminde değerlendirme yaklaşımını benimsenmesi, standardın canlı varlıkların muhasebeleştirilmesine yönelik benimsediği ilkelerden en dikkat çekici olanlarıdır.

Türk Vergi Mevzuatında canlı varlıklar, biyolojik dönüşüm özellikleri dikkate alınmaksızın diğer dönen ve duran varlıklarla aynı şekilde değerlendirilmektedir. Mevzuat doğrultusunda bu varlıklar maliyet bedeli, belirlenemiyorsa emsal bedel ile kayda alınmakta, biyolojik dönüşüm sonucu gözlenen değişim mali tablolara yansıtılmamakta, bu varlıklara önceden tespit edilmiş amortisman oranları kullanılarak amortisman ayrılmaktadır. Bu durum, canlı varlıkların değişim özelliklerinin mali tablolara yansıtılmaması ve dolayısıyla mali tablo kullanıcılarına eksik bilgi sunulması anlamındadır. TDHP’de ise canlı varlıklar için açılmış özel hesap grupları bulunmamaktadır. Bu eksiklik hesap planında yeni açılacak 16 ve 21 numaralı Canlı Varlıklar hesap grupları kullanılarak aşılmalıdır. Ayrıca değerlendirme işleminin raporlanması amacıyla gelir tablosu hesapları içinde 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı ile 659

Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı kullanılmalıdır. Sözkonusu hesaplar aracılığıyla oluşacak değer değişimleri dönem kazancı veya kaybı olarak gelir tablosunda gösterilir.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı, şu an için sadece halka açık şirketlerde uygulanmaktadır. Yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısının kabulünden sonra tüm şirketlerde uygulanması öngörülmektedir. TMS 41'in tüm işletmelerde uygulanmasının doğuracağı sonuçlar (faydalar) ve ilave olarak uygulanabilmesi için yapılması gerekenler aşağıda verilmiştir.

- a. Tarım işletmelerinin faaliyetlerinin TMS 41 çerçevesinde muhasebeleştirilmesi, bu işletmelerin şeffaflık ve hesap verebilirliğine katkı sağlayacağından muhasebe hilelerini önleyici bir işlevi de olacaktır.
- b. Tarım işletmelerinde TMS 41'in uygulanması, işletmelerin defter değeri ile piyasa değeri arasındaki farkı önleyeceğinden, vergi idaresinin vergi kaybını önleyici işlevi de görülecektir.
- c. TMS 41, yalnızca Sermaye Piyasası Kurulu'na bağlı şirketlerce değil, tüm tarım işletmelerini kapsayacak şekilde uygulanmalıdır. Bu durum tarım işletmeleri arasındaki vergi dezavantajı nedeniyle oluşan haksız rekabetleri ortadan kaldıracaktır.
- d. Canlı varlıkların bu yaklaşımla nasıl muhasebeleştirileceğinin esaslarını benimseyen TMS 41'in uygulanabilmesi için TDHP'de düzenleme ve eklemeler gerekmekte ve Türk Vergi Mevzuatı ile uyumlu hale getirilmesi için gerekli olan yasal düzenlemelerin yapılması zorunlu hale gelmektedir.
- e. TMS 41'in canlı varlıkların değerlemesi için benimsediği gerçeğe uygun değerlerin tespiti için de Türkiye'de canlı varlıklara yönelik aktif piyasa fiyatının oluşabilmesi amacıyla organize piyasa olarak Canlı Varlık ve Tarımsal Ürün Borsaları'nın aktif piyasa fiyatını belirleyecek niteliğe kavuşturulması yoluyla standardın uygulanmasında karşılaşılabilecek değerlendirme sorunu da aşılmış olacaktır.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

Acar, Mustafa (2006), **DTÖ ve AB Işığında Türk Tarımının Geleceği**, Ankara: Orion Yayınevi.

Aras, Ali (1985), **Tarım Muhasebesi**, İzmir: Ege Üniversitesi Basımevi.

Akdoğan, Nalân ve Sevilengül, Orhan (2007), **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Arzova Burak ve Poroy Arsoy, Aylin (2008), “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Çerçevesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Sunuluşu”, <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/tms%2041/TMS%2041%20TARIMSAL%20FAALİYETLER%20CERCEVESİNDE%20CANLI%20VARLIKLARIN%20MUHASEBELESTIRILMESI%20VE%20FINANSAL%20TABLOLARDADA%20SUNULUSU.doc> ( 02.02.2010).

Ağca, Ahmet ve Sağlam, Necdet (2008), “TMS-41 Tarımsal Faaliyetler”, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum-Açıklama-Örnekler)**, 2. Baskı içinde (993-1022), Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Aslan, Murat (2008), **Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (ÇMVA) Uygulamalarında Örneklem Seçimi ve Türkiye’deki Tarımsal Yapıda Uygulanabilirliği**, Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi, Tarım ve Köyişleri Bakanlığı Dış İlişkiler ve Avrupa Birliği Koordinasyon Dairesi Başkanlığı.

Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu (1998), “ Tarım”, **Atatürk Kültür, Dil, ve Tarih Yüksek Kurumu Türkçe Sözlük içinde**, 2, (2139), Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi.

Çetin, Bahattin ve Tipi, Tolga (2007), **Tarım Muhasebesi (Uygulamalı Örneklerle)**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Demirkol, Ömer Faruk (2006), **Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

----- (2008), “TMS 41 Kapsamında Seracılık Faaliyetlerinde Muhasebe Kayıt Sürecine İlişkin Genel Bir Değerlendirme”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 1(1), 115-121.

Dinler, Zeynel (2008), **Tarım Ekonomisi**, Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım

Doğan, Hasan (1975), **Çiftçinin Gelir Vergisi ve Tarım İşletmelerinde Muhasebe**, Adana: Kent Matbaası A.Ş.

----- (2004), **Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefi Tarım İşletmelerinde Vergiler ve Muhasebe**, Ankara: Form Ofset Matbaacılık.

Karakaya, Mevlüt (2009), “ An Overview to Accounting Applications on Agricultural Activities in Turkey within Historical Progress”, **African Journal of Business Management**, 3 (7), 294-304.

Külekçi, Mustafa (2006), **Erzurum İli Hayvancılık İşletmelerinin Avrupa Birliği Muhasebe Sistemine (FADN) Göre Sınıflandırılması Ve Değerlendirilmesi: Karayazı, Tekman ve Çat İlçeleri Örneği**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.

Nazlı, Cihan (2006), **Avrupa Birliği Tarım Muhasebesi Veri Ağı (FADN) Çerçevesinde Türkiye’de Çiftçi Kayıt Sisteminin İncelenmesi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.



Ovalı, Serap (2009), **Avrupa Birliği Ortak Tarım Politikası ve Tarım İşletmeleri Muhasebe Veri Ağı(FADN) Sistemine Türkiye'nin Uyumu**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Örten, Remzi ve diğerleri (2003), **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları, Uygulama ve Yorumları**, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Özkan, Mehmet ve Terzi, Mehmet (2009), “Gerçeğe Uygun Değer Ölçümünün Uluslararası Muhasebe Standartları ve Amerikan Muhasebe Standartları (Sfas) Açısından İncelenmesi”,[http://www.tmsk.org.tr/makaleler/FINANSAL %20 ARACLARMEH MET%C3%96Z KAN-SERKAN TERZ%C4%B0.pdf](http://www.tmsk.org.tr/makaleler/FINANSAL%20ARACLARMEHMET%20SERKAN%20TERZIC4%20B0.pdf) (13.05. 2010).

Özkan, Azzem (2001), **Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

----- (2002), “Büyükbaş Hayvanlarda Amortismanlar, Yeniden Değerleme, Maliyet Bedeli Artımı ve Yenileme Fonu”, **Vergi Dünyası**, 21(249), 106-113.

Özulucan, Abitter ve Deran, Ali (2008), “ 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri”, **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 25 (2008/2), 1-16.

Sarıaslan, Halil (2006), **Yatırım Projelerinin Hazırlanması ve Değerlenmesi, Planlama- Analiz- Fizibilite**, 5.Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.

Sönmez, Feriştah (2005), “Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 28, 125-140.

----- (2006), **Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi**, İzmir: Altın Nokta Basım Yayın Dağıtım.

Sürmen, Yusuf (2009), **Muhasebe- I**, Trabzon: Celepler Matbaacılık.

----- (2010), **Muhasebe-II**, Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Taşan, Mehmet (2010), **Gümüşhane'nin Tarım Potansiyeli ve Tarımsal Destekler**, Gümüşhane I. İktisat Kongresi Yayınlanmamış Kongre Bildirisi, Gümüşhane Üniversitesi.

Teke, Mustafa ve Öztürk, Yusuf Kemal (2007), “Türkiye Muhasebe Standartları 41’e Göre Kümes Hayvanları ve Muhasebesi”, **E-Yaklaşım**, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007089572.htm> (28.09.2009).

Tokay, S.Hüseyin ve diğerleri (2005), “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, <http://www.mu.edu.tr/iibf/tmes24/kitap/1-1.pdf> (07. 05. 2010).

Tokay, S. Hüseyin ve Deran, Ali (2006), “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-I” ,**Yaklaşım Dergisi**, 157.

----- (2006), “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması- II” ,**Yaklaşım Dergisi**, 158 .

Türkiye Muhasebe Standartları (TMSK) (2008), **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) İle Uyumlu TMS**, Ankara: Fersa Matbaası.

Usul, Hayrettin ve Top, Tülay (2010), “TMS 41’e Göre Büyükbaş Hayvancılık Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 31, 65- 76.

URL, [http://www. tarim. gov.tr /E\\_kutuphane ,Turkiyede\\_ tarim\\_sektoru.html](http://www.tarim.gov.tr/E_kutuphane_Turkiyede_tarim_sektoru.html) (11. 10. 2009).

----- [http://www.tuik.gov.tr/rip/temalar/5\\_2.html](http://www.tuik.gov.tr/rip/temalar/5_2.html) (02. 03. 2010).

----- <http://ec.europa.eu/agriculture/rica/> (10. 04. 2010).

----- <http://diabk.tarim.gov.tr/FADN.mht> (10. 04. 2010).

----- <http://www.tarim.gov.tr/Files/Mevzuat/teblig/20090327-2.htm> (28. 09. 2009).

-----[http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2041%20TARIMSAL%20FAAL%C4%B0YETLER%202\\_.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2041%20TARIMSAL%20FAAL%C4%B0YETLER%202_.pdf) (05. 03. 2010).

----- <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1040.html>, (10.11.2009).

----- <http://www.frmtr.com/tarih/535961-ataturk-orman-ciftliginin-tarihcesi-ve-bagis-belgesi.html> (15.05.2010).

-----<http://www.alomuhasebe.net/Tar%C4%B1msal%20Faaliyetlerin%20Muhasebe%C5%9Ftirilmesi.htm> (10.05.2010).

Yavuz, Ahmet (2005), "Türkiye'de Tarım", **Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı**, [http://traglor.cu.edu.tr/objectspdf/turkiyede\\_tarim\\_2008\\_01\\_18.pdf](http://traglor.cu.edu.tr/objectspdf/turkiyede_tarim_2008_01_18.pdf) (02.11.2009).

# **EKLER**

**EK 1: TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Tam Metni**

***TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER***

**GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ**

“TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24/02/2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;

1. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 63 sıra no’lu,

2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

· Birinci değişiklik doğrudan TMS 41 tarafından yapılmış olup, 31/12/2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

· İkinci değişiklik ise yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1’in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

## **Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) Tarımsal Faaliyetler**

### **Amaç**

Bu Standardın amacı; tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir.

### **Kapsam**

**1.** Bu Standart, aşağıda yer alan varlıkların tarımsal faaliyetle ilgili olmaları durumunda, söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır:

- (a) Canlı varlıklar;
- (b) Hasat zamanındaki tarımsal ürünler; ve
- (c) Paragraf 34-35’de yer alan devlet teşvikleri.

**2.** Bu Standart aşağıdakilere uygulanmaz:

- (a) Tarımsal faaliyetle ilgili arsa (bakınız: TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller); ve
- (b) Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar (bakınız: TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar).

**3.** Bu Standart, işletmenin hasadı yapılmış canlı varlıkları olan tarımsal ürünlerine, sadece hasat noktasında uygulanır. Bunun sonrasında, “TMS 2 Stoklar” Standardı veya diğer uygun olan bir standart uygulanır. Dolayısıyla bu Standart, hasat sonrası söz konusu ürünlerin işlenmesini düzenlemez (örneğin üzümü yetiştiren bir şarap tüccarının, söz konusu üzümü şaraba dönüştürmesi işlemi). Söz konusu işlemler tarımsal faaliyetin mantıklı ve doğal bir uzantısı ve gerçekleştirilen faaliyetler biyolojik dönüşüme benzerlik gösterir nitelikte dahi olsa, bu tür işleme faaliyetleri bu Standartta yer alan tarımsal faaliyet kapsamına alınmamıştır.

4. Aşağıdaki tabloda canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünlere ilişkin örneklere yer verilmiştir:

Canlı Varlıklar	Tarımsal Ürün	Hasattan Sonra İşlenme Sonucu Ortaya Çıkan Ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Ormandaki Korusundaki Ağaçlar	Kütük	Kereste
Bitkiler	Pamuk	İplik, giysi
	Şekerpancarı	Şeker
Mandıra hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda Elde Edilmek Üzere Kesilen Sığır	Sosis, Pastırma
Çalılık	Yaprak	Çay, İşlenmiş Tütün
Asma	Üzüm	Şarap
Meyve Ağaçları	Toplanmış Meyveler	İşlenmiş Meyve

## Tanımlar

### Tarımla ilişkili tanımlar

5. Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

**Tarımsal faaliyet:** Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir.

**Tarımsal ürün:** İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür.

**Canlı varlık:** Yaşayan hayvan veya bitkidir.

**Biyolojik dönüşüm:** Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecidir.

**Satış maliyetleri:** Finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir.

**Canlı varlık grubu:** Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur.

**Hasat:** Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir.

**6.** Tarımsal faaliyet, geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu kapsar; örneğin, hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik, ve su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftçiliği dahil). Bu çeşitlilik içerisinde belirli bazı ortak özellikler bulunmaktadır:

**(a)** Değişim kapasitesi: Yaşayan hayvanlar ve bitkiler biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahiptir.

**(b)** Değişimin yönetilmesi: Yönetim, ilgili sürecin gerçekleşmesi için gereken koşulları geliştirmek veya en azından korumak suretiyle söz konusu dönüşümü kolaylaştırır (örneğin besin seviyeleri, nem, sıcaklık, verimlilik, ve ışık). Böyle bir yönetim, tarımsal faaliyeti, diğer faaliyetlerden ayırır. Örneğin, yönetilmeyen kaynaklardan (okyanus balıkçılığı ve ormanların yok edilmesi gibi) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet değildir.

**(c)** Değişimin ölçülmesi: Biyolojik değişim veya hasat sonucunda kalitede (örneğin genetik özellikler, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği ve fiber gücü) veya miktarda (örneğin soy, ağırlık, hacim, fiber uzunluğu veya çapı ve tomurcuk sayısı) meydana gelen değişiklik, rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülür ve izlenir.

**7.** Biyolojik dönüşüm aşağıdaki sonuçları meydana getirir:

- (a)** (i) büyüme (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki artış),  
(ii) bozulma (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki düşüş),  
(iii) dölllenme (ilave hayvanların veya bitkilerin meydana getirilmesi); veya
- (b)** Lateks, çay yaprağı, yün, ve süt gibi tarımsal ürünlerin üretimi.



## Genel tanımlar

8. Aşağıdaki terimler bu Standart içinde şu anlamlarda kullanılmıştır:

**Aktif piyasa:** Aşağıda yer alan koşulların tamamının bulunduğu piyasadır:

- (a) Piyasada ticareti yapılan mallar homojendir;
- (b) Normalde, bu malların her zaman için bir alıcısı ve satıcısı mevcuttur.
- (c) Fiyatlar kamuoyu tarafından öğrenilebilir.

**Defter değeri:** Varlığın finansal durum tablosunda (*bilançoda*) muhasebeleştirilmiş olduğu değerdir.

**Gerçeğe uygun değer:** Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

**Devlet teşvikleri:** TMS 20 “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardında tanımlandığı gibidir.

9. Bir varlığın gerçeğe uygun değeri, o varlığın mevcut durumundaki yeri ve durumuna bağlıdır. Dolayısıyla, örneğin, herhangi bir çiftlikteki bir sığırın gerçeğe uygun değeri, söz konusu sığırın ilgili olduğu piyasadaki fiyatından, nakliye masraflarının ve söz konusu piyasaya getirilmesine ilişkin diğer masrafların çıkarılması ile bulunur.

## Muhasebeleştirme ve ölçüm

10. İşletme, sadece ve sadece aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda canlı bir varlığı veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirir:

- (a) İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması;

(b) Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması; ve

(c) Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

**11.** Tarımsal faaliyetler açısından örneğin, sığırın yasal mülkiyeti ve edinim, doğum veya süttten kesilme sırasında damgalanması veya işaretlenmesi, kontrolün bulunduğu kanıtıdır. Gelecekte sağlayacağı faydalar normal olarak, önemli fiziksel özellikleri ölçülmek suretiyle değerlendirilir.

**12.** Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, Paragraf 30'da yer verilen gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür.

**13.** Bir işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. Söz konusu ölçüm, "TMS 2 Stoklar" Standardının veya uygun başka Standardın uygulandığı tarihteki maliyettir.

**14.** “-”

**15.** Canlı bir varlık veya tarımsal ürüne ilişkin gerçeğe uygun değer belirlenmesi işlemi, söz konusu canlı varlık veya tarımsal ürünlerin önemli özelliklerine göre gruplandırılmaları suretiyle kolaylaştırılabilir; yaşları veya kaliteleri gibi. İşletme söz konusu özellikleri, piyasada fiyatlamaya esas teşkil eden özellikleri dikkate alarak belirler.

**16.** İşletmeler sıklıkla, sahibi oldukları canlı varlık veya tarımsal ürünlerin gelecek bir tarihteki satışına ilişkin sözleşmelere taraf olurlar. Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde sözleşme fiyatlarının esas alınması gerekli değildir; çünkü, gerçeğe uygun değer, istekli bir alıcı ve satıcının işlem yapacağı cari piyasayı yansıtır. Sonuç olarak, ilgili canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri bir sözleşmenin mevcudiyeti dolayısıyla düzeltilmez. Bazı durumlarda, canlı varlık veya tarımsal ürünün satışına ilişkin sözleşme, "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardında

tanımlanan ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme olabilir. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelere TMS 37 hükümleri uygulanır.

**17.** Canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin mevcut konumu ve yeri itibariyle aktif bir piyasanın bulunması durumunda, bu piyasada açıklanmış olan fiyat, gerçeğe uygun değer belirlenmesine uygun bir esas teşkil eder. İşletmenin farklı piyasalara ulaşması söz konusu ise, ilgili işletme bunlardan en uygun olanını kullanır (Örneğin, işletme, iki aktif piyasaya ulaşmakta ise, kullanılması beklenen piyasada geçerli olan fiyat dikkate alınır).

**18.** Aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda işletme, elde edilebildiği takdirde aşağıdaki bilgilerden biri veya daha fazlasını gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanır:

- (a) İşlem tarihi ile raporlama dönemi sonu arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla, en son piyasa işlem fiyatı;
- (b) Farklılıkları yansıtan düzeltmelerin yapıldığı, benzer varlıkların piyasa fiyatları;
- (c) Bir meyve bahçesinin sandık, kile veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi sektör emsalleri.

**19.** Bazı durumlarda, 18 inci Paragrafta yer alan bilgi kaynakları, canlı bir varlığın veya tarımsal bir ürünün gerçeğe uygun değerine ilişkin farklı sonuçlar verebilir. İşletme, az sayıdaki makul tahmin arasından en güvenilir gerçeğe uygun değer tahminine ulaşmak amacıyla bu farklılıkların nedenlerini göz önünde bulundurur.

**20.** Bazı durumlarda canlı bir varlığın mevcut durumu açısından piyasada oluşmuş bir fiyat veya değer bulunmayabilir. Bu durumda işletme, gerçeğe uygun değer tespitinde, ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değerlerini kullanır.

**21.** Tahmin edilen net nakit akışlarının bugünkü değerinin hesaplanmasının amacı, canlı varlığın mevcut konumu ve yeri itibariyle gerçeğe uygun değer belirlenmesidir. İşletme, kullanılması gereken uygun iskonto oranının tespiti ve beklenen net nakit akışlarının tahmin edilmesi sırasında bu durumu göz önünde bulundurur. Beklenen net

nakit akışlarının tahmin edilmesi sırasında, piyasa katılımcılarının, varlığın kendisi için en uygun olan piyasada üretebileceğini tahmin ettikleri net nakit akışları dikkate alınır.

**22.** İşletme, ilgili varlıkların finansmanına, vergilendirilmesine veya canlı varlıkların hasat sonrası yeniden yetiştirilmelerine ilişkin nakit akımlarını dikkate almaz (örneğin orman korusunun hasat sonrası yeniden ağaçlandırılması maliyeti).

**23.** Piyasa koşullarında muvazaasız olarak gerçekleştirilen bir işlemde fiyat kararlaştırırken, bilgili, istekli alıcı ve satıcılar, nakit akımlarında gerçekleşmesi olası değişimleri göz önünde bulundurur. Bu nedenle, gerçeğe uygun değer, söz konusu olası değişimleri yansıtır. Dolayısıyla, işletmeler, nakit akımlarında gerçekleşmesi olası değişimlere ilişkin beklentilerini; beklenen nakit akımları, iskonto oranı veya bunların bir bileşimiyle birlikte dikkate alır. İşletme, iskonto oranının belirlenmesinde, bazı varsayımların mükerrer olarak dikkate alınmasını veya ihmal edilmesini önlemek amacıyla, beklenen nakit akımları tahmin edilirken kullanılanlarla uyumlu varsayımlar kullanılır.

**24.** Maliyet, özellikle aşağıdaki durumlarda gerçeğe uygun değere yaklaşır:

(a) İlk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması (örneğin raporlama dönemi sonundan hemen önce ekilen meyve ağacı fideleri); veya

(b) Biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisi olmasının beklenmemesi (örneğin 30 yıllık bir çam korusu üretim sürecindeki ilk büyüme).

**25.** Canlı varlıklar genellikle fiziksel olarak araziye bağlı bir konumdadır. Araziye bağlı söz konusu canlı varlıkların ayrı bir piyasası bulunmayabilir; ancak, canlı varlıklar, işlenmemiş arazi ve arazi geliştirmelerinin bir paket halinde var olduğu birleşik varlıkların aktif bir piyasası olabilir.

Bir işletme, birleşik varlıklara ilişkin bilgiyi canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde kullanabilir. Örneğin; işlenmemiş arazi ve arazi geliştirmelerinin gerçeğe uygun değeri, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesini teminen, birleşik varlıkların gerçeğe uygun değerinden düşülebilir.

## **Kazanç ve zararlar**

26. Canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar ile, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar olduğu dönem kâr veya zararında dikkate alınır.

27. Canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında bir zarar doğabilir; çünkü, satış maliyetleri, bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle yapılan hesaplamada düşülür. Bir buzağının doğmasında olduğu gibi, bir canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde kazanç da doğabilir.

28. Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zararlar, oluştukları dönemde kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır.

29. Hasat sonucunda, tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında kazanç veya zarar oluşabilir.

## **Gerçeğe uygun değerın güvenilir biçimde ölçülememesi**

30. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır. Ancak, bu varsayım yalnızca, piyasa fiyatı veya değeri bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif tahminlerin güvenilir olmayacağını açık olarak anlaşıldığı canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında yok edilebilir. Böyle bir durumda söz konusu canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür. Söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda işletme, anılan varlığı gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer. Duran varlık niteliğindeki bir canlı varlık “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardına göre satış amaçlı olarak sınıflandırılacak kriterlere

sahip olması durumunda (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilmesi durumunda), gerçeğe uygun değerin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır.

**31.** Paragraf 30’da belirtilen varsayım yalnızca ilk muhasebeleştirme sırasında yok edilebilir. Canlı varlıklarını daha önce gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmüş bir işletme, söz konusu varlıkları elden çıkarana kadar gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmeye devam eder.

**32.** İşletme bir tarımsal ürünü her zaman, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer. Bu Standart, tarımsal ürünlerin, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiği bakış açısını yansıtır.

**33.** İşletme; maliyet, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının tespit edilmesinde, “TMS 2 Stoklar”, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” ve “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standartlarını dikkate alır.

### **Devlet teşvikleri**

**34.** Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, söz konusu teşviklerin ancak ve ancak alacak haline gelmeleri durumunda kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.

**35.** Gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri; ilgili işletmenin belirli tarımsal faaliyetlerde bulunulmaması da dahil olmak üzere, şartlı olarak verilmiş olmaları durumunda, sadece ve sadece ilgili devlet teşviğine ilişkin koşullar karşılandığında kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.

**36.** Devlet teşviklerinin koşul ve şartları farklılık arz eder. Örneğin; bir teşvik, işletmenin belirli bir yerde 5 yıl süreyle tarımsal faaliyette bulunmasını, bu faaliyetin 5 yıldan daha kısa bir dönem için yapılması durumunda ise tüm teşviğin iade edilmesini gerektirebilir. Bu durumda, söz konusu teşvik, 5 yıllık süre dolmadıkça işletme tarafından kâr ya da zararda muhasebeleştirilmez. Diğer taraftan, teşvik koşullarının, geçen zamana

bağlı olarak teşviğin belli bir kısmının işletmece alıkonulmasına izin vermesi durumunda, işletme, söz konusu teşviği, zaman geçtikçe kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.

**37.** Herhangi bir devlet teşviğinin, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması durumunda (bakınız: Paragraf 30); “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı uygulanır.

**38.** Bu Standart, herhangi bir devlet teşviğinin, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması veya söz konusu devlet teşviğinde işletmenin belirli tür bir tarımsal faaliyette bulunmamasının öngörülmüş olması durumunda, TMS 20’den farklı bir uygulamayı gerekli kılar. TMS 20, sadece, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerine uygulanır.

### **Açıklama**

**39.** “-“

### **Genel**

**40.** İşletme cari dönem boyunca, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmelerinden ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri ile satış maliyetleri arasındaki farkta meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya zararlar toplamını açıklar.

**41.** İşletme, her bir canlı varlık grubunu tanımlar.

**42.** Paragraf 41’de belirtilen açıklamanın sayısal veya yazılı metin olarak yapılması mümkündür.

**43.** İşletmeler her bir canlı varlık grubu için, uygun oldukça, tüketilen ve taşıyıcı canlı varlıklar veya olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayırım yapmak

suretiyle sayısal açıklamada bulunması konusunda teşvik edilir. Örneğin; işletme, tüketilebilir canlı varlıklar ile taşıyıcı canlı varlıkların defter değerlerini grup olarak açıklayabilir. Dahası, söz konusu kayıtlı değerleri, olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayrıştırabilir. Yapılan ayrıştırma işlemi, gelecekteki nakit akışlarının zamanlaması konusunda faydalı bilgiler sağlayabilir. İşletme, bu tür her bir ayrıştırma işleminin dayanağı açıklar.

**44.** Tüketilebilir canlı varlıklar, hasat edilen veya canlı varlık olarak satışa konu olan varlıklardır. Et üretimi veya satış için elde bulundurulan canlı hayvan, çiftliklerde yetiştirilen balıklar, mısır ve buğday gibi mahsuller ve kereste olarak kullanılmak üzere yetiştirilen ağaçlar, tüketilebilir canlı varlıklara örnek teşkil eder. Taşıyıcı canlı varlıklar ise, tüketilebilir canlı varlıklar dışındakilerdir; örneğin, kendisinden süt üretilen hayvan, üzüm asmaları, meyve ağaçları ve yakacak odun elde etmek üzere kesilen ancak gövdesi korunan ağaçlar örnek olarak verilebilir. Taşıyıcı canlı varlıklar, tarımsal ürün değillerdir, bunlar daha ziyade kendiliğinden yeniden teşekkül eden varlıklardır.

45. Canlı varlıklar, olgunlaşmış veya olgunlaşmamış varlıklar olarak da sınıflandırılabilir. Olgunlaşmış canlı varlıklar; hasat edilebilir özellikler kazanmış (tüketilebilir canlı varlıklar) veya düzenli aralıklarla hasat edilebilmeleri mümkün olan varlıklardır (taşıyıcı canlı varlıklar).

**46.** İşletme, finansal tablolarla birlikte sunulan başka bir bilgede yer almadıkça, aşağıdaki bilgileri de açıklar:

- (a) İşletmenin her bir canlı varlık grubunu içeren faaliyetlerinin niteliği; ve
- (b) Aşağıdakilerin finansal olmayan ölçüm veya tahminleri:
  - (i) İşletmenin dönem sonundaki her bir canlı varlık grubunun; ve
  - (ii) Dönem boyunca elde edilen tarımsal ürünlerin.

**47.** İşletme, her bir canlı varlık ve hasat noktasındaki her bir tarımsal ürün grubunun gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde kullanılan yöntem ve varsayımları açıklar.



**48.** İşletme, hasat noktasında belirlenen dönem boyunca hasat edilen tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerleri ile satış maliyetleri arasındaki farkı açıklar.

**49.** İşletme, aşağıdakileri açıklar:

- (a) Tasarruf hakkı sınırlanmış ve defter değerleri borçlar için ipotek edilmiş canlı varlıkların mevcudiyeti ve defter değerleri;
- (b) Canlı varlıkların geliştirilmesi veya iktisap edilmesine ilişkin taahhüt tutarları ve
- (c) Tarımsal faaliyetle ilgili finansal risk yönetim stratejileri.

**50.** İşletme, canlı varlıkların kayıtlı değerlerinde dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen değişimlerin mutabakatını gösterir. Söz konusu mutabakat, aşağıdaki maddeleri kapsar:

- (a) Gerçeğe uygun değer ile satış maliyetleri arasındaki farkta ortaya çıkan değişimden kaynaklanan kazanç ve zarar;
- (b) Satın almalarından kaynaklanan artış;
- (c) TFRS 5 kapsamında satışlar ve satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilen) canlı varlıklar ile ilişkilendirilebilen azalmalar;
- (d) Hasattan kaynaklanan azalış;
- (e) İşletme birleşmelerinden kaynaklanan artış;
- (f) Finansal tabloların farklı bir para birimine veya, yurtdışındaki bir işletmenin finansal tablolarının raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullandığı para birimine çevrilmesi durumunda oluşan net kur farkları; ve
- (g) Diğer değişiklikler.

**51.** Bir canlı varlığın, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle elde edilen değeri, ilgili varlığın fiziksel özelliklerinde ve piyasa fiyatlarında oluşan farklılıklar nedeniyle değişebilir. Fiziksel özelliklerde ve fiyatlardaki değişimin ayrı ayrı açıklanması, özellikle üretim döngüsünün bir yıldan fazla olması durumunda, cari

dönem performansının ve geleceğe yönelik beklentilerin değerlendirilmesinde fayda sağlar. Böyle durumlarda, fiziksel özelliklerde ve fiyatlarda meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan ve kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınan gerçeğe uygun değerdeki değişikliğin açıklanmasında fayda bulunur. Diğer taraftan, üretim döngüsünün bir yıldan az olduğu durumlarda (örneğin tavuk veya tahıl ürünü yetiştiriciliği) bu bilginin faydası daha düşüktür.

**52.** Biyolojik dönüşüm, her biri gözlemlenebilen ve ölçülebilen, büyüme, bozulma, üretim ve döllenme gibi çeşitli fiziksel değişimlerle sonuçlanır. Söz konusu fiziksel değişikliklerin her biri, beklenen ekonomik fayda ile doğrudan ilişkilidir. Hasat nedeniyle canlı varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişim de, fiziksel bir değişimdir.

**53.** Tarımsal faaliyet, sıklıkla, iklimsel riskler, hastalık veya diğer doğal risklere maruz kalır. İşletmenin gelir ve giderinde önemli bir kalem oluşturan bir olayın gerçekleşmesi durumunda, söz konusu kalemin niteliği ve tutarı “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı uyarınca açıklanır. Virütik bir hastalığın yayılması, sel, aşırı bir kuraklık veya don ve böcek istilası bunlara örnek olarak verilebilir.

**Gerçeğe uygun değerın güvenilir bir biçimde belirlenemediği durumlarda, canlı varlıklara ilişkin olarak yapılması gereken ek açıklamalar**

**54.** Canlı varlıkların, dönem sonundaki maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi esasına göre (bakınız: Paragraf 30) ölçülmesi durumunda, işletme, canlı varlıklara ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapar:

- (a) Canlı varlığın türü;
- (b) Gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülememesinin nedenleri;
- (c) Eğer mümkünse, gerçeğe uygun değere ilişkin muhtemel tahmini değer aralıkları;
- (d) Amortisman yöntemi;
- (e) Faydalı ömürleri veya kullanılan amortisman oranları; ve
- (f) Dönem başı ve dönem sonu itibarıyla brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanları (birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarıyla toplanmak suretiyle).

**55.** Cari dönem boyunca canlı varlıkların, maliyetlerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi esasına göre (bakınız: Paragraf 30) ölçümleri durumunda, işletme, söz konusu canlı varlıkların elden çıkarılmasına ilişkin olarak oluşan kazanç ve zararları muhasebeleştirir, ve Paragraf 50 çerçevesinde yapmış olduğu mutabakatta ise, söz konusu canlı varlık tutarlarını ayrıca açıklar. Buna ek olarak, canlı varlıklara ilişkin kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınan aşağıda belirtilen tutarlar da ilgili mutabakatta açıklanır:

- (a) Değer düşüklüğü tutarları;
- (b) Değer düşüklüğü iptalleri; ve
- (c) Amortisman.

**56.** Daha önceden, maliyet değerleriyle ölçülmüş bulunan canlı varlıkların, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesi durumunda, işletme, canlı varlıklara ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları yapar:

- (a) İlgili canlı varlığın tanımı;
- (b) Gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesinin nedenleri;
- (c) Değişimin etkileri.

### **Devlet teşvikleri**

**57.** İşletme, bu Standart kapsamındaki tarımsal faaliyetle ilgili olarak aşağıdaki açıklamaları yapar:

- (a) Finansal tablolara yansıtılan devlet teşviklerinin niteliği ve kapsamı;
- (b) Devlet teşviklerine ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer ihtimaller; ve
- (c) Devlet teşviklerinde meydana gelmesi beklenen önemli düşüşler.

### **Yürürlük tarihi ve geçiş**

**58.** “-“

**59.** Bu Standart, belirli herhangi bir geçiş koşulu belirlemez. Bu Standartın uygulamaya başlanması işlemi, “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardına uygun olarak muhasebeleştirilir.

**60.** “-”

**Ek II: VUK'a Göre Tarımsal İktisadi Kıymetlerde Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları**

**Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra no: 333)'nde Amortisman Tabi Tarımsal İktisadi Kıymetlerin Faydalı Ömürleri ve Normal Amortisman Oranları**

AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLER	Faydalı Ömür (Yıl)	Normal Amortisman Oranı
<b>Tarım</b>		
Sadece tarım ve bahçecilik işlerinde kullanılmak amacıyla edinilen yapılar	25	4,00%
Sadece hayvancılık işlerinde kullanılmak amacıyla tesis edilen yapılar (Tavla, ahır, ağıl, kümes, padoks, manej v.b.)	20	5,00%
Tarımda kullanılan hububat ambarları, depolama yerleri ve bunlara benzer yerler	10	10,00%
Traktör, biçerdöver, tohum temizleme ve sınıflandırma makineleri ve bunlar gibi tarımda kullanılan makine, teçhizat ve tertibat	5	20,00%
Traktör, biçerdöver, triyör (İki tekerlekli, arkasına pulluk ve benzeri ekipman takılan hareketli araç v.b.) gibi araçların yardımcı ekipmanları	5	20,00%
Kırkım makinesi	5	20,00%
Gaga kesme makinesi	5	20,00%
Krema makinesi	5	20,00%
Tavuk yolma makinesi	5	20,00%
Budama makinesi	5	20,00%
Motorlu el testeresi	5	20,00%
Meyve tasnif makinesi	5	20,00%
Buzağı emzirme makinesi	5	20,00%
Mandıralar	7	14,28%
Sütlük ve damızlık sığırlar (Süt ineği, damızlık danalar vb. bu sınıfa dahildir.)	5	20,00%
Atlar (Aktife alındığı dönemde 2 yaşından büyük yarış atları, 12 yaşından büyük damızlık atlar v.b.)	10	10,00%
Sütlük koyun ve keçiler (Damızlık koç ve tekeler dahil)	5	20,00%
Arılar	5	20,00%
Yumurtalık tavuklar (Civciv ve besilik tavuklar hariç)	2	50,00%
Kümes hayvanları üretme tesisleri ve binalar	10	10,00%
Üretimde kullanılan iktisadi kıymetler (Teçhizat v.b.)	5	20,00%
Deniz ve tatlı su balıkları	5	20,00%
Diğer hayvanlar (Köpek, iş hayvanları v.b.)	5	20,00%
Seralarda kullanılan makine ve aletler ve çimlendirme odası (Isıtıcılar, ilaçlama makineleri, tohum ekme makineleri ve bunların benzerleri)	5	20,00%

Cam örtü malzemeli seralar	15	6,66%
Plastik örtü malzemeli seralar	3	33,33%
Çelik konstrüksiyon yapı malzemeli seralar	15	6,66%
Galvanizlenmiş yapı malzemeli seralar	20	5,00%
Diğer yapı malzemeleri kullanılan seralar	10	10,00%
Topraksız üretimde kullanılan sera plastiği	3	33,33%
Kaya yünü yatağı	2	50,00%
Tarımsal sulama tesisleri (Yağmurlama, damla sulama v.b.)	10	10,00%
Kanal ve kanaletler	10	10,00%
Derin kuyular	15	6,66%
Sağım tesis ve makineleri	5	20,00%
Mahsul kurutma ve yem kırma tesis ve makineleri	5	20,00%
Çırcırlama ve delintasyon tesisleri	5	20,00%
Yoncalık tesisi	3	33,33%
Korunganlık tesisi	2	50,00%
Suni çayır mera tesisi	3	33,33%
Çam fıstığı tesisi	50	2,00%
Kavaklık tesisi	10	10,00%

## ÖZGEÇMİŞ

Ömer YAZAN, 20.11.1985 tarihinde Ankara'da doğdu. İlk ve orta öğrenimini Yozgat'ta tamamlayan YAZAN, 2004-2005 Eğitim Öğretim yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nde lisans öğrenimine başladı. 2006-2007 Eğitim Öğretim yılı Bahar Dönemi'nde Erasmus Öğrenci Değişim Programı ile Danimarka Randers'taki The Danish Business Academy'de misafir öğrenci olarak bulunan YAZAN, bu programı başarı ile tamamladı. 2008 yılında lisans öğrenimini dereceyle tamamlayarak 2008-2009 Eğitim Öğretim yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Programı'nda yüksek lisans öğrenimine başladı. Ocak 2009'da Gümüşhane Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman Anabilimdalı'nda araştırma görevlisi olarak göreve başladı ve halen bu görevi sürdürmektedir.

YAZAN, bekâr olup İngilizce bilmektedir.