

BİR TARIM İŞLETMESİNDE CANLI VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Ercüment OKUTMUŞ*
Ummahani KURAL**

ÖZET

Tarım sektöründe canlı varlık olarak adlandırılan iktisadi varlıklar doğma, büyüme, olgunlaşma, üreme, yaşlanma ve ölüm gibi sürekli olarak biyolojik değişime uğramaktadırlar. Bu bakımdan tarım işletmelerinde canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi diğer işletmelere göre farklı olmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 41, Tarımsal Faaliyetler Standardı, tarım sektöründe yer alan canlı varlıkların bu özelliklerini dikkate alan muhasebeleştirme ve ölçüm ilkelerini benimsemektedir. Bu bağlamda çalışmanın amacı bir tarım işletmesinde canlı varlıkların nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini TMS 41 çerçevesinde göstermektir. Yapılan örnek uygulamada dönen varlık niteliğinde canlı varlıklar için 16 no'lu hesap grubunun, duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar için 21 no'lu hesap grubunun kullanımı uygun görülmüştür

Anahtar Kelimeler: TMS 41, Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi, Tarımsal Faaliyet.

Jel Kod : M40

* Yrd. Doç. Dr., Akdeniz Üniversitesi Alanya İşletme Fakültesi E-posta: okutmus@akdeniz.edu.tr

** Alanya Vergi Dairesi Gelir Uzmanı E-posta: kural_73@windowslive.com

RECOGNITION OF BIOLOGICAL ASSETS IN AN AGRICULTURAL BUSINESS

ABSTRACT

In the agricultural sector, economic assets, called biological assets, are constantly exposed to biological changes such as birth, growth, maturation, reproduction, aging, death. In this regard, the recognition of biological assets in the agricultural business is different than other businesses. Turkey Accounting Standards (TMS) 41 Agricultural Activities Standard adopt recognition and measurement principles taking into account the characteristics of biological assets located in the agricultural sector. In this regard the purpose of this study is to show recognition of biological assets within the framework of TMS 41. In the application it has seen suitable to use accounts group starting with number 16 for biological assets which take place in current assets; and accounts group starting with number 21 for biological assets which take place in immovable assets.

Keywords: TMS 41, Recognition of Biological Assets, Agricultural Activities.

Jel Code : M40

1.GİRİŞ

Tarım sektörü, insanların temel ihtiyacı olan beslenme işlevini yerine getirecek ürünlerin üretilmesini sağlayarak topluma hizmet veren ve ülke ekonomisine katkı sağlayan önemli bir sektördür. Türkiye’de tarım sektörü, hizmet ve sanayi sektörü karşısında gerilemiş olmasına rağmen önemini hala korumaktadır. Çünkü nitelikli bir tarım sektörü sanayi sektörünün sağlıklı bir şekilde gelişimi sağlamakta, sanayi sektörü ile içi içe girerek birbirlerini tamamlamaktadır.

Teknolojik gelişmeler ile birlikte tarım sektöründe üretimde sanayi sektörü araçlarını kullanan tarım işletmelerinin sayısı gün geçtikçe artmakta ve dolayısıyla hissedar, çalışan, devlet, toplum gibi gruplara karşı faaliyetleri ile ilgili finansal bilgileri tam, doğru ve güvenilir bir şekilde sunmaları gerekmektedir.

Tarım sektöründe yer alan işletmelerin finansal tablo kullanıcılarına tam, doğru ve güvenilir bilgi sunabilmeleri için faaliyetlerinin gerçekçi bir şekilde raporlanması gerekliliği bu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve ölçümünde TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının benimsenmesine neden olmuştur. Tarım işletmelerin gerçekçi finansal bilgi ihtiyacına yönelik 2003 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları içinde 41 nolu standart hazırlanmış, bunu takiben Türkiye’de 2006 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından uluslararası standartlar uyumlu olarak TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı yayınlanmıştır.

Tarım sektörünün Türkiye ekonomisi için önemine rağmen tarım sektöründe muhasebe uygulamaları aynı doğrultuda ilerlememekte, tarım işletmelerine vergi boyutunda bakılmakta ve tarım işletmelerinin önemli bir kısmı vergiden muaf tutulmaktadır. Tarım işletmeciliğinin hızla yapısının değişmesi ve özel sektöre ait büyük işletme sayısının gün geçtikçe artması sektörde muhasebe uygulamalarında ulusal ve uluslararası bazı düzenlemeleri zorunlu kılmaktadır. Ayrıca biyolojik özellikleri nedeniyle diğer iktisadi kıymetlerden ayrılan canlı varlıklara yönelik finansal bilgilerin ilgililere sunulması oldukça önemlidir.

Bu çalışmanın amacı, TMS 41 çerçevesinde tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesini ve ölçümünü sağlayarak sektöre örnek teşkil etmektir. Bu amaçla Antalya’da faaliyet gösteren bir domates serasında araştırmanın uygulaması gerçekleştirilmiştir. Türkiye’de faaliyet gösteren tarım işletmelerinin büyük çoğunluğunun küçük işletmelerden oluşması, özellikle sebze yetiştiriciliğinde aile işletmelerinin olması nedeniyle söz konusu işletmelere faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve ölçümü bakımından örnek teşkil etmesi ve tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde farklılıkların ortadan kaldırılması bakımından önem taşımaktadır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde tarım işletmeciliği ve tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi konuları incelenmiştir. İkinci bölümde canlı varlıkların TMS 41 esaslarına göre nasıl muhasebeleştirileceği ve ölçüleceği konuları açıklanmıştır. Üçüncü bölümde ise Antalya’da faaliyet gösteren bir domates serasında yapılan araştırma uygulamasından elde edilen bulgulara yer verilmiştir.

2.TARIM İŞLETMECİLİĞİ VE TARIM MUHASEBESİ

Tarım, bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi, kalite ve verimliliğin yükseltilmesi, uygun koşullarda korunması, işlenip değerlendirilmesi ve pazarlanması sürecidir (<http://www.tdk.gov.tr>). Gelir Vergisi Kanununa göre tarım, arazi, deniz, göl ve nehirde ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yolları ile ya da doğrudan doğruya doğadan yararlanmak suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcıları ve yetiştiricileri tarafından korunmasını, taşınmasını, satılmasını ya da bu mahsullerden sair bir şekilde yararlanılmasını ifade etmektedir (Gelir Vergisi Kanunu, madde 52). Tarımsal faaliyet ise, canlı varlıkların edinilmesini ya da yetiştirilmesini, bunlardan sağlanan ürünlerin depolanmasını, taşınmasını,

işletme içinde kullanılmasını ya da satılmasını kapsayan çeşitli faaliyetler bütünü olarak tanımlanmaktadır (Yazan, 2010: 4).

Tarım sektörü, insanların temel ihtiyacı olan beslenme ihtiyacı karşılaması, ekonomiye katkısı, istihdam yaratması ve sanayi sektörünün tamamlayıcısı olması nedeniyle oldukça önemlidir. Tarım işletmeciliğinin etkin bir şekilde faaliyet göstermesi ile sektör çok çeşitli bitkisel, hayvansal vd. tarımsal ürünlerin üretim ve pazarlama süreci olan tarımsal faaliyetleri gerçekleştirmekte ve sürdürülebilir kılmaktadır. Bu süreçte en büyük rolü ise tarım işletmeleri üstlenmektedir (Yazan, 2010: 5).

Tarımsal faaliyetlerde muhasebe, işletme sahibi, işletmeye kredi verenler, diğer işletmeler, işletmeye yatırım yapan ya da ortak olanlar, işletme çalışanları, devlet vb kesimleri tarım işletmelerinin faaliyetleri hakkında bilgilendirmektedir (Demirkol, 2006: 27). Tarım işletmelerinin faaliyetlerini etkin bir şekilde gerçekleştirebilmeleri, sürdürülebilir kılınmaları ve verimliliği artırmaları için faaliyet sürecini ve sonuçlarını belirlemeleri gerekmektedir (Yazan, 2010: 17). Bu bakımdan tarım muhasebesi diğer bir ifade ile tarımsal faaliyetlerde muhasebe, işletmeye kredi verenler, diğer işletmeler, işletmeye yatırım yapan ya da ortak olanlar, işletme çalışanları, devlet vb çıkar gruplarına tarım işletmelerinin faaliyetleri hakkında bilgi sağlayan bilim dalı olarak tanımlanmaktadır (Demirkol, 2006: 27). Bir diğer tanıma göre tarımsal faaliyetlerde muhasebe, tarım işletmelerinin faaliyetleri dolayısıyla işletme içinde ya da diğer işletmeler ile karşılıklı gerçekleşen, işletmenin varlık ve kaynak yapısını değişime uğratan, kısmen ya da tamamen finansal nitelikli, para ile ifade edilebilir işlemlerinin kaydedildiği, sınıflandırıldığı, özetlendiği, analiz ve yorumunun yapılarak işletme sahibi ve işletmenin mali tablolarını kullanan diğer kişi, kurum, kuruluşların ihtiyaçlarına uygun bir şekilde sunduğu muhasebe dalı olarak tanımlanmaktadır (Yazan, 2010: 18).

Tarım işletmelerinde yapılan faaliyetler ile ilgili yapılması gerekli kayıtlar, hesaplanması gereken maliyetler, alınması gereken kararlar vb. genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi alanına giren konularda uygulama alanı bulmaktadır. Tarım faaliyetlerde muhasebe uygulamalarında da gelirlerin tahsili ve giderlerin ödenmesinin esas alındığı nakit esaslı muhasebe ile gelir ve giderlerde sadece tahakkuk aşamasının yeterli olduğu tahakkuk esaslı muhasebe çeşitleri bulunmaktadır (Petersen vd, 1987: 604).

3. CANLI VARLIKLARIN TMS 41'E GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Canlı varlıklar; satmak, damızlık olarak ya da sütü, yünü, eti, yumurtası vb ürünlerinden yararlanmak amacıyla elde bulundurulan hayvanlar, su ürünleri ve bitkilerden oluşmaktadır. Bu varlıkların biyolojik özellikleri değerlemesini ve muhasebeleştirilmesini diğer sektörlere göre farklılaştırmaktadır. Ayrıca vergi mevzuatı canlı varlıkları değerlendirme ve muhasebeleştirme farklılıkları ve Tekdüzen Hesap Planındaki (THP) hesapların canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde yetersiz kalması bu varlıkların muhasebeleştirilmesini ve ölçümünü daha da güçleştirmektedir. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı canlı varlıkların değerlemesi ve ölçümü konusuna netlik kazandırmaktadır (Alagöz ve Antepli, 2013: 114-115; Gökgöz, 2012: 95).

Dönen varlıklar içinde değerlendirilen canlı varlıklar 15 Stoklar grubundaki hesaplara alınarak izlenmektedir. Duran varlıklar içinde yer alan canlı varlıklar ise bir yıldan daha fazla işletmede kalacak olan canlı hayvanlar ve bitkiler olmaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 56). Ancak canlı varlıkların bir takım biyolojik özellikleri nedeniyle diğer bir ifade ile değişim kapasitesine sahip olmaları, bu değişimin yönetilebilmesi ve bu değişimin ölçülebilmesi için THP'da ayrı hesap grubunda izlenmesi gerekmektedir (Özulucan ve Deran, 2008: 9). TMS 41 de canlı varlıkların ayrı olarak bilançoda gösterilmesini önermektedir. Bu bakımdan dönen varlık niteliğindeki canlı varlıkların 16 nolu hesap grubunda; duran varlık niteliğindeki canlı varlıkların 21 nolu hesap grubunda kullanılması uygun olacaktır. Canlı varlıklar için Tablo 2.1'deki gibi bir hesap planı oluşturulabilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007a, s. 197, s. 273 ; Akdoğan ve Sevilengül, 2007b, s. 46, ss. 57-58).

Canlı varlıkların değerlemesi sonucu ortaya çıkacak olumlu ya da olumsuz farklar satış hasılatı ile ilişkilendirilerek gelir tablosuna aktarılmakta, değerlendirme farklarının ise THP'da 60 nolu hesaplarda boş bırakılan 603 ve 609 nolu hesaplardan birinde "60X Canlı Varlık Değerleme Farkları" hesabı altında artış ve azalışlar için açılacak alt hesaplarda izlenebileceği önerilmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007a, s. 200; Akdoğan ve Sevilengül, 2007b, s. 66).

Tarım sektöründe yaşanan gelişmeler sonucunda tarımsal faaliyetlerde muhasebe uygulamalarının da işletmeler açısından öneminin artmaya başlaması nedeni ile bu alanda ulusal ve uluslar arası

düzenlemelerin yapılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu amaçla 2003 tarihinde 41 nolu Uluslar arası Muhasebe Standardı (UMS) yürürlüğe girmiş, bu gelişmeyi takiben 2006'da Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu Tarımsal Faaliyetler Standardını (TMS 41) yayınlamıştır (Kırılıoğlu ve Gököz, 2012: 108).

3.1.TMS 41'in Amacı ve Kapsamı

Bu Standardın amacı; tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir. Standart, aşağıda yer alan varlıkların tarımsal faaliyetle ilgili olmaları durumunda, söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır (TMS 41 madde 1):

- Canlı varlıklar,
- Hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve
- Paragraf 34-35'de yer alan devlet teşvikleri.

Bu Standart aşağıdakilere uygulanmamaktadır (TMS 41 madde 2):

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

TMS 41, işletmenin hasadı yapılmış canlı varlıkları olan tarımsal ürünlerine, sadece hasat noktasında uygulanmakta; bu durum sonrasında, "TMS 2 Stoklar" Standardı veya diğer uygun olan bir Standart uygulanmaktadır. Dolayısıyla standart, hasat sonrası söz konusu ürünlerin işlenmesini düzenlemektedir (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 (TMS 41 madde 3).

Tablo 1'de canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünlere ilişkin örneklere yer verilmektedir (TMS 41 madde 4):

Tablo 1. Canlı Varlık, Tarımsal Ürünler ve Hasattan Sonra İşlenen Ürünlere Örnekler

Canlı Varlıklar	Tarımsal Ürünler	Hasattan Sonra İşlenen Ürünler
Koyun	Yün	Yün İpliği, Halı
Orman korusundaki Ağaçlar	Kütük	Kereste
Bitkiler	Pamuk	İplik, Giysi
Mandıra Hayvanı	Şeker Pancarı	Şeker
Sığır	Süt	Peynir
Çalılık	Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır	Sosis, Pastırma
Asma	Yaprak	Çay, İşlenmiş Tütün
Meyve Ağaçları	Üzüm	Şarap
	Toplanmış Meyveler	İşlenmiş Meyve

3.2.TMS 41’de Yer Alan Tanımlar

Bu standartta geçen özel terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir (TMS 41 madde 5):

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.

Tarımsal faaliyet, hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftçiliği dahil) gibi geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu kapsamaktadır. Bu çeşitlilik içerisinde belirli bazı ortak özellikler bulunmaktadır (TMS 41 madde 6):

- Değişim Kapasitesi: Yaşayan hayvanlar ve bitkiler biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahiptir.

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

Biyolojik dönüşüm aşağıdaki sonuçları neden olmaktadır (TMS 41 madde 7):

- (i) Büyüme (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki artış), (ii) Bozulma (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki düşüş), veya (iii) Döllenme (ilave hayvanların veya bitkilerin meydana getirilmesi) veya
- Lateks, çay yaprağı, yün ve süt gibi tarımsal ürünlerin üretimi.

3.3.Canlı Varlıkların TMS 41'e Göre Sınıflandırılması

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 etmektedir. 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 (TMS 41 madde 44).

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) (TMS 41 madde 45).

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 edilmektedir. Örneğin; işletme, tüketilebilir canlı varlıklar ile taşıyıcı canlı varlıkların defter değerlerini grup olarak açıklayabilmektedir. Ayrıca, söz konusu kayıtlı değerleri, olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayrılabilir. Yapılan ayrıştırma işlemi, gelecekteki nakit akışlarının zamanlaması konusunda faydalı bilgiler sağlayabilmektedir. İşletme, bu tür her bir ayrıştırma işleminin dayanağı açıklamak durumundadır (TMS 41 madde 43).

3.4.Canlı Varlıkların Aktifleştirilmesi ve Değerlemesi

Tarım işletmeleri, sadece aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda canlı bir varlığı veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirilebilir (TMS 41 madde 10):

- İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması,
- Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve
- Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Tarımsal faaliyetler açısından örneğin, sığırın yasal mülkiyeti ve edinim, doğum veya süten kesilme sırasında damgalanması veya işaretlenmesi, kontrolün bulunduğu kanıttır. Gelecekte sağlayacağı faydalar normal olarak, önemli fiziksel özellikleri ölçülmek suretiyle değerlendirilmektedir (TMS 41 madde 11).

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, madde 30'da yer verilen gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmektedir (TMS 41 madde 12).

Bir işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmektedir. Söz konusu ölçüm, "TMS 2 Stoklar" standardının veya uygun başka standardın uygulandığı tarihteki maliyettir

(TMS 41 madde 13). Maliyet, özellikle aşağıdaki durumlarda gerçeğe uygun değere yaklaşır (TMS 41 madde 24):

- İlk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması(örneğin raporlama dönemi sonundan hemen önce ekilen meyve ağacı fideleri) veya
- Biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisi olmasının beklenmemesi (örneğin 30 yıllık bir çam korusu üretim sürecindeki ilk büyüme).

Tarım işletmesi; 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 almaktadır (TMS 41 madde 33). Tarım işletmelerinde canlı varlığın ediniminde, satın alma veya üretim olmak üzere iki yol vardır. Bu işletmelerin sahip oldukları canlı varlıkları ne şekilde edindikleri, edinim maliyetleri vb. konular muhasebe uygulamaları açısından son derece önemli olmaktadır (Aksoylu, 2013: 69).

3.5.Aktif Bir Piyasada Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi

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 etmektedir. İşletmenin farklı piyasalara ulaşması söz konusu ise, ilgili işletme bunlardan en uygun olanını kullanmaktadır (TMS 41 madde 17). Örneğin, işletme, iki aktif piyasaya ulaşmakta ise, kullanılması beklenen piyasada geçerli olan fiyat dikkate alınır.

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 yansıtmaktadır. Dolayısıyla, işletmeler, nakit akımlarında gerçekleşmesi olası değişimlere ilişkin beklentilerini; beklenen nakit akımları, iskonto oranı veya bunların bir bileşimiyle birlikte dikkate almaktadır. İşletme, iskonto oranının belirlenmesinde, bazı varsayımların mükerrer olarak dikkate alınmasını veya ihmal edilmesini önlemek amacıyla, beklenen nakit akımları tahmin edilirken kullanılanlarla uyumlu varsayımlar kullanılmaktadır (TMS 41 madde 23).

3.6.Aktif Bir Piyasanın Olmaması Durumunda Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi

Aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda işletme, elde edilebildiği takdirde aşağıdaki bilgilerden biri veya daha fazlasını gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanmaktadır (TMS 41 madde 18):

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

Bazı durumlarda, 18. Maddede yer alan bilgi kaynakları, canlı bir varlığın veya tarımsal bir ürünün gerçeğe uygun değerine ilişkin farklı sonuçlar verebilmektedir. İşletme, az sayıdaki makul tahmin arasından en güvenilir gerçeğe uygun değer tahminine ulaşmak amacıyla bu farklılıkların nedenlerini göz önünde bulundurmaktadır (TMS 41 madde19).

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 kullanmaktadır (TMS 41 madde 20).

Tahmin edilen net nakit akışlarının bugünkü değerinin hesaplanmasının amacı, canlı varlığın mevcut konumu ve yeri itibarıyla gerçeğe uygun değer belirlenmesidir. İşletme, kullanılması gereken uygun iskonto oranının tespiti ve beklenen net nakit akışlarının tahmin edilmesi sırasında bu durumu göz önünde bulundurmaktadır. Beklenen net nakit akışlarının tahmin edilmesi sırasında, piyasa katılımcılarının, varlığın kendisi için en uygun olan piyasada üretebileceğini tahmin ettikleri net nakit akışları dikkate alınmaktadır (TMS 41 madde 21). İşletme, ilgili varlıkların finansmanına, vergilendirilmesine veya canlı varlıkların hasat sonrası yeniden yetiştirilmelerine ilişkin nakit akımlarını dikkate almamaktadır (TMS 41 madde 22). Bu duruma, orman korusunun hasat sonrası yeniden ağaçlandırılması maliyeti örnek gösterilebilir.

3.7. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Bir Şekilde Belirlenememesi

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılmaktadır. 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 ortadan kalkmaktadır. Böyle bir durumda söz konusu canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmektedir. Söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda işletme, anılan varlığı gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçmektedir. 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 değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılmaktadır (TMS 41 madde 30).

Madde 30’da belirtilen varsayım, yalnızca ilk muhasebeleştirme sırasında ortadan kalmaktadır. 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 etmektedir (TMS 41 madde 31). İşletme bir tarımsal ürünü her zaman, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşmek suretiyle ölçmektedir. Bu standart, tarımsal ürünlerin, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiği bakış açısını yansıtmaktadır (TMS 41 madde 32).

İşletme, her bir canlı varlık ve hasat noktasındaki her bir tarımsal ürün grubunun gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde kullanılan yöntem ve varsayımları açıklamaktadır (TMS 41 madde 47). İşletme, hasat noktasında belirlenen dönem boyunca hasat edilen tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerleri ile satış maliyetleri arasındaki farkı açıklamaktadır (TMS 41 madde 48).

Canlı bir varlık veya tarımsal ürüne ilişkin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi işlemi, söz konusu canlı varlık veya tarımsal ürünlerin yaşları veya kaliteleri gibi önemli özelliklerine göre gruplandırılmaları

suretiyle kolaylaştırılabilir. İşletme söz konusu özellikleri, piyasada fiyatlamaya esas teşkil eden özellikleri dikkate alarak belirlemektedir (TMS 41 madde 15). İşletmeler sıklıkla, sahibi oldukları canlı varlık veya tarımsal ürünlerin gelecek bir tarihteki satışına ilişkin sözleşmelere taraf olmaktadır. Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde sözleşme fiyatlarının esas alınması gerekli değildir; çünkü gerçeğe uygun değer, istekli bir alıcı ve satıcının işlem yapacağı cari piyasayı yansıtmaktadır. 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 olabilmektedir. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelere TMS 37 hükümleri uygulanmaktadır (TMS 41 madde 16).

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 yapmaktadır (TMS 41 madde 56):

- İlgili canlı varlığın tarifi,
- Gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesinin nedenleri ve
- Değişimin etkileri.

3.8. Tarım Arazileri Üzerinde Sabit Olan Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeri

Canlı varlıklar genellikle fiziksel olarak araziye bağlı bir konumda olmaktadır. 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 edilmesinin ardından birleşik varlıkların gerçeğe uygun değerinden düşülebilir (TMS 41 madde 25).

Örneğin üzerinde meyve bahçesi bulunan 5 dönümlük bir arazinin piyasadaki toplam değeri 50.000 TL'dir. Bu arazinin meyve bahçesiz olarak, 20.000 TL'ye satışı yapılabilmektedir. Bu durumda meyve ağaçlarının gerçeğe uygun değeri; Gerçeğe Uygun Değeri =

50.000 TL – 20.000 TL = 30.000 TL şeklinde hesaplanacaktır (Tunçez, 2011a: 137).

3.9.Canlı Varlıklarda Amortisman Uygulamaları

Canlı varlıkların, dönem sonunda maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi esasına göre ölçülmesi durumunda, işletme, canlı varlıklara ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapmaktadır (TMS 41 madde 54):

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

Canlı varlıklar ilk defa muhasebeleştirilirken maliyet bedeli ile değerlendirilmiş ise amortismana tabii değer maliyet bedeli olmakta; gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş ise amortismana tabii değer bu varlıkların gerçeğe uygun değeri olmaktadır (Tunçez, 2011a: 141). Tarım işletmelerinde amortisman uygulamaları hayvan varlığında amortisman ve meyve bahçelerinde amortisman olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmaktadır (Tunçez, 2011a: 141):

- Hayvan Varlığında Amortisman: Tarım işletmelerinde henüz ürün vermemiş hayvanlar amortismanına tabii tutulmamaktadır. Hayvanların ürün vermeye başlamaları ile kasaplık hale gelmeleri arasında geçen sürede amortisman işlemine tabii tutulmaktadır. Bu canlı varlıklar besi amacı ile alınan küçük ve büyükbaş hayvanlar ise alım satım amacı ile satın alındığı ve ürünlerinden yararlanma amacı olmadığı için bir yıldan daha uzun sürede işletmede kalsalar dahi amortismanına tabii olmamaktadırlar.
- Meyve Bahçelerinde Amortisman: Meyve bahçelerinde ağaçlar normal verim çağına ulaştıkları yıldan kesim çağına kadar geçen sürede amortismanına tabii tutulmaktadır.

3.10.Canlı Varlıklara İlişkin Kar ve Zararın Raporlanması

Hasat sonucunda, tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında kazanç veya zarar oluşabilmektedir (TMS 41 madde 29). 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 alınmaktadır (TMS 41 madde 26). Canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında bir zarar doğabilir; çünkü tahmini pazar yeri maliyeti, bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle yapılan hesaplardan düşülmektedir. Bir buzağının doğmasında olduğu gibi, bir canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde kazanç da doğabilmektedir(TMS 41 madde 27).

Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zararlar, oluştukları dönemde kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınmaktadır (TMS 41 madde 28).

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 açıklamaktadır (TMS 41 madde 40). İşletme, her bir canlı varlık grubunu tanımlamaktadır (TMS 41 madde 41). Madde 41’de belirtilen açıklamanın sayısal veya yazılı metin olarak yapılması mümkündür (TMS 41 madde 42).

Cari dönem boyunca canlı varlıkların, maliyetlerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi esasına göre ölçülmeleri durumunda, işletme, söz konusu canlı varlıkların elden çıkarılmasına ilişkin olarak oluşan kazanç ve zararları muhasebeleştirmekte ve madde 50 çerçevesinde yapmış olduğu mutabakatta ise söz konusu canlı varlık tutarlarını ayrıca açıklamaktadır. Buna ek olarak, canlı varlıklara ilişkin kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınan aşağıda belirtilen tutarlar da ilgili mutabakatta açıklanmaktadır (TMS 41 madde 55):

- Değer düşüklüğü tutarları,
- Değer düşüklüğü iptalleri ve
- Amortisman.

İşletme, canlı varlıkların kayıtlı değerlerinde dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen değişimlerin mutabakatını göstermektedir. Söz konusu mutabakat, aşağıdaki maddeleri kapsamaktadır (TMS 41 madde 50):

- Gerçeğe uygun değer ile satış maliyetleri arasındaki farkta ortaya çıkan değişimden kaynaklanan kazanç ve zarar,
- Satın almalarından kaynaklanan artış,
- 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
- Hasattan kaynaklanan azalış,
- İşletme birleşmelerinden kaynaklanan artış;
- 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
- Diğer değişiklikler.

Bir canlı varlığın, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle elde edilen değeri, ilgili varlığın fiziksel özelliklerinde ve piyasa fiyatlarında oluşan farklılıklar nedeniyle değişebilmektedir. 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 sağlamaktadır. Böyle durumlarda, fiziksel özelliklerde ve fiyatlarda meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan ve kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınan gerçeğe uygun değerdeki değişikliğin açıklanmasında faydalı olmaktadır. Diğer taraftan, üretim döngüsünün bir yıldan az olduğu durumlarda (örneğin tavuk veya tahıl ürünü yetiştiriciliği) bu bilginin faydası daha düşük olmaktadır (TMS 41 madde 51).

3.11.Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS 41 devlet teşviklerini, gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri ve maliyet değeri ile değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri olmak üzere iki gruba ayırmıştır.

Gerçeğe Uygun Değerleme Yapılmış Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri

Standart, gerçeğe uygun değerleme yapılmış canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin muhasebe işlemlerini devlet teşviklerinin koşullu olup olmamasına göre ikiye ayırmıştır.

- **Koşulsuz Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi:**
Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, söz konusu teşviklerin ancak alacak haline gelmeleri durumunda kâr ya da zararda muhasebeleştirilmektedir (TMS 41 madde 34).
- **Koşullu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi:**
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 ilgili devlet teşvikine ilişkin koşullar karşılandığında kâr ya da zararda muhasebeleştirilmektedir (TMS 41 madde 35).

Devlet teşviklerinin koşul ve şartları farklılık arz etmektedir. 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 teşvikin 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 teşvikin belli bir kısmının işletmece alıkonulmasına izin vermesi durumunda, işletme, söz konusu teşviki, zaman geçtikçe kâr ya da zararda muhasebeleştirilmektedir (TMS 41 madde 36).

Maliyet Değeri ile Değerleme Yapılmış Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri

Herhangi bir devlet teşvikinin, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması durumunda “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardı uygulanmaktadır (TMS 41 madde 37). Bu standart, herhangi bir devlet teşvikinin, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle

ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması veya söz konusu devlet teşvikinde işletmenin belirli tür bir tarımsal faaliyette bulunmamasının öngörülmüş olması durumunda, TMS 20' den farklı bir uygulamayı gerektirmektedir. TMS 20, sadece, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerine uygulanılmaktadır (TMS 41 madde 38).

İşletme, bu Standart kapsamındaki tarımsal faaliyetle ilgili olarak aşağıdaki açıklamaları yapmaktadır (TMS 41 madde 57):

- Finansal tablolara yansıtılan devlet teşviklerinin niteliği ve kapsamı,
- Devlet teşviklerine ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer ihtimaller ve
- Devlet teşviklerinde meydana gelmesi beklenen önemli düşüşler.

4. CANLI VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA

4.1.Uygulamaya İlişkin Genel Bilgiler

Uygulamanın amacı, tarımsal faaliyetlerin TMS 41 çerçevesinde muhasebeleştirilmesi ve ölçümünü sağlayarak hem işletmeler arası farklılıkları ortadan kaldırarak ilgili taraflara tam, doğru ve güvenilir bilgi sunmak hem de tarım sektörüne örnek teşkil etmektir. TMS 41 çerçevesinde meyve bahçelerinin faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulama örneği geliştirilerek model önerisinde bulunulmuştur. Bu amaçla Alanya'da faaliyet gösteren ve portakal yetiştiren ve satışını yapan bir işletmede araştırmanın uygulaması yapılmıştır.

Uygulamada işletmenin 2014 yılı üretim verileri kullanılmıştır. Meyve bahçesi işletmesinin hem yatırım sürecinde olması hem de üretim faaliyetlerine devamı söz konusudur. Stratejik açıdan gerekli görüldüğü için işletmenin ismi gizli tutulmuştur.

4.2.Uygulama Örneği

X tarım işletmesine ilişkin bazı bilgiler aşağıdaki gibidir:

- X tarım işletmesi sahibi olduğu 50 dönüm araziye portakal ağacı dikme kararı almıştır. Arazinin dönümü 20.000 TL'dir.
- İşletme 2011 yılında 10.000 adet portakal fidanını tanesi 15 TL'den 150.000 TL'ye satın almıştır.

- Ağaçlar tarlaya dikilmiş, dikim öncesi, dikim anı ve dikim sonrası olmak üzere 25.000 TL direkt ilk madde ve malzeme (ilaç, gübre vb) ile 12.000 TL direkt işçilik gideri yapmıştır. 2011 yılı genel üretim giderleri toplamı 60.000 TL'dir.
- 2012 yılında ağaçlar için 26.000 TL direkt ilk madde ve malzeme gideri; 13.000 TL direkt işçilik gideri ve 65.000 TL genel üretim gideri yapılmıştır.
- 2013 yılında 25.000 TL direkt ilk madde ve malzeme gideri; 15.000 TL direkt işçilik gideri ve 68.000 TL genel üretim gideri yapılmıştır.
- 2014 yılında portakal ağaçları için 28.000 TL direkt ilk madde ve malzeme gideri; 14.000 TL direkt işçilik gideri ve 70.000 TL genel üretim gideri yapılmıştır.
- 2011 yılında ağaçların maliyetlerinin gerçeğe uygun değerde olduğu ve 2012 yılının sonunda portakal ağaçlarının olgunlaştığı varsayılmıştır. Ayrıca hasat zamanı portakalların piyasa fiyatına ulaştığı varsayımından hareketle portakalların net gerçeğe uygun değeri aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

Tablo 2. Portakal Ürününün Net Gerçeğe Uygun Değeri

Yıllar	Piyasa Fiyatı	Tahmini Taşıma Maliyeti	Tahmini Satış Noktası Maliyeti	Net Gerçeğe Uygun Değer
2013	260.000kg x 0,75 TL = 195.000 TL	9.000	4.000	182.000
2014	300.000 kg x 1 TL = 300.000 TL	10.000	5.000	285.000

- İşletmeye ait araziye dikilen portakal ağaçlarının 20 yıl yararlı ömrü olduğu ve bu yıllarda portakal ağaçlarından beklenen net nakit akışlarının Tablo 3'deki gibi olduğu ve piyasada geçerli faiz oranının % 10 olduğu varsayılmıştır.

Tablo 3. Beklenen Net Nakit Akışları

Yıllar	Tarladaki Portakal Ağaçları	Yıllar	Tarladaki Portakal Ağaçları
2012	150	2022	280.000
2013	25.000	2023	280.000
2014	60.000	2024	280.000
2015	100.000	2025	280.000
2016	120.000	2026	280.000
2017	180.000	2027	280.000
2018	250.000	2028	250.000
2019	280.000	2029	150.000
2020	280.000	2030	80.000
2021	280.000	2031	50.000

2011 Yılına İlişkin Kayıtlar (KDV ihmal edilmiştir):

150	İLK MAD VE MALZ. HS. 150.01. Portakal Fidanı	150.000	
100	KASA Portakal fidanlarının Satın Alınması		150.000
710	DİMM GİD. HS. 710.01. Portakal Fidanı	150.000	
150	İLK MAD. VE MALZ. HS. 150.01. Portakal Fidanı		150.000
	Portakal fidanlarının dikilmesi		
710	DİMM GİD. HS.	25.000	
720	DİG. HS.	12.000	
730	GÜG. HS.	60.000	
	İLGİLİ HESAPLAR		97.000
	Dönemde yapılan giderler		
218	YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT. HS. 218.01 Portakal Ağaçları	247.000	
711	DİMM GİD. YANST. HS.		175.000
721	DİG. YANSITMA HS.		12.000
731	GÜG. YANSITMA HS.		60.000
	Dönem giderlerinin yansıtılması		

2012 Yılına İlişkin Kayıtlar:

710	DİMM GİD. HS.	26.000	
720	DİG. HS.	13.000	
730	GÜG. HS.	65.000	
İLGİLİ HESAPLAR			104.000
Dönemde yapılan giderler			
218	YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT. HS. 218.01 Portakal Ağaçları	104.000	
	711 DİMM GİD. YANST. HS.		26.000
	721 DİG. YANSITMA HS.		13.000
	731 GÜG. YANSITMA HS.		65.000
Dönem giderlerinin yansıtılması			
210	MEYVE AĞAÇLARI HS. 210.01. Portakal Ağacı	104.000	
	218 YAP. OL. C.V. YAT. HS. 218.01. Portakal Ağacı		104.000
Dönem sonu kaydı			

2012 dönemi sonunda portakal ağaçları olgunlaştığı (verim dönemine geçme) için portakal ağaçlarının verim dönemindeki ağaçlara aktarılması gerekmektedir. TMS 41 (madde 50)'e göre canlı varlıklar ilk kayda alındıktan sonra gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilmeleri zorunlu olması nedeniyle portakal ağaçlarının gerçeğe uygun değerinin hesaplanması gerekir. Ağaçların gerçeğe uygun değeri ve maliyet değeri arasındaki fark canlı varlık değer artış karı ya da zararı olarak muhasebeleştirilmektedir. Portakal ağaçlarının maliyet değeri aşağıda büyük defterde görülmektedir.

210 MEYVE AĞAÇLARI HS.

2011	247.000
2012	104.000
TOPLAM	351.000

Portakal ağaçlarının 2012 yılı dönem sonunda, %20 iskonto oranı ile net gerçeğe uygun değeri Tablo 4'teki gibi hesaplanmıştır.

Tablo 4. Portakal Ağaçları 2011 Yılı Gerçeğe Uygun Değeri

Yıllar	Net Nakit Akışları	Bugünkü Değer Faktörü ¹	NNA Bugünkü Değeri
2012	150	0.833333333	125,00 TL
2013	25.000	0.694444444	17.361,11 TL
2014	60.000	0.578703703	34.722,22 TL
2015	100.000	0.482253086	48.225,31 TL
2016	120.000	0,401877572	48.225,31 TL
2017	180.000	0,334897977	60.281,64 TL
2018	250.000	0,279081647	69.770,41 TL
2019	280.000	0,232568039	65.119,05 TL
2020	280.000	0,193806699	54.265,88 TL
2021	280.000	0,161505583	45.221,56 TL
2022	280.000	0,134587986	37.684,64 TL
2023	280.000	0,112156655	31.403,86 TL
2024	280.000	0,093463879	26.169,89 TL
2025	280.000	0,077886566	21.808,24 TL
2026	280.000	0,064905472	18.173,53 TL
2027	280.000	0,054087893	15.144,61 TL
2028	250.000	0,045073244	11.268,31 TL
2029	150.000	0,037561037	5.634,16 TL
2030	80.000	0,031300864	2.504,07 TL
2031	50.000	0,026084053	1.304,20 TL
Gerçeğe Uygun Değer:			614.412,99 TL

Canlı Varlık Değer Artışı: 614.412,99 – 351.000 = 263.412,99

210	MEYVE AĞAÇLARI HS.	263.412,99	
	218.01 Portakal Ağaçları		
	60X CALI VARLIK DEĞER FARKLARI HS.		263.412,99

Yukarıdaki kaydın ardından Portakal ağaçlarının maliyet değeri aşağıda büyük defterde görülmektedir.

¹Bugünkü Değer Faktörü = $\frac{100}{(100+i)^n}$ n= dönem sayısı, i= iskonto oranı.

210 MEYVE AĞAÇLARI HS.

	351.000,00
	263.412,99
TOPLAM	614.412,99

2013 Yılında İlişkin Kayıtlar:

2013 yılında yapılan giderler portakal bahçesinin yapımı için değil portakal üretimi için yapılmıştır. Dolayısıyla 2013 yılında katlanılan giderler portakal maliyetlerini vermektedir.

710	DİMM GİD. HS.	25.000	
720	DİG. HS.	15.000	
730	GÜG. HS.	68.000	
	İLGİLİ HESAPLAR HS.		108.000
Dönemde yapılan giderler			
151	YARI MAMUL STOKLARI HS.	108.000	
	151.01 Portakal		
	711 DİMM GİD. YANST. HS.		25.000
	721 DİG. YANSITMA HS.		15.000
	731 GÜG. YANSITMA HS.		68.000
Ağaçların gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi ve verim dönemindeki yansıtma kayıtları nedeniyle ağaçlar hesabına aktarılması			
152	STOKLAR HS.	108.000	
	152.01. Portakal		
	151 YARI MAMUL STK. HS.		108.000
	151.01.Portakal Ağacı		
Yarı mamullerin mamul hesabına aktarılması			

Bu dönem ağaçların gerçeğe uygun değerlerinin hesaplayıp dönem sonu kayıtlarının yapılması gerekir. 2013 yılı dönem sonunda, %20 iskonto oranı ile gerçeğe uygun değer Tablo 5'teki gibi hesaplanmıştır.

Tablo 5. Portakal Ağaçları 2012 Yılı Gerçeğe Uygun Değeri

Yıllar	Net Nakit Akışları	Bugünkü Değer Faktörü	NNA Bugünkü Değeri
2013	25.000	0,833333333	20.833,33 TL
2014	60.000	0,694444444	41.666,67 TL
2015	100.000	0,578703703	57.870,37 TL
2016	120.000	0,482253086	57.870,37 TL
2017	180.000	0,401877572	72.337,96 TL
2018	250.000	0,334897977	83.724,49 TL
2019	280.000	0,279081647	78.142,86 TL
2020	280.000	0,232568039	65.119,05 TL
2021	280.000	0,193806699	54.265,88 TL
2022	280.000	0,161505583	45.221,56 TL
2023	280.000	0,134587986	37.684,64 TL
2024	280.000	0,112156655	31.403,86 TL
2025	280.000	0,093463879	26.169,89 TL
2026	280.000	0,077886566	21.808,24 TL
2027	280.000	0,064905472	18.173,53 TL
2028	250.000	0,054087893	13.521,97 TL
2029	150.000	0,045073244	6.760,99 TL
2030	80.000	0,037561037	3.004,88 TL
2031	50.000	0,031300864	1.565,04 TL
Gerçeğe Uygun Değer:			737.145,59 TL

$$\text{Canlı Varlık Değer Artış Karı} = 737.145,59 - 614.412,99 = 122.732,60$$

210 MEYVE AĞAÇLARI HS. 218.01 Portakal Ağaçları	122.732,60	
60X CALI VARLIK DEĞER FARKLARI HS.		122.732,60

Yukarıdaki kaydın ardından Portakal ağaçlarının maliyet değeri aşağıda büyük defterde görülmektedir.

210 MEYVE AĞAÇLARI HS.	
	614.412,99
	122.732,60
TOPLAM	737.145,59

2014 Yılında Yapılması Gerekli Kayıtlar:

710	DİMM GİD. HS.	28.000	
720	DİG. HS.	14.000	
730	GÜG. HS.	70.000	
İLGİLİ HESAPLAR HS.			112.000
Dönemde yapılan giderler			
151	YARI MAMUL STOKLARI HS. 151.01 Portakal	112.000	
	711 DİMM GİD. YANST. HS.		28.000
	721 DİG. YANSITMA HS.		14.000
	731 GÜG. YANSITMA HS.		702.000
Ağaçların gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi ve verim dönemindeki yansıtma kayıtları nedeniyle ağaçlar hesabına aktarılması			
152	STOKLAR HS. 152.01. Portakal	112.000	
	151 YARI MAMUL STK. HS. 151.01.Portakal Ağacı		112.000
Yarı mamullerin mamul hesabına aktarılması			

Bu dönem ağaçların gerçeğe uygun değerlerinin hesaplayıp dönem sonu kayıtlarının yapılması gerekir. 2014 yılı dönem sonunda, %20 iskonto oranı ile gerçeğe uygun değer Tablo 6'daki gibi hesaplanmıştır.

Tablo 6. Portakal Ağaçları 2013 Yılı Gerçeğe Uygun Değeri

Yıllar	Net Nakit Akışları	Bugünkü Değer Faktörü	NNN Bugünkü Değeri
2013	60.000	0.833333333	50.000,00 TL
2014	100.000	0.694444444	69.444,44 TL
2015	120.000	0.578703703	69.444,44 TL
2016	180.000	0.482253086	86.805,56 TL
2017	250.000	0,401877572	100.469,39 TL
2018	280.000	0,334897977	93.771,43 TL
2019	280.000	0,279081647	78.142,86 TL
2020	280.000	0,232568039	65.119,05 TL
2021	280.000	0,193806699	54.265,88 TL
2022	280.000	0,161505583	45.221,56 TL
2023	280.000	0,134587986	37.684,64 TL
2024	280.000	0,112156655	31.403,86 TL
2025	280.000	0,093463879	26.169,89 TL
2026	280.000	0,077886566	21.808,24 TL
2027	250.000	0,064905472	16.226,37 TL
2028	150.000	0,054087893	8.113,18 TL
2029	80.000	0,045073244	3.605,86 TL
2030	50.000	0,037561037	1.878,05 TL
Gerçeğe Uygun Değer:			859.574,71 TL

Canlı Varlık Değer Artış Karı = 859.574,71- 737.145,59 = 122.429,12

210 MEYVE AĞAÇLARI HS. 218.01 Portakal Ağaçları	122.429,12	
60X CALI VARLIK DEĞER FARKLARI HS.		122.429,12

Yukarıdaki kaydın ardından Portakal ağaçlarının maliyet değeri aşağıda büyük defterde görülmektedir.

210 MEYVE AĞAÇLARI HS.	
	737.145,59
	122.429,12
TOPLAM	859.574,71

TMS 41 ağaç varlıklarındaki değer artışı doğrudan kar yazılırken, değer azalışı doğrudan zarar yazılmaktadır. Bu uygulama aslında

amortismanda değerleme yaklaşımı olarak ifade edilmektedir. Bu nedenle, TMS 41 esaslı muhasebe işleminde ağaç amortismanları üretilen portakal maliyetine verilmemektedir.

Canlı varlıklar ilk defa muhasebeleştirilirken maliyet bedeli ile değerlendirilmiş ise amortismana tabii değer maliyet bedeli olmakta; gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş ise amortismana tabii değer bu varlıkların gerçeğe uygun değeri olmaktadır (6). Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre narenciye ağaçlarının faydalı ömrü 25 yıldır ve yıllık amortisman oranı % 4'tür (22). Bu çerçevede portakal ağaçları ilk defa muhasebeleştirilirken maliyet bedeli ile değerlendirildiği için amortismana tabii değer olarak 351.000 TL alınmıştır ve normal amortisman yöntemi kullanılmıştır.

Yıllık Amortisman bedeli; $351.000 \times 0,04 = 14.040$ TL olarak hesaplanmış ve aşağıdaki şekilde kayda alınmıştır.

730	GÜĞ HS. 730.02 Amortisman Giderleri	14.040	
	257	BİRİKMİŞ AMORT. HS. 257.01.Portakal Ağaçları	14.040

Ancak TMS 41 çerçevesinde canlı varlıkların net gerçeğe uygun değer ile değerlendirme yaklaşımında canlı varlıklara amortisman uygulaması söz konusu değildir. Çünkü gerçeğe uygun değer yaklaşımın temel ilkesi gerçeğe uygun değerdeki değişikliği dönem karı ya da zararı olarak dikkate almaktır. Tarım işletmelerinde amortisman ise ancak sabit tesislere ait amortisman gideri olabilmektedir. Eğer canlı varlık net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilemiyorsa bu durumda canlı varlıklara amortisman uygulanmaktadır

SONUÇ

Bugün UMS çerçevesinde Türkiye muhasebe dünyasına girmiş bulunan TMS, Tekdüzen Muhasebe Sistemi içerisindeki eksikleri düzenlemeye ve “Gerçeğe Uygun Değer” yaklaşımını objektif olarak sağlamaya yönelik yenilikleri de beraberinde getirmektedir. Özellikle tarımsal faaliyetler konusunda TDMS’de bulunan eksikler bu bağlamda düzenlenmekte ve sorunlar giderilmektedir. Bu sorunlardan biri de tarımsal faaliyetlerde değerlendirme ve değerlemenin nasıl yapılacağıdır.

Bunun yanı sıra tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebe bilgilerinin, finansal tablo kullanıcılarının karar almalarında destek olacak doğru ve güvenilir bilgiyi sağlaması gerekmektedir. Bu temel sorunu ortadan kaldıracak gerçeğe uygun değeri, finansal tablo kullanıcılarına yansıtacak sistem ancak TMS ile sağlanabilecektir.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında net bir şekilde ifade edilmemesine rağmen canlı varlıkların üretim ve hasat giderlerinin ortaya çıktığı dönemde gider olarak dikkate alınması benimsenmektedir. Yapılan bazı çalışmalarda söz konusu üretim ve hasat maliyetlerinin üretilen ürünün veya canlı varlığın maliyeti olarak dikkate alındığı, canlı varlığın veya tarımsal ürünün maliyeti ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın ise gelir tablosuna yansıtıldığı görülmektedir. Ancak standardın temel felsefesi, canlı varlığın satın alma maliyeti hariç, dönemde katlanılan tüm maliyetlerin gelir tablosu hesaplarına gider olarak kaydedilmesini; hasat noktasındaki tarımsal ürünler ve canlı varlıkların net gerçeğe uygun değerinin ise gelir olarak dikkate alınmasını gerektirmektedir. Ayrıca, TMS-41 Standardının uygulanmasıyla TDHP’de yeni hesapların açılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

Türkiye’de de (UMS 41 yakınsanarak) TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı oluşturularak söz konusu standart ile canlı varlıkların ve tarım ürünlerinin doğru biçimde değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi amaçlanmıştır. Tekdüzen Hesap Planında canlı varlıkları kapsayan bir hesap grubu bulunmamaktadır. Yapılan örnek uygulamada daha önce yapılmış olan çalışmalar da incelenerek dönen varlık niteliğinde canlı varlıklar için 16 no’lu hesap grubunun, duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar için 21 no’lu hesap grubunun kullanımı uygun görülmüştür.

TMS kapsamında Tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebe uygulamaları yapılırken, Gerçeğe uygun değer ile değerlendirme sonucu (TMS) oluşan farkların Kanunen Kabul Edilmeyen Gider ve Gelir olduğu unutulmamalıdır. Bu durumda oluşan “Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri de kayıt altına alınmalıdır.

Akademisyenler ve uygulamacılar bu çalışmaya ek olarak canlı hayvan ve deniz canlıları üretimine yönelik TMS çalışmalarına devam ederek ilgili muhasebe yazınına katkıda bulunabilirler.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, Nalan ve Orhan SEVİLENGÜL (2013), “ Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **Mali Çözüm**, 84: 29-70.

AKDOĞAN, Nalan (1998), **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Ankara, Gazi Kitapevi Yayınları,

AKSOYLU, Semra (2013), “Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS 41)’e Göre Muhasebeleştirilmesi: Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Mart: 65-78.

ALAGÖZ, Ali ve Ali ANTEPLİ (2013), “Canlı Varlıklarda Değer Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 3: 107-127.

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

DERAN, Ali (2002), **Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

GÖKGÖZ, Ahmet (2012), “Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi”, **İşletme Araştırmaları Dergisi**, 4 (4): 95-108.

GÜNDOĞMUŞ, Erdemir (1998), “Ankara İli Akyurt İlçesi Tarım İşletmelerinde Ekmeklik Buğday (*triticumaestivum* l.) Üretiminin Fonksiyonel Analizi Ve Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması”, **Turkish Journal of Agriculture and Forestry**, 22: 251-260.

Gelir Vergisi Kanunu, (GVK), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> Erişim 15 Ağustos 2014.

KIRLIOĞLU, Hilmi ve Ahmet GÖKGÖZ (2012), “TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 26 (2): 107-127.

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

ÖZULUCAN, Abitter ve Ali DERAN (2008), “41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri”, **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 25: 1-22.

PETERSEN, D. Carol, William SHEAR ve Charles L. VEHORN (1987), “Cash Accounting Rules for Farmers: Different Benefits and Federal Costs”, **Journal of Economic Issues**, 21(2): 639-654.

Türk Dil Kurumu, (TDK), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.53fcf5b3d5e891.93893613 Erişim 15 Ağustos 2014.

Tarım Kanunu, (TK), <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/04/20060425-1.htm> Erişim 15 Ağustos 2014.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 41, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS41.pdf Erişim 15 Ağustos 2014.

TOP, Tülay (2009), **Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Canlı Varlıkların Değerlemesi: Büyükbaş Hayvanlar Üzerinde Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.

TUNÇEZ, Arif Hacı (2011), **Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı 41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Uygulama**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.

Türkiye İstatistik Kurumu, (TÜİK), <http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=kategorist> Erişim 15 Ağustos 2014.

TÜRK, Necla ve Murat YABANLI (2006), “Balık, Balıkçılık Ürünleri ve İnsan Sağlığı”, **I. Türkiye Zoonotik Hastalıkları Sempozyumu**, Ankara, 14-15 Kasım, 151-161.

YAZAN, Ömer (2010), **Canlı Varlıkların TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.