



AgEcon SEARCH
RESEARCH IN AGRICULTURAL & APPLIED ECONOMICS

The World's Largest Open Access Agricultural & Applied Economics Digital Library

This document is discoverable and free to researchers across the globe due to the work of AgEcon Search.

Help ensure our sustainability.

Give to AgEcon Search

AgEcon Search

<http://ageconsearch.umn.edu>

aesearch@umn.edu

*Papers downloaded from **AgEcon Search** may be used for non-commercial purposes and personal study only. No other use, including posting to another Internet site, is permitted without permission from the copyright owner (not AgEcon Search), or as allowed under the provisions of Fair Use, U.S. Copyright Act, Title 17 U.S.C.*

No endorsement of AgEcon Search or its fundraising activities by the author(s) of the following work or their employer(s) is intended or implied.

**INTERNATIONAL CONFERENCE ON
FOOD AND AGRICULTURAL ECONOMICS**

PROCEEDINGS BOOK
(Full Texts-Abstracts-Posters)

27th -28th April 2017
Alanya Alaaddin Keykubat University, Turkey

ISBN
978-605-65814-6-5



ACCOUNTING PRACTISE IN AGRICULTURAL ENTERPRISES IN TURKEY

Esin Yelgen

Alanya Alaaddin Keykubat University, Faculty of Business, Department of Economics and Finance, Alanya, Antalya, Turkey, Email: esin.yelgen@alanya.edu.tr

Süleyman Uyar

Alanya Alaaddin Keykubat University, Faculty of Business, Turkey

Abstract

Agricultural sector is vital for human beings, it provides stuff to the other sectors and it contributes to employment considerably. A large proportion of the exportation of our country is made from the agricultural products. Thereby it can be said that the agricultural sector is one of the main sectors contributing to the economy of the country considerably. But it's known that the sector is affected by some risks and uncertainties such as; sector's being made-up of family-owned companies, its being sensitive to the weather conditions, the long process of buying products, the work's being seasonal, self-consumption, the difficulty in accounting the cost, unrecorded agricultural transactions. Within this context to determine the sector's contribution to the country's economy clearly is related to recording the agricultural transactions properly and choosing the realistic methods and implementations. But despite the importance that agricultural transactions carry; the rules of recognition of the related transactions stays at an area that is not much worked on by the operators and researchers till the accounting postulates published. One reason for this is the sector, which is generally made-up of family-owned companies, and the operators have a general viewpoint that accounting is not the purpose of management but taxation. In recent years with the international development of economy and technology, it's seen that big investors has entered the sector. With the changed system of trade, agricultural sector became a strategic sector. In this respect; in-depth data and information, acquired from accounting system, became very important. In this study, the principles and the rules that are applied in the agricultural transactions within the frame of international accounting standards are explained. In which account group should be the biological assets that are agricultured and agricultural products according to their qualities, which accounts are used, and how are they recognized are explained. In this context; in the study the examples are related with the implementation are given over annual plants and prennial plants. The differences between the accounts that are used, mentioned over by these examples.

Key words: Agricultural Activities, Accounting Standards, IAS 41.

TÜRKİYE'DE TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI

Özet

Tarım sektörü insanlar için yaşamsal önem taşımakta, istihdama önemli katkı yapmakta ve diğer sektörlerle de hammadde sağlamaktadır. Ülkemizin ihracat gelirlerinin büyük bir bölümü tarımsal ürünlerinden oluşmaktadır. Dolayısıyla tarım sektörünün ülke ekonomilerine büyük fayda sağlayan ana sektörlerden birisi olduğu söylenebilir.

Ancak sektörün, aile işletmelerinden oluşması, doğa koşullarına duyarlı olması, ürün alma periyodunun uzun ve yapılan işlerin sezonluk olması, öz tüketimin gerçekleşmesi, maliyetleri hesaplama zorluğu, kayıt dışı faaliyetler gibi birçok risk ve belirsizlik faktörlerinden olumsuz olarak etkilendiği bilinmektedir. Bu bağlamda sektörün milli ekonomiye yaptığı katkının doğru ve net bir şekilde belirlenebilmesi, tarımsal faaliyetlerin doğru bir şekilde kayıt altına alınmasına ve gerçeğe uygun yöntem ve uygulamaların seçilmesine bağlıdır. Tarımsal faaliyetlerin taşıdığı bu öneme rağmen ilgili faaliyetlerin muhasebeleştirme kuralları, muhasebe standartları yayınlanana kadar uygulayıcıların ve gerekse araştırmacıların fazla çalışmadığı bir alan olarak kalmıştır. Bunun bir nedeni de genel olarak aile işletmelerinden oluşan sektörün ve uygulayıcıların muhasebeye yönetim amaçlı değil, vergi amaçlı bir bakış açısının hakim olmasındandır.

Son yıllarda uluslararası boyutta yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmelerle birlikte sektöre büyük sermaye sahiplerinin de girdiği görülmektedir. Değişen ticaret sistemiyle birlikte tarım sektörü, stratejik bir sektör haline gelmiştir. Bu açıdan muhasebe bilgi sisteminden elde edilecek ayrıntılı veriler ve bilgiler son derece önemlidir. Bu çalışmada, tarımsal faaliyetlerde uygulanan muhasebe ilke ve kurallarını uluslararası muhasebe standartları çerçevesinde hangi hesap grubu içinde yer aldığı, hangi hesapların kullanıldığı ve nasıl muhasebeleştirildiği açıklanmıştır. Bu kapsamda çalışmada, uygulamalar ile ilgili örnekler tek yıllık bitkiler ve çok yıllık bitkiler üzerinden verilmekte olup kullanılacak hesapların farklılıklarına bu örneklerle değinilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Tarımsal Faaliyetler, Muhasebe Standartları, TMS 41.

Giriş

Türkiye’de nüfusun büyük bir bölümü tarım sektöründe çalışmaktadır. Sektörün milli gelir ve ihracat içindeki payı önemli seviyelere ulaşmıştır. Son yıllarda sağlık alanında yaşanan gelişmelerle birlikte organik meyvelere olan talep de artış göstermektedir. Ayrıca sektörde son yıllarda yatırım tutarlarında da artış görülmektedir. Özellikle meyve bahçesi kurulması ile ilgili profesyonel yatırımlar her geçen gün çoğalmaktadır. Meyve bahçeleri arasında gözde meyveler olan ceviz, avokado, muz yetiştiriciliği bunların en güzel örneklerindedir. Bu meyvelerin birim fiyatının yüksekliği, depolama maliyetlerinin düşüklüğü ve tüketimin üretimden fazla olması sektörün cazibesini artırmaktadır.

Son birkaç seneye kadar tarım sektöründe faaliyet gösteren kesimin ve çalışanların eğitim seviyesinin düşüklüğü ve kırsal kesimde yaşayan çiftçilerin ve küçük aile tipi işletmelerin çoğunlukta olması muhasebe uygulamalarında güçlükler yaşanmasına neden olmuştur. Bunun yanı sıra tarımsal faaliyet yürüten işletmelerin büyük çoğunluğunun vergiden muaf olması, vergilendirilmenin muhasebe faaliyetlerinin bir parçası olarak görülmesi muhasebenin önemini anlaşılmamasına neden olmuştur. Ayrıca tarımı gerçekleştirilen ürünlerin yetiştirilmesi önemli ölçüde doğa koşullarına bağlı olup faaliyetlerin sezonluk özellik göstermesi, işlerin kimi dönemlerde yoğunlaşması veya durması, işçilerin farklı sezonlarda farklı üretim bölgelerinde çalışması, bazı ürün hasatlarının birden fazla faaliyet döneminde gerçekleşmesi, canlı varlıkların değerlendirme ve amortisman ayırma işlemlerinin de muhasebe uygulamalarında karmaşaya neden olduğu görülmektedir. Bununla birlikte toprağın sürülmesi ve gübrelenmesi gibi bazı işlemler, birden fazla faaliyet dönemi ile ilgili olabilir. Bu giderlerin ne kadarının cari yılı ne kadarının gelecek yılları ilgilendirdiğinin hesaplanması cari yıl ile ilgili kar ve zararın gerçeğe uygun bir şekilde tespit edilmesinde önem taşımaktadır.

Son yıllarda daha büyük ölçeklerde kurulan ve önemli sermaye yatırımları gerektiren meyve bahçesi işletmelerinin faaliyete geçmesiyle muhasebe uygulamalarının önemi de artmıştır. Genel olarak muhasebenin ana amacı, ekonomik kararlarda kullanışlı bilgiler üretmektir. Uluslararası boyutta yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmelerle ortaya çıkan ihtiyaçları karşılayabilmek için ortak bir dil oluşturmayı amaçlayan uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları yayınlanmaktadır. Böylece tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin bu standartları uygulamasıyla beraber muhasebe alanında hızlı gelişmeler yaşanmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, tarım faaliyetlerinde uygulanan muhasebe ilke ve kurallarını Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 41 çerçevesinde tarımı yapılan canlı varlık ve tarımsal ürünlerin niteliğine göre hangi hesap grubu içinde yer aldığını, hangi hesapların kullanıldığını ve nasıl muhasebeleştirildiğini açıklayarak uygulamaya yardımcı olmaktır. Ayrıca çalışmada, tarımsal faaliyetlerde amortisman uygulaması ve değerlendirme işlemlerinin nasıl gerçekleştirileceğine ilişkin bilgilere de yer verilmektedir. Bu kapsamda çalışmada, örnekler tek yıllık bitkiler ve çok yıllık bitkiler üzerinden verilmekte olup kullanılan hesapların farklılıklarına bu örneklerle değinilmektedir. Bununla beraber ilgili literatür incelendiğinde son yıllardaki artışa rağmen TMS 41: Tarımsal Faaliyetler standardını konu alan çalışmaların ve tarımsal faaliyet türlerinden biri olan bitkisel üretime odaklanan çalışmaların sınırlı sayıda olduğu görülmüştür. Bu yüzden bitki üretiminde TMS 41: Tarımsal Faaliyetler standardını konu alacak bir çalışmanın literatüre de katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

1. Tarımsal Faaliyet Kavramı

Belirli işletmeler için muhasebe uygulama sürecinde Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)’nın kullanılmaya başlanmıştır. Tarımsal ürün ve canlı

varlıklar için de TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı uygulanmaktadır (Şen ve Karagül, 2014: 28). TMS 41, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24.02.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Gökgöz & Temelli, 2016: 143; Tuğay, 2013: 149). Söz konusu standart, güncellenmiş olup en son değişiklik 12.11.2014 tarihinde 31 sıra numaralı tebliğ ile olmuştur. Bu tebliğ ile taşıyıcı bitkiler, TMS 41'in kapsamından çıkarılmıştır. Taşıyıcı bitkiler 12.11.2014 tarihinde, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının kapsamına alınmıştır (Deloitte, 2016: 6; Gökgöz & Temelli, 2016: 143; Jana & Marta, 2014: 216; Tuğay, 2013: 149).

Tarımsal Faaliyetler Standardının oluşturulmasının nedenleri arasında; tarım sektörünün ülkelerin gayrisafi milli hasılası içinde önemli bir payının olması, canlı varlıklar ile ilgili faaliyetlerin işletme tarafından nasıl ve ne zaman muhasebeleştirileceğinin net olmaması ve tarım işletmelerinin çeşitli canlı varlıklarının bilançoda nasıl gösterileceği konusunda bir görüş birliğinin olmayışı gösterilebilir (Yazarkan, 2016: 411). Bu doğrultuda TMS 41, biyolojik dönüşüm sürecindeki canlı varlıkların nasıl muhasebeleştirileceği ile hasat zamanında tarımsal ürünlerin ilk kaydının nasıl yapılacağını açıklamaktadır (Büyükipekci & Kağıtçı, 2015: 106).

Tarımsal faaliyetler; bitkisel, hayvansal üretim, ormancılık ve su ürünleri olmak üzere dört alt sektörden oluşmaktadır (Kıllı & Hatunoğlu, 2016: 2; Badem vd., 2013: 117). Ayrıca tarımsal faaliyetlerin içinde önemli bir yere sahip olan bitkisel üretim, tarla ürünleri ve bahçe ürünleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Kıllı & Hatunoğlu, 2016: 2).

TMS 41'e göre tarımsal faaliyetler; *“satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimi”* olarak tanımlanmıştır. Standart, tarımsal faaliyetleri hasat noktasına kadar ele almış, tarımsal üretimden elde edilen ürünlerin işlenmesini ise tarımsal faaliyet olarak görmemiştir (Kıllı & Hatunoğlu, 2016: 2; Akbaba, 2015: 84; Elad, 2004: 622; Lefter & Roman, 2007: 16).

Standartta göre, tarımsal faaliyetlerle ilgili olmak koşuluyla (Marsh & Fischer, 2013: 82; Tuğay, 2013: 149; Mateş & Grosu, 2008: 458);

- Canlı varlıklar,
- Canlı Hayvanlar,
- Bitkiler
- Hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve
- Devlet teşvikleri, tarımsal faaliyetler kapsamında değerlendirilmektedir.

Canlı varlıklar; büyükbaş ve küçükbaş hayvanlar olabileceği gibi tarımsal ürünler ve işlenme sonucunda ortaya çıkan ürünler de olabilir (Akbaba, 2015: 81; Badem vd., 2013: 124-125). Canlı varlıklar; tüketilebilir (mısır, buğday vb.), taşıyıcı (meyve ağaçları), olgunlaşmış (sığır, at ve meyve ağaçlarını), olgunlaşmamış (buzağı, tay, yetişen ağaçlar), bir yıldan kısa süreli ve bir yıldan uzun süreli canlı varlıklar gibi birçok farklı şekilde sınıflandırılabilir (Akbaba, 2015: 81; Gonçalves & Lopes, 2014: 2; Badem vd., 2013: 124-125). Standart bu varlıkların değerlendirilmesi, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması için uyulması gereken esasları açıklamıştır.

1.1 Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

Canlı varlıkların büyüme, bozulma, çürüme ve ölme gibi biyolojik dönüşüm geçirmeleri, bir başka ifadeyle değişim kapasitesine sahip olmaları, bu değişimin yönetilebilmesi ve değişimin niteliksel ve niceliksel olarak ölçülebilmesi nedeniyle Tekdüzen Hesap Planı'nda ayrı gruplar halinde izlenmesi gerekmektedir (Akbaba, 2015: 84; Tuğay, 2013: 154; Alagöz & Antepli, 2013: 113; Marsh & Fischer, 2013: 83; Akdoğan & Sevilengül, 2007: 197; Elad, 2004: 622). Bu varlıklar, bir süre elde tutulup daha sonra değerlendirilmeleri açısından stoklara benzemekle birlikte; elde tutulduğu süre içinde değişime uğrama özelliği nedeniyle de stoklardan ayrılmaktadır. Canlı varlıklar, Tekdüzen Hesap Planına (TDHP) göre bir yıldan kısa süreli ve bir yıldan uzun süreli olmak üzere dönen veya duran varlıklar grubunda muhasebeleştirilmektedir (Akbaba, 2015: 102). TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında, canlı varlıkların bilançoda ayrı olarak gösterilmesi önerilmektedir. Bu doğrultuda dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklar için 16 numaralı grup, duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar için ise 21 numaralı grup kullanılabilir (Tuğay, 2013: 154; Alagöz & Antepli, 2013: 113; Akdoğan & Sevilengül, 2007: 197). Örneğin; bir işletmenin ceviz ağaçları yetiştirdiğini varsayalım. “210 Meyve Ağaçları” hesabında ceviz ağaçları olarak bir alt hesap açılabilir. Öte yandan yeni tesis edilen bahçelerde işletmeler; yatırım tamamlanıncaya kadar olan dönemde ceviz ağaçları ile ilgili yatırımların tamamını

“218 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları” hesabında izleyebilirler (Taştan, 2013: 28). Canlı varlıklar için Tablo 1’deki gibi bir hesap planı oluşturulabilir¹ (Tuğay, 2013: 154).

Tablo 1. Canlı Varlıkların Hesap Planında Gösterilmesi

16. Canlı Varlıklar	21. Canlı Varlıklar
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: Tuğay, 2013: 154.

TMS 41, işletmenin hasadı yapılmış canlı varlıkları olan tarımsal ürünlerine sadece hasat noktasında uygulanır. Hasat tamamlandıktan sonra varlıklar, TMS 2 Stoklar standardına göre muhasebeleştirilmelidir (Büyükepecki & Kağıtçı, 2015: 107-108; Lalic vd., 2012: 238). Bu kapsamda canlı varlıklardan hasadı yapılan ürünler ile yaşam süreci sona eren diğer canlı varlıklar, 15 Stoklar hesap grubunda yer alan hesaplarda izlenmeye devam edilir (Akdoğan & Sevilengül, 2007: 197). TMS 41’in tarımsal ürünlere ilişkin olarak sadece hasat noktasında uygulanmasının nedeni, canlı varlıklara ilişkin dönüşüm sürecinin finansal tablolara hızlı bir şekilde aktarılmasını sağlamaktır. Tarımsal ürünlerin, hasattan sonraki işleme süreci bu standart kapsamında ele alınmamaktadır (Büyükepecki & Kağıtçı, 2015: 107-108).

1.2 Tarımsal Faaliyetlerin Değerlemesi

Bir işletmenin söz konusu canlı varlıkları edinmesi veya sahip olması durumunda muhasebeleştirme ve değerlendirme işlemlerini TMS 41’de belirtilen esaslara göre yapması gerekmektedir (Tuğay, 2013: 149).

TMS 41’de canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin değerlendirilmesinde gerçeğe uygun değer yaklaşımı benimsenmiştir. Standardın değerlemede tarihsel maliyetler yerine gerçeğe uygun değeri kullanılmasının iki önemli nedeni vardır. Birinci neden tarihsel maliyet sisteminin yeterli düzeyde gerçeğe uygun veri sağlama kapasitesinin olmamasıdır. İkinci neden ise varlıkların olduklarından daha az değerlendirilmesi sebebiyle gereğinden fazla kar dağıtımını yapılmasına sebep olmasıdır (Büyükepecki & Kağıtçı, 2015: 107). Ayrıca biyolojik dönüşüm geçiren varlıklar devamlı surette büyümekte ve büyüdükçe değer kazanmaktadır. Vergi Usul Kanunu (VUK) ise bu kazanımların muhasebeleştirilmesini öngörmemektedir. Bu yüzden standart, canlı varlıklarda biyolojik dönüşümle nedeniyle ortaya çıkan değişikliklerin etkilerini en iyi yansıtan modelin gerçeğe uygun değer yaklaşımı olduğunu belirtmiştir (Akbaba, 2015: 87; Tuğay, 2013:148).

Gerçeğe uygun değer; piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleştirilecek olan bir işlemde bir varlığın satışından elde edilen veya bir borcun devrinde ödenen fiyatı ifade etmektedir. Başka bir ifade ile gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın

¹ Henüz canlı varlıklar ile ilgili bir hesap grubu oluşturulmadığından bu varlıklarla ilgili hesap kodları mevcut hesap planında mantıksal olarak belirlenmiştir.

el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkan değerdir. Standarda göre canlı varlıklar, ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama döneminde, gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülemediği durumlar (bu durumda net defter değeri ile ölçülür) hariç, gerçeğe uygun değerlerinden tahmini satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçülür. Dolayısıyla “canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinden tahmini satış maliyetleri (aracılara ödenen komisyonlar, gümrük vergileri vb.) düşölmek suretiyle ölçölür” ifadesinde; pazara getirme maliyetlerinin ve satış noktası maliyetlerinin piyasa fiyatından düşöldüğü hususu anlaşılmaktadır. Gerçeğe uygun değer ile satış noktası maliyetleri düşöldükten sonra bulunan değer, canlı varlıkların ölçölmesinde kullanılacak tutar olmaktadır (Deloitte, 2016: 8-9; Akbaba, 2015: 87; Gonçalves & Lopes, 2014: 5; Jana & Marta, 2014: 215; şen & Karagöl, 2014: 28; Marsh & Fischer, 2013: 82; Taştan, 2013: 31-34; Matesş & Grosu, 2008: 458).

TMS 41 standardına göre canlı varlıklar, gerçeğe uygun değer ile değerlendikten sonra maliyet değeri ile karşılaştırılır. Karşılaştırma sonucu ortaya çıkacak olumlu veya olumsuz farklar satış hasılatı ile ilişkilendirilerek gelir tablosuna aktarılır. Canlı varlık değerleme farkları 60 hesap grubunda boş bırakılan 603- 609 kodlu hesaplardan olan “606 Canlı Varlık Değerleme Farkları Hesabı” adı altında açılacak alt hesaplarda izlenebilir. Satılan canlı varlık maliyetlerinin ise “620 Satılan Mamul Maliyeti Hesabında” izlenmesi uygun olacaktır (şen & Karagöl, 2014: 28; Tuğay, 2013: 154; Akdoğan & Sevilengöl, 2007: 200).

1.3 Tarımsal Faaliyetlerde Amortisman

VUK’a göre; boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak tarım işletmelerinin aktifinde yer alan meyvelikler amortismanına tabidir. Bu kapsamda faydalı ömürler; dutluklar, ceviz, kestane, antep fıstığı ağaçları için 40 yıl, fındıklıklar, narenciye ağaçları, kayısı, erik, badem ağaçları için 25 yıl, bağlar, vişne, kiraz ağaçları için 20 yıl, şeftali ağaçları için 10 yıl olarak belirlenmiştir (Taştan, 2013: 30-34).

Muhasebe standartlarında ise amortismanına tabi olan varlıklar, hangi standardın kapsamında değerlendirildiğine göre farklılık göstermektedir. TMS 16 kapsamında bulunan canlı varlıklar, bir maddi duran varlıktır ve diğer maddi duran varlıklar gibi amortismanına tabidir. Örneğin taşıyıcı bitkiler, canlı varlık olması nedeniyle, yapısı gereği meydana gelen biyolojik dönüşüm dikkate alınarak amortismanına tabi tutulması gerekmektedir (Gökgöz & Temelli, 2016: 151).

Bir maddi duran varlıktan amortisman ayrılmaya başlanabilmesi için bu duran varlığın aktifleştirilme sürecinin tamamlanmış olması gerekmektedir. Ayrıca kullanıma hazır hale gelmesi de amortisman uygulamasına başlanması için bir başka koşuldur. Meyve bahçelerinde bulunan ağaçların kullanıma hazır olmasından anlaşılması gereken, ağaçların meyve vermeye başlamasıdır (Akbaba, 2015: 90; Taştan, 2013: 29). Ancak, ağaçların meyve vermeye başlaması da yeterli değildir. Çünkü fidan olarak dikildiği yıl dahi bir fidan, meyve verebilir. Bu durumda varlığın amortismanına tabi tutulabilmesi için yeterli miktarda meyve vermeye başlaması gerekmektedir. Yani bir ağaç için bir yıllık süreçte katlanılan maliyeti karşılayacak seviyede meyve alınmaya başlandığı yıldan itibaren o ağaç için amortismanına tabi tutar hesaplanarak amortisman ayrılmaya başlanır. Yetişme döneminde elde edilen ürünlerin değeri, yıllık bakım maliyetlerini karşılamıyor ise, bu durum duran varlık yatırımının devam ettiği anlamına gelir. Bu süreçte elde edilen gelirler, duran varlık maliyetinden düşölür (Taştan, 2013: 29).

TMS 41’e göre canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi ve her raporlama dönemindeki değerlemesinde “değerleme yaklaşımı” esas alınmaktadır. Bu yüzden de canlı varlıklar değerleme yaklaşımına göre amortismanına ve özel olarak değer düşöklüğü testine tabi tutulmamaktadır (şen & Karagöl, 2014: 28). Sonuç olarak bu standarda göre gerçeğe uygun değerleri güvenilir olarak ölçölebilen canlı varlıklar için amortisman işlemlerinin uygulanmadığı; sadece gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçölemeyen canlı varlıkların amortismanına tabi olacağı sonucuna ulaşılmaktadır (Badem vd., 2013: 142).

2. Örnek Uygulamalar

Yukarıda kısaca açıklanan bilgiler çerçevesinde tek yıllık ve çok yıllık bitkilerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği aşağıda örnekler ile anlatılmıştır.

2.1 Tek Yıllık Bitkiler

Örnek: EKİN işletmesi 01.05.201X tarihinde tarlasına ekmek üzere nakit olarak 1.500 ₺ + 150 ₺ KDV ile fasulye tohumu almıştır. 02.05.201X tarihinde tohumları ekmek üzere arazi şartlarını düzenlemek amacıyla sürme, sulama ve gübreleme işlemleri için 5.000 ₺'lik harcama yapmıştır. 05.05.201X tarihinde tohumların ekimi gerçekleştirilmiştir. Ekim için gelen işçilere 2.000 ₺'lik (ödenen vergi ve fon: 150 ₺, ödenen sosyal güvenlik kesintileri: 100 ₺) ücret hesaplanmıştır. 10.06.201X tarihinde tohumlar fasulye bitkisine dönüşmüştür. 20.07.201X tarihinde fasulyelerin hasat edilmesi ile birlikte 2.500 ₺'lik toplama giderine katlanılmıştır. Hasadı gerçekleştirilen fasulyeler, 26.000 ₺ gerçeğe uygun değeri üzerinden stoklara alınmıştır.

_____01.05.201X_____		
150. İLK MADDE VE MALZEME		1.500
150.01 FASULYE TOHUMU		
191. İNDİRİLECEK KDV		150
100. KASA		1.650
Fasulye tohumu alımı		
_____02.05.201X_____		
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		5.000
100. KASA		5.000
Arazi düzenleme gideri		
_____05.05.201X_____		
710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		1.500
150. İLK MADDE VE MALZEME		1.500
Fasulye tohumunun ekilmesi		
_____05.05.201X_____		
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		2.000
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		150
361. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		100
335. PERSONELE BORÇLAR		1.750
İşçilik harcamalarının muhasebeleştirilmesi		
_____10.06.201X_____		
160. TARLA BİTKİLERİ		8.500
160.01 FASULYE		
711. DİREKT İLK MADDE MALZEME YANSITMA		1.500
721. DİREKT İŞÇİLİK YANSITMA		2.000
731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA		5.000
Fasulye bitkisinin ilk muhasebeleştirilmesi		
_____20.07.201X_____		
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		2.500
100. KASA		2.500
Hasat giderlerinin muhasebeleştirilmesi		
_____20.07.201X_____		
160. TARLA BİTKİLERİ		2.500
160.01 FASULYE		
731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA		2.500
Hasat giderlerinin muhasebeleştirilmesi		
_____20.07.201X_____		
152. MAMULLER		26.000
152.01 FASULYE		
160. TARLA BİTKİLERİ		11.000
160.01 FASULYE		
606. CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI		15.000
606.01 DEĞERLEME ARTIŞI		
Hasadı gerçekleştirilen fasulyenin gerçeğe uygun değer kaydı		
_____ / _____		

Bir yıl içinde satılacak veya canlı olma özelliğini değiştirecek varlıklar, TDHP' da 16 Canlı Varlıklar grubunda açılan hesaplarda izlenmiştir. Bu kapsamda tohumlar, fasulye bitkisine dönüştüğünde yapılan harcamalarla beraber dönen varlıklar grubunda 16 numaralı hesap grubunun

altında yer alan 160 Tarla Bitkileri hesabına aktarılmıştır. Fasulyenin hasat edilmesi ile birlikte gerçeğe uygun değeri üzerinden stoklara aktarılması işlemi de gerçekleştirilmiştir.

2.2 Çok Yıllıklı Bitkiler

Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürünler canlı varlık olup TMS 41'e göre değerlendirilirler. Bir yıldan uzun süreli canlı varlık olan cevizler için TDHP'da 21 numaralı hesap grubu kullanılmıştır. Ancak yapılan çalışmanın niteliği gereği verilen örneğin kapsamı sınırlandırılmıştır. Çok yıllık bitkiler için yapılan harcamalar birden fazla faaliyet dönemini ilgilendirdiği halde çalışmamızda faaliyet dönemleri ayırımı yapılmadan gider çeşitleri örneklerine yer verilip nasıl muhasebeleştirildiği gösterilmiştir. Bu bilgiler doğrultusunda ceviz ağacının meyve verme aşamasına kadar yapılan harcamalar, "218. Yapılmakta Olan Canlı Varlıklar Hesabı" na aktarılmış olup yatırım tamamlandıktan sonra meyve verme aşamasına geçildiğinde "210. Meyve Ağaçları Hesabı" kullanılmıştır.

İşletme TMS 41'e göre canlı varlıklar için değerlendirme yaklaşımını seçmiştir. Gerçeğe uygun değerleri güvenilir bir şekilde tespit edilebilen bu varlığın değerinde değerlendirme artışı olduğu tespit edilmiş olup aradaki değerlendirme farkı "606. Canlı Varlık Değerleme Farkları Hesabının" alacağına kaydedilmiştir. Bu kapsamda işletme, değerlendirme modelini benimsemiş olduğundan bu varlık için dönem sonlarında amortisman işlemi yapılmasına gerek yoktur.

Örnek: EKİN işletmesi 2012 yılında sahip olduğu 40 dönüm arsada ceviz yetiştirmek üzere bazı düzenlemeler yapmıştır. Bahçenin sürülmesi için 1.500 ₺, gübrenmesi için 1.500 ₺ ve fidan çukurlarının açılması için getirilen iş makinelerine 1.000 ₺ nakit olarak ödenmiştir.

730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	4.000	
100. KASA		4.000
Arazi düzenleme gideri		

Arsanın ekime hazırlanmasından sonra tanesi 25 ₺'den 1.500 adet ceviz fidanı alınmış olup bedeli çek ile ödenmiştir (KDV oranının % 8 olduğu varsayılmıştır).

150. İLK MADDE VE MALZEME	37.500	
150.01 CEVİZ FİDANI		
191. İNDİRİLECEK KDV	3.000	
103. VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		40.500
Ceviz fidanı alımı		

Alınan fidanlar dikilmiş olup dikim için 4.500 ₺ işçilik gideri (ödenen vergi ve fon: 350 ₺, ödenecek sosyal güvenlik kesintileri: 150 ₺) ve 500 ₺ sulama harcaması yapılmıştır. Yapılan harcamalar peşin ödenmiştir.

_____ / _____		
710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	37.500	
150. İLK MADDE VE MALZEME		37.500
Ceviz fidanlarının dikilmesi		
_____ / _____		
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	500	
100. KASA		500
Dikim harcamalarının muhasebeleştirilmesi		
_____ / _____		
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	4.500	
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		350
361. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		150
335. PERSONELE BORÇLAR		4.000
İşçilik harcamalarının muhasebeleştirilmesi		
_____ / _____		
218. YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	46.500	
218.01 CEVİZ AĞACI		
711. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA		37.500
721. DİREKT İŞÇİLİK YANSITMA		4.500
731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA		4.500
Ceviz fidanlarının yatırımı kaydı		
_____ / _____		

Ceviz ağaçlarının 80 tanesi arazi şartlarına uyum sağlayamadığı için kurumuştur. Bu ağaçların herhangi bir değeri kalmamış olup kayıtlardan silinmesine karar verilmiştir.

_____ / _____		
659. DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR	2.000	
218. YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		2.000
218.01 CEVİZ AĞACI		
Ceviz fidanlarının telef olması		
_____ / _____		

Ceviz fidanlarının yatırım aşaması tamamlanmış ve meyve vermeye başlamıştır. Ayrıca ceviz ağaçları gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş ve her birinin gerçeğe uygun değerinin 28 ₺ olduğu tespit edilmiştir.

_____ / _____		
210. MEYVE AĞAÇLARI	48.760	
210.01 CEVİZ AĞACI		
218. YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		44.500
218.01 CEVİZ AĞACI		
606. CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI		4.260
606.01 DEĞERLEME ARTIŞLARI		
Ceviz fidanlarının olgunluğa erişmesi ve gerçeğe uygun değer kaydı		
_____ / _____		

Bahçenin kurulmaya başlamasından ceviz ağaçlarının meyve vermeye başladığı ana kadar (2012-2016 yılları arası) yapılan gübreleme, ilaçlama, tımar, işçilik vb. giderler ile gerçeğe uygun değer tespitlerinin her yıl benzeri şekilde yapılması gerekmektedir. Bu çalışmada ilgili ara dönem kayıtları göz ardı edilmiştir.

Eylül 2017 tarihinde cevizlerin hasat zamanı gelmiştir. Hasada hazır cevizlerin gerçeğe uygun değerleri tespit edilmiştir. Söz konusu bahçenin üzerindeki meyvesi ile beraber ağaçların gerçeğe uygun değerinin 500.000 ₺ olduğu görülmüştür. Daha önceden yapılan değerlendirme artışı 48.760 ₺ olduğundan Eylül 2017 tarihi itibarıyla 451.240 ₺ canlı varlık değerlendirme farkı kayda alınması gerekmektedir. Buna göre yapılacak kayıt aşağıdaki şekildedir.

210. MEYVE AĞAÇLARI	451.240	
210.01 CEVİZ AĞACI		
606. CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI		451.240
606.01 DEĞERLEME ARTIŞLARI		
Eylül 2017 ceviz ağaçlarının gerçeğe uygun değeri		

İlgili dönemin satılan mamul maliyetinin 80.000 ₺ olduğu hesaplanmıştır. Ağaçtaki cevizler için bir komisyoncu ile kilo başına peşin 10 ₺' ye anlaşılmıştır. KDV oranının % 8 ve her ağaçta ortalama 10 kg ceviz olduğu varsayılmıştır.

100. KASA	153.360	
600. YURTİÇİ SATIŞLAR		142.000
391. HESAPLANAN KDV		11.360
Ceviz satışının muhasebeleştirilmesi		
152. MAMULLER	80.000	
152.01 CEVİZ		
210. MEYVE AĞAÇLARI		80.000
210.01 CEVİZ AĞACI		
Ceviz hasadının gerçekleştirilmesi		
620. SATILAN MAMUL MALİYETİ	80.000	
152. MAMULLER		80.000
152.01 CEVİZ		
Satılan cevizlerin maliyeti kaydı		

Sonuç

Değişen ticaret sistemiyle birlikte tarım sektörü, stratejik bir sektör haline gelmiştir. Son yıllarda uluslararası boyutta yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmelerle birlikte tarım sektörüne büyük sermaye sahipleri de yatırım yapmaya başlamıştır. Tarımsal faaliyette bulunan işletmelerde, tarımsal faaliyetler kapsamında yer alan canlı varlıkların büyüme, bozulma, çürüme, üreme gibi çok değişik şekillerde biyolojik dönüşüme sahip olmaları nedeniyle sınıflandırılıp kayıt altına alınması, değerlemesi ve amortisman işlemleri oldukça önem taşımaktadır.

Tarımsal faaliyetler TMS 41 kapsamında, hasadı yapılan ürünler ise TMS 2 Stoklar standardına göre muhasebeleştirilmektedir. Tarımsal varlıkların değerlemesinde gerçeğe uygun değer yaklaşımı benimsenmiştir. Böylece gerçeğe uygun değeri güvenilir biçimde belirlenebilen varlıklar, amortisman tabii tutulmamaktadır. Standart kapsamında amortisman tabii tutulan varlıklar, gerçeğe uygun değeri güvenilir biçimde ölçülemeyen varlıklardır.

Bu çalışmada, TMS/TFRS çerçevesinde tarımı yapılan canlı varlıkların niteliğine göre hangi hesap grubu içinde yer aldığı, hangi hesapların kullanıldığı, nasıl muhasebeleştirildiği ve değerlendirildiği örneklerle açıklanmıştır. Bu yolla literatüre katkı sağlanmaya çalışılmıştır. Bundan sonraki çalışmalarda gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde tespit edilemeyen varlıkların sınıflandırılıp kayıt altına alınması, değerlemesi ve amortisman işlemleri araştırılabilir. Yine meyve vermeye başlayan ağaçlar için sonraki yıllarda yapılacak muhasebesel işlemler bir konu olarak irdelenebilir. Benzer şekilde tarım işletmelerinde muhasebe uygulamaları konusunda TMS/TFRS ile VUK arasında ortaya çıkacak farklılıklar da ele alınabilir. Sonuç olarak bu tür çalışmalar hem literatüre katkı yapacak hem de uygulamaya yol gösterecektir.

Kaynakça

- Akbaba, A.N.B. (2015). "Canlı Varlıkların Değerlemesi, Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması: Borsa İstanbul'da (BİST) Kayıtlı Tarım, Orman ve Balıkçılık Alanında Faaliyet Gösteren İşletmelerde Analiz", *BEU SBE Dergisi*, Cilt:4, Sayı:2, 81-106.

- Akdoğan, N. & Sevilengül, O. *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, 12.Baskı, 2007, Ankara.
- Alagöz, A. & Antepli, A. (2013). “Canlı Varlıklarda Değer Tespiti Ve Muhasebeleştirilmesi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Sayı:3, 107-124.
- Badem, A.C., Savcı, M. & Kılıncı, Y. (2013). “Türkiye’de Çay Yaprağı Üretimi Ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Uygulaması”, *MÖDAV*, Sayı: 3, 115-147.
- Büyükipekci, S. & Kağıtçı, A. (2015). “Tarımsal Faaliyetlerin Tms 41’e Göre Muhasebeleştirilmesi”, *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:12, Sayı:1, 105-113.
- Deloitte, (2016). “Biological Assets: A Transformation”, *Deloitte Shared Services India LLP*, 1-12.
- Elad, C. (2004). “Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Some Implications for International Accounting Harmonization”, *European Accounting Review*, Cilt: 13, Sayı: 4, 621– 641.
- Gonçalves, R. & Lopes, P. (2014). “Accounting in Agriculture: Disclosure Practices of Listed Firms”, *FEB Working Papers*, 1-31.
- Gökğöz, A. & Temelli, F. (2016). “Taşyıcı Bitkilerin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi”, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2/4, 142-154.
- Hatunoğlu, Z. & Kılılı, M. (2016). “Tarım İşletmelerinde Bitkisel Üretim Maliyetlerinin TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi”, *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:13, Sayı:1, 1-22.
- Jana, H. & Marta, S. (2014). “The Fair Value Model for the Measurement of Biological Assets and Agricultural Produce in the Czech Republic”, *Procedia Economics and Finance*, (12), 213 – 220.
- Kılılı, M. & Hatunoğlu, Z. (2016). “Dünya’da ve Türkiye’de Tarım Muhasebesi Yazınına Tarihsel Bir Bakış”, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 3(1), 1-12.
- Lalić, S., Perić, N. & Jovanović, D. (2012). “The Accounting Treatment Of The Biological Process Of Transformation”, *Research Journal of Agricultural Science*, 44 (3), 233-239.
- Lefter, V. & Roman, A.G. (2007). “IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting”, *Theoretical and Applied Economics*, 5, 15–22.
- Marsh, T. & Fischer, M. (2013). “Accounting for Agricultural Products: US Versus IFRS GAAP”, *Journal of Business & Economics Research*, 11(2), 79-88.
- Mateş, D. & Grosu, V. (2008). “Evaluating And Recognising Biological Assets And Agricultural Activities According To IAS 41”, *Lucrări Ştiinţifice Seria Agronomie*, Cilt: 51, 457-462.
- Şen, İ.K. & Karagül, A.A. (2014). “Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıfı Olarak Taşyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme Ve Ölçme”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Sayı:3, 27-48.
- Taştan, H. (2013). “Ceviz Bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları – 41 Ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Amortisman Ayrılması Ve Değerlemesinin Karşılaştırmalı İncelenmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim 2013, 25-37.
- Tokay, S.H. & Deran, A. (2011). “Tarım Sektöründe Ve Tarım Sektörünün Önemli Bir Alt Dalı Olan Meyve Bahçesi İşletmelerinde Muhasebenin Gereği, Belge Ve Defter Düzeni”, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 1, 40-55.
- Tuğay, O. (2013). “Türkiye Muhasebe Standardı 41’e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti Ve Muhasebeleştirilmesi”, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi SBE Dergisi*, Cilt:5, Sayı:8, 148-165.
- Yazarkan, H. (2016). “Üretim İşletmelerine Ait Fındık Bahçelerine İlişkin Mali İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi: Durak Fındık A.Ş. Örneği”, *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim Ve Ekonomi*, Cilt:23 Sayı:2, 409-434.