

## TMS 41 ÇERÇEVESİNDE TARIMSAL FAALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: SU ÜRÜNLERİ SEKTÖRÜ UYGULAMASI<sup>1</sup>

Hilmi KIRLIOĞLU<sup>(\*)</sup>  
Ahmet GÖKGÖZ<sup>(\*\*)</sup>

**Özet:** Bu çalışmanın amacı su ürünleri sektöründe gerçekleştirilen tarımsal faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standartları 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı çerçevesinde incelenmesi ve standart doğrultusunda muhasebe kayıtlarının yapılmasıdır. TMS 41'in kapsamlarından birisi olan canlı varlıkların biyolojik dönüşüme sahip olmaları sebebiyle diğer işletme varlıklarına göre farklı özellikler göstermeleri, canlı varlıkların Tekdüzen Hesap Planı içerisinde gösterildiği bir hesap grubunun bulunmaması çalışmayı önemli kılmaktadır. Bu çalışmada TMS 41 standardı açıklanarak, standardın kapsamını oluşturan; canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve tarımsal devlet teşviklerine yönelik THP'nda hesaplar önerilmekte ve TMS 41 çerçevesinde su ürünleri sektöründeki tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili örneklerle yer verilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** TMS 41, Tarımsal Faaliyetler, Su Ürünleri Sektörü, Canlı Varlıklar, Muhasebe.

### ACCOUNTING FOR AGRICULTURAL ACTIVITIES WITHIN THE FRAMEWORK OF TAS 41: IMPLEMENTATION OF FISHERIES SECTOR

**Abstract:** In this study it is aimed to examine the agricultural activities in the fishery industry according to the frame of the Turkish Accounting Standards, Agricultural Activities Standards, Number 41 and to do the accounting records through the standards. Because of the facts that having biological transformations for the living assets causes them to display different features than the others and also the absence of an account group including the living assets in Uniform Chart of Accounts make this study more important. In this paper TAS 41 is explained and some accounts according to the UCA are being offered which involve the topics such as the living assets, agricultural products and state promotions for the agricultural products. Besides there are examples given about the accounting process of the agricultural activities in the fishery industry through the frame of TAS 41.

**Key Words:** TAS 41, Agricultural Activities, The Fishery Industry, Biological Assets, Accounting.

### I. Giriş

Tarım sektörü, hem insanların gıda ihtiyaçlarını karşılaması hem de diğer sektörlerle girdi sağlamasından dolayı her zaman önemini korumuştur. Son

<sup>1</sup> Bu çalışma Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde hazırlanmakta olan "Balık Üretim İşletmelerinde TMS 41 Kapsamında Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi" başlıklı doktora tezinden üretilmiştir.

<sup>(\*)</sup>Prof.Dr.Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü

<sup>(\*\*)</sup>Öğr.Gör.Yalova Üniversitesi Yalova MYO

zamanlarda tarım sektöründe meydana gelen sermaye yoğun gelişmeler, sermaye şirketlerinin dikkatini çekmiş ve bu alana ciddi yatırımlar yapılmaya başlanmıştır. Tarımsal faaliyetlerin ve tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin geleneksel yapıdan çıkması ile birlikte muhasebe sistemi de bu gelişmelerden etkilenmiştir. Geçmişte tarım işletmelerinin küçüklüğü veya tarımsal faaliyetlerin kırsal kesimlerde aileler tarafından gerçekleştiriliyor olması ve bunun sonucunda vergisel açıdan tarımsal faaliyetlere yönelik çok ciddi düzenlemelerin olmayışı gibi nedenlerle tarım sektöründe önemli sayılabilecek muhasebe işlemine ihtiyaç duyulmamaktaydı. Ancak içinde bulunulan dönemde sermaye şirketleri tarım sektöründe faaliyet göstermekte ve tarım sektörü daha profesyonel bir şekil almaktadır. Bu gelişmeler diğer sektörlerde olduğu gibi tarım sektöründe de sistemli bir muhasebeye olan ihtiyacı artırmış bulunmaktadır.

Tarım sektöründe meydana gelen gelişmelere paralel olarak tarımsal faaliyet muhasebesinin işletmeler için önem arz etmeye başlaması tarımsal faaliyetler konusunda ulusal ve uluslar arası düzenlemelerin yapılması zorunluluğunu doğurmuştur. Bu amaçla 01.01.2003 tarihinde 41 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS 41) yürürlüğe girmiştir. Daha sonra 01.01.2005 tarihinde Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), borsaya kayıtlı tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetlerini düzenlemek amacıyla bir tebliğ (SPK 31) yayınlamıştır. Bu gelişmelerin akabinde 24.02.2006 tarihinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK), Tarımsal Faaliyet Standardını (TMS 41) yayınlamıştır.

Bu çalışmada ülkemizde önemli bir yere sahip olan su ürünleri sektörünün gerçekleştirmekte olduğu tarımsal faaliyetlerin TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı çerçevesinde muhasebeleştirilmesi üzerinde durulacaktır. Bu bağlamda TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı irdelenerek su ürünleri sektörüne yönelik muhasebeleştirme örneklerine yer verilecektir.

## II. TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı

### A. Standardın Amacı ve Kapsamı

Tarımsal faaliyetler standardının amacı, tarımsal faaliyetlerin nasıl muhasebeleştirileceğini belirlemektir. Bu bağlamda, tarımsal faaliyetlerle ilgili olmak şartıyla standardın kapsamını oluşturan unsurlar şunlardan oluşmaktadır (TMS 41, md.1):

- i. Canlı varlıklar,
- ii. Hasat aşamasında oluşan tarımsal ürünler,
- iii. Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşullu ve koşulsuz yapılan devlet teşvikleri (TMS 41, md. 34-35).

TMS 41 standardı, tarımsal faaliyetlerle ilgili olmasına rağmen kapsamına almadığı ve atıfta bulunduğu standartlar şunlardan oluşmaktadır (TMS 41, md. 2-3);

- i. Tarımsal faaliyetle ilgili olan arsalar (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller),
- ii. Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar (TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar),
- iii. Hasat sonrasında işleme sonucu ortaya çıkan ürünler (TMS 2 Stoklar).

Standardın 3. maddesi gereğince, tarımsal faaliyetlerin hasat noktasına kadar olan kısmı kapsama alınmakta, hasat noktasından sonraki kısmı ise “TMS 2 Stoklar” standardı veya uygun başka bir standarda atıf yapılmaktadır. Dolayısıyla, standart söz konusu tarımsal ürünlerin hasat sonrası işlenmesi işlemlerini düzenlememektedir. Örneğin, standart, bir balık üretme çiftliğinde üretilen balıkları canlı varlık, elde edilen ürünü tarımsal ürün olarak kapsamına alırken, ürünün işlenmesiyle elde edilen ürünü (balıktan konserve balık üretilmesi gibi) kapsamına almamaktadır.

#### *B. Standartta Yer Alan Kavramlar*

*Tarımsal Faaliyet:* Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetilmesidir (TMS 41, md.5). Canlı varlıkların tarımsal ürünlere dönüştürülmesine balıktan havyar elde edilmesi, farklı canlı varlıklar oluşmasına da sığırın yavru olması örnek olarak gösterilebilir. Standardın 5. maddesinde belirtildiği üzere, tarımsal faaliyetler; hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftçiliği dâhil) olmak üzere geniş bir faaliyet grubunu kapsamaktadır. Bu faaliyet gruplarının bazı ortak özellikleri bulunmaktadır. Bunlar (TMS, md.6);

*i. Değişim Kapasitesi:* Canlı varlıkların biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahip olmasını ifade etmektedir. Bilindiği üzere canlı varlıklar yapıları gereği büyüme, çürüme, üreme, bozulma ve buna benzer değişimlere uğramaktadırlar.

*ii. Değişimin Yönetilmesi:* Canlı varlıklardaki biyolojik dönüşümün işletme yönetimi tarafından yönetilmesini ifade etmektedir. Standart böyle bir yönetimi, tarımsal faaliyeti diğer faaliyetlerden ayıran bir unsur olarak görmektedir. Dolayısıyla, standarda göre, yönetilemeyen kaynaklardan (okyanus balıkçılığı gibi) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet olarak görülmemektedir.

*iii. Değişimin Ölçülmesi:* Biyolojik değişim veya hasat sonucunda kalitede (genetik özellikler, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği gibi) veya miktarda (soy, ağırlık, hacim, tomurcuk sayısı gibi) meydana gelen

değişikliklerin yönetim tarafından ölçülebilmesini ve izlenebilmesini ifade etmektedir.

Değişim kapasitesi, değişimin yönetilmesi ve değişimin ölçülmesi standarda göre geniş kapsamlı tarımsal faaliyetlerin ortak özellikleridir. Canlı varlıklar ve tarımsal ürünler söz konusu ortak özellikleri taşıdıkları takdirde tarımsal faaliyet kapsamına alınmaktadır.

*Tarımsal Ürün:* İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılarak elde edilen ürününe denmektedir (TMS 41, md.5). Örneğin; işletmenin canlı bir varlığı olan balıklarından elde ettiği havyar, tarımsal üründür.

*Canlı Varlık:* Yaşayan hayvan ve bitkilere denmektedir (TMS 41, md.5).

*Biyolojik Dönüşüm:* Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecini ifade etmektedir (TMS 41, md.5). Balık yumurtalarının çatlatılarak yavru balıkların çıkarılması ve bu balıkların larva tanklarında veya kafeslerde beslenerek büyütülmesi biyolojik dönüşüm sürecini oluşturmaktadır.

*Hasat:* Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir (TMS 41, md.5).

*Canlı Varlık Grubu:* Yaşayan hayvan veya bitki topluluğuna denmektedir (TMS 41, md.5). Hayvan ve bitki toplulukları yaş, tür, cins gibi özelliklere göre sınıflanabilmektedir. Örneğin; bir balık üretim çiftliğindeki balıklar; çipura balıkları, levrek balıkları, orkinos balıkları şeklinde sınıflanabilir.

Standarda göre canlı varlık grubu; tüketilen – taşıyıcı canlı varlıklar veya olgunlaşmış – olgunlaşmamış canlı varlıklar olarak ayrıma tabi tutulmuştur. Ayrıca, işletmelerin böyle bir ayırım yapmak suretiyle sayısal açıklamalarda bulunması teşvik edilmektedir (TMS 41, md.43). Su ürünlerine uygunluğu açısından, olgunlaşmış – olgunlaşmamış canlı varlık ayırımının tercih edilmesi uygun görülmektedir. Standartta yer verilen canlı varlık türlerini açıklamak yerinde olacaktır.

*Tüketilebilir Canlı Varlıklar:* Hasat edilen veya canlı varlık olarak satışa konu olan varlıklardan oluşmaktadır. Et üretimi veya satışı için elde bulundurulan canlı hayvan, çiftliklerde yetiştirilen balıklar, mısır ve buğday gibi mahsuller ve kereste olarak kullanılmak üzere yetiştirilen ağaçlar, tüketilebilir canlı varlıklara örnek oluşturmaktadır (TMS 41, md.44).

*Taşıyıcı Canlı Varlıklar:* Tüketilebilir canlı varlıklar dışında kalan, düzenli aralıklarla hasat edilebilmeleri mümkün olan varlıklardır. Taşıyıcı canlı varlıklar, tarımsal ürün olmaktan ziyade kendiliğinden yeniden teşekkül eden varlıklardır (TMS 41, md. 44-45). Çilek, üzüm gibi düzenli aralıklarla hasat edilebilen meyve ağaçları taşıyıcı canlı varlıklara örnek teşkil etmektedir.

*Olgunlaşmış Canlı Varlıklar:* Hasat edilebilir özellikler kazanmış (tüketilebilir canlı varlıklar) veya düzenli aralıklarla hasat edilebilmeleri mümkün olan varlıkları (taşıyıcı canlı varlıklar) kapsamaktadır (TMS 41,

md.45). Mısır gibi bir defada hasat edilen tüketilebilir canlı varlıklar ile meyveler gibi düzenli aralıklarla hasat edilebilen taşıyıcı canlı varlıklardan oluşmaktadır.

*Olgunlaşmamış Canlı Varlıklar:* Henüz hasat edilebilir aşamaya gelmemiş, tüketilebilir veya taşıyıcı canlı varlıklardan oluşmaktadır.

*Aktif Piyasa:* Piyasada ticareti yapılan malların homojen, her zaman alıcısı ve satıcısı olduğu ve bu malların fiyatlarının kamuoyu tarafından öğrenilebildiği piyasaları ifade etmektedir (TMS 41, md.8).

*Gerçeğe Uygun Değer:* Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutarı ifade eder (TMS 41, md.8).

#### *C. Canlı Varlık veya Tarımsal Ürünün Aktife Alınması*

Canlı bir varlık veya tarımsal bir ürünün muhasebeleştirilmesi için birtakım koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlar (TMS 41, md.10):

- i. İşletmenin, canlı varlık veya tarımsal ürünü geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması,
- ii. Canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- iii. Canlı varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi gerekmektedir.

Canlı varlıklarda kontrolün bulunduğu çeşitli yöntemlerle kanıtlanabilmektedir. Örneğin; balığın edinimi veya satışı sırasında balık markalama kiti ile damgalanması veya işaretlenmesi, kontrolün bulunduğu göstergesidir.

Yukarıda sayılan özellikleri taşımayan canlılık varlık niteliğindeki varlıklar TMS 41 kapsamında değerlendirilmezler. Bu tür canlı varlıklara örnek olarak şunlar verilebilir (Pop and Deaconu, 2008:9):

- i. Hayvanat bahçesi, botanik bahçe, eğlence parkları için alınan hayvan ve bitkiler,
- ii. Atmosferde oluşan karbondioksiti azaltmak için bir ormana yapılan yatırımlar,
- iii. Korumak için alınan hayvanlar (köpek gibi),
- iv. Dövüşler için alınan hayvan ve kuşlar (köpek, horoz gibi),
- v. Fuar ve yarışmalar için alınan hayvan ve bitkiler,
- vi. Dekoratif amaçlı alınan hayvan ve bitkiler,
- vii. Sadece çalıştırmak için kullanılan hayvanlar (at, eşek, katır vs.).

#### *D. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin Değerlemesi*

Standarda göre canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, standardın 30. maddesinde yer verilen gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç olmak üzere, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle değerlemeye

tabi tutulmaları gerekmektedir. Canlı varlıktan elde edilen tarımsal ürünler ise hasat noktasında gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür (TMS 41, md.12-13). Bir değerlendirme ölçütü olarak standartta ifade edilen gerçeğe uygun değere, diğer standartlarda da yer verilmektedir. Fakat TMS 41’de değinilen gerçeğe uygun değer, diğerlerine göre farklılık arz etmektedir. Bu durum TMS 41’in 9. maddesinde ifade edildiği gibi gerçeğe uygun değer; varlığın ilgili olduğu piyasa fiyatından, nakliye ve söz konusu pazara getirene kadar katılan diğer masrafların düşülmesiyle bulunmaktadır. Bu bağlamda standartta geçen gerçeğe uygun değere, net gerçeğe uygun değer demek daha doğru olabilir (Tokay ve Deran, 2004:18). Dolayısıyla net gerçeğe uygun değeri (NGUD) şu şekilde formüle edebiliriz;

$$\text{NGUD} = \text{Piyasa Fiyatı} - \text{Pazara Götürme ve Pazar Yeri Maliyetleri} \quad (1)$$

Piyasa fiyatı veya değeri bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif tahminlerin güvenilir olarak ölçülemeyeceğinin açık olarak anlaşılan canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi dışında canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçüleceği varsayılmaktadır. Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülememesi durumunda, söz konusu canlı varlık, maliyetinden birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülmek suretiyle ölçülür. Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir duruma gelmesi halinde ise gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle bulunur (TMS 41, md.30). Canlı varlıklarını daha önce gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerini düşerek ölçen bir işletme, söz konusu varlığı elden çıkarana kadar aynı şekilde ölçmeye devam eder (TMS 41, md.31).

Canlı varlıkların veya tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değeri belirlenirken, söz konusu canlı varlık veya tarımsal ürünlerin özelliklerine göre (yaşları, kaliteleri vb.) gruplandırılmaları ölçümü kolaylaştırabilmektedir. Balıkların boylarına veya ağırlıklarına göre sınıflandırılması buna örnek olarak verilebilir. Söz konusu özellikler, piyasada fiyatlamaya esas teşkil eden özellikler dikkate alınarak belirlenmelidir (TMS 41, md.15).

İşletmeler sahip oldukları canlı varlık veya tarımsal ürünü satmak için bir satış sözleşmesine taraf olabilmektedirler. Canlı varlığın değeri belirlenirken sözleşme fiyatlarının esas alınması zorunlu değildir. Çünkü, gerçeğe uygun değer, istekli bir alıcı ve istekli bir satıcının karşı karşıya geleceği cari bir piyasayı yansıtmaktadır. Dolayısıyla, canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri bir sözleşmeye bağlı kalarak düzeltilemez (TMS 41, md.16).

Canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri belirlenirken izlenecek yol aktif bir piyasanın olup olmamasına göre değişiklik göstermektedir. Aktif bir piyasanın olması durumunda, bu piyasada açıklanmış olan fiyat, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde esas teşkil etmektedir. Eğer işletme farklı piyasalara ulaşmak imkânı varsa, bu piyasalardan uygun olanını

kullanabilir (TMS 41, md.17). Aktif bir piyasanın olmaması durumunda ise, elde edebildiği takdirde aşağıdaki bilgilerden bir veya birkaçını gerçeğe uygun değerini belirlemede kullanılabilir (TMS 41, md.18):

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

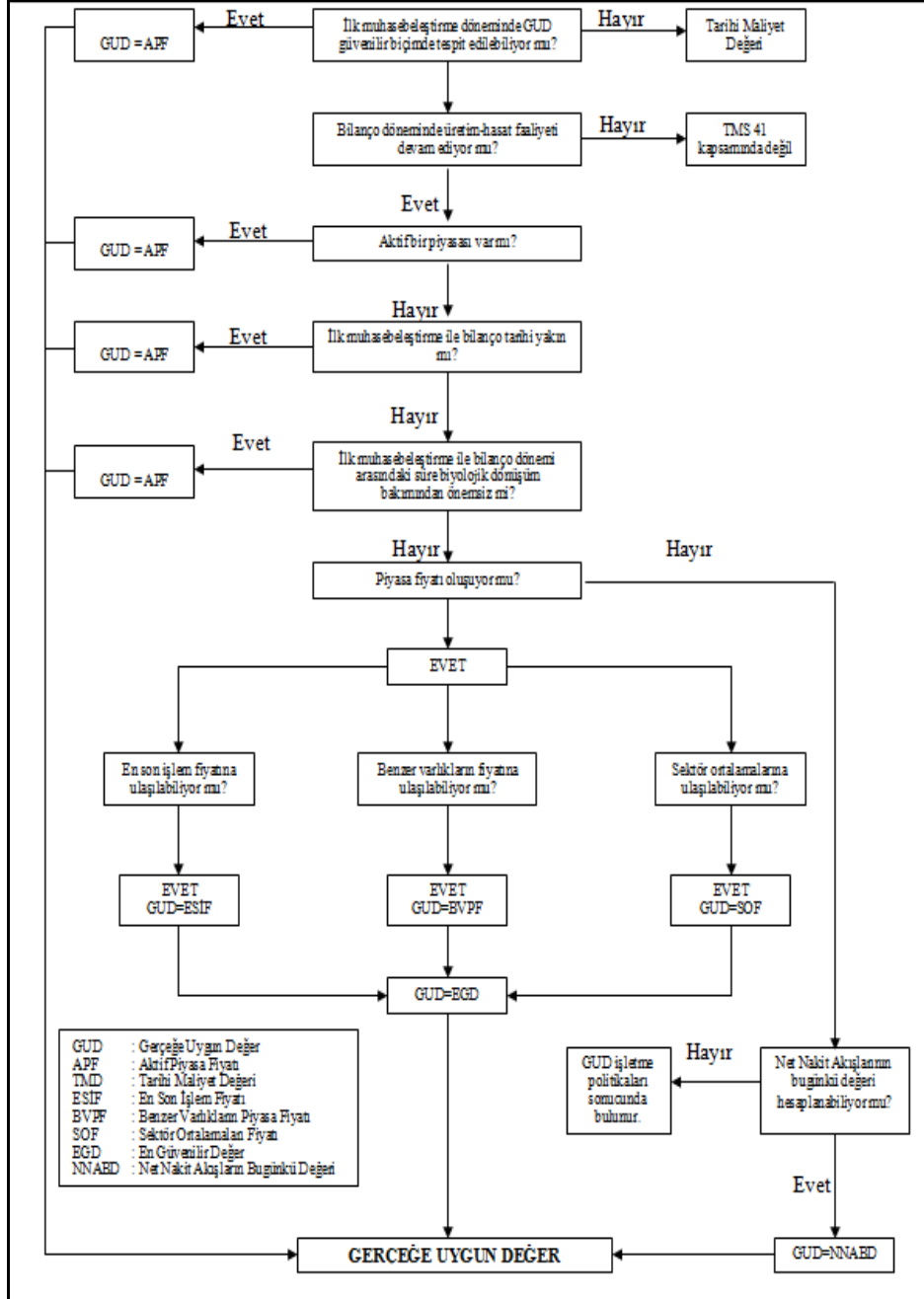
Bazı durumlarda canlı varlığın mevcut durumunu yansıtan piyasada oluşmuş bir fiyatı bulunmayabilir. Bu durumda, gerçeğe uygun değerini tespitinde, canlı varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akımlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değerleri kullanılır (TMS 41, md.20).

Bazı durumlarda canlı varlığın gerçeğe uygun değeri maliyet değerine yaklaşmaktadır. Bu durumlar şunlardan oluşmaktadır (TMS 41, md.24);

- i. İlk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması (Örneğin raporlama dönemi sonundan hemen önce balık yumurtalarının kuluçkahaneye verilmesi gibi),
- ii. Meydana gelen biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisinin olmasının beklenmemesi (Örneğin 30 yıllık bir çam korusunun üretim sürecindeki ilk büyümesi gibi).

Tüm bu açıklamaların ışığında canlı varlıkların gerçeğe uygun değerini hesaplamaların aşamalarını açıklayan Şekil 1'de görüldüğü gibi bir hiyerarşi oluşturmak mümkündür.

Şekil 1: Canlı Varlıklarda Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenme Hiyerarşisi



Kaynak: Demirkol, 2008:115.



#### *E. Canlı Varlıklarda Amortisman İşlemleri*

Amortisman; maddi duran varlıkların eskime, yıpranma ve demode olma sonucundaki değer düşüklüklerini ifade etmektedir (Koç Yalkın, 2010:272). Açık bir şekilde belirtilmemiş olmasına rağmen, standart canlı varlıklara ilişkin amortisman işlemlerinde değerlendirme yaklaşımını benimsemiştir. Bu yaklaşıma göre; canlı varlıkların dönem başı ile dönem sonu arasındaki değer azalışları doğrudan zarar olarak gelir-gider tablosuna yansıtılmaktadır (Tokay ve Deran, 2006:19).

Değerleme yaklaşımına göre; amortisman, duran varlığın değerinde; kullanma, zamanın geçmesi ya da önemini yitirme gibi nedenlere bağlı olarak meydana gelen azalmadır. Yani amortisman bir aktif düzeltme olarak görülmektedir (Sevilengül, 2003:405). Canlı varlıkların, diğer duran varlıklarda olduğu gibi belirli bir ekonomik ömre sahip olup amortisman tabi tutulmaları gerekmektedir. Balık üretiminde; balıkları dönen varlık ve duran varlık niteliğinde olan balıklar olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür. Üretimin gerçekleşebilmesi için yumurtaların alındığı anaç balıklar duran varlık niteliğindedir. Yumurtalardan çıkartılarak büyütülüp belli aşamaya geldikten sonra satılan balıklar ise dönen varlık niteliğindedir. Dönen varlık niteliğindeki balıklarda amortisman söz konusu değildir. Ancak duran varlık niteliğindeki anaç balıklar bir “canlı duran varlık” olarak görülerek amortisman tabi tutulur.

TMS 41 standardında tarımsal faaliyetlerde amortisman uygulamaları ile ilgili açıklayıcı bilgi verilmeyerek, amortisman ile ilgili işlemlerde TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının dikkate alınacağı belirtilmiştir. Bilindiği üzere TMS 16 ile VUK arasında amortisman uygulamaları bakımından farklılıklar bulunmaktadır. TMS 16’ya göre amortisman tabi değer; varlığın maliyetinden kalıntı değer (hurda değer) düşülmesiyle bulunur ve amortisman bu değer üzerinden hesaplanır. Ayrıca amortisman ayırma süresinin belirlenmesinde “yararlı ömür” görüşü hakimdir. Varlığın yararlı ömrü muhasebe uygulayıcısı tarafından tahmin edilmekte ve zaman içerisinde tahminde meydana gelen değişiklikler düzeltilmektedir. VUK’nda ise ekonomik ömürler 333 sıra numaralı tebliğle ilan edilmiş ve herkes tebliğdeki ekonomik ömürlere uymak zorundadır. Diğer bir farklılık da TMS 16’da VUK’ndan farklı olarak “üretim miktarı yöntemi” adında bir amortisman ayırma yönteminin önerilmesidir.

#### *F. Canlı Varlıklarda Kâr veya Zararın Hesaplanması*

Canlı bir varlığın kâr veya zararını hesaplarken, kâr veya zarara dâhil edilebilecek iki husus söz konusudur (TMS 41, md.26):

- i. Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kâr veya zarar,
- ii. Canlı varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten kaynaklanan kâr veya zarar.

Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar, oluştukları dönemdeki kâr veya zarar hesaplamasında dikkate alınmalıdır (TMS 41, md.28). Canlı varlıkların veya canlı varlıkların hasadı sonucunda oluşan tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında kâr doğabildiği gibi zarar da doğabilmektedir. Canlı varlığın kâr veya zararının tespitinde varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle bulunmaktadır. Satış maliyetlerinin gerçeğe uygun değerinden fazla olması durumunda zarar doğmaktadır (TMS 41, md.27-29).

#### *G. Tarımsal Faaliyetlerde Devlet Teşvikleri*

Standart, gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülmesi (net gerçeğe uygun değer) suretiyle değerlemeye tabi tutulan canlı varlık ve tarımsal ürünlere ilişkin devlet teşviklerinin mali tablolara alınması veya kâr-zarar hesaplamada dikkate alınmasını, devlet teşviklerinin koşullu ve koşulsuz olması durumuna göre ikiye ayırmıştır.

Koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, tahsil edilebilir bir duruma gelmesi halinde gelir (alacak) olarak kaydedilerek kâr-zarar hesabında dikkate alınır (TMS 41, md.34). Şartlı olarak yapılan devlet teşvikleri, ancak ilgili devlet teşviğine ilişkin koşulların karşılanması durumunda gelir olarak kaydedilerek kâr-zarar hesabında dikkate alınır (TMS 41, md.35). Örneğin, balıkçılık faaliyetinde bulunan bir balık üretme çiftliğinin devletten aldığı teşviğin şartı sadece bir balık türünü (çipura, levrek gibi) 3 yıl süreyle üretmesi olabilir. Balık üretme çiftliği istenilen şarta uymadığı takdirde, devlet teşviğin tamamını geri isteyebilir. Dolayısıyla, alınmış olan teşvik belirlenen süre dolmadıkça gelir kaydedilerek kâr-zarar hesabında dikkate alınmamalıdır.

Canlı bir varlığa ait olan devlet teşviğinin maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmesi durumunda, bu canlı varlığa ilişkin devlet teşviklerine TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı uygulanır (TMS 41, md.37).

TMS 20 Standardına göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin genel olarak iki yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar; teşviğin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği “sermaye yaklaşımı” ve teşviğin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği “gelir yaklaşımı”dır (TMS 20, md.13). Tarafımızca devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde “sermaye yaklaşımı” daha uygun görülmektedir. Çünkü, devlet teşviğini işletmeler sermayelerini güçlendirmek için aldıklarından dolayı teşviğin sermaye grubunda gösterilmesi daha uygundur. Diğer taraftan gelir yaklaşımına göre devlet teşviğinin gelir kaydedilmesi halinde vergi söz konusu olabilmektedir.

#### H. Mali Tablo Dipnotlarında Açıklanması Gereken Hususlar

Tarım işletmelerinde mali tabloların karmaşık bir hal almaması ve mali tablolardan yararlananlar tarafından anlaşılabilmesi için tablolarda ayrıntıya yer verilmemesi daha uygundur. Bu bağlamda standart, mali tablolarda yer almıyorsa, aşağıdaki bilgileri de işletmelerin dipnotlarda açıklamasını istemektedir (TMS 41, md.46):

- i. İşletmenin her bir canlı varlık grubunu içeren faaliyetlerinin niteliği,
- ii. İşletmenin dönem sonundaki her bir canlı varlık grubunun ve dönem boyunca elde edilen tarımsal ürünlerin finansal olmayan ölçüm veya tahminleri.

Ayrıca standart, tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak mali tablolarda sunulmayan aşağıdaki bilgilerin de açıklamasını istemektedir (TMS 41, md.49):

- i. Tasarruf hakkı sınırlanmış ve defter değerleri borçlar için ipotek edilmiş canlı varlıkların mevcudiyeti ve defter değerleri,
- ii. Canlı varlıkların geliştirilmesi veya iktisap edilmesine ilişkin taahhüt tutarları,
- iii. Finansal risk yönetim stratejileri.

Standartta göre, işletme, canlı varlık ve hasat noktasındaki tarımsal ürün grubunun gerçeğe uygun değerinin hesaplanmasında kullandığı yöntemi ve gerçeğe uygun değer hesaplarken başvurduğu varsayımları açıklaması gerekmektedir (TMS 41, md.47).

Standartta belirtildiğine göre, işletme, canlı varlıkların dönem başı ve dönem sonu kayıtlı değerlerinde meydana gelen değişimleri açıklaması istenmektedir. Bu değişimler mutabakat cetvelleri aracılığıyla yapılır. Söz konusu mutabakat işleminde aşağıdaki bilgilerin bulunması gerekmektedir (TMS 41, md.50):

- i. Gerçeğe uygun değer ile satış maliyetleri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç veya zarar,
- ii. Satın almalarından kaynaklanan artış,
- iii. TFRS 5 kapsamında satışlar ve satış amaçlı elde tutulan canlı varlıklardan kaynaklanan azalışlar,
- iv. Hasattan kaynaklanan azalışlar,
- v. İşletme birleşmelerinden kaynaklanan artışlar,
- vi. Finansal tabloların farklı bir para birimine çevrilmesi durumunda oluşan net kur farkları,
- vii. Diğer değişiklikler.

İlgili standardın 30. maddesinde belirtildiği gibi canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi nedeniyle, maliyet değeri ile ölçümü yapılan canlı varlıklara ilişkin, işletmenin aşağıdaki açıklamaları yapması gerekmektedir (TMS 41, md.54):

- i. Canlı varlığın türü,
- ii. Gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülememesinin nedenleri,

- iii. Yapılması mümkünse, gerçeğe uygun değere ilişkin muhtemel tahmini değer aralıkları,
- iv. Amortisman yöntemi,
- v. Faydalı ömürleri veya kullanılan amortisman oranları,
- vi. Dönem başı ve dönem sonu brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanları.

Maliyetlerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçümü yapılan canlı varlıklar elden çıkarılması halinde oluşan kâr veya zarar muhasebeleştirilerek, kâr ve zararın hesaplanmasında dikkate alınan değer düşüklüğü tutarları, değer düşüklüğü iptalleri ve amortismanlar ayrı ayrı açıklanır (TMS 41, md.55).

Daha önce gerçeğe uygun değerlerle ölçümü güvenilir olmamasından dolayı maliyet değeriyle ölçülmüş bulunan canlı varlıkların, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesi durumunda, işletme, canlı varlıklara ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapması gerekmektedir (TMS 41, md.56):

- i. İlgili canlı varlığın tanımı,
- ii. Gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesinin nedenleri,
- iii. Değişimin etkileri.

Standart, devlet teşviklerinin mali tablolarında sunumunda, işletmelerin açıklaması gereken konulara da yer vermiştir. Bunlar (TMS 41, md.57):

- i. Finansal tablolarında yer verilen devlet teşviklerinin niteliği ve kapsamı,
- ii. Devlet teşviklerine ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer ihtimaller,
- iii. Devlet teşviklerinde meydana gelmesi beklenen önemli düşüşlerdir.

#### *I. Standarda Göre Canlı Varlıkların Hesap Planında Gösterilmesi*

Canlı varlıkların büyüme, bozulma, çürüme ve ölme gibi özelliklere sahip olmaları, bir başka ifadeyle değişim kapasitesine sahip olmaları, bu değişimin yönetilebilmesi ve değişimin niteliksel (kalite) ve niceliksel (miktar) olarak ölçülebilmesi nedeniyle Tekdüzen Hesap Planı'nda ayrı gruplar halinde izlenmesi gerekmektedir (Özulucan ve Deran, 2008:9). TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı md.54'de canlı varlıkların ayrı olarak bilançoda gösterilmesi önerilmektedir. Bu doğrultuda THP'nda boş bırakılan yerler (dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklar için 14 ve 16 no.lu gruplar, duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar için 20 ve 21 no.lu gruplar) için uygun hesaplar önerilebilir. Akdoğan ve Sevilengül'ün (2007a, 2007b) çalışmalarında önerdiği gibi; dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklar için 16 no.lu grubun, duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar için ise 21 no.lu grubun kullanılması tarafımızca da uygun görülmektedir. Canlı varlıklar için Tablo 1'deki gibi bir hesap planı oluşturulabilir.

Tablo 1: *Canlı Varlıkların Tekdüzen Hesap Planında Gösterilmesi*

16. CANLI VARLIKLAR	21. CANLI VARLIKLAR
160 Tarla Bitkileri	210 Meyve Ağaçları
161 Bahçe Bitkileri	211 Meyve Vermeyen Ağaçlar
162 Canlı Kümes Varlıkları	212 Canlı Kümes Varlıkları
163 Canlı Su Hayvanları	213 Canlı Su Hayvanları
164 Canlı Büyükbaş Hayvanlar	214 Canlı Büyükbaş Hayvanlar
165 Canlı Küçükbaş Hayvanlar	215 Canlı Küçükbaş Hayvanlar
166 Diğer Canlı Varlıklar	216 Diğer Canlı Varlıklar
167	217 Birikmiş Amortismanlar (-)
168	218 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları
169. Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	219 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Kaynak: Akdoğan ve Sevilengül, 2007a:197;273 ; Akdoğan ve Sevilengül, 2007b:46;57-58

TMS 41 standardına göre su ürünleri net gerçeğe uygun değer ile değerlendirildikten sonra maliyet değeri ile karşılaştırılır. Karşılaştırma sonucu ortaya çıkacak olumlu veya olumsuz farklar satış hasılatı ile ilişkilendirilerek gelir-gider tablosuna aktarılır. Canlı varlık değerlendirme farklarının 60 hesap grubunda boş bırakılan 603-609 kodlu hesaplardan olan 604 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI HESABI adı altında artışlar için 604.03 Su Ürünleri Değer Artışları ve azalışlar için 604.13 Su Ürünleri Değer Azalışları alt hesaplarında izlenebilir. Yine benzer şekilde tarımsal ürün değerlendirme farkları 605 TARIMSAL ÜRÜN DEĞERLEME FARKLARI HESABI'nda açılacak alt hesaplarda gösterilebilir. Ayrıca anaç balıklardan elde edilen yumurtaların (havyar) satışı söz konusu ise bu yumurtalar stok niteliğindedir. Dolayısıyla tarımsal ürün olan yumurtalar 15 Stoklar grubunda açılacak olan 154 TARIMSAL ÜRÜNLER HESABI'nda izlenmesi tarafımızca uygun görülmektedir. Satılan canlı varlık maliyetlerinin 624 SATILAN CANLI VARLIK MALİYETİ HESABI'nda, satılan tarımsal ürün maliyetlerinin ise 625 SATILAN TARIMSAL ÜRÜN MALİYETİ HESABI'nda izlenmesi uygun olacaktır. Son olarak tarımsal faaliyetler için alınan devlet teşvikleri TMS 20'de belirtilen "sermaye yaklaşımı" gereği 52 Sermaye Yedekleri grubunda açılacak olan 527 DEVLET TEŞVİKLERİ HESABI'nda izlenmesi tarafımızca önerilmektedir.

### III. TMS 41'in Su Ürünleri Sektörü Uygulaması

Bu kısımda su ürünleri sektöründe gerçekleştirilen tarımsal faaliyetlerin TMS 41 ile uyumlu olarak muhasebeleştirme örneklerine yer verilecektir. Su ürünleri denilince bilindiği üzere balık akla gelmektedir. Dolayısıyla da balıkla ilgili örnekler üzerinde durmanın daha doğru olacağı kanaatindeyiz. Örnekler geçmeden önce balık üretim yapısı hakkında bilgi vermek yerinde olacaktır. Su ürünleri sektöründe balık üretimi iki şekilde yapılmaktadır. Birincisi;

kuluçkahanedede anaç balıktan yumurta alınır ve yumurtadan çıkan balık belli aşamalardan geçerek yavru balık haline gelesiyeye kadar (2-3 gr) büyütülür. Daha sonra satılır veya entegre bir şekilde yetiştirilmeye devam edilir. İkincisi ise; yavru balık satın alınır kafes veya havuzlarda yetiştirilir. İki tür üretime de hitap etmesi açısından örnekler birbirinden bağımsız olarak seçilmesinin uygun olacağı düşüncesindeyiz.

Örnek 1: ABC Balık Üretim Ltd. Şti. işletmeye nakit olarak 200.000 TL'lik (%18 KDV Hariç) yavru balık satın almıştır. Yavru balıkların işletmeye taşınması için 400 TL (%18 KDV Hariç) nakliye ücreti ödenmiştir.

163. CANLI SU HAYVANLARI HESABI	200.000	
163.20 Yavru Balık		
191. İNDİRİLECEK KDV HESABI	36.000	
100. KASA HESABI		236.000
163. CANLI SU HAYVANLARI HESABI	400	
163.20 Yavru Balık		
191. İNDİRİLECEK KDV HESABI	72	
100. KASA HESABI		472

Örnek 2: ABC Balık Üretim Ltd. Şti. balık üretiminde kullanılmak üzere 1.000 TL'lik aşı, 2.000 TL'lik vitamin, 4.000 TL'lik endüstriyel gaz, 3.000 TL'lik kimyasal, 10.000 TL'lik yem ve 2.000 TL'lik indirekt malzemeyi peşin olarak almıştır. %18 KDV Hariçtir.

150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI	22.000	
150.01 Aşılar	1.000	
150.02 Vitaminler	2.000	
150.03 Endüstriyel Gazlar	4.000	
150.04 Kimyasallar	3.000	
150.05 Yemler	10.000	
150.30 Endirekt Malzeme	2.000	
191. İNDİRİLECEK KDV HESABI	3.960	
100. KASA HESABI		25.960

Örnek 3: ABC Balık Üretim Ltd. Şti. balıkların üretimi için dönem içinde kullandığı ilk madde ve malzeme şöyledir; 500 TL'lik aşı, 1.200 TL'lik vitamin, 3.000 TL'lik endüstriyel gaz, 1.300 TL'lik kimyasal, 8.000 TL'lik yem ve 1.500 TL'lik indirekt malzeme kullanmıştır.

710. DİREKT İLK. MD.VE MLZ.GİDERİ	14.000	
710.01 Aşılar	500	
710.02 Vitaminler	1.200	
710.03 Endüstriyel Gazlar	3.000	
710.04 Kimyasallar	1.300	
710.05 Yemler	8.000	
730. GENEL ÜRETİM GİDERİ	1.500	
730.01 Endirekt Malzeme	1.500	
150. İLK MD. VE MLZ. HS.		15.500

Örnek 4: ABC Balık Üretim Ltd. Şti. Larva Esas Üretim Gider Yerinde çalışan brüt ücreti 1.000 TL olan bir personel ile Artemia Yardımcı Üretim Gider Yerinde çalışan brüt ücreti 2.000 TL olan bir personel için ücret tahakkuk<sup>2</sup> kaydı yapmıştır.

720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HES.	1.220	
720.01 Larva EÜGY		
720.01.01 Esas Ücret	1.000	
720.01.02 SGK İşver.Pr.	200	
720.01.03 İşsiz.Sig.İşv.Pr.	20	
730. GENEL ÜRETİM GİDERİ	2.440	
730.02 Endirekt İşçilik		
730.02.01 Artemia YÜGY		
730.02.01.01 Esas Ücret	2.000	
730.02.01.02 SGK İşver.Pr.	400	
730.02.01.03 İşsiz.Sig.İşv.Pr.	40	
İLGİLİ PASİF HESAPLAR		3.660

Örnek 5: ABC Balık Üretim Ltd. Şti. balıkların üretimi için dönem içinde toplam 30.000 TL'lik DİMMG, 40.000 TL'lik DİG ve 30.000 TL'lik GÜG'ne katlanmıştır.

Üretimi yapılan balıkların maliyeti THP açısından 151 YARI MAMULLER – ÜRETİM HESABI'na yüklenir. Standarda paralel olarak önerilen yeni hesap planında 163. CANLI SU HAYVANLARI HESABI'nda açılacak olan bir tali hesapta izlenebilir.

<sup>2</sup> SGK İşveren Primi brüt ücretin %20'si, SGK İşsizlik Sigortası İşveren Primi brüt ücretin %2'si alınarak hesaplanmıştır.

163. CANLI SU HAYVANLARI HESABI	90.000	
163.30 Üretilmekte Olan Balıklar		
711. DİMMG YANSITMA H.		30.000
721. DİG YANSITMA HS		40.000
731. GÜG YANSITMA HS		20.000

Balıkların üretimi tamamlandığında, yani satışa hazır hale geldiğinde yapılacak kayıt şöyledir;

152. MAMULLER HESABI	XXX	
152.10 Satışa Hazır Balıklar		
163. CANLI SU HAYVAN.		XXX
163.30 Üretilm.Ol.Balık.		

Üretimi tamamlanan balıklar 163. CANLI SU HAYVANLARI HESABI'nda açılacak tali hesapta da izlenebilir. Bu durumda yapılacak kayıt şöyledir;

163. CANLI SU HAYVANLARI HESABI	XXX	
163.40 Satışa Hazır Balıklar		
163. CANLI SU HAYVANL.		XXX
163.30 Üretilm.Ol.Balık.		

Örnek 6: ABC Balık Üretim Ltd.Şti. satışa hazır olan 60.000 TL'lik balığını 80.000 TL'ye (%18 KDV Hariç) peşin olarak satmıştır.

100. KASA HESABI	94.400	
600. YURT İÇİ SATIŞL. HS.		80.000
600.03 Balık Satışları		
391. HESAPLAN. KDV HS.		14.400
624. SATILAN CANLI VARLIK MALİYETİ	60.000	
163. CANLI SU HAYVAN.		60.000
163.40 Satışa Hazır Blk.		

Eğer üretimi tamamlanan balıklar 152 MAMULLER / Satışa Hazır Balıklar Hesabına alınmışsa maliyet kaydında 624 no.lu hesabın yerine 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ HESABI, 163 no.lu hesabın yerine ise 152 MAMULLER HESABI kullanılır.

Örnek 7: ABC Balık Üretim Ltd. Şti.'nin aktifinde kayıtlı 5 tür balığın miktarları, dönem sonu itibariyle piyasada aynı cins, yaş ve kiloda balıkla



karşılaştırıldığında oluşan piyasa fiyatı ile pazara götürme ve pazar yeri maliyetleri aşağıda verilmiştir.

Tablo 2: Net Gerçeğe Uygun Değer Hesaplama Tablosu

Balık Türü	Miktarı (Adet)	Birim Fiyat (TL)	Piyasa Fiyatı (TL)	Pazara Götürme ve Pazar Yeri Maliyeti (TL)	Net Gerçeğe Uygun Değer (TL)	Kayıtlı Değeri (TL)
Çipura	50.000	0,20	10.000	500	9.500	7.000
Levrek	60.000	0,25	15.000	1.000	14.000	10.000
Lahoz	100.000	0,30	30.000	1.000	29.000	23.000
Sarıağız	10.000	0,50	5.000	300	4.700	3.800
Minekop	30.000	0,10	3.000	200	2.800	2.200
TOPLAM			63.000	3.000	60.000	46.000

Tablo 2’de görüldüğü üzere üretimi yapılan 5 tür balığın net gerçeğe uygun değeri hesaplanmış ve toplam (60.000 – 46.000) 14.000 TL değer artışı tespit edilmiştir. Standart gereği söz konusu artış gelir olarak yazılıp gelir-gider tablosuna yansıtılması gerekmektedir.<sup>3</sup>

163. CANLI SU HAYVANLARI HESABI 163.40 Satışa Hazır Balıklar	14.000	
604. CANLI VAR.DEĞ.FAR.		14.000
604.03 Su Ür.Değ. Artışı		

Örnek 8: ABC Balık Üretim Ltd.Şti. balık üretim çiftliğinde damızlık olarak kullanılmak üzere 24.000 TL’lik (%18 KDV Hariç) balığı peşin almıştır.

213. CANLI SU HAYVANLARI HESABI 213.10 Damızlık Balık	24.000	
191. İNDİRİLECEK KDV HESABI 100. KASA HESABI	4.320	28.320

Örnek 9: ABC Balık Üretim Ltd.Şti. almış olduğu damızlık balıklarının 4.000 TL’lik kısmı öldüğü için gider yazmıştır.

689. DİĞER OLAĞ.DIŞI GİD.VE ZAR.HS. 213. CANLI SU HAY. HS. 213.10 Damızlık Balık	4.000	4.000
--	-------	-------

<sup>3</sup> Standart gereği değerlendirme artışları gelir-gider tablosuna gelir olarak yansıtılmasına karşın söz konusu gelir VUK açısından vergiye tabi değildir. Dolayısıyla değerlendirme kaydının ardından nazım hesaplarda gösterilmelidir.

Örnek 10: ABC Balık Üretim Ltd. Şti. aktifinde kayıtlı olan 20.000 TL değerindeki lahoz cinsi damızlık balık için amortisman ayırmıştır. Muhasebe uygulayıcısı tarafından damızlık balıkların yararlı ömrü 5 yıl olarak tespit edilmiştir. Ayrıca, VUK genel tebliğine göre deniz ve tatlı su balıkları için faydalı ömür 5 yıldır. İşletme normal amortisman yöntemini uygulamaktadır. (20.000 TL x % 20 = 4.000 TL amortisman ayrılır.)

730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HES. 217. BİRİKMİŞ AMORT. 217.01 Damız.Blk.Amrt.	4.000	4.000
--	-------	-------

Örnek 11: 213 CANLI SU HAYVANLARI HESABI'nda izlenen anaç çipura balığının dönem sonunda piyasa değeri esas alındığında net gerçeğe uygun değerinin maliyet değerinden 2.000 TL düşük olduğu tespit edilmiştir. Bu sebeple karşılık ayrılmasına karar verilmiştir.

654. KARŞILIK GİDERLERİ HESABI 654.08 Canlı Varlık Değ.Düş.Karş.Gid. 219. CAN.VAR.DEĞ.DŞ.KR. 219.08 Su Ür.Değ.Düş.K.	2.000	2.000
---	-------	-------

Örnek 12: ABC Balık Üretim Ltd.Şti. devletten 10 yıl boyunca ve her yıl 50.000 adet ton sarıburun-karagöz balığı üretmek şartıyla 300.000 TL teşvik almaya hak kazanmıştır. Her yılın sonunda şart gerçekleştiği takdirde teşviğin 1/10'u alınabilecektir.

181. GELİR TAHAKKUKLARI HESABI 181.06 Alınan Devlet Teşvikleri 527. DEVLET TEŞVİK. HS.	300.000	300.000
100. KASA HESABI 181. GELİR TAHAKK.HES. 181.06 Alın.Devlet Teş. 300.000 x 1/10 = 30.000	30.000	30.000

Örnek 13: ABC Balık Üretim Ltd.Şti. dönem içerisinde anaç balıklardan satılmak üzere 40.000 TL'lik yumurta (havyar) elde etmiştir.

Havyar bir tarımsal ürün olduğu için daha önce önerilen 154 TARIMSAL ÜRÜNLER HESABI'nda izlenmesi uygun görülmektedir.

154. TARIMSAL ÜRÜNLER HESABI 605. TAR.ÜRÜN DEĞ.FARK. 605.03 Su Ürün. Değ.Art.	40.000	40.000
---	--------	--------

960. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİL- MEYEN GELİR BORÇLU HESABI <sup>4</sup> 961. VERGİ AÇI. KABUL EDLM.GEL.ALAC.HS.	40.000	40.000
--	--------	--------

Örnek 14: ABC Balık Üretim Ltd.Şti. 163 CANLI SU HAYVANLARI HESABI'nda izlenen 2.000 TL'lik minekop yavru balığı damızlık olarak ayırmaya karar vermiştir.

213. CANLI SU HAYVANLARI HESABI 213.10 Damızlık Balık 213.10.01. Minekop Balığı 163. CANLI SU HAYV.HES. 163.20 Yavru Balık 163.20.01. Minekop.	2.000	2.000
---	-------	-------

#### IV. Sonuç ve Değerlendirme

Tarım sektörü insanların gıda ihtiyaçlarını karşılaması ve diğer sektörlerle girdi sağlaması bakımından her dönem önemini korumasına karşın muhasebe araştırmacıları, uygulamacıları ve standart yapıcılarından gerekli ilgiyi görmemiştir. Son zamanlarda geleneksel tarımdan profesyonel tarıma geçilmesiyle sermaye yoğun şirketler sektöre girmeye başlamış ancak tarım sektöründeki şirket sayısının artmasına karşın sağlıklı bir muhasebe sistemi oluşturulamamıştır. Mevcut muhasebe kurallarının tarım sektörüne giren belli karakterdeki şirketlere ve bilgiye ihtiyaç duyan kişi ve kuruluşlara yeterli bilgiyi verememesi ve tarıma dayalı ekonomilerin küresel muhasebe standartlarına olan ilgisi sebebiyle UMS 41 hazırlanmıştır. 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. Daha önce yapılmış olan çalışmalar da incelenerek dönen varlık niteliğinde canlı varlıklar için 16 no'lu hesap grubu, duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar için 21 no'lu hesap grubu uygun görülmüştür. Bu doğrultuda hesaplar oluşturularak canlı varlık olan su ürünlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili örneklerle çalışmanın içerisinde yer verilmiştir.

TMS 41 standardı canlı varlıklarda amortisman hesaplama ile ilgili ayrıntılara yer vermemiş, bu konudaki uygulamalarda TMS 16: Maddi Duran

<sup>4</sup> VUK açısından havyarın satışı gerçekleşmediği için vergiye tabi değildir. Dolayısıyla nazım hesaplarda gösterilmelidir.

Varlıklar Standardını referans göstermiştir. TMS 16 standardına göre amortisman tabi değerlerin tespitinde, yararlı ömürlerin belirlenmesinde, amortisman ayırma yöntemlerinde ve buna benzer bir çok konuda VUK'tan farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

TMS 41 standardının atıfta bulunduğu diğer bir standart ise TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardıdır. Bu standarda göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde iki yaklaşım önerilmektedir. Bunlar; sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımıdır. Tarafımızca çalışmada sermaye yaklaşımı benimsenmiştir. Çünkü, devlet teşviğini işletmeler sermayelerini güçlendirmek için aldıklarından dolayı teşviğin sermaye grubunda gösterilmesi daha uygundur. Diğer taraftan gelir yaklaşımına göre devlet teşviğinin gelir kaydedilmesi halinde vergi söz konusu olabilmektedir.

Canlı varlık üretimi yapan su ürünleri sektörü tarımsal faaliyetleri sebebiyle TMS 41'in kapsamında değerlendirilmektedir. Su ürünleri sektöründe üretilen canlı varlıklar tek yıllık ve çok yıllık olarak gruplandırmak mümkündür. Bu bağlamda TMS 41 çerçevesinde ve bu alanda yapılmış çalışmalarda (Akdoğan ve Sevilengül, 2007a:197;273 ; Akdoğan ve Sevilengül, 2007b:46;57-58) önerildiği gibi tek yıllık canlı varlıklar için 163 CANLI SU HAYVANLARI HESABI, çok yıllık canlı varlıklar için 213 CANLI SU HAYVANLARI HESABI, çok yıllık canlı varlıkların amortismanı için 217 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI, canlı varlıkların değerlemesi sonucu değer artış veya azalışları 604. CANLI VARLIK DEĞER FARKLARI HESABI'nda açılacak alt hesaplarda izlenmesi uygun görülmektedir. Ayrıca, TMS 41 kapsamında alınan devlet teşviklerinde ise sermaye yaklaşımı tercih edildiği ve devlet teşviği işletmenin sermayesini güçlendireceği için 52 no.lu grupta açılacak olan 527 DEVLET TEŞVİKLERİ HESABI'nda izlenmesinin uygun olacağı tarafımızca önerilmektedir.

Bu çalışmada TMS 41 çerçevesinde su ürünleri sektöründeki tarımsal faaliyetler ana hatlarıyla ele alındı. Bu konuda çalışmak isteyen araştırmacılara su ürünleri sektöründe gerçeğe uygun değerlerin belirlenmesi ile ilgili ayrıntılı bir çalışma yapmaları önerilebilir.

#### **Kaynaklar**

- Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan (2007a), Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan (2007b), "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı:84, Kasım-Aralık 2007, ss. 29-70, İstanbul.
- Atanasiu, Pop and Deaconu, Sorin-Constantin (2008), "Assets. Biological Assets. The Seasonal Model in Agriculture", Theoretical and Applied

- Economics, Vol.7 (524), pp 3-18, <http://store.ectap.ro/articole/316.pdf>, (Erişim Tarihi: 25.04.2011).
- Demirkol, Ömer Faruk (2008), “Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, Eylül-2008, ss. 113-124.
- Koç Yalkın, Yüksel (2010), *Genel Muhasebe*, Nobel Yayınları, 17. Baskı, Ankara.
- Özulucan, Abitter ve Deran, Ali (2008), “41 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı, Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri”, *Erciyes Üniversitesi SBE Dergisi*, Sayı:25, Yıl:2008/2, ss. 1-22.
- Sevilengül, Orhan (2003), *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, 11. Baskı, Ankara.
- Tokay, S. Hüseyin; Deran, Ali (2004), “Tarımsal Faaliyet Standardında Canlı Varlıklar İçin Önerilen Muhasebe Yaklaşımı-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Temmuz-2004, ss.17-21.
- Tokay, S. Hüseyin ve Deran, Ali (2006), “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı İle Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:157, ss. 16-19.
- TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluş Standardı
- TMS 12: Gelir Vergisi Standardı
- TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı
- TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı
- TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı
- Vergi Usul Kanunu