

TARIMSAL TEŞVİKLERİN TMS 20 VE TMS 41 KAPSAMINDA İNCELENMESİ*

Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ**

Öğr. Gör. İbrahim ÇİDEM***

Öğr. Gör. Reşid ÇİĞDEM****

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Eylül 2017; 19(3); 577-591

ÖZ

Devlet tarafından bazı faaliyetlerin geliştirilmesi ve özendirilmesi amacıyla işletmelere kaynak transfer edilmesine teşvik denir. İşletmelere sağlanan teşviklerin muhasebeleştirilmesinde TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardında yer alan esaslar uygulanır. Ancak canlı varlığa ilişkin bir teşvik ise TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı uygulanır. Bu çalışmada tarımsal faaliyetlerde kullanılan varlıklar için sağlanan bir teşvikin TMS 20 ve TMS 41 kapsamında muhasebeleştirilmesine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: TMS 20, TMS 41, Tarımsal Faaliyet, Tarımsal Teşvik

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M48

INVESTIGATION OF AGRICULTURAL GRANTS ACCORDING TO TAS 20 AND TAS 41

ABSTRACT

Government grants are assistance by government in the form of transfers of resources to entities in order to develop and encourage various activities. TAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance Standard shall be applied in accounting for, and in the disclosure of government grants. But if the grant is related with a biological asset, TAS 41 Agricultural Activity Standard must be applied. In this study, accounting of an agricultural activity grant, which is provided for assets, is presented in accordance with TAS 20 and TAS 41.

Keywords: TAS 20, TAS 41, Agricultural Activity, Agricultural Grant

JEL Classification: M40, M41, M48

* Makale gönderim tarihi: 08.05.2017; kabul tarihi: 23.07.2017.

Bu çalışma 7-9 Nisan 2016 tarihlerinde Gaziantep'te düzenlenen 1. Lisansüstü İşletme Öğrencileri Sempozyumu'nda sunulan sözlü bildirinin yeniden düzenlenmiş ve geliştirilmiş halidir.

**Gaziosmanpaşa Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, fatihcoskunertas@hotmail.com

***Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Nispetiye Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü, ibrahim.cidem@gop.edu.tr

****Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Nispetiye Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü, resid.cigdem@gop.edu.tr

1. GİRİŞ

Dünyada birçok ülkede muhasebe uygulamalarının kendi sınırları içerisindeki uygulamalarına yönelik çeşitli standartlar geliştirme faaliyetleri her zaman var olmuştur. Ancak bu ihtiyaç bölgesel olmaktan çıkmış, küresel bir gereksinim halini almıştır. Bu gelişmeler sonucunda da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları geliştirilmiştir. Küresel anlamdaki bu gelişmelere Türkiye de kayıtsız kalmamış ve bu standartların uygulanabilmesi için gerekli çalışmaları yapmıştır. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Uluslararası standartları Türkiye için uyarlamış ve halen Uluslararası alandaki gelişmelere göre güncelleme çalışmalarını sürdürmektedir.

Tam set muhasebe standartları içerisinde yer alan TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardı Devlet tarafından sağlanan teşviklerin ve yardımların açıklanmasında ve muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır. Devlet teşviklerini faaliyet alanlarına göre işletmelerin geçmişte veya gelecekte bazı şartları yerine getirmeleri halinde sağlanan yardımlar olarak tanımlayan standarda göre, sağlanan teşvikin hangi dönemleri ilgilendirdiği belirlenmeli ve dönemsellik esasına göre muhasebeleştirilmelidir. Bütün teşvikleri konu edinen bu standardın bir istisnası canlı varlıklarla ilgili olanlarıdır. Canlı varlıklarla ilgili teşvikler TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardına göre muhasebeleştirilmelidir.

Tarımsal faaliyetler standardı canlı varlıkların, hasat zamanındaki tarımsal ürünlerin ve canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Tarımsal faaliyetler standardta satılacak veya geri dönüştürülecek olan canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlerinin bir işletme tarafından yürütülmesi olarak tanımlanmıştır.

İnsanlığın var oluşuyla birlikte başlayan tarımsal faaliyetler bilgi çağını yaşadığımız günümüzde bile önemini korumaktadır. Bu önemin farkında olan devletler tarımsal faaliyetlerin sürekliliğini sağlamak ve özendirmek amacıyla çeşitli teşvikler ve yardımlar yapmaktadırlar. Avrupa Birliği de üye ve üyelik sürecindeki ülkelerde tarımsal faaliyetleri desteklemek amacıyla bazı hibeler sağlamaktadır. Haliyle ülkemizde de tarımsal işletmeler bu teşviklerden yararlanabilmektedirler.

Bu çalışmada TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler ele alınmıştır. Öncelikle bu standartlarda yer alan

ve finansal tablo hazırlayıcılarından beklenen temel amaçlar açıklanmıştır. Daha sonra Avrupa Birliği destekli tarımsal bir faaliyete ait hibenin TMS 20 ve TMS 41 kapsamında muhasebeleştirilmesi üzerine örnek bir uygulamaya yer verilmiştir.

2. TMS 20'YE GÖRE DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Teşvik, bir ülkenin tamamının veya belirli bir bölgesinin ekonomisi açısından daha verimli ve daha faydalı olduğu kabul edilen ekonomik faaliyetlerin diğer faaliyetlere kıyasla hızlı bir şekilde gelişmesini sağlamak amacıyla, devletin birtakım yöntemlerle verdiği maddi ve maddi olmayan destekler, yardımlar ve özendirme önerileridir (Yayar ve Demir 2012, 121). Tarım sektörü de bu ekonomik faaliyetlerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Ülkemizde Tarımsal faaliyetlerin geneli kamu aracılığıyla Avrupa Birliği tarafından desteklenmektedir. Tarımsal faaliyetleri desteklemenin amacı; sektörün öncelikli sorunlarının çözümüne katkıda sağlamak, hâlihazırda uygulanan politikaların etkinliğini artırmak, sektörün geliştirilen bu politikalara uyumunu kolaylaştırmaktır. Tarımsal faaliyetleri destekleme politikaları, ekonomik ve sosyal etkinlik ve verimlilik şartlarını sağlayacak programlarla uygulanır. Destek ödemeleri bütçe imkânları çerçevesinde ve programların niteliğine göre, gerekli denetim ve kontrollerin yapılmasından sonra gerçekleştirilir (Tarım Kanunu 2006).

Devlet teşvikleri ve diğer yardımların muhasebeleştirilmesinde ve açıklanmasında TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardında yer alan hükümler uygulanır (TMS 20, md. 1). Bu standartta devlet teşvikleri ve varlıklara ilişkin teşvikler şu şekilde tanımlanmıştır: (TMS 20, md. 3)

Devlet Teşvikleri: Faaliyet alanlarına göre işletmelerin geçmişte sağlamış oldukları veya gelecekte gerçekleştirmeleri gereken bazı koşullar karşılığında devlet tarafından işletmeye transfer edilen kaynaklardır.

Varlıklara İlişkin Teşvikler: İşletmeye duran varlık satın alınmasının, inşa etme veya edinmenin ilk şart olarak sunulduğu devlet teşvikleridir. Bununla birlikte duran varlığın türü, yeri, edinimi veya elde tutma dönemi gibi bazı alt koşullar da eklenebilir.

İşletmeler devlet teşviklerini fiilen elde etmiş olsalar bile teşvikle beklenen koşulları yerine getirmiş olmayabilirler. Bu yüzden gerekli koşulların yerine getirileceğine ve teşvikin alınacağına dair makul güvence oluşmadan teşvikler finansal tablolara yansıtılamaz. Aynı zaman da teşvikin elde edilme şekli de muhasebeleştirilmesini etkilemez. Teşvik ister nakden

elde edilmiş olsun, ister devlete olan bir yükümlülüğün indirim şeklinde gerçekleşsin muhasebeleştirilmesi aynı şekilde olacaktır (TMS 20, md. 8-9). Çeşitli maliyetlerin karşılanmasını amaçlayan teşvikler, ilgili maliyetin giderleştirildiği dönemler boyunca sistematik olarak kar ya da zarar hesaplarına yansıtılır (TMS 20, md. 12).

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde, teşvikin kar veya zarar hesapları dışında muhasebeleştirildiği “sermaye yaklaşımı” ve bir veya birden fazla dönemde kar ya da zarar hesaplarında muhasebeleştirildiği “gelir yaklaşımı” olmak üzere iki yöntem uygulanmaktadır (TMS 20, md. 13-15).

Sermaye yaklaşımı teşvikin kar-zarar tablosu yerine finansal durum tablosunda yer alması gerektiği gerçeğine dayanır. Teşviklerde geri ödeme olmayacağı için kar ya da zarar dışında yer almalıdırlar. Aynı zamanda işletme tarafından kazanılmış bir gelir olmamaları, tam aksine hiçbir maliyete katlanılmadan devlet tarafından sağlanmaları nedeniyle kar-zarar olarak muhasebeleştirilmemelidirler.

Gelir yaklaşımı ise teşviklerin işletme hissedarları dışındaki bir kaynaktan sağlanmaları sebebiyle, doğrudan özkaynak olarak gösterilemeyeceğini, uygun dönemlerde kar-zarar olarak muhasebeleştirilmesi gerektiğini savunur. Genellikle karşılıksız olan devlet teşvikleri belirli koşulların sağlanması veya bazı yükümlülüklerin yerine getirilmesiyle kazanılmış olurlar. Bu özelliği nedeniyle teşvikler ilgili maliyetlerin giderleştirildiği dönemler boyunca kar-zarar hesaplarına aktarılmalıdır.

Tahsil edildikleri dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin esaslar bulunmayan devlet teşvikleri dışındakiler, tahsil edildikleri anda kar-zarar hesaplarında muhasebeleştirilmeleri TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında yer alan “tahakkuk esasına” aykırıdır. Genellikle işletmeler teşvikle ilgili harcama ve maliyetlerin dönemlerini kolayca belirleyebildikleri için, teşviklerle ilgili harcamaların finansal tablolara yansıtıldığı dönemlerde kar-zarar hesaplarına aktarılması gerekmektedir. Teşvik amortismanına tabi bir varlıkla ilişkiyse amortismanları oranında ilgili oldukları dönemler boyunca muhasebeleştirilirler (TMS 20, md. 16-17).

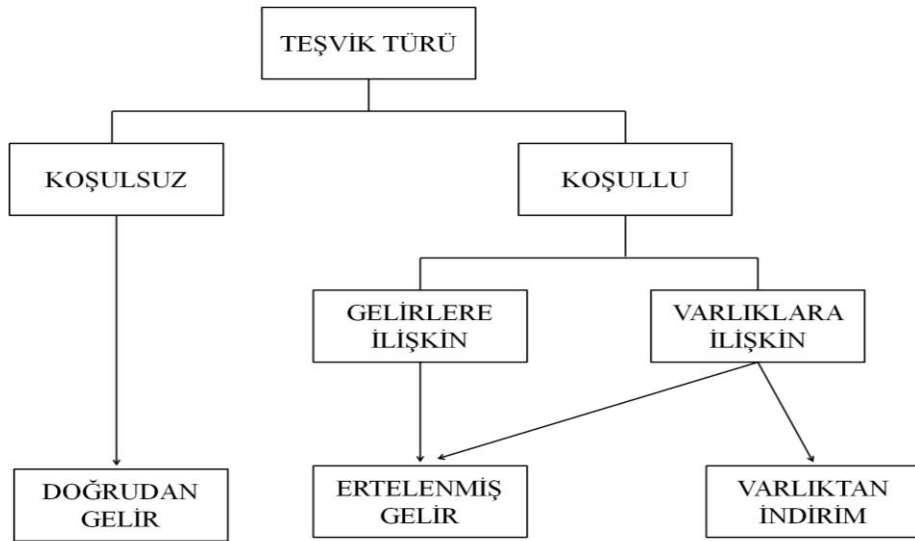
İki yaklaşımın dayandığı gerçeklere ve Avrupa Ülkelerinde hali hazırdaki uygulamalara göre, gelir yaklaşımının sermaye yaklaşımına göre daha tatminkar bir yaklaşım olduğu düşünülebilir (Uluslararası 2008, 421).

Varlıklara ilişkin teşviklerin finansal tablolarda sunumunda ise iki yol izlenebilir. Birincisi teşvikin ilgili varlığın defter değerinden indirilerek kayıtlara alınması, ikincisi ise teşvikin ertelenmiş gelir olarak kaydedilmesidir. Birinci yöntemde varlığın defter değeri indirileceğinden, varlığın yararlı ömrü boyunca, yıllara göre ayrılacak amortisman tutarı da indirileceğinden kar-zarar hesaplarıyla ilişkilendirilmiş olacaktır. İkinci yöntemde ise varlığın yararlı ömrü boyunca teşvik, ilgili yıla düşen tutar oranında kar-zarar hesaplarına aktarılacaktır (TMS 20, md. 24-27). Bu yöntemlerin her ikisinde de kar-zarar hesaplarıyla teşvikin ilişkilendirilmesi aynı olsa da, ikinci yöntemde varlığın defter değeri aynı zamanda varlığın kayıtlara ilk kez alındığı dönemdeki gerçeğe uygun değerini de gösterdiğinden, ikinci yöntemin birinci yönteme göre üstün olduğu söylenebilir.

İşletmelerin elde ettikleri teşvik türlerine göre uygulayabilecekleri muhasebeleştirme yöntemleri Şekil 1’de görüldüğü gibidir.

İşletmeler sağladıkları teşviklere ilişkin aşağıda yer alan hususları finansal tabloların eklerinde sunmalıdırlar. Bu hususlar: (TMS 20, md. 39).

- Teşviklerin muhasebeleştirilmesinde işletmenin benimsediği politikalar
- Teşvikin türü, tutarı, süresi ve varsa diğer devlet yardımları
- Devlet yardım ve teşviklerine ilişkin yerine getirilmemiş koşullar



Şekil 1. Teşvik Türüne Göre Muhasebeleştirme Yöntemi

Kaynak: Örten vd. 2012, 329.

3. TMS 41'E GÖRE TARIMSAL FAALİYETLER VE DEVLET TEŞVİKLERİ

Amacı tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemek olan TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, tarımsal bir faaliyetle ilgili olmaları halinde şu varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır: (TMS 41, md. 1).

- Canlı varlıklar
- Hasat zamanı gelmiş tarımsal ürünler ve
- Standartta açıklanan devlet teşvikleri.

Bu standartta tarımsal faaliyet ve canlı varlık şu şekilde tanımlanmıştır: (TMS 41, md. 5)

Tarımsal faaliyet: Satılacak veya geri dönüştürülecek olan canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve bunların hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetilmesi sürecidir.

Canlı varlık: Yaşayan hayvan veya bitkidir.

Canlı varlık grubu: Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur.

İşletmeler canlı varlıkları, uygun olması halinde, tüketilebilir ve taşıyıcı canlı varlıklar olmak üzere iki gruba ayırabilirler. Tüketilebilir canlı varlıklar, hasat edilip veya canlı olarak satılan varlıklardır. Et üretilmesi veya canlı olarak satılması için elde bulundurulmuş hayvanlar, çiftliklerde yetiştirilen balıklar, mısır ve buğday gibi mahsuller ve kereste olarak kullanılmak amacıyla yetiştirilen ağaçlar, tüketilebilir canlı varlıklara örnek olarak verilebilir. Taşıyıcı canlı varlıklar ise kendisinden süt üretilen hayvan, üzüm asmaları, meyve ağaçları ve yakacak odun elde etmek üzere kesilen ancak gövdesi korunan ağaçlar örnek olarak gösterilebilir. Taşıyıcı canlı varlıklar tarımsal ürün olmayıp, çoğunlukla kendiliğinden yeniden teşekkül eden varlıklardır (TMS 41, md. 43).

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama döneminin sonunda, gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülemediği durumlar hariç olmak üzere, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşürülmesiyle ölçülür. İşletmelerin canlı varlıklarından elde ettikleri tarımsal ürünler ise, hasat edildikleri anda, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşürülmesiyle ölçülür. Yapılan bu ölçüm, "TMS 2 Stoklar" Standardının veya uygun başka bir standardın uygulandığı tarihteki maliyettir (TMS 41, md. 12-13). İşletmeler sahip oldukları büyükbaş hayvanları elde tutma amaçlarına göre dönen veya duran varlık içerisinde muhasebeleştirirler (Usul ve Top 2010, 68).

Standartta tarımsal faaliyetlerle ilgili devlet teşviklerinin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği de açıklanmıştır. Herhangi bir koşula bağlı olmayan devlet teşvikleri, tahsil edilebilir hale gelmeleri durumunda gelir (alacak) olarak kaydedilerek kâr-zarar hesabında dikkate alınır (TMS 41, md. 34). Çeşitli şartların yerine getirilmesine bağlı olan devlet teşvikleri ise ancak bu koşulların sağlanması halinde gelir olarak kaydedilecektir (TMS 41, md. 35). Eğer teşvik maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesiyle ölçülmüş canlı bir varlıkla ilgili ise, yani varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı uygulanır (TMS 41, md. 37).

Canlı varlıklardan amortisman tabii olanlar için kullanılacak amortisman hesaplama yöntemleri ise TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardında tanımlanmıştır. Kullanılacak yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, ve üretim miktarı yöntemidir (TMS 16, md. 62).

4. AVRUPA BİRLİĞİ TARIMSAL HİBELERİ

Avrupa Birliği Konseyi 17 Temmuz 2006’da kabul ettiği tüzük ile katılım öncesi aday ülkelere bir yardım aracı tesis etmiştir. Bu düzenleme aday ülkelere ve potansiyel aday ülkelere Avrupa Birliği’ne üye olabilmek amacıyla yapacakları siyasi, ekonomik ve kurumsal reformları güçlendirmeleri için sağlanacak mali yardımların yasal dayanağı olmuştur. Türkiye ile Avrupa Birliği arasında da 2008 yılında mali yardımlarla ilgili işbirliği kuralları hakkında çerçeve anlaşması imzalanmıştır. Bu anlaşma 24 Aralık 2008 tarih ve 27090 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak kanunlaşmıştır. Bu kanunla yapılacak olan mali desteklerde tarafların yükümlülükleri belirlenmiştir (Milletlerarası Anlaşma 2008).

Avrupa Birliği’nden sağlanacak bu desteklere ait programların uygulanması ülkemizde Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu (Bundan sonra TKDK olarak anılacaktır) tarafından gerçekleştirilmektedir. TKDK 18 Mayıs 2007 tarih ve 26526 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan kanunla kurulmuştur. Bu kanunun amacı TKDK’nın görev, sorumluluk ve yetkilerine ilişkin esasları düzenlemektir. TKDK’nın amacı ise faydalanicıların yapılacak olan bu desteklerden azami ölçüde yararlanabilmeleri için tanıtım, bilgilendirme, eğitim ve yönlendirme faaliyetlerini gerçekleştirmektir. Ayrıca proje başvurularını almak ve değerlendirmek, desteklenecek olanları belirlemek, gerekli sözleşmeleri hazırlamak ve

imzalamak, desteklere ilişkim tahakkuk, ödeme ve muhasebe işlemlerini yapmak, projelerin denetimini yaparak belirlenen şartlara uyulup uyulmadığını tespit etmek de kurumun sorumluluğundadır (Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun 2007).

Avrupa Birliği tarafından desteklenen faaliyetlerden birisi de 101 no'lu "Tarımsal İşletmelerin Yeniden Yapılandırılması ve Topluluk Standartlarına Ulaştırılmasına Yönelik Yatırımlar" tedbiridir. Bu tedbirin alt tedbiri olan "101-1 Süt Üreten Tarımsal İşletmeler" alt tedbiri çerçevesinde yatırımcılara uygun görülen harcamalarına %50 ila %65 oranında destek sağlanmaktadır. Yatırımcıların bu destekten yararlanabilmeleri için projelerine ilişkin gerekli raporları hazırlayarak TKDK'ya başvurmaları gerekmektedir. Başvurular kurum tarafından yapılan incelemeler sonucunda uygun görülen harcamalar desteklenmektedir. Taraflar arasında yapılan sözleşmelere göre yatırımcılara belirli koşullar altında mali desteklere ilişkin ödemeler yapılmaktadır (<http://www.tkd.gov.tr/>).

5. ÖRNEK OLAY İNCELEMESİ

Yatırımcı "120 Baş Süt Sığırcılığı Projesi" adlı yatırım için TKDK'ya başvurmuştur. Bu başvuru TKDK tarafından incelenmiş ve kabul edilmiştir. Yatırımcı ile TKDK arasında imzalanan sözleşme gereği harcamaların belli bir kısmının finansmanına yönelik olarak Avrupa Birliği ve Türkiye Cumhuriyeti eş-finansmanı kapsamında faydalanıcıya şartlı ve mükellefiyetli, karşılıksız destek verilecektir. Bu yatırım "101 Tarımsal İşletmelerin Yeniden Yapılandırılması ve Topluluk Standartlarına Ulaştırılmasına Yönelik Yatırımlar" tedbirinin "101-1 Süt Üreten Tarımsal İşletmeler" alt tedbiri çerçevesinde uygulanacaktır.

Sözleşmeye göre yatırımın faaliyete geçme süresi 8 aydır. Yatırımcıya ödeme ise 2 eşit taksitte yapılacak olup ilgili tutar işletmenin banka hesabına yatırılacaktır. Bu yatırım için TKDK'nın destek oranı %65'tir. Bu katkının %75'i Avrupa Birliği, %25' ise Türkiye Cumhuriyeti tarafından sağlanacaktır. Bu proje kapsamında yapılması gereken harcamalar ve teşvik tutarları şu şekildedir:

Harcama Yeri	Tutar	Teşvik Oranı	Teşvik Tutarı
1. Ahrır	1.000.000 TL	% 65	650.000 TL
2. İdari Bina	50.000 TL	% 65	32.500 TL
3. Yükleme Rampası	20.000 TL	% 65	13.000 TL

4. Gübre Çukuru	150.000 TL	% 65	97.500 TL
5. 120 Baş Sığır	720.000 TL	% 65	468.000 TL
TOPLAM	1.940.000 TL	% 65	1.261.000 TL

Proje 5 yıl süreyle TKDK tarafından takip edilecek ve her yılın sonunda o yıla düşen hibe tutarı geri alınamaz hale gelecektir. Yapılacak olan ahır, yükleme rampası ve gübre çukurunun ekonomik ömürleri 20 yıl, idari binanın ise 50 yıldır. Sığırların ise ekonomik ömrü 5 yıl olup kasaplık değerleri 1.000 TL'dir. Bu bilgilere göre yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

Yapımı planlanan binalar için, yapım işleri tamamlanuncaya kadar her harcamaya ilişkin olarak yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır:

<u>258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR</u>	1.220.000	
258.01. Ahır: 1.000.000		
258.02. İdari Bina: 50.000		
258.03. Yükleme Rampası: 20.000		
258.04. Gübre Çukuru: 150.000		
<u>İLGİLİ HESAPLAR</u>		1.220.000

Türkiye muhasebe standartlarının uygulanmaya başlanmasıyla birlikte tek düzen hesap planında yer almayan çeşitli hesaplara olan ihtiyaç daha da artmıştır. Ancak henüz böyle bir düzenleme yapılmadığı için, örneğin çözümünde hesap planında kullanılmayan çeşitli hesaplar kullanılacaktır. Canlı varlıklar 214 Canlı Büyükbaş Hayvanlar hesabında takip edilecektir (Akdoğan ve Sevilengül 2007, 58).

Yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır:

<u>214 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR</u>	720.000	
214.01. Sağmal Sığırlar		
<u>İLGİLİ HESAPLAR</u>		720.000

İnşaat işleri tamamlandığında yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır:

2017/3
586

<u>251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ</u>	170.000	
251.01. Yükleme Rampası: 20.000		
251.02. Gübre Çukuru: 150.000		
<u>252 BİNALAR</u>	1.050.000	
252.01. Ahır: 1.000.000		
252.02. İdari Bina: 50.000		
<u>258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR</u>		1.220.000
258.01. Ahır: 1.000.000		
258.02. İdari Bina: 50.000		
258.03. Yükleme Rampası: 20.000		
258.04. Gübre Çukuru: 150.000		

793.000 TL tutarındaki duran varlıklara ilişkin teşvik taksitler halinde aldığı bu tutarı iki yöntemle kayıtlarına alabilir. Bunlar TMS 20'ye göre varlıktan indirim ve ertelenmiş gelir yöntemleridir.

5.1. TMS 20'ye Göre Varlıktan İndirim Yöntemi

Birinci yöntemle göre teşvik doğrudan varlığın tutarından indirilir. Yıllara göre ayrılacak amortisman tutarı azaltıldığından teşvik tutarının gelir hesaplarına aktarılması varlığın yararlı ömrüne yayılmış olur. Bu yöntemde yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır:

TKDK tarafından teşvik (duran varlıklarla ait) ödendiğinde;

<u>102 BANKALAR</u>	793.000	
<u>251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ</u>		110.500
251.01. Yükleme Rampası: 13.000		
251.02. Gübre Çukuru: 97.500		
<u>252 BİNALAR</u>		682.500
252.01. Ahır: 650.000		
252.02. İdari Bina: 32.500		

Bu kayıttan sonra ilgili binaların defter değerleri ve ayrılacak amortisman tutarları şu şekilde olacaktır:

Bina Türü	Defter Değeri	Teşvik Tutarı	Teşvik Sonrası Defter Değeri	Ekonomik Ömür	Amortisman Tutarı
Ahır	1.000.000 TL	650.000 TL	350.000 TL	20 yıl	17.500 TL
İdari Bina	50.000 TL	32.500 TL	17.500 TL	50 yıl	350 TL
Yükleme Rampası	20.000 TL	13.000 TL	7.000 TL	20 yıl	350 TL
Gübre Çukuru	150.000 TL	97.500 TL	52.500 TL	20 yıl	2.625 TL

2017/3

587

Yapılacak amortisman kayıtları şu şekilde olacaktır:

/		
<u>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</u>	20.475	
<u>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</u>	350	
<u>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</u>		20.825
257.01. Ahır: 17.500		
257.02. İdari Bina: 350		
257.03. Yükleme Rampası: 350		
257.04. Gübre Çukuru: 2.625		
/		

5.2. TMS 20'ye Göre Ertelenmiş Gelir Yöntemi

İkinci yönteme göre teşvik ertelenmiş gelir olarak kaydedilecek olursa her yılın sonunda amortisman kaydıyla birlikte kar-zarar tablosuna aktarılacaktır. Bu yöntemde teşvik tahsil edildiğinde yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır:

TKDK tarafından teşvik (duran varlıklarla ait) ödendiğinde;

/		
<u>102 BANKALAR</u>	793.000	
<u>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARD.</u>		793.000
/		

Yapılacak kayıtlar için varlıkların amortisman tutarlarının hesaplanması gerekmektedir. Ahır ve idari bina için amortisman tutarları şu şekildedir:

Bina Türü	Ekonomik Ömür	Defter Değeri	Amortisman Tutarı	Teşvik Tutarı	Yıllık Gelir Kaydedilecek
-----------	---------------	---------------	-------------------	---------------	---------------------------

					Tutar
Ahır	20 yıl	1.000.000 TL	50.000 TL	650.000 TL	32.500 TL
İdari Bina	50 yıl	50.000 TL	1.000 TL	32.500 TL	650 TL
Yükleme Rampası	20 yıl	20.000 TL	1.000 TL	13.000 TL	650 TL
Gübre Çukuru	20 yıl	150.000 TL	7.500 TL	97.500 TL	4.875 TL
Toplam		Amortisman	59.500 TL	Gelir	38.675 TL

Yapılacak amortisman kayıtları şu şekilde olacaktır:

<u>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</u>	58.500	
<u>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</u>	1.000	
<u>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</u>		59.500
257.01. Ahır: 50.000		
257.02. İdari Bina: 1.000		
257.03. Yüklem Rampası: 1.000		
257.04. Gübre Çukuru: 7.500		

O yıla ait teşvik tutarına ilişkin kayıt şu şekilde olacaktır:

<u>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARD.</u>	38.675	
<u>382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARD.</u>		38.675

Teşvikin gelir hesabına alınmasına ilişkin kayıt şu şekilde olacaktır:

<u>382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARD.</u>	38.675	
<u>649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR</u>		38.675

5.3. Canlı Varlıklara İlişkin Teşvik

Canlı varlıklar için alınacak olan teşvik ise TMS 41'e göre ertelenmiş gelir olarak kaydedilecek ve bu varlıkların yararlı ömrü boyunca kar-zarar tablosuna aktarılacaktır. Bu teşvik tahsil edildiğinde yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır:

/		
<u>102 BANKALAR</u>	468.000	
<u>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARD.</u>		468.000
/		

İşletmenin sahip olduğu Sığırlar için yıllar itibariyle ayrılacak amortisman tutarı ise şu şekilde hesaplanacaktır: (TMS 16'da yer alan doğrusal amortisman yönetime göre hesaplama yapılmıştır)

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{\text{Alış Bedeli} - \text{Kalıntı Değer}}{\text{Yararlı Ömür}} = \frac{720.000 - 120.000}{5} = 120.000 \text{ TL}$$

$$(\text{Kalıntı Değer} = \text{Kasaplık Değer} \times \text{Adet} = 1.000 \times 120 = 120.000 \text{ TL})$$

Canlı varlıklar için ayrılacak amortismanlar 217 Birikmiş Amortismanlar hesabında takip edilecektir. Yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır:

/		
<u>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</u>	120.000	
<u>217 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</u>		120.000
217.01. Sağmal Sığır		
/		

Sığırlar için ödenecek toplam teşvik tutarı 468.000 TL olup, yıllık gelir olarak kaydedilecek tutar 93.600 TL'dir (468.000 / 5 Yıl). O yıla ait teşvik tutarına ilişkin kayıt şu şekilde olacaktır:

/		
<u>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARD.</u>	93.600	
<u>382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARD.</u>		93.600
/		

Teşvikin gelir hesabına alınmasına ilişkin kayıt şu şekilde olacaktır:

/		
<u>382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARD.</u>	93.600	
<u>649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR</u>		93.600
/		

6. SONUÇ

Tüm dünyada muhasebe kayıtlarının ortak bir yapıya kavuşturulması amacıyla çeşitli ülkeler ve kurumlar aracılığıyla birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalar sonucunda uluslararası finansal raporlama ve muhasebe standartları geliştirilmiştir. Belirlenen bu standartlarla birçok faaliyete ilişkin muhasebe kuralları belirlenmiştir. Tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe kayıtlarında uyulacak esaslar TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında yer almaktadır.

İnsanlığın varoluşuyla, beslenme ihtiyacını karşılamak amacıyla başlayan tarımsal faaliyetler, günümüzde de yine gıda kaynağı olmasının yanında ülkeler için önemli bir gelir kaynağı haline gelmiştir. Bu durumun farkında olan gerek ülkeler, gerek ülkelerin oluşturduğu birlikler bu faaliyetlerin geliştirilmesi için her dönemde çeşitli teşvikler sunmaktadırlar. Ülkemizde de tarımsal faaliyetler hem Türkiye'deki çeşitli kurum ve kuruluşlar, hem de Avrupa Birliği gibi çeşitli uluslararası kuruluşlarca mali olarak desteklenmektedir. Bu faaliyetlere sağlanan mali desteklere ilişkin muhasebe kayıtları TMS 41'e göre yapılmalıdır. Canlı varlıklara ilişkin teşviklerin muhasebeleştirilmesi esaslarını da belirleyen bu standart, tarımsal faaliyetlerle ilgili diğer teşvikler için TMS 20'ye uyulması gerekliliği yer almaktadır.

Bu çalışmada tarımsal faaliyet yürüten bir işletmenin hem canlı varlıklar hem de diğer varlıklara ilişkin almış olduğu devlet teşviklerinin bu iki standarda göre muhasebeleştirilmesi ele alınmıştır. Örnekte TMS 20 standardında yer alan sermaye yaklaşımına ilişkin muhasebeleştirmeye, bu yöntemin tahakkuk esasına uymaması nedeniyle yer verilmemiştir. Varlıklara ilişkin teşvikin varlıktan indirim ve ertelenmiş gelir yöntemlerine göre muhasebeleştirilmesi ele alınmıştır. Ancak teşvikin varlık maliyetinden indirilmeyip ertelenmiş gelir olarak kaydedilmesi finansal tablolarda hem varlığın elde edilme değeri hem de varlığa ilişkin teşvik tutarlarını bir arada göstereceği için daha bilgilendirici bir yöntem olduğu görülmüştür. Bununla birlikte uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nın kabul edilmesiyle Tekdüzen Hesap Planında bir uyarılma yapılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N. ve O. Sevilengül. 2007. "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", İSMMM Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 84, Kasım-Aralık.

- Milletlerarası Anlaşma: Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ve Avrupa Toplulukları Komisyonu Arasında Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) İle Temin Edilen Yardımın Uygulanması Çerçevesinde Türkiye Cumhuriyetine Sağlanan Avrupa Topluluğu Mali Yardımlarıyla İlgili İşbirliği Kuralları Hakkında Çerçeve Anlaşma, 2008/14450 Sayılı Karar, 24 Aralık 2008 tarih ve 27090 sayılı Resmi Gazete.
- Örten, R., H. Kaval ve A. Karapınar. 2013. Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, 6. Baskı, Ankara.
- Tarım Kanunu, 5488 Sayılı Kanun, 25 Nisan 2006 tarih ve 26148 sayılı Resmi Gazete.
- Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, 5648 Sayılı Kanun, 18 Mayıs 2007 tarih ve 26526sayılı Resmi Gazete.
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, www.kgk.gov.tr (Erişim Tarihi: 01.02.2017)
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, www.kgk.gov.tr (Erişim Tarihi: 01.02.2017)
- TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması Standardı, www.kgk.gov.tr (Erişim Tarihi: 01.02.2017)
- TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, www.kgk.gov.tr (Erişim Tarihi: 01.02.2017)
- Uluslan, H. 2008. “Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 22 (2).
- Uşul, H. ve T. Top. 2010. “TMS 41’e Göre Büyükbaş Hayvancılık Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Mayıs.
- Yayar, R. ve Y. Demir. 2012. “Bölgesel Kalkınma Ve Yatırım Teşvikleri: Tokat İlinde Bir Uygulama”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 39, Ocak-Haziran.
- Tarımsal ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu. www.tkd.gov.tr (Erişim Tarihi: 01.02.2017)