

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANSMAN ANA BİLİM DALI

CANLI VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ VE TARIMSAL FAALİYETLER
(TMS 41) STANDARDINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

SELDA DOLAŞ

Malatya – 2019

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANSMAN ANA BİLİM DALI

CANLI VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ VE TARIMSAL FAALİYETLER
(TMS 41) STANDARDINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

SELDA DOLAŞ

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Recep GÜNEŞ

Malatya - 2019

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**CANLI VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ VE TARIMSAL
FAALİYETLER (TMS41) STANDARDINA GÖRE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN

Prof. Dr. Recep GÜNEŞ

HAZIRLAYAN

Selda DOLAŞ

Jürimiz 06/12/2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda bu dönem projesi (oybirliği /oyçokluğu) ile başarılı bulunarak İşletme Anabilim, Muhasebe-Finansman Bilim dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyelerinin Unvan Ad Soyadı

1. Prof. Dr. Recep Güneş (Danışman)
2. ~~Prof.~~ Dr. Yusuf Cahit Çukacı (Başkan)
3. Dr. Öğretim Üyesi Birgül Bozkurt Yazar (Üye)

İmzası



İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun/...../2019 tarih vesayılı kararıyla bu tezin kabulü onaylanmıştır.

Prof. Dr. Mehmet KUBAT
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ÖNSÖZ

Tarım sektörünün profesyonelleşmesiyle finansal tablolarda verilerin doğru şekilde gösterilmesi ve aynı şekilde yorumlanabilmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Bu noktada elde edilen verilerin sadece bulunulan ülkede değil diğer ülkelerde de aynı şekilde yorumlanabilmesi gerekmektedir ve Tarımsal Faaliyetler Standardı 41'e ihtiyaç duyulmaktadır. Bu çalışmada TMS 41 standardı ve VUK değerlendirme ölçüleri, tarımsal faaliyetler ile ilgili tanımlamalar, açıklamalar, TMS 41 kapsamında tarımsal ürünlerin nasıl muhasebeleştirileceğine değinilmiştir.

Bu çalışmanın ortaya çıkmasında ve çalışmanın her aşamasında değerli bilgilerini ve tecrübelerini benimle paylaşan değerli tez danışmanım Prof. Dr. Recep Güneş'e, tezime öneriler ve eklemelerle desteklerini sunan Doç. Dr. Yusuf Cahit Çukacı ve Dr. Öğretim Üyesi Birgül Bozkurt Yazar'a teşekkürlerimi sunarım.

Çalışma süresince desteğini yanımda hissettiğim sevgili eşim Mehmet Dolaş'a ve ablam Seda Gültutan'a teşekkür ederim.

ÖZET

Tarım insanların her zaman ihtiyaç duyduğu bir sektör olduğu için ihtiyaca yönelik değişerek ve gelişerek hayatımızdaki yerini korumaktadır. Tarımsal ürünlere olan ihtiyacı karşılayabilmek için tarım alanındaki faaliyetler artan nüfus, kentleşme, küreselleşme ve teknolojik gelişmeler gibi değişikliklere bağlı olarak profesyonelleşerek devam etmektedir. Profesyonelleşen tarım sektöründeki işletme yapılarında bu gelişmelere göre değişiklik göstermektedir. İşletme yapılarının büyümesi gibi değişiklikler tarımsal faaliyetlere özgü muhasebe standartları ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. 2005 yılında çıkan Türkiye Muhasebe Standartlarından 41 nolu Tarımsal Faaliyetler Standardı Türkiye’de uygulanmaya başlamıştır. 2005 yılı sonrasında TMS 41’de birkaç defa düzenlemeler yapılmıştır. Son düzenleme 15/01/2019 tarihinde gerçekleşmiştir. 2011 yılı itibariyle de zorunlu olarak TMS’ye uygun defter tutulmaya başlanmıştır.

Bu çalışmada Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında ele alınan değerlendirme ölçülerinden bahsedilmiştir. TMS 41’in uygulanma şartlarına değinilmiştir. Tarımsal faaliyetler altında sınıflandırılan bitkisel üretim ve hayvansal üretim çeşitlerinin üretim miktarlarının Türkiye’deki ürün bazlı artış ve azalışları gösterilmiştir. Tarımsal faaliyet çeşitlerinin hepsinin ayrı muhasebe hesapları altında kayda alınması için akademisyenler tarafından tekdüzen hesap planına tarımsal faaliyetlerle ilgili bazı hesaplar eklenmesi önerilmiş ve bu hesaplar altında muhasebeleştirilme işlemleri detaylandırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, Canlı Varlıklar, Değerleme, Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi, Tarımsal Faaliyet

ABSTRACT

Since agriculture is a sector that people always need, it maintains its place in our lives by changing and developing for the need. In order to meet the need for agricultural products, the activities in the field of agriculture continue professionally due to changes such as increasing population, urbanization, globalization and technological developments. Business structures in the professionalized agricultural sector also vary according to these developments. Changes in the growth of business structures reveal the need for accounting standards specific to agricultural activities. In 2005, the Accounting Standards of Turkey 41 which began to be implemented in Turkey Agriculture Standard. After 2005, several amendments were made in TMS 41. The last revision was made on 15/01/2019. As of 2011, the Company has kept compulsory books in compliance with TMS.

In this study, Turkey Accounting Standards and Tax Procedure Law are discussed measures taken within the scope of the valuation. The conditions of application of TMS 41 are mentioned. Agricultural crop production classified under the types of production activities and production amounts of animal-based products increases and decreases are shown in Turkey. In order to record all types of agricultural activities under separate accounting accounts, it was suggested by academicians to add some accounts related to agricultural activities to the Uniform Chart of Accounts and the accounting procedures under these accounts were detailed.

Key Words: TMS 41 Agricultural Activities Standard, Living Assets, Valuation, Accounting of Living Assets, Agricultural Activity

ÖZGEÇMİŞ

Selda Dolaş 19.06.1990 tarihinde Malatya’da doğmuştur. Lisansını İşletme bölümünde tamamlamıştır. Yüksek lisansını İnönü Üniversitesi Muhasebe Finansman bölümünde yapmıştır. 7 yıldır mülteci alanında çalışmaktadır. Mülteci alanında iki adet proje yapmıştır. 2015 yılından beri Sivil Toplum Kuruluşunda çalışmaya devam etmektedir. 1 yıl proje yürütücüsü olarak çalışmıştır. 5,5 yıl finans alanında çalışmıştır ve 7 aydır insan kaynakları alanında çalışmaktadır.

VITAE

Selda Dolaş was born on 19.06.1990 in Malatya. He completed his undergraduate studies in Business Administration. He completed his master's degree at İnönü University, Department of Accounting and Finance. She has been working in the refugee field for 7 years. He carried out two projects in the refugee field. Since 2015, he has been working at the NGO. He worked as project coordinator for 1 year. He has worked in the field of finance for 5.5 years and has been working in the human resources field for 7 months.

İçindekiler Tablosu

GİRİŞ.....	1
1.TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ VE DEĞERLEME KAVRAMI	3
1.1. Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme Ölçüleri.....	3
1.1.1.Tasarruf Değeri.....	5
1.1.2.Borsa Rayıcı	5
1.1.3.Maliyet Bedeli	6
1.1.4.Mukayyet Değer	7
1.1.5. Emsal Bedeli.....	7
1.1.6.Vergi Değeri	10
1.1.7.Rayıç Bedel	10
1.1.8.İtibari Değer.....	10
1.2. Türkiye / Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme Ölçüleri	11
1.2.1. Maliyet Bedeli	12
1.2.2.Gerçeğe Uygun Değer	12
1.2.3.Net Gerçekleşebilir Değer	13
1.2.4. Kullanım Değeri Ölçüsü (İşletmeye Özgü Değer)	14
1.2.5.Geri Kazanılabılır Değer	16
1.2.6.İtfa Edilmiş Değer	16
1.3. Canlı Varlığın Değerlemesi.....	17
2.TARIMSAL FAALİYETLERİN UYGULANDIĞI İŞLETMELER, TARIMSAL FAALİYET ÇEŞİTLERİ VE TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI.....	19
2.1.Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulandığı ve Tarımsal Faaliyetlerin Kullanıldığı İşletmeler	19
2.2.Tarımsal Faaliyetler Tanımı ve Türleri	24
2.2.1.Bitkisel Üretim	29
2.2.1.1.Sebze Üretimi	31
2.2.1.2.Tahıl ve Benzeri Bitkisel Ürün Üretimi	33
2.2.1.3.Meyveler, İçecekler ve Baharat Bitkileri.....	35
2.2.2.Hayvansal Üretim.....	37

2.3. Tarımsal Faaliyetler Standardı	41
2.3.1.TMS 41 Standardının Amacı ve Kapsamı	43
2.3.2.TMS 41 Standardında Yer Alan Tanımlar	45
2.3.3.Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi	48
2.3.3.1.Gerçeğe Uygun Değer ve Tespiti	50
2.3.3.2.Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Biçimde Belirlenememesi	56
2.4. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ..	59
2.4.1.Canlı Varlığın Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi	59
2.4.1.1.Canlı Varlıklar için Tekdüzen Hesap Planına Eklenmesi Önerilen Hesaplar	60
2.4.1.2.Canlı Varlıklarda Maliyet Hesapları	61
2.4.1.2.1. 7/A Grubunda Yer Alan Hesaplar	62
2.4.1.2.2. 7/B Grubunda Yer Alan Hesaplar	63
2.4.1.3.Canlı Varlığın Aktife Alınması ve Muhasebeleştirilmesi	63
2.4.1.4.Amortismanın Muhasebeleştirilmesi	64
2.4.1.4.1. TMS Amortisman Yöntemleri	66
2.4.1.4.1.1 Doğrusal Amortisman Yöntemi	66
2.4.1.4.1.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi	66
2.4.1.4.1.3. Üretim Miktarı Amortisman Yöntemi	67
2.4.1.4.2. VUK Amortisman Yöntemleri	67
3. CANLI VARLIKLARIN TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE CANLI VARLIKLAR GRUBUNDA YER ALAN HESAPLARIN İŞLEYİŞİ	70
3.1. Dönen Varlık Niteliğindeki Canlı Varlığın Muhasebeleştirilmesi	70
3.1.1. Tarla Bitkileri	74
3.1.2. Bahçe Bitkileri	78
3.1.3. Canlı Su Hayvanları	82
3.1.4. Canlı Kümes Hayvanları	84
3.1.5. Canlı Küçükbaş Hayvanlar	87
3.1.6. Canlı Varlıklarda Değer Düşüklüğü (-)	90
3.2. Duran Varlık Niteliğindeki Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi	92
3.2.1.Canlı Kümes Hayvanları	94
3.2.2. Canlı Küçükbaş Hayvanlar	94

3.2.3. Canlı Su Hayvanları	96
3.2.4. Meyve Ağaçları	97
SONUÇ	100
KAYNAKÇA.....	102



KISALTMALAR

APF	: Aktif Piyasa Fiyatı
BVPF	: Benzer Varlıkların Piyasa Fiyatı
EGD	: En Güvenilir Değer
ESİF	: En son İşlem Fiyatı
GUD	: Gerçeğe Uygun Değer
NNABD	: Net Nakit Akışların Bugünkü Değeri
SOF	: Sektör Ortalama Fiyatı
TDM	: Tarihi Maliyet Değeri
TDMS	: Tekdüzen Muhasebe Sistemi
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu
MD	: Madde
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı

TABLÖLAR

Tablo 1: İşletmelerin Ekonomik Büyüklüklerine Göre Dağılımı, 2016

Tablo 2: Tarımsal Üretim Değeri ve İstihdamdaki Dünya Ülkeleri Sıralaması

Tablo 3: 2001-2017 Yılları Arasındaki Sebze Üretim Miktarları

Tablo 4: Meyveler, İçecek ve Baharat Bitkilerin Üretim Miktarları

ŞEKİLLER

Şekil 1 : Geri Kazanılabılır Değerin Tespit Edilmesi

Şekil 2: Türkiye’de Geçerli Olan Finansal Raporlama Çerçevesi

Şekil 3: Taç Tarım Ürünleri 2017 Yılı Faaliyet Raporu

Şekil 4: Bitkisel Üretim 2016–2017 Verileri

Şekil 5: Seçilmiş Ürünlerin Yeterlilik Dereceleri, 2017-2018

Şekil 6 : Hayvan Sayıları, 2016,2017

Şekil 7 : Hayvan Sayıları, Haziran 2018

Şekil 8: Hayvan Üretim Değeri 2016-2017

Şekil 9: Canlı Varlıklara, Tarımsal Ürünlere ve Hasattan Sonra İşlenme Sonucu Ortaya Çıkan Diğer Ürünlere Örnek

Şekil 10: Canlı Varlıklarda Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenme Hiyerarşisi

GİRİŞ

İnsanlığın var oluşundan günümüze kadar, tüm canlılar gibi insanların hayatını sürdürebilmeleri için tarımsal ürünlere ihtiyaç duyulmaktadır. Tarımsal ürünler insanların bugün olduğu gibi gelecekte de temel ihtiyaçlarından biridir. Geçmişte insanlar bu ihtiyaçlarını karşılayabilmek için küçük ölçekli tarımsal faaliyetleri içerisinde üretim yaparken, nüfusun artması, kırsal alandan şehirlere göçün artışı, ithalat ve ihracatta meydana gelen değişimler sonucunda tarımsal faaliyetlerin profesyonel olarak büyük işletmeler tarafından yapılması zorunlu hale gelmiştir. Büyük işletmelerin ihtiyaç duyduğu finansmanın kredi kuruluşlarından sağlanması veya devlet tarafından yapılan yardımlardan yararlanmak için ayrıntılı finansal tablolara ve finansal tabloların daha iyi anlaşılabilmesi için muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu durum, daha geniş kapsamlı, açıklayıcı ve uluslararası boyutta da anlaşılır bir muhasebe sistemini gerekli kılmaktadır.

“Türkiye Muhasebe Standartları” (TMS) 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı 31 Aralık 2005’ten sonrasını içine alan hesap dönemleri ve 24 Şubat 2006 tarihli, 26090 sayılı olan Resmî Gazetede yayımlanmıştır. Sonrasında bazı dönemlerde değişikliğe uğrayarak günümüze kadar gelmektedir. 2011 yılından itibaren (Türk Ticaret Kanunu) TTK’da TMS’ye uygun defter tutma zorunluluğu uygulanmaya başlanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde değerlemeyi tanımlayarak farklı değerlendirme yöntemlerinin üzerinde durulmaktadır. Vergi Usul Kanunu (VUK) ve TMS’ye göre değerlendirme ölçülerinden bahsedilmektedir. Vergi kanunları işletmenin çıkarları yerine devletin çıkarını koruması dolayısıyla, devlet yürürlükteki mevzuatın uygulanmasını istemekte ve hangi iktisadi kıymetin hangi değerlendirme ölçüleri ile değerlendirileceğini belirlemektedir. Türkiye Muhasebe Standartlarında da amacın tüm işletmelerin finansal tablolarını aynı şekilde görüp aynı şekilde yorumlayabilmesi olduğuna ve bundan dolayı da hangi durumlarda hangi ölçüm yöntemlerinin kullanılması gerektiğine değinilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde muhasebe standartlarının hangi işletmelere uygulanabileceği ve tarımsal faaliyetler standardı üzerinde durulmuştur. Tarımsal faaliyetlerin kavramsal çerçevesi üzerinde durularak tarımsal faaliyet çeşitleri başlıklar altında açıklanmıştır. Aynı zamanda yıllar itibariyle tarımsal faaliyet çeşitlerinin Türkiye'deki üretim miktarlarındaki artış ve azalışlar Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) verileri baz alınarak şekiller halinde gösterilmiştir. Tarımsal faaliyetler standardının amacı ve kapsamı üzerinde durulmuştur ve hangi durumlarda uygulanacağı hangi durumlarda uygulanamayacağından bahsedilmiştir. TMS 41'de yapılan güncellemelere değinilmiştir. Tarımsal faaliyetler çerçevesinde kullanılan kavramların tanımlamaları yapılmıştır. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin nasıl bulunduğu şekilde ve formüllerle anlatılmıştır. Canlı varlıklardaki değer artışları ve azalışları üzerinde durulmuştur. Maliyet muhasebesine kısaca değinilerek 7. gruptaki maliyet hesaplarından bahsedilmiştir. Tekdüzen muhasebe sistemine göre canlı varlıkların muhasebeleştirilmeleri detaylandırılmıştır. Amortisman yöntemleri ve muhasebeleştirilmelerden bahsedilmiştir.

Üçüncü bölümde canlı varlıkları dönen varlıklar ve duran varlıklar başlıkları altında ayırarak hangi durumlarda hangi hesaplar altında izlenmesi gerektiğinden bahsedilmiş ve örneklerle muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağı gösterilmiştir.

1.TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ VE DEĞERLEME KAVRAMI

Değerleme varlıkların değerlerinin belirli bir para cinsinden belirlenmesidir. Burada belirli bir iktisadi kıymet ve belirli bir zamanda olması önemlidir. Burada ölçü birimi olarak ifade edilen değer, finansal tablonun düzenlendiği ülkenin para birimi olmaktadır. Bu ölçü birimi esnek ve değişkendir.

Varlığın vergi değeri hesaplanırken kullanılmakta olan takdir ve tespit şekli değerlendirme olarak tanımlanmaktadır. Varlığın hangi fiyat veya tutarla envanter defterine yazılmasını belirleme işlemine değerlendirme denilmektedir. Burada esas olan varlığın vergi kanunlarınca gösterilmekte olan günde ve zamanda sahip olduğu değerleridir. Envanter sonrasında düzenlemesi yapılan bilançolar tarafından kıymetlerin genel olarak özeti gösterilmektedir. Değerlemeyle bilançoların dönem sonlarında sahip oldukları değerler fiili şekilde gösterilebilir hale getirilmektedir. Değerleme işlemine uygulanan kanunlara göre farklı bakış açıları bulunmaktadır.

Kanunlar açısından farklılık gösteren değerlendirme TTK'ya ve VUK'a göre olmak üzere hukuki anlamda iki şekilde incelenmektedir. Ayrıca Türkiye Muhasebe Standartlarında kabul görmüş değerlendirme ölçüleri bulunmaktadır. VUK'da önemsenen devlettir ve devletin çıkarları ön plandadır. TTK'na göre değerlendirme ticari kar açısından ele alınmaktadır. TMS ise işletmenin gerçekte olan ekonomik ve mali durumunu önemsemektedir. Çalışmada TMS ve VUK kapsamındaki değerlendirme yöntemleri üzerinde durulmaktadır. VUK'da değerlendirme olarak ifade edilen kavram TMS'de ölçüm olarak yer almaktadır.

1.1.Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme Ölçüleri

Değerleme iktisadi kıymete değer belirleme işlemine denir. Burada amaç vergi matrahlarının hesaplanmasıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 258. maddesinde değerleme Şu Şekilde tanımlanmaktadır:

Değerleme, vergi matrahının hesap edilmesiyle ilgili ekonomik değerlerin takdir ve saptamasıdır. Tanımdan anlaşıldığı gibi, devletin işletmelerden vergi alması amaçlanmaktadır ve vergi matrahının hesaplanabilmesi için değerlemeye ihtiyaç duyulmaktadır.

VUK 259. Md.'sine göre değerleme günü vergi kanunlarında gösterilmekte olan gün ve zamanlara göre belirlenmektedir. VUK'a göre tutulan defterler hesap dönemleri itibariyle tutulmaktadır. Vergi kanunlarına göre, Maliye Bakanlığı'ndan özel hesap dönemi alınmadığı durumlarda, hesap dönemi 1 Ocak - 31 Aralık olarak belirlenmiştir. Bazı durumlarda ise işletmeler Maliye Bakanlığı'na baŐvurarak 12 aylık özel hesap dönemi belirlenebilmektedir.

Genellikle varlıkların ve kaynakların işletmelere girdikleri tarih itibariyle değerleri, cari değerlerini yansıtıran izlemekte olan dönemlerde yapılan ekonomik değişimler, teknolojik olarak gelişmeler, söz konusu varlıkların kullanılması vb. gerekçeler ile tarihi maliyet ile cari değer arasında farklar oluŐabilir. Maliyet esasına göre kayıt sistemi pek çok durumda işlem ve olayların muhasebedeki kayıtları ile gerçek durum arasında farklılıklara ve neticede tarihi maliyete göre düzenlenmekte olan finansal tabloların, işletmenin fiili durumlarını yansıtırmaktan uzaklaŐmasına yol açmaktadır. Farklı değerleme lleri geliŐtirilmesi ihtiyacının altında da esasen bu kaygılar yer alır. Farklı değerleme ölülerinin ve esaslarının kullanımı ise bilanlarda ve gelir tablolarında sunulmakta olan bilgilerin farklı bir duruma gelmesine sebep olur. Bu da dönem kârına etki eder. Vergi mevzuatının değerleme hükümlerine detaylı Şekilde yer vermesinin nedeni budur. Ancak; vergi mevzuatı değerleme konusuna vergi matrahının belirlenmesi yönüyle yaklaŐtığı için pek çok durumda vergi mevzuatının değerleme hükümleri ile muhasebe sisteminin değerleme lleri arasında farklar söz konusu olur (Akbulut, 2008:1; Akt. Gzlikl, 2017: 87).

Vergi kanunlarına göre değerlemede, işletme sahip veya ortaklarının menfaatlerinin korunması amaç edilmez. Burada amaç devletin menfaatlerini korumaktır ve vergi almaktır. Vergi kanunları değerlemede inisiyatifi işletme sahiplerine bırakmak

istememez. Bundan dolayı da belli kurallar doğrultusunda 8 çeşit değerlendirme ölçüsü çıkarmıştır. Bu değerlendirme ölçüleri aşağıda açıklanmıştır.

1.1.1.Tasarruf Değeri

VUK'un 264. maddesinde tasarruf değer şöyle tanımlanmaktadır:

İktisadi kıymetlerin değerlemenin yapıldığı günde, sahipleri için sunulan gerçek değerleridir.

Bu değerlendirme yöntemini belirleyen bilimsel yöntemler olsa dahi arz ettiği değeri etkileyebilen direkt ve indirek olan birçok etken bulunduğu için kesinliğinden bahsetmek yanlış olabilmektedir. İktisadi kıymetin değerinin sahibinin iradesine bırakılması VUK'a göre pek arzu edilmeyen bir durum olsada bir değerlendirme ölçüsü olarak kullanılmaktadır.

Alacaklar ve borçlar mukayyet değer ile değerlendirilmektedir, fakat senetli olan alacaklar ve borçlar iskonto işlemi sonrasında tasarruf değer ile değerlendirilmektedir. Alacaklar sahipleri tarafından devredildiklerinde veya tahsil edildiklerinde , borçlar devredildiğinde veya henüz vadesi gelmemişken ödendiği durumlarda tasarruf değerle değerlendirilmektedir.

Aşağıda üç madde ile belirlenen varlık veya kaynaklar tasarruf değeri ile değerlendirilir. Bu maddeler:

- Bankalar, bankerler ve sigorta şirketlerinin alacakları ve borçları
- Vadeleri henüz gelmeyen senede bağlı olan ticari alacaklar ve borçlar (isteğe bağlı)
- Mevduatlar veyahut krediler için yapılan sözleşmelere bağlı olan alacaklar ve borçlar.

1.1.2.Borsa Rayici

Menkul kıymetlerde ve kambiyo borsalarında ya da ticaret borsalarındaki iktisadi kıymetlerin borsadaki eş değerlerinin değerlemeden evvelki en son işlem yapıldığı gündeki ortalama değerleri borsa rayici olarak ifade etmektedir. Fakat fiyatlar arasında bariz tutarsızlıklar görüldüğü zaman Maliye Bakanlığı'nın son işlem yapıldığı gündeki tutarı değil de 30 gün içerisindeki tutarın ortalama rayici alma yetkisi

bulunmaktadır. Örnek olarak hisse senetleri, yabancı paralar, tahviller, hazine bonoları ve menkul kıymetler bu değerlendirme yöntemiyle değerlendirilir.

1.1.3.Maliyet Bedeli

VUK'da 262. Md.'de maliyet bedeli şu şekilde tanımlanmaktadır:

Maliyet bedeli, bir iktisadi kıymeti ya da bir ekonomik değeri elde etmek için veya değerini artırmak için yapılmış olan ödemeler ve bunlara ek olan tüm giderlerin toplamına denilmektedir.

Maliyet bedelinde mal veya hizmet amaca uygun hale getirilene kadar yapılan bütün maliyetler hesaplanır. İktisadi kıymetin değerini artıracak nitelikte olmayan giderler maliyet bedeline dahil edilmezler. Örneğin bakım onarım tarzındaki giderler dahil edilmez. Bir tarlanın etrafının çitlerle çevrilmesi, su kuyusu için sondaj vurulması, elektrik hattı ve yolun döşenmesi tarlanın değerini artıran faktörlerdir. Fakat tarlaya rutin ekim biçim yapılarak ürün kaldırılması tarlanın değerini arttırmaz. Rakamsal verilerle örnek verilecek olursa; 150.000 TL'ye satın alınan 20 dönüm tarlanın amaca uygun hale getirilmesi için 37.000 TL'ye çit çekilmiş, 6.000 TL'ye sondaj vurulmuş, 17.000 TL'ye su boruları döşenmiş ve 9.000 TL'ye elektrik hattı ve trafo yapılmıştır. Bu durumda maliyet bedeli yapılan giderlerin toplamı olan 69.000 TL'dir.

Vergi Usul Kanununa göre Maliyet Bedeli ile değerlendirilen iktisadi kıymetler maddeler halinde aşağıda belirtilmiştir (Gökçe, 2015: 1):

- Gayrimenkuller (VUK Md. 269)
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı (VUK Md.269),
- Tesisat ve makineler (VUK Md. 269),
- Gemiler ve diğer taşıtlar (VUK Md. 269),
- Gayri maddi haklar (VUK Md. 269),
- Demirbaş eşya, alet, edevat, mefruşat (VUK Md. 273),
- Emtia (VUK Md. 274 – 275),
- Zirai mahsuller (VUK Md. 276),
- Zirai işletmeye dahil hayvanlar (VUK Md. 277)

1.1.4.Mukayyet Değer

Vergi Usul Kanunu Madde 265'te de belirtildiği üzere iktisadi bir değer in muhasebe kaydında gösterilebilen değeri mukayyet değer olarak adlandırılmaktadır.

Mukayyet Değer ile değerlendirilen iktisadi kıymetler şu şekilde listelenebilir (Gökçe, 2015: 1):

- ✓ Senetsiz alacak ve borçlar
- ✓ Aktifleştirilmiş ilk tesis ve taazzuv giderleri
- ✓ Ortaklara borçlar
- ✓ Peştamallıklar
- ✓ Aktif geçici hesap kıymetleri
- ✓ Gelecek yıllar için peşin ödenen giderler
- ✓ Tahakkuk etmiş ancak tahsil edilmemiş hasılat (gelir tahakkukları)
- ✓ Pasif geçici hesap kıymetleri
- ✓ Gelecek yıllar için peşin tahsil edilmiş hasılat
- ✓ Tahakkuk eden ancak ödenmemiş giderler (gider tahakkukları)
- ✓ Karşılıklar

Değerleme bölümünde yazmayan, yazsa dahi kendine ait bir değerlendirme ölçüsüyle değerlendirilemeyen iktisadi kıymetler borsa rayiciyle değerlendirilmektedir. Borsa rayici olmadığı zamanlarda bu değerlendirme yöntemi kullanılmaktadır.

1.1.5. Emsal Bedeli

Gerçek bedelleri belli olmayan, bilinmeyen yada doğru şekilde belirlenemeyen malların, değerlemenin yapıldığı günde satılmasıyla emsaline göre taşıyacağı değere emsal bedel denilmektedir.

VUK 267. Md.'de göre emsal bedel şöyle tanımlanmış ve gruplanmıştır:

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) Aynı türde ve çeşitte olan malların sırayla değerlendirilebileceği ay ya da bir önceki ay veya bir daha önceki aylarda satılmışsa burada emsal bedelini yapılan satışların miktarına ve tutarına göre yükümlü olan kişi tarafından çıkarılabilecek ortalama satış fiyatıyla hesaplanmaktadır. Ortalama fiyat esasının uygulanabilmesi amacıyla, aylık yapılan satış tutarının, emsal bedeli belirlenecek herürünün miktarına kıyasla %25'ten az olmalıdır. Aylık ortalama satış fiyatları geriye doğru en fazla üç aya kadar değerlendirmeye alınabilir.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Bu esasa göre emsal bedelleri belli olacak malların, maliyet bedelleri bilirse veyahut ortaya çıkarılması muhtemel olabilirse, bu hususta mükellef maliyet bedellerine toptan yapılan satışlarda %5, perakende yapılan satışlarda %10 ekleyerek emsal bedellerini belirleyebilmektedir.

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Takdir esasında yukarıda belirtmiş olunan esaslar doğrultusunda belirlenemeyen emsal bedeli ilgili olan kişilerin başvurusundan sonra takdir komisyonunca takdir yoluyla belirlenmektedir. Burada takdirler, maliyet bedelleri ve piyasa değerleri araştırılarak ve kullanılmış mallar için ayrı olarak yıpranma düzeyleri göz önünde bulundurulmak suretiyle yapılmaktadır. Takdir edilen değerlere işletmelerde yetkili kişi veya kurumların itiraz etme hakkı saklı olmaktadır. Fakat yapılan itiraz verginin tahakkukunu ve tahsil edilmesini durdurmamaktadır.

Emsal bedellerinin mükelleflerce bizzat hesaplamalarının yapıldığı durumlarda, yapılan bu hesaplara ait olan kayıtlar ve cetveller kanıtlayıcı belgeler olarak saklanmaktadır.

Yukarıda belirtilen esaslar ile korunmaksızın kaza mercilerinin kendi başlarına koydukları değerlerle zirai kazanç ölçüsünü tespit etmiş olan kararnamelerde bulunan ögeler emsal bedel yerine geçmektedir.

Ücret ile yapılmakta olan imalatta ücretlerin gerçek miktarlarının bilinmediği veya doğru şekilde belirlenemediği koşullarda bulunacak emsal ücret de aynı esaslara göre belirlenmektedir.

Aşağıda belirtilen durumlarda emsal bedel baz alınır (Ege, 2016: 272, 273) :

- Malın maliyet bedelilerine kıyasla değerlemenin yapıldığı gündeki satışlarının yapıldığı fiyatlar %10 ve daha fazla bir düşüş göstermiş olduğu durumlarda mükellef, maliyet bedelinin yerine VUK Md. 267'nin ikinci sırasındaki usul hariç olarak, emsal bedel uygulanmaktadır.
- Tarımsal işletmelere dahil edilen hayvanlar maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir. Maliyet bedeli bulunamadığı durumlarda bunun yerine emsal bedel alınmaktadır.
- Sel, deprem gibi afetlerden dolayı ya da bozulma, kırılma, çürüme tarzındaki durumlar sonucunda ekonomik değerlerinde ciddi azalışlar gerçekleşen mallarla maliyetlerinin hesaplanması alışılmış olmayan hurda, döküntü ve ıskartalar emsal bedelle değerlendirilmektedir.
- Burada yazılmayan ya da yazılı olsa dahi kendi ölçüleri kapsamında değerlendirilme imkanı olmayan ekonomik değerlerden araziler ve binalar vergi değeriyle, diğerleri ise borsa rayiçleri varsa borsa rayiçleriyle yoksa da mukayyet değer ile, mukayyet değeri de yoksa emsal bedelle değerlendirilmektedir.
- Girişimciyle, girişimcinin eşi ve çocuklarının işletmeden çekmiş oldukları para ya da aynen almış oldukları diğer değerler (Aynen alınmış olunan değerler emsal bedelle değerlendirilip girişimcinin çekmiş olduklarına ilave edilmektedir) .
- Tarımsal ürünlerin, üretim araçlarıyla kişi, aile ya da işletmenin ihtiyaçları için kullanmak amacıyla tüketim maddeleriyle değiştirildiğinde alınan ürünün emsal bedeli gelir sayılmaktadır.
- Hizmetten anlayan kişilere verilmekte olan ayınlar, verildikleri gün ve mekandaki ortalama perakende fiyatlara nazaran; konutların elde edilmesi ve

diğer biçimde sağlanmakta olan çıkarlar, konutların emsal kirası ya da çıkarların emsal bedeline göre değerlendirilmektedir.

- Bağışların ve yardımların peşin olarak yapılmaması halinde, bağışlanmış olan veya yardım konusunu oluşturan mal veya hakkın eğer varsa mukayyet değeri, yoksa da VUK'a göre Takdir Komisyonu tarafından belirlenecek değerleri esas alınmaktadır.

- Bağışların ve yardımların nakit olarak yapılmaması durumunda, bağışlanmış olan veyahut yardımın konusunu oluşturmakta olan malın veyahut hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer yoksa VUK'a göre takdir komisyonları tarafından bulunacak değeri esas alınmaktadır.

1.1.6.Vergi Değeri

VUK Madde 268'de vergi değerini şu şekilde tanımlanmaktadır:

Arazide tahrir yöntemiyle bulunan değer, binalarda Bina Vergisi Kanunu çerçevesinde belirlenen safi iradın on katıdır.

VUK kapsamında yer alan 268. maddeden anlaşılacağı üzere sadece bina ve arazilerin maliyet bedeli bilinmediği durumlarda kullanılabilir. Bu değerlendirme yöntemi sadece vergi kanunda kullanılır.

1.1.7.Rayıç Bedel

İktisadi bir kıymetin değerlemenin yapıldığı günde tespit edilen alma satma değeridir. Bu değerlemede alıcının ve satıcının verecekleri tutarlar önemlidir. Piyasada aynı özelliklerdeki malların alış satış tutarları dikkate alınır. Bu değerlendirme ölçütü suistimale açık olduğu için vergi kanunlarında mutlak değerlendirme ölçüsü olarak görülmemiştir.

Rayıç bedeli yalnızca maliyet bedelini tespit edemediğimiz binaların ve arazilerin değerlemesi esnasında kullanılmaktadır.

1.1.8.İtibari Değer

Nominal değer diye de adlandırılan itibari değer iktisadi kıymetin üstünde yazılmış değerdir. Fakat üzerinde değer yazılan her iktisadi kıymet bu değerle

değerlenmez. Mesela hisse senetlerinin çoğu zaman alış bedeliyle, üzerinde yazan tutar farklı olabilir.

Kasa mevcudunu ve eshamlı şirketler ve iktisadi kamu müessesesi tarafından çıkartılan tahvili bu değerle değerlendirilmektedir.

İtibari değer kıymetli evraklar için oldukça gerçekçi bir değerlendirme ölçüsü olmaktadır. Fakat kıymetli evrak vadesi geçmesine rağmen nakde çevrilememişse enflasyonun da etkisi görüleceğinden farklı yöntemlerle desteklenmeye ihtiyaç duyulmaktadır.

1.2. Türkiye / Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme Ölçüleri

Değerleme varlıkların ve kaynakların ilk muhasebeleştirilme anında ve devam eden süreçlerde finansal tablolarda gösterilirken baz alınacak parasal olan değerlerin tespit edilmesidir.

İşletmenin muhasebe sistemindeki çıktılarına bakıldığında herkesin aynı tabloyu görebilmesi gerekmektedir. Bütün işletmeler aynı finansal tabloları aynı şekilde yorumlayabilmelidir. Bunun olabilmesi içinde belirli standartlarda muhasebe sisteminin oluşturulması gerekmektedir. Bundan dolayı Türkiye Muhasebe Standartları ve UMS Kurulu finansal tablolar aracılığıyla işletmelerin gerçek durumlarını yansıtmasını sağlaması ve aynı tabloyu görüp, aynı şekilde yorumlayabilmesi amacıyla birçok standart ortaya çıkarmıştır.

TMS'lerde değerlendirme tabiri yerine ölçüm tabiri kullanılmaktadır. TMS ve UMS'ye göre 6 adet ölçüm yöntemi vardır. Bunlar:

- Gerçeğe Uygun Değeri
- Maliyet Bedeli
- Net Gerçekleşebilir Değeri
- Kullanım Değeri Ölçüsü
- Geri Kazanılabılır Değeri

-İtfa Edilmiş Değeri

1.2.1. Maliyet Bedeli

Maliyet bedeli birçok kaynakta Tarihi Maliyet olarak da geçmektedir. Varlıklarda ve borçlarda farklı tanımlanmaktadır. Varlıklar alındığında ve borçlar ödendiğinde elde edilmiş maliyetleri maliyet bedelini vermektedir. Sonrasında varlığın ve borcun değerinde oluşacak artışlar, maliyet bedelini etkilememektedir. Bundan dolayı bu ölçümde değerlendirilen varlıklar finansal tablolarda tarihi maliyetiyle bulunmaktadır. Bu yöntem genel olarak gerçeğe uygun değer temsili olmaktadır. Fakat bu yöntem uygulandığında, gelecekte ihtiyaç duyulabilecek bilgileri elde etmede yeterli olmadığından gerçeğe uygun değer yaklaşımına ihtiyaç duyulmuştur.

Değerleme sürecinde stoklar, taşıtlar, binalar, arsalar ve araziler gibi maddi duran varlıklar gibi parasal olmayan varlığı para cinsinden ölçerken maliyet bedeli yöntemi kullanılmaktadır. Maliyet bedeli esasıyla yapılan ölçümler, görelilik olarak daha güven verici bilginin meydana getirilmesine yardımcı olsa da bilhassa enflasyonun olduğu dönemlerde finansal tablolardan elde edilen verilerin ve bilgilerin gerçeği yansıtmamasına sebep olmaktadır. Bundan dolayı, ilk kaydın gerçekleştiği andan sonrasındaki bilanço dönemlerinde, varlıklar ve yükümlülükler değerlendirilirken maliyet bedeli ölçü olarak alınmaktadır. Bu da finansal tablolardaki finansal bilgilerin kullanan kişiler tarafından yeterli olmamasına sebep olmaktadır. Finansal tablolarda yer alan tutarlarda enflasyonel düzeltmeler gerçekleştiği için buradaki maliyet bedeli yönteminin güçsüz olan yönü kısmi olarak karşılanmaktadır. İşlemlerin yapıldıkları tarihlerdeki maliyetler gerçeğe uygun değer sembolü olma niteliğinde olmaktadır (Tokay & Deran, 2008: 26).

1.2.2. Gerçeğe Uygun Değer

Piyasada yer alan alıcı ve satıcılar arasında ölçümün yapıldığı tarihte normal bir işlem esnasında, varlıkların satılmasından elde edilen veyahut borçların devri esnasında ödenen fiyattır.

Bu değerlendirme ölçüsünde değerlendirilen ürünün satışı varsayımıyla alınacak tutar esas alınır. Varsayımsal satma yaklaşımı baz alınmaktadır.

Gerçeğe uygun değer; hisse bazlı ödemeler, işletme birleşmeleri, hasılat, çalışanlara sağlanan faydalar, varlıklarda değer düşüklüğü, maddi olmayan duran varlıklar, finansal araçlar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, tarımsal faaliyetler gibi standartların ölçüm esaslarında kullanılır (Kavak, 2016: 2).

Gerçeğe uygun değerde tam rekabet ortamlarında piyasa değerini verir. Fakat tam rekabet ortamı yoksa farklı değerler ortaya çıkar ve gerçeğe uygun değer gerçekçi bir şekilde ölçülmemiş olur.

Gerçeğe uygun değer TMS 39'da şu şekilde açıklanmıştır:

Aktif olan piyasalarda kayıtlı olan varlıkların piyasadaki fiyatları, gerçeğe uygun olan değerlerin iyi bir göstergesi olmaktadır. Varlıkların veyahut borçların gerçeğe uygun olan değerlerinin ölçümünde yararlanılan yöntemler şu şekilde sıralanabilmektedir (Yaylalı, 2016: 34):

- Elde tutulan varlık ya da yüklenilecek borç için gerçeğe uygun değer, cari alış fiyatıdır.
- Elde tutulan borç ya da edinilecek varlık için gerçeğe uygun değer, cari satış fiyatıdır.
- Mevcut alış ya da satış fiyatları yoksa en yakın tarihli işlemin fiyatı gerçeğe uygun değerdir.
- Finansal aracın bütünü için aktif bir piyasada fiyat kotasyonu yok fakat önemli bileşenleri varsa bu fiyat gerçeğe uygun değer için temel alınır.
- Aktif bir piyasada fiyattan ziyade bir oran işlem görüyorsa, gerçeğe uygun değeri belirlemek için değerlendirme tekniğinde bu oran girdi olarak kullanılmaktadır.

1.2.3.Net Gerçekleşebilir Değer

TMS 2 ve prg. 6'da yer alan tanımlama kapsamında net gerçekleşebilir değeri şu şekilde tanımlamak mümkün olmaktadır:

Sıradan bir iş akışı içerisinde tahmin edilen satış fiyatlarından, tahmin edilen tamamlanma maliyetinin ve satışı gerçekleştirebilmek amacıyla tahmini satış giderleri toplamının düşülmesi sonucunda bulunan tutar olarak ifade edilebilmektedir.

TMS 2 Prg.7’de:

İşletmelerin işleri normal seyrinde devam ederken stokların satılmasından kazanmayı bekledikleri net tutar net gerçekleşebilir değer ile anlatılmaktadır. Gerçeğe uygun değerde ise; piyasadaki katılımcılar arasında ölçümün yapıldığı tarihte stoklara ilişkin esas (veyahut en yararlı) piyasalarda gerçekleşmiş olan normal olarak satışların yapıldığı işlemlerde meydana gelen fiyatları yansıtmaktadır. Net gerçekleşebilir değer işletmenin kendisine mahsus olan değeriyken; gerçeğe uygun değer işletmenin kendisine mahsus olan bir değeri olmamaktadır. Stoğun net gerçekleşebilir değerleri gerçeğe uygun değer satış maliyetlerinin düşüldüğü değere eşit olmayabilmektedir. Net gerçekleşebilir değeri hesaplarken bu değere satış fiyatından, tamamlama maliyetlerini ve satış giderlerini çıkararak ulaşılabilmektedir.

Net gerçekleşebilir değer olarak uygulanabilecek olan ölçütler TMS ile uyumlu olarak aşağıdaki gibi sayılmıştır. Net gerçekleşebilir değer (Akin& Kurşunel, 2010: 6);

- Mevcutsa borsa rayiçleri gibi ölçülere dayanarak tahmin edilebilmekte ve saptanabilmektedir.
- Mevcutsa satış sözleşmesinde bulunan tutarlar.
- Kamu kurumları ya da meslek kuruluşları tarafından açıklanmış olan ya da belirlenen tutarlar.
- İşletmelerin satışlarından elde ettiği veriler.

1.2.4. Kullanım Değeri Ölçüsü (İşletmeye Özgü Değer)

TMS 36’ya göre kullanım değeri ölçüsü şu şekilde tanımlanmaktadır:

Varlıktan veyahut nakit oluşturan birimlerden elde edilmesi umulan, ileride oluşacak nakit akışlarının bugünkü değerleridir.

Gelecekte elde edilecek tutar zaman ve iskonto faizi dikkate alınarak bugünkü değeri bulunur. Kullanım değeri ölçüsü genellikle varlığın bir değer düşüklüğü olup olmadığını bulmak amacıyla kullanılır.

TMS 36 Paragraf 31'e göre varlıkların kullanım değerleri tahmini olarak bazı adımları kapsamaktadır:

- Varlıkların kullanım süreleri boyunca ve kullanım sürelerinin sonlarında işletmeden çıkarılması sonucu sahip olunması umulan nakit girişlerini ve nakit çıkışlarını tahmin etmek ve
- Sözü edilen ilerideki nakit akışlarına uygun iskonto oranlarını uygulamak

TMS 36 Paragraf 30'a göre varlıkların kullanım değerleri hesaplanırken şu unsurlar önemsenmektedir:

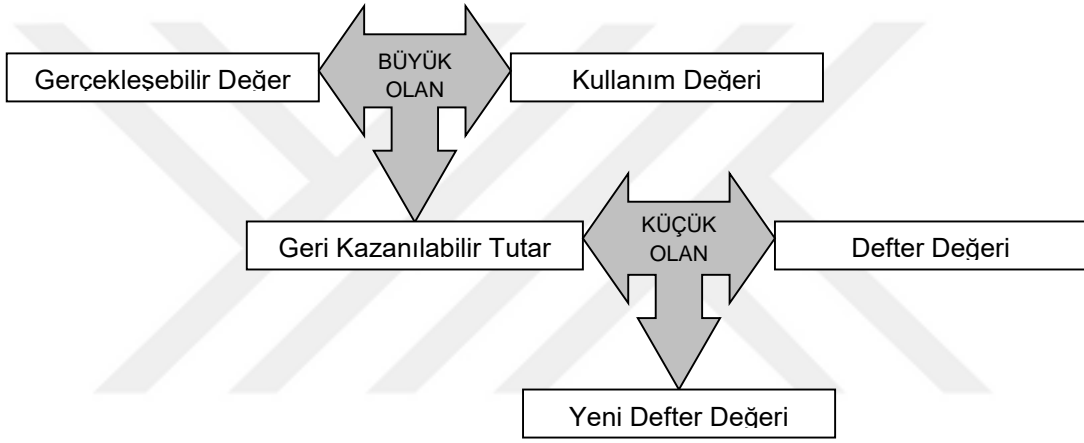
- Likiditenin az olması gibi, piyasadaki katılımcıların işletmenin varlıklardan sahip olmayı umduğu ilerideki nakit akışlarının fiyatlandırma işlemine yansıtacağı öteki unsurlar,
- Sözü edilen gelecekteki nakit akışlarının tutarı ve zamanlamasında oluşabilecek değişiklikler ile alakalı beklentiler,
- İşletmelerin varlıklardan sahip olmayı bekledikleri gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilmesi,
- Varlıktaki belirsizliklere dayanmanın bedeli ve
- Piyasadaki riskler dahil edilmemiş cari faiz oranıyla temsil edilmekte olan paranın zaman değeri

Böylece piyasada açık şekilde bulunamayan bir takım varlıkların değerini ölçme işlemi işletmeye bırakılmıştır.

1.2.5.Geri Kazanılabilir Değer

TMS 36 Prg. 6’da geri kazanabilir değer aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır:

Varlıkların ya da nakit oluşturan birimlerin, satış maliyeti düşülen gerçeğe uygun değerleriyle kullanım değerlerinden yüksek olanıdır. Gerçekleşebilir ve kullanım değeri belli olan varlıkların değer düşüklüklerinin belirlenmesinde kullanılır. Bir şekil yardımı ile değer düşüklüğünün nasıl belirlendiğini anlatmaya çalışalım (Akbulut vd., 2011:15).



Şekil 1: Geri Kazanılabilir Değerin Tespit Edilmesi

Kaynak: (Akbulut vd., 2011:15)

1.2.6.İtfa Edilmiş Değer

TMS 39 Prg. 9’ da yer alan tanım aşağıdaki gibidir;

Finansal varlıkların veya borçların ilk defa muhasebeleştirildikleri anda ölçülmekte olan değerlerinden ana para ödemeleri düşülüp, hatırlanan ilk tutarla vadede yer alan tutar arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılmasıyla hesaplanmış olan birikmiş itfa payı düşülüp veyahut eklenip ve değer düşüklükleri veya parayı alamama durumlarına bağlı her türlü indirim yapıldıktan sonra kalan tutardır.

Parasal işlemlerin çoğunda paranın zaman değerinin de hesaba katılması muhasebe standartları uygulamasının olmazsa olmaz ilkelerindedir. İtfa edilmiş maliyet, özünde vade içeren bir finansal aracın iskonto edilmiş değerine indirme

yöntemidir. Söz konusu iskonto işlemi etkin faiz oranı uygulanarak yapılmaktadır. Etkin faiz oranı ise ya iç iskonto oranını ya da piyasada kullanılan cari faiz oranını temsil eder. İtfa edilmiş maliyet bedeli; finansal araçlar, hasılat, stoklar ve kiralama işlemlerinde kullanılmaktadır (Kavak, 2016: 3).

1.3. Canlı Varlığın Değerlemesi

VUK Md. 276'ya göre tarımsal ürünler maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir. Maliyet bedeli, tarımsal ürünlerin özelliklerine göre Md. 275'te yer alan öğelere simetrik olacak şekilde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek esaslar çerçevesinde hesaplanmaktadır. VUK 277. Md'de tarımsal işletmelere dahil olan hayvanlar maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir. Maliyet bedeli bulunmadığı durumlarda bunun yerine emsal bedel alınmaktadır. Bu hükmün tatbikinde emsal bedeli, işletmelerin buldukları yer için zirai kazanç komisyonlarında belirlenmiş ortalama maliyet bedeli olmaktadır.

VUK 275. maddedeki yazılı unsurlar şunlardır:

- Ambalajlı olacak şekilde piyasaya sürülmesi zorunlu ürünler için kullanılan ambalaj malzemelerinin bedelleri,
- Genel imalatta kullanılan giderlerden mamulün payına kalan,
- Mamule denk gelen işçilik,
- Genel idare giderlerinden mamulün payına kalan (Bunun mamul maliyetine eklenmesi isteğe bağlıdır.)
- Ürünlerin meydana gelmesinde harcanan iptidai ve ham maddelerin bedelleri,

VUK'un değerlendirme ile ilgili maddelerinden anlaşıldığı üzere tarımsal faaliyetler maliyet bedeliyle değerlendirilir. Maliyet bedeli güvenilir bir şekilde tespit edilemiyorsa da emsal bedel ile değerlendirilir.

TMS 41 canlı varlığın değerlemesinde gerçeğe uygun değerleyle değerlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Gerçeğe uygun değerden tahmini satış maliyetleri düşülmelidir. Gerçeğe uygun değer ölçülmesi detaylı olarak farklı bir başlık altında ele alınacaktır fakat TMS 41 Madde 26, 27, 28 ve 29'da şu şekilde belirtilmektedir:

TMS 41 Md.26:

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşüldükten sonra ilk muhasebeleştirildikleri anda ortaya çıkan getiri ya da zararla ilgisi olan varlıkların gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten dolayı ortaya çıkan getiri veya zarar oluştuğu dönemin kâr veya zararında göz önünde bulundurulmaktadır.

TMS 41 Md.27:

Canlı varlıklar ilk kez muhasebeleştirildiklerinde zarar olabilmektedir. Zira satış maliyetleri canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri çıkarılmak yoluyla yapılmakta olan hesaplamalarda düşülmektedir. Kuzunun doğmasındaki gibi canlı varlıklar ilk kez muhasebeleştirildiklerinde kâr da olabilmektedir.

TMS 41 Md.28:

Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ilk defa muhasebeleştirilmeleri esnasında doğmakta olan getiriler ya da zararlar, meydana geldikleri dönemde kârın ya da zararın hesaplanmasında dikkate alınmaktadır. (TMS 41 Md 28)

TMS 41 Md.29:

Ürün kaldırma sonucunda, tarımsal ürünler ilk defa muhasebeleştirildikleri esnada kâr ya da zarar oluşabilmektedir.

Değerleme tarihindeki verilerin tarafsız ve objektif olması beklenmektedir. Canlı varlığın hangi değerlendirme ölçüsüyle ölçüldüğü bilançoda ve gelir tablosundaki tutarların değişmesine sebep olacağı için çok önemli olmaktadır.

2.TARIMSAL FAALİYETLERİN UYGULANDIĞI İŞLETMELER, TARIMSAL FAALİYET ÇEŞİTLERİ VE TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI

2.1.Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulandığı ve Tarımsal Faaliyetlerin Kullanıldığı İşletmeler

Belirli bir ölçüde kar etmek veya hizmet yaratmak için üretim faktörlerini (sermaye, emek, doğal kaynaklar) bilinçli, uyumlu ve sistemli bir şekilde bir araya getiren ve toplumun ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetleri üreten veya pazarlayan ekonomik ve sosyal kuruluşlara işletme denilmektedir (Sabuncuoğlu & Tokol, 2005: 10). İşletmeler kendi aralarında sınıflandırılmaktadır. Ölçeğe göre işletmeler mikro ölçekli işletmeler, küçük ölçekli işletmeler ve orta ölçekli işletmeler olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Çalışan sayısı 10'dan az olan ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu cirosu 3.000.000 Türk Lirasına kadar olan işletmeler mikro ölçekli işletmeler, çalışan sayısı 50'den az olan ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 25.000.000 Türk Lirasına kadar olan işletmeler küçük ölçekli işletmeler ve çalışan sayısı 250'den az olan ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 125.000.000 Türk Lirasına kadar olan işletmeler orta ölçekli işletmeler olarak ayrılmaktadır. Buna ek olarak da 251- 500 arası personeli olan işletmeleri büyük ölçekli, 501 ve yukarısı çalışanı olan işletmeler çok büyük ölçekli işletmeler olarak tasnif edilmektedir (Akdemir, 2018:192-195).

Her işletme TMS'yi uygulayamaz. 19 Eylül 2018 gün ve 30540 sayılı Resmî Gazete, Türkiye Muhasebe Standartlarını Uygulamaya ilişkin kurul kararını şu şekilde açıklamıştır:

1-Aşağıda yer alan ekli listedeki kurumlar, kuruluşlar ve işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanması esnasında TFRS'nin uygulanması kararlaştırılmıştır.

EKLİ LİSTE: (30540 sayılı Resmi Gazete)

A) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenlemesine ve denetimine tabi olan işletmelerden;

a) Portföy yönetim şirketleri,

b) Kollektif yatırım kuruluşları,

c) Yatırım kuruluşları,

d) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış olan öteki piyasalarda işlem görmekte olan anonim şirketler,

e) Veri depolama kuruluşları,

f) Merkezi takas kuruluşları,

g) Varlık kiralama şirketleri,

h) Konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları,

i) Merkezi saklama kuruluşları,

j) İpotek finansmanı kuruluşları,

k) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar:

– Aktif toplamının on beş milyon Türk Lirası ve yukarısı,

– Yıllık net satış hâsılatının yirmi milyon Türk Lirası ve yukarısı,

– Çalışan kişi sayısı elli kişi ve yukarısında olanlar.

B) 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden; (30540 sayılı Resmi Gazete)

a) Finansman şirketleri,

b) Varlık yönetim şirketleri,

c) Faktöring şirketleri,

d) Bankalar,

e) Finansal kiralama şirketleri,

f) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler,

g) Finansal holding şirketleri,

h) Derecelendirme kuruluşları,

i) Ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşları.

C) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri (30540 sayılı Resmi Gazete).

D) Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler (30540 sayılı Resmi Gazete).

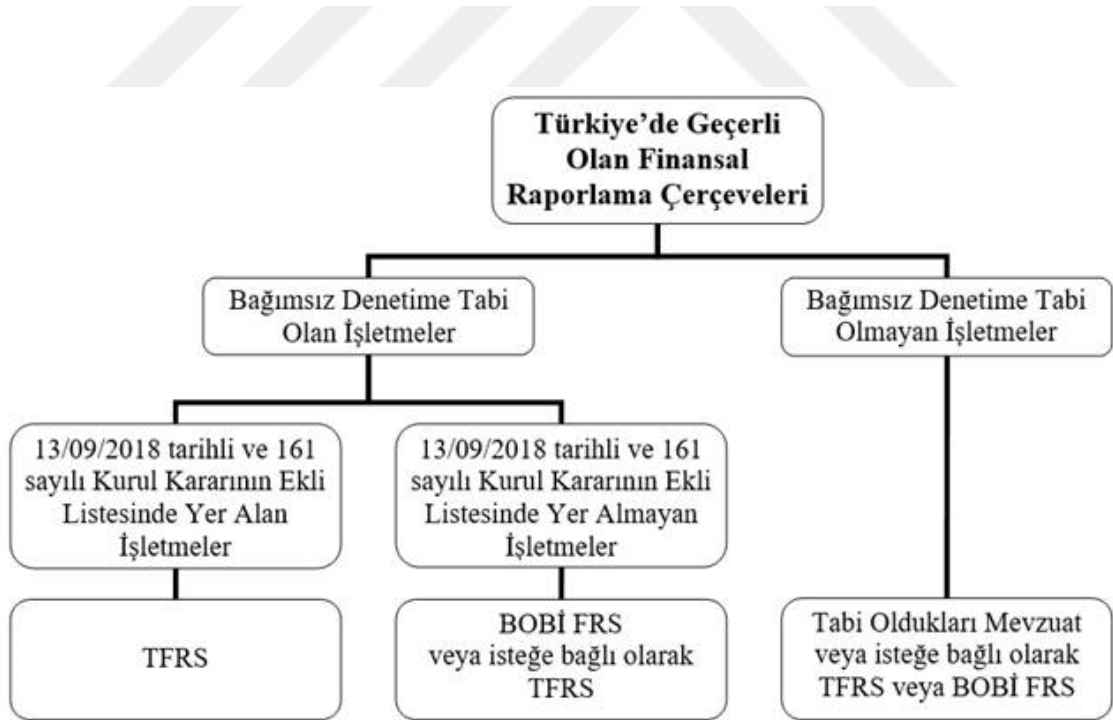
2- Bağımsız denetime tabi olan fakat yukarıda yer alan ekli listede bulunmayan kurumlar, kuruluşlar ve işletmelerin münferit veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında büyük ölçekli ve orta ölçekli işletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS) uygulanmasına, isteğe bağlı olarak TFRS'nde uygulanabileceğine karar verilmiştir (30540 sayılı Resmi Gazete).

2. Md.'ye göre 26/05/2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 26/03/2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime

Tabi Şirketler'in Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı'nda belirtildiği üzere aşağıda yer alan üç kriterden en az iki tanesinin eşlik değerlerini arka arkaya iki hesap dönemi içinde aşan diğer şirketler bağımsız denetime tabi olacaklardır (30540 sayılı Resmi Gazete):

- Aktif toplamı 35 milyon Türk Lirası.
- Yıllık net satış hâsılatı 70 milyon Türk Lirası.
- Çalışan sayısı 175 kişi.

3- Yukarıdaki kapsam dışında kurumlar, kuruluşlar ve işletmelere yönelik kurum tarafından henüz bir TMS yayınlanmadığı için bunların münferit/veya konsolide finansal tabloların hazırlanmasında yürürlükteki mevzuatın uygulanmasına, fakat söz konusu kurumlar, kuruluşlar ve işletmelerin münferit ve/veya konsolide finansal tablolarının hazırlanması esnasında isteğe bağlı olarak TFRS'leri ya da BOBİ FRS'yi uygulayabileceklerine karar verilmiştir (30540 sayılı Resmi Gazete).



Şekil 2: Türkiye'de Geçerli Olan Finansal Raporlama Çerçevesi

(Kaynak: Kamu Gözetim Kurumu)

Tarım işletmelerinde ölçeklerine göre muhasebe organizasyonları farklılıklar göstermektedir. Küçük ölçekli olan bir işletmede çok detaylı bir muhasebe organizasyonu kuruyor olmak boşa gidecek olan para ve zaman kaybına yol açabilmektedir. Tarım işletmelerinde genellikle arazi büyüklükleri ölçü olarak alınmaktadır. Arazi büyüklüklerine göre büyük, orta ve küçük ölçekli işletmeler olmak üzere üç grupta değerlendirilebilmektedir.

Tarım ekonomilerinde 500 dekara kadar arazisi olan çiftçiler küçük işletme olarak kabul edilmektedir. Küçük ölçekli olan tarım işletmelerinde genelde kişiler ailesiyle birlikte emek vererek ürün almakta ya da ürün tüketimlerinin bir kısmını kendileri gerçekleştirebilmektedir. Bu işletmelerde genelde borcu, alacağı ve alıcılarla olan ilişkileri takip etmek için bir el defteri tutulmaktadır ya da dönem sonundaki mal varlığından dönem başındaki mal varlığı çıkartılarak kâr ya da zarar mı edildiği anlaşılmaktadır. Türkiye’de bu işletmeler genel olarak stopaj yöntemiyle vergilendirilmektedir.

Orta ölçekli olan tarım işletmelerinde aile fertlerinin daha az emeğiyle ve daha ağırlıklı olarak dışarıdan işçi desteği alarak iş gerçekleştirilmektedir. 500 – 5.000 dekar arası arazisi olan işletmeler orta ölçekli işletme grubuna girmektedir. Bu işletme çeşidinde bir mali müşavire belli aralıklarla ihtiyaç duyulmaktadır. İşletme büyüklüğü ne denli büyük ölçekli işletmelere yaklaşırsa bu işletmeler defteri kebir, yevmiye defteri ve envanter defterini kullanmaya başlamaktadırlar. Genellikle çift kayıt yöntemiyle kayıt tutmak tercih sebebi olmaktadır. Çiftçiler yasada yer alan işletme büyüklüğünü aştıkları yıllarda gerçek usulde vergilendirilmektedir. Orta ölçekli işletmelerde kişilerin ihtiyaçlarını karşılamanın yanı sıra kar elde etmekte amaç olmaktadır.

Büyük ölçekli tarım işletmelerinde işçi istihdam edilerek ve bir piyasa için iş yapılmaktadır. Burada rekabet ortamı olduğu için tarımsal faaliyetlerin maliyetinin en gerçekçi sonucu vermesi gerekmektedir. Tüm bunlardan dolayı muhasebeye çok fazla önem verilmektedir. Elde edilen veriler işletmenin geleceği içinde büyük önem arz etmektedir. İşletme sahiplerinin her an maliyetleri doğru şekilde hesaplaması ve gerekli durumlarda ürünlerin maliyetlerini azaltıp artırma yolunu izlemesi gerekmektedir. Tüm bunlardan dolayıda muhasebe kayıtlarının profesyonelce ve düzenli şekilde tutulması gerekmektedir. Büyük ölçekli işletmeler 5.000 dekardan fazla arazisi olan işletmelerdir.

Bu işletmelerde çift taraflı muhasebe yöntemi kullanılmaktadır. İşletme defterlerinin bu usûlde tutulmak istendiği dilekçe ile vergi dairesine bildirilmelidir. Bundan sonraki süreçte, tasdik ettirdikleri envanter defteri, bunun yanında defteri kebir ve yevmiye defterini kullanmaktadırlar. GVK'nın 59. Md.'sine göre çiftçiler isterlerse bilanço esasına tabi olmaktadır ya da işletme hesabı esasına göre de defter tutabilmektedirler.

Tarımsal üretimi diğer sektörlerle kıyasla kısıtlayan bazı faktörler bulunmaktadır. Bu faktörler şu şekilde sıralanabilir:

- Doğal koşullara bağlı olduğu için her yerde ürünlerin hepsini yetiştirmek imkansızlaşmaktadır.
- Belli mevsimlerde yapılabilmektedir.
- Bu sektör hava şartlarından çok çabuk etkilendiği için ve bunlar kontrol edilemediği için risk faktörü oluşturmaktadır. Buradaki zarar minimize edilebilmek amacıyla tarım sigortaları yapılmaktadır.
- Tarım işletmelerinin büyük kısmı küçük ölçekli işletmelerden oluşmaktadır.
- Ürünlerin arzları fazla olursa fiyatı düşmektedir ve bundan dolayıda istenilen düzeyde bir kazanç elde edilememektedir.
- Küçük tarım işletmeciliği yapan kişiler eğitim düzeyleri arttıkça köyden kente göç etmekte ve farklı sektörlerle yönelmektedir.
- Toprağın verimliliği düştüğünden dolayı aynı ürün toprağa her yıl ekilememekte, ekilse dahi aynı verim alınamamaktadır.

2.2.Tarımsal Faaliyetler Tanımı ve Türleri

Tarım, sebze ve meyve ekiciliği gibi toprağı ekip biçme ve hayvan yetiştiriciliği işlemlerine verilen addır. Eski çağlarda insanlar sadece yemek ihtiyaçlarını karşılamak için tarımdan yararlanırken günümüzde bir sektör halini almıştır. Özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde tarım büyük önem arz etmektedir. Aynı zamanda Türkiye'nin

jeopolitik konumu ve iklimi düşünülürken tarımsal üretimin en çok yapıldığı ülkeler arasındadır.

Bitkisel ve hayvansal ürünler elde etmek ve bunları yarı mamul veya tam mamul haline dönüştürme işlemine tarımsal faaliyet denir.

GVK'nın 52. maddesine göre tarımsal faaliyet:

Arazi, deniz, göl ve nehirde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla ya da direk doğadan faydalanmak amacıyla bitki, hayvan, balık, orman ve bunların ürünlerinin elde edilmesi, avlanması, avcılar ve yetiştiricileri tarafından korunması, taşınması, satılması veya bu ürünlerden başka şekilde yararlanılması tarımsal faaliyet olarak ifade edilmektedir.

TMS 41 5. Md.'de tarımsal faaliyet şu şekilde tanımlanmıştır:

Satılma ya da geri dönüştürme işlemlerine konu olan canlı varlığın tarımsal ürüne ya da farklı canlı varlığa dönüştürülme işlemiyle ürün kaldırma işlemlerinin bir işletme aracılığıyla yönetimine tarımsal faaliyet denilmektedir. Tarımsal ürün ise işletmelerin canlı varlığının ürün kaldırma işlemi yapılmış olan ürünüdür.

Tarımsal faaliyetler bitkisel, hayvansal, sebze, tahıl ve benzeri bitkisel ürün üretimi, meyveler ve içecekler olmak üzere beş başlık altında incelenmektedir.

Ülkemizde tarımla uğraşan nüfus toplam nüfusun 1/5'ini oluşturmaktadır. Yıllar geçtikçe tarımsal faaliyetlerde üretim artıyor olsa da sanayi sektörünün ve hizmet sektörünün gelişmesiyle birlikte tarım sektörünün ülkenin geliri içindeki payı azalmaktadır.

Tarım sektörünü canlandırmak ve üreticilerin kâr düzeyini artırmak amacıyla yeni hal yasası aktif uygulanmaya çalışılmaktadır. Yeni hal yasasıyla amaçlanan üreticinin yaş meyve-sebzeyi pazara ulaştırana kadar % 25-30 oranındaki zayıyatını azaltmak ve tüketiciyi koruyacak bir mekanizma geliştirmektir. Ürünlerin çok büyük bir kısmı kayıt dışı olarak piyasaya girmektedir. Amaçlanan kayıt altına almak ve fiyatlardaki tutarsızlıkları ortadan kaldırmaktır. Bu sayede üreticilerin daha fazla kazanması hedeflenmektedir.

TÜİK'in 19 Nisan 2018'de yayınladığı tarımsal işletme yapı araştırması 2016 verileri şu şekildedir:

Tarımsal işletmelerin % 80,7'si 100 dekardan küçük işletmelerden oluşmaktadır. Tarım arazilerinin % 59,9'u kendisine ait olan arazileri işleten işletmelerdir. Büyükbaş hayvancılık yapan işletmelerin oranı % 44,5 küçükbaş hayvancılık yapanların oranı % 28,5'tir. Kendilerine ait olan tarımsal işletmelerde çalışanların oranı % 37,4'dür ve bu kişiler ortalama olarak yılın 225 günü kendi işletmelerinde çalışmaktadırlar.

Türkiye'deki tarımsal işletmelerin ekonomik büyüklüklerine göre dağılımları incelendiğinde aşağıdaki tablo ortaya çıkmaktadır.

Tablo 1: İşletmelerin Ekonomik Büyüklüklerine Göre Dağılımı, 2016

Ekonomik büyüklük sınıfı (TL.)	Toplam işletme (%)
Toplam	100,0
<6 660	21,7
6 660 - <26 640	36,3
26 640 - <83 250	27,5
83 250 - <333 000	12,7
333 000 - <832 500	1,4
832 500+	0,3

Kaynak: TÜİK, Tarımsal İşletme Yapı Araştırması, 2016

2017 yılının dünyadaki üretim sıralaması şu şekilde olmaktadır:

Tablo 2: Tarımsal Üretim Değeri ve İstihdamdaki Dünya Ülkeleri Sıralaması

Tarımsal Üretim Sıralaması	Tarımsal Üretim Değeri (Milyar Dolar)	Tarımsal İstihdam (Milyon Kişi)	Kişi Başı Tarımsal Üretim (ABD Doları)	Tarımsal İstihdam (Yüzde)	Tarımın GSYH'deki Payı (Yüzde)
Çin	968,6	132,1	7,332	17,5	7,9
Hindistan	401,3	214,2	1,873	42,7	15,4
ABD	175,4	2,5	70,160	1,6	0,9
Endonezya	133,4	37,3	3,576	31,1	13,1
Brezilya	93,8	9,3	10,086	10,3	4,5
Nijerya	78,3	17,9	4,374	36,5	20,8
Pakistan	69,7	27,5	2,534	42,0	22,8
Rusya	63,3	4,8	13,187	6,7	4,0
Japonya	53,6	1,6	33,500	3,5	1,1
Türkiye	51,7	5,5	9,400	19,3	6,3

Kaynak: (Yavuz & Dilek, 2019: 32)

2017'deki verilere göre Çin tarımsal üretim değerinin en yüksek olduğu ülke olmaktadır. Kişi başı tarımsal üretim incelendiğinde Amerika büyük farkla ilk sırada yer almaktadır. Türkiye'nin tarımsal üretim içerisindeki yeri ilk on ülke arasında bulunmaktadır. Tarımsal istihdamdaki 5,5 milyon kişi ile kişi başı tarımsal üretimden 9,400 \$ elde ediliyor olunması Türkiye'yi dördüncü sıraya yükseltmektedir. GSYH'deki yüzdeliğine göre de bu ülkeler arasında beşinci sırada yer almaktadır.

Tarımsal faaliyetlerin dünyada bu kadar aktif rol almasından dolayı Borsa İstanbul'da da bu alanda bu alanda faaliyet gösteren işletmeler aktif olarak yer almaktadır. BİST'te yer alan işletmelere AR Tarım Organik Gıda A.Ş., İz Hayvancılık Tarım ve Gıda San. Tic. A.Ş., Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık Gıda San. Tic. A.Ş., Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri San. Tic. A.Ş. örnek verilebilmektedir.

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri San. Tic. A.Ş. süt üretimi, çiftlik hayvanları yetiştiriciliği, embriyo transferi ve yem üretimi yapmaktadır. İz Hayvancılık Tarım ve

Gıda San. Tic. A.Ş. büyükbaş çiftlik hayvanlarından süt üretimi yapmakta, canlı hayvan satmakta ve meyve üretimi ve fidan yetiştiriciliği yapmaktadır. AR Tarım Organik Gıda A.Ş. pamuğu çiftçiden alarak işleyip iplik fabrikalarına satmaktadır. Pamuk, mısır ekimi ve organik bitkilerin ekimini yapmaktadır. Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık Gıda San. Tic. A.Ş. süt üretimi, fason tavuk yetiştiriciliği ve besicilik ile bu amaca yönelik her türlü yem bitkileri üretimi yapmaktadır.

Bu şirketlerin hepsi gerçeğe uygun değerle değerlendirilmektedir. Gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülerek değerlendirilmektedir. Gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçüldüğü kabul edilmektedir. Bu şirketlerde devlet teşvikleri bulunmaktadır. Devlet teşvikleri koşulsuz yapılmışsa alacak haline geldiklerinde gelir olarak muhasebeleştirilmektedir. Şartlı olarak verilmişse verilen devlet teşviğine ilişkin koşullar karşılandığında gelir olarak muhasebeleştirilmektedir (Akbaba, 2015: 98).

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri San. Tic. A.Ş.'nin 30 Eylül 2019 itibariyle 2.406 adet büyükbaş hayvanı olup cari ara dönemde canlı varlıklarda; hayvanlar için 800.896 TL , tarımsal canlı varlıklar için 15.250 TL olmak üzere toplam 816.146 TL tutarında canlı varlıklar için gerçeğe uygun değer farkları oluşmuştur. Cari ara dönemde hasılatı 21.246.362 TL olarak gerçekleşmektedir. Bu tutarın 15.815.105 TL'lik kısmı süt satışlarından, 2.787.116 TL'lik kısmı devlet teşvik gelirlerinden, 56.461 TL'si diğer satışlardan ve 2.587.680 TL'si bağlı ortaklığın besi hayvan satış gelirlerinden kaynaklanmaktadır. Satışların tamamı yurtiçi satışlardan müteşekkil olup, yurtdışı satışı olmamaktadır. Ayrıca dönem içerisinde 1.450.761 TL tutarında hayvan satışı yapılmaktadır (Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri San. Tic. A.Ş. 2019 Faaliyet Raporu, 2019:6).

Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık Gıda San. Tic. A.Ş.'nin resmi sitesinde yer alan verilere göre şirket 2005 yılında 40.000 adet tavuk ile üretime başlanmış, 2006 yılında kapasitesi 120.000 adete çıkarılmıştır. 2010 yılında 65.000 adet, 2014 yılında 100.000 adet ilave ederek 2014 yılında toplamda 325.000 adet tavuk üretimi yapılmıştır. 2011 yılında 300 besi ünitesi ile aylık ortalama 4.500 kg kırmızı et satışı yapılmıştır (Taç Tarım Doğal Ürünler Çiftliği Resmi Sitesi).



Şekil 3: Taç Tarım Ürünleri 2017 Yılı Faaliyet Raporu

Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık Gıda San. Tic. A.Ş.'nin 2017 verilerine göre 379.852 m2 kendi mülk yeri ve kiralık 93.000 m2 olmak üzere toplamda 472.852 m2 tarımsal alanda faaliyet gerçekleştirilmektedir (Taç Tarım A.Ş. 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2017:7).

AR Tarım Organik Gıda A.Ş.'nin resmi sitesinde yer alan verilere göre 1988 yılında kurulan şirketin pamuk, mısır ekimi ve organik bitkilerin üretimi 2016 yılında 300 hektarı, 2017 yılında 370 hektarı aşmıştır (AR Tarım Resmi Sitesi).

İz Hayvancılık Tarım ve Gıda San. Tic. A.Ş.'nin resmi sitesinde yer alan verilere göre şirket 2010 yılında 150 dönüm arazi ile yatırıma başlamıştır. 2011 yılında 498 adet Holstein ırkı gebe düve ithalatı gerçekleşmiştir. Mevcutta 180 dönüm ekili arazi miktarına ulaşılmıştır. İşletmede hayvan başı günlük süt verimi ortalama 30 kg. ve 305 günlük süt verimi hayvan başına 8.700 kg. olmaktadır. Hedeflenen 305 günlük süt veriminin 12.000 kg. olmasıdır (İz Tarım ve Hayvancılık Resmi Sitesi).

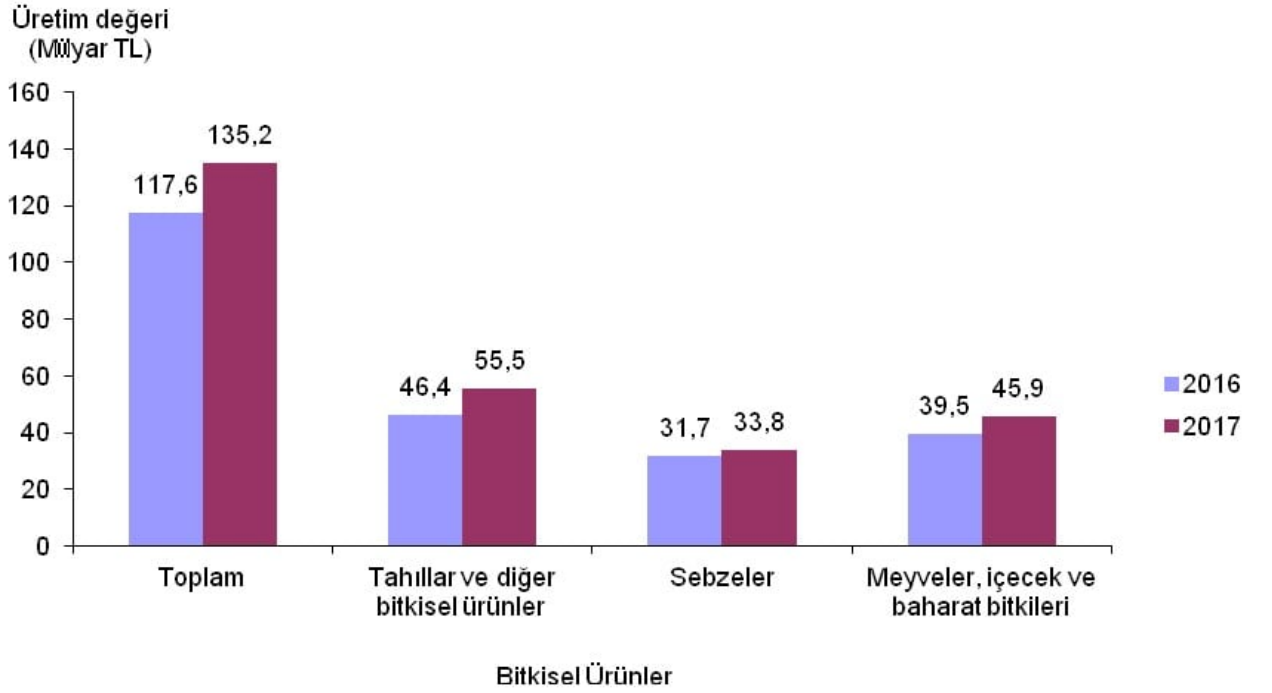
2.2.1.Bitkisel Üretim

Bitkisel üretim toprağı ekip biçerek, farklı bölgelerde yetişen farklı ürünler elde etme işlemidir. Türkiye bitkisel üretim anlamında çok fazla çeşitliliğe sahip olan bir ülkedir. Bunun sebebi de toprak yapısı ve mevsim çeşitliliğidir.

Bitkisel üretimde her geçen yıl artış gözlenmektedir. Bunun sebepleri arasında tarım için uygun olmayan alanların bozularak tarıma elverişli alanlar haline getirilmesidir. Teknolojinin gelişmesi de bitkisel üretimin artışının önemli sebeplerinden biridir.

Ekilen alanların artırılma çalışmalarının nedenlerinden biri de Türkiye'nin arazi yapısından kaynaklanmaktadır. Bu arazi yapısı hem bitkisel tarım ürünleri için hem de diğer tarımsal faaliyet kolları için toprak varlığının tümünün kullanılmasına engel olmaktadır. Jeolojik yapısından dolayı Türkiye'de arazilerin yarısından fazlası (% 55,9) 1.000 m. üzerinde rakıma ve % 62,5'i % 15'ten daha fazla eğime sahip olmaktadır. Kuzeyinde ve güneyindeki denize paralel sıradağların bulunması deniz etkisinin iç kısımlara ulaşmasını engellemektedir. Bu etki, tarım alanları açısından olumsuz olarak görülse de diğer yandan dünya üzerinde çok nadir görülen iklim zenginliğini de ortaya çıkarmaktadır. İklim zenginliği ile iç, kıyı, doğu ve batı kısımlarında farklı bitkisel ürünler yetişmekte ve arazi yapısından kaynaklanan olumsuzluk, iklim etkisiyle bertaraf edilmektedir (Türkiye Tarım Sektörü Raporu, 2013: 1, Akt. Ünlü, 2016: 7).

TÜİK 2016-2017 verilerine göre, bitkisel üretimin 2017'de bir yıl öncesine göre % 15 artış göstermesiyle 135,2 milyar TL olmaktadır. Bir yıl öncesine kıyasla; tahılların ve başka bitkisel ürünlerin üretim değerleri % 19,6 artış göstererek 55,5 milyar TL, sebze üretim değerleri % 6,7 artış göstererek ortalama 33,8 milyar TL ve içecekler, meyveler ve baharat bitkisi üretim değerleri ise % 16,1 artış göstererek ortalama 45,9 milyar TL olmaktadır. Şeker pancarı üretim değeri geçen yıl bir önceki yıla göre % 83,4 gibi yüksek bir oranda artarak 2 milyar 203 milyon TL'den 4 milyar 41 milyon TL'ye yükseldi (TÜİK, Bitkisel Üretim 2016–2017 Verileri).



Şekil 4: Bitkisel Üretim 2016–2017 Verileri

Kaynak: (Gıda Hattı, <https://www.gidahatti.com/turkiyenin-bitkisel-uretim-degeri-1352-milyar-tl-98674/>, E: 15.01.2019)

Bitkisel üretimde TMS kapsamında kullanılacak olan muhasebe kayıtları işletmede kalış süresine, hasat öncesi ve hasat sonrası oluşuna ve ne amaçla alındığına göre farklılıklar arz etmektedir. Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar, hasat döneminde olan tarımsal ürünleri TMS 41 standardı kapsamında değerlendirirken, tarımsal faaliyet kapsamında olan arsaları, taşıyıcı bitkileri ve hasat sonrası elde edilen ürünleri TMS 41 standardı kapsamında değerlendirememektedir. Bunlar farklı standartlar kapsamında değerlendirilmektedir.

Bitkisel üretimin tarımsal üretim içerisindeki oranı % 65 civarında olmaktadır. Yani tarımsal üretimin büyük bölümünü bitkisel üretim oluşturmaktadır.

2.2.1.1. Sebze Üretimi

Türkiye’de 1980’li yıllardan sonra ekonomik modelin değişimi, serbest piyasa ekonomisine geçişle birlikte tohum ve girdi ithalatının sonucunda yeni sebze çeşitlerinin kullanımı ve sebze üretim tekniklerindeki modernleşmenin sonucunda birim alandan

daha fazla gelir elde edilmesi vb. faktörler sonucunda sebzeçilik sektörü boyut değiştirmiş ve sektörde hızlı bir büyüme gerçekleşmiştir (Yanmaz ve Ark. 2015, Akt. Balkaya, Sarıbaş, Özgen, 2016: 1).

Şekil 4'te de görüldüğü üzere sebze üretimi artış göstermektedir. Fakat sebze ihracatı oranı düşüktür. Bunun sebebini de yurt içi tüketim fazlalığını gösterilebilir. Yetiştirilen sebzelerin çok büyük oranı yurt içinde tüketilmektedir. Sebze üretiminde olan artışa rağmen yeterlilik derecelerinde çok fazla farklılıklar oluşmamaktadır. Bunun sebebi olarak yurt içi tüketiminin artması gösterilebilmektedir.

Tablo 3: 2001-2017 Yılları Arasındaki Sebze Üretim Miktarları:

	(Ton)				
	Domates	Hıyar	Kavun	Karpuz	Soğan (Kuru)
2001	8 425 000	1 740 000	1775 000	4020000	2 150 000
2002	9 450 000	1 670 000	1820000	4575000	2 050 000
2003	9 820 000	1 783 120	1735000	4215000	1750000
2004	9 440 000	1 725 000	1750000	3825000	2040000
2005	10 050 000	1 745 000	1825000	3970000	2 070 000
2006	9 854 877	1 799 613	1765605	3805306	1765 396
2007	9 936 552	1 670 459	1 661 130	3796680	1 859 442
2008	10 985 355	1 682 776	1749 935	4002 285	2 007 118
2009	10 745 572	1 735 010	1 679 191	3810 205	1 849 582
2010	10 052 000	1 739 191	1 611 695	3683 103	1 900 000
2011	11 003 433	1 749 174	1 647 988	3864 489	2 141 373
2012	11 350 000	1 741 878	1688687	4022296	1 735 854
2013	11 820 000	1 754 613	1699550	3887324	1 904 846
2014	11 850 000	1 780 472	1707302	3885617	1 790 000
2015	12 615 000	1 822 636	1719620	3918558	1 879 189
2016	12 600 000	1 811 681	1854356	3928892	2 120 581
2017	12 750 000	1 827 782	1813422	4011313	2 131 513

Kaynak: Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı

(TÜİK, 2001-2017 Yılları Arasındaki Sebze Üretim Miktarları).

Yukarıdaki tablodan 2001 – 2017 yılları ortalamasına baktığımızda en çok üretimi yapılan sebze domateştir. İkinci sırada karpuz, üçüncü sırada soğan sonrasında kavun ve salatalık gelmektedir.

Sebze ürünlerinin üretim miktarları 2017-2018 verileri kıyaslandığında 2018 yılında bir yıl öncesine göre % 2,6 azalış göstererek yaklaşık olarak 30 milyon ton olmaktadır. Alt gruplardaki sebze ürünlerinin üretim miktarlarına bakıldığında, yumru ve kök sebzeler % 2,5 olmuş, meyvesinden yararlanmak için büyütülen sebzeler % 2,9 azalış gösterirken, başka yerlerde sınıflandırılmaları yapılmamış olan diğer sebzeler ise % 1,4'lük bir artış göstermektedir. Sebzeler içerisinde önemli yer tutan, pırasa % 21,5, havuç % 12,9, sakız kabak % 5,6 oranında artmakta, kuru soğan % 9,4, domates % 4,7, kavun % 3,3 oranlarında azalmaktadır (TÜİK, 2018).

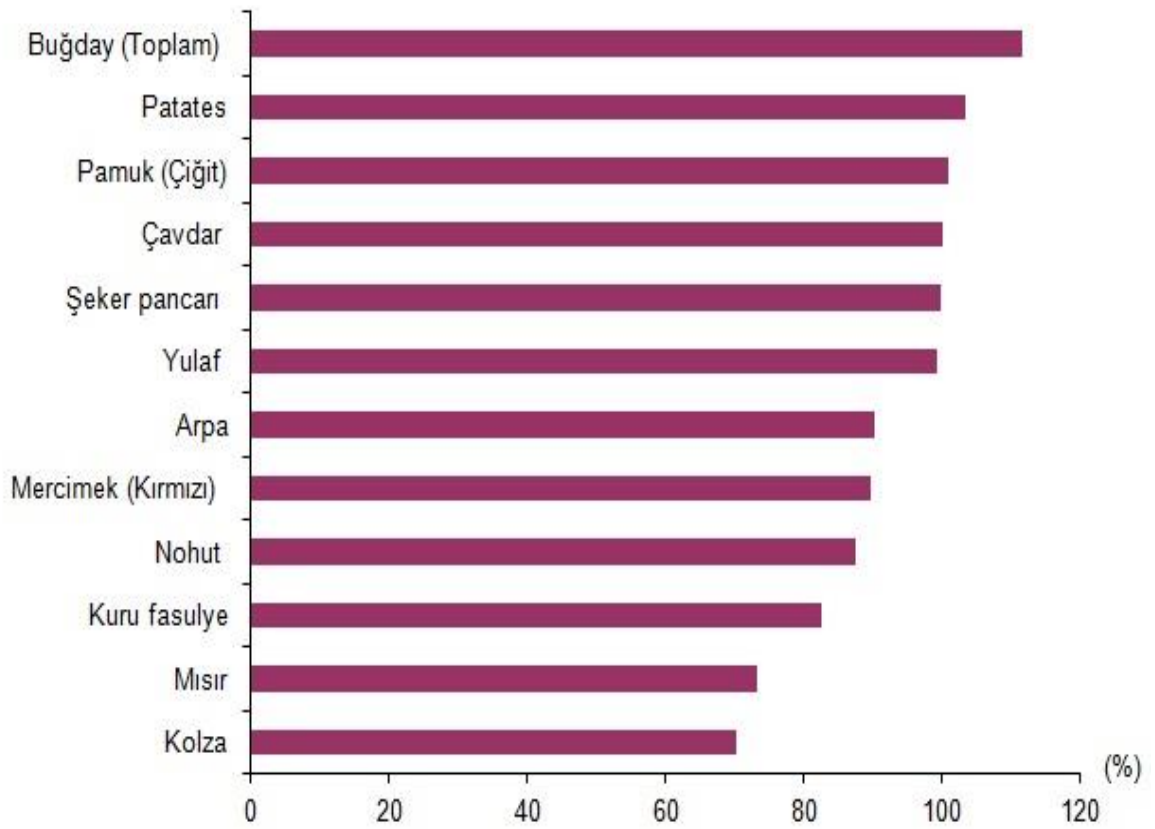
Sebzeler değişim kapasitesine sahip oldukları için büyüme, çürüme gibi özelliklere sahiptir. Bu da bir yıldan kısa süreli işletmede kalan sebzelerin ve diğer birçok canlı varlığın direk dönen varlıklar hesap grubunda izlenmesi yerine canlı varlıklar için önerilen dönen varlık hesaplarında izlenmektedir. Bu hesaplarda 16 nolu hesap grubunda yer almaktadır.

2.2.1.2.Tahıl ve Benzeri Bitkisel Ürün Üretimi

Ülkemizde tahıl üretimi ve tüketimi önemli bir yer almaktadır. Bitkisel üretim konusunda paylaşılmış olan Şekil 4'teki verilerde de görüldüğü üzere tahıl ve benzeri ürün üretimi artış göstermektedir. Fakat TÜİK verilerine göre 2018 yılında % 4'lük bir düşüş söz konusu olmuştur. 2016 yılında tahıl ve benzeri ürün üretimi % 46,4 iken, 2017 yılında 55,5 olarak % 19,6 artış göstermiştir. Coğrafi konumu itibariyle tahıl üretimi Türkiye'de fazladır.

TÜİK'in bitkisel ürünler denge tablosunda 2017-2018 yıllarındaki tahıllar ve diğer bitkisel ürünlerle ilgili verilen bilgilere göre 2017-2018 yıllarındaki tahıl ürünlerinin yurt içinde yapılan üretim miktarlarının yurt içindeki talepleri karşılama oranı % 98 olarak gerçekleşmektedir. Buğday bu yıllar içerisinde tahıl üretiminde en yüksek paya sahip olmaktadır. Buğdayın yurt içi talepleri karşılama oranı % 111,7, yem

sanayisinde en mühim girdilerin oluşmasını sağlayan arpanın yeterlilik derecesi % 90,2 mısırın yeterlilik derecesiyse % 73,3 olarak gerçekleşmektedir. Kuru baklagiller içerisinde yeterlilik derecesi en fazla olan ürün % 89,6 ile kırmızı mercimek olmaktadır. Nohutun yeterlilik derecesiyse % 87,5 olmaktadır. Yenilebilen kök ve yumrular grubunda yer alan patatesin yeterlilik derecesi % 103,5, yağlı tohumlar ürün grubundan ayçiçeği % 64,3, soya % 4,8 ve kolzada % 70,3 düzeyinde olmaktadır. Toplamdaki şeker üretiminin büyük bir kısmı yurt içerisinde tüketilmektedir. Şekerin yeterlilik derecesi de % 116,1 olarak gerçekleşmektedir (TÜİK, 2017-2018).



Şekil 5: Seçilmiş Ürünlerin Yeterlilik Dereceleri, 2017-2018

Kaynak: (TÜİK, 2017-2018)

Tahıl ve benzeri bitkisel ürünler hasat edilen tarımsal ürünleri kapsamaktadır. TMS 41'in 1. maddesi kapsamında belirtilen hasat zamanındaki tarımsal ürünlere arpa,

tütün, şeker pancarı örnek olarak verilebilmektedir. Bu maddede belirtildiği üzere bu tarımsal ürünler TMS 41 standardıyla değerlendirilebilmektedir.

2.2.1.3.Meyveler, İçecekler ve Baharat Bitkileri

Ülkemizde meyve çeşitliliği bitkisel üretim konusunda paylaşılmış olunan Şekil 4'teki verilerde de görüldüğü üzere meyveler, içecekler ve baharat bitkileri üretimi artış göstermektedir. 2016 yılında meyveler, içecekler ve baharat bitkileri üretimi % 39,5, 2017 yılında % 45,9 olarak % 16,1 artış göstermiştir. 2018 TÜİK verilerine göre de bir önceki yıla oranla % 0,2'lik bir artış olmuştur.

Aşağıdaki tabloda yıllara göre seçilmiş ürünlerdeki üretim miktarlarına yer verilmektedir.

Tablo 4: Meyveler, İçecek ve Baharat Bitkilerin Üretim Miktarları

	(Ton)					
	Üzüm	Elma	Zeytin	Portakal	Fındık	ay
2001	3 250 000	2 450 000	600 000	1250 000	625000	824 946
2002	3 500 000	2 200 000	1800 000	1250 000	600000	791 700
2003	3 600 000	2 600 000	850 000	1250 000	480000	869 000
2004	3 500 000	2 100 000	1600 000	1300 000	350000	1105000
2005	3 850 000	2 570 000	1200 000	1445 000	530000	1192004
2006	4 000 063	2 002 033	1766749	1535 806	661000	1121206
2007	3 612 781	2 457 845	1075854	1426 965	530 000	1145 321
2008	3 918 442	2 504 494	1464248	1427 156	800 791	1100 257
2009	4 264 720	2 782 365	1290654	1689 921	500 000	1103 340
2010	4 255 000	2 600 000	1415000	1710 500	600 000	1305 566
2011	4 296 351	2 680 075	1750000	1730 146	430 000	1231 141
2012	4 234 305	2 888 985	1820 000	1661 111	660000	1250000
2013	4 011 409	3 128 450	1676 000	1781 258	549000	1180000
2014	4 175 356	2 480 444	1768 000	1779 675	450000	1266311
2015	3 650 000	2 569 759	1700 000	1816 798	646000	1327934
2016	4 000 000	2 925 828	1730 000	1850 000	420000	1350000
2017	4200000	3032164	2100000	1950000	675000	1300000 (*)
2018	3933000	3625960	1500467	1900000	515000	1500000

Kaynak: ay için Rize Ticaret Borsası ve ay İşletmeleri Genel Müdürlüğü,
diğer ürünler için Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı

(TÜİK, 2001-2018)

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere üzüm üretiminde 950.000 ton, elmada 582.164 ton, zeytinde 1.500,000 ton, portakalda 700.000 ton, fıındıkta 50.000 ton, ayda 475.054 ton artış olmuştur.

TÜİK'in 2016-2017 yıllarındaki meyveler, sert kabuklular ve içecek bitkileri ile ilgili yayınlamış olduğu verilere göre:

2016-2017 yıllarındaki sert kabuklu meyvelerde yeterlilik dereceleri şu şekildedir. En yüksek yeterlilik derecesi sert kabuklu meyveler içerisinde % 413,1 ile fındıkta gerçekleşmektedir. Sert kabuklular grubu içerisinde yer alan diğer ürünlerin yeterlilik dereceleri ise % 113,5 ile kestane ve % 108,2 ile Antep fıstığı olmaktadır. Turunçgil grubundaki meyvelerin tamamının kendine yeterlilikleri olmaktadır. Turunçgil grubundaki meyvelerde yeterlilik dereceleri şu şekildedir. Greyfurtun % 209, limonun % 246,7, mandalınanın % 209,7 ve portakalın % 145,1 olmaktadır. Diğer meyveler grubunda bulunan meyvelerin yeterlilik dereceleri de şöyledir. Yeterlilik derecesi en yüksek olan % 727,4 ile incirdir. Kayısının yeterlilik derecesi % 308,7, narın % 161, üzümün % 141,6, elmanın % 135,9 ve muzun % 58,3 olmaktadır. Türkiye'deki çay tüketiminin büyük kısmı ülke içerisinde yapılan üretimden karşılanmaktadır. Çayın yeterlilik derecesi % 95,4 olmaktadır (TÜİK,2016-2017).

Meyveler, içecekler ve baharat bitkilerinin 2018 yılındaki üretim miktarları bir evvelki yıla oranla % 0,8 oranında artış göstererek yaklaşık olarak 22,3 milyon ton olarak gerçekleşmektedir. Meyveler içerisinde önemli bir yere sahip olan ürünlerin üretim miktarları şu şekildedir: Bir yıl öncesine göre elmada % 19,6, narda % 7, çilekde % 10,2 oranında artış, kayısıda % 23,9, üzümde % 6,4 oranında azalış görülmektedir. Turunçgilerden mandalınada % 6,4 oranında artış, sert kabuklu meyvelerden fındıkdaysa % 23,7 oranında azalış görülmektedir. Dut üretiminde % 10,4 oranında azalma, muzdaysa % 35,2 oranında artma olmaktadır (Gıda hattı, <https://www.gidahatti.com/2018-bitkisel-uretimde-kayip-yil-137208/>, E:27.6.2019).

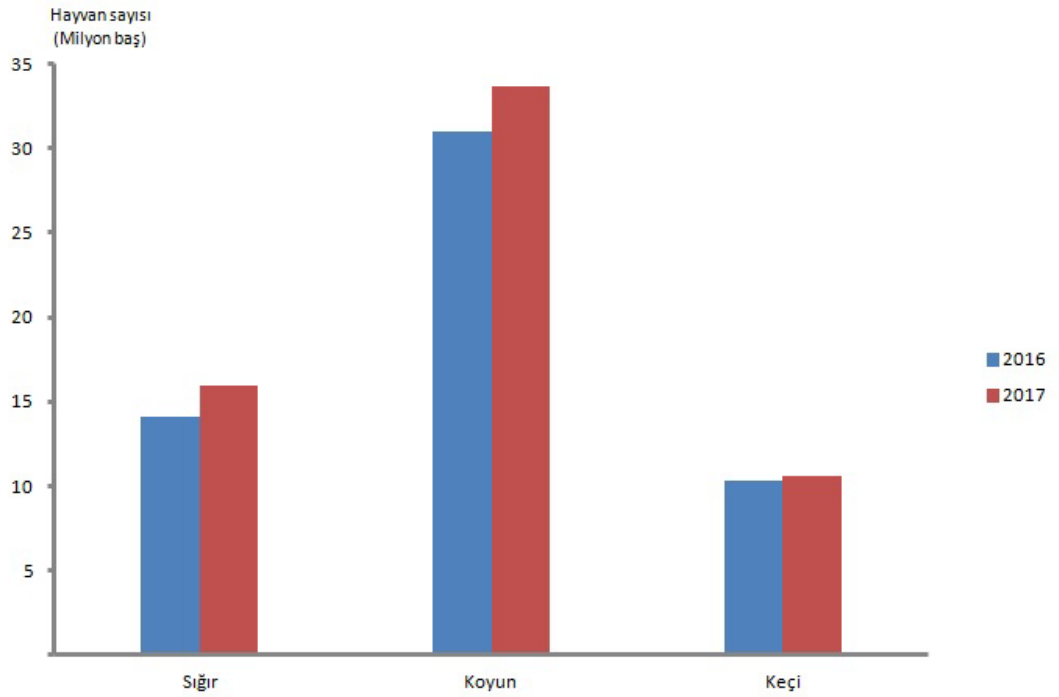
Meyveler, içecekler ve baharat bitkileri TMS 41 standardı kapsamında değerlendirilmektedir. Fakat bunun istisnai durumları bulunmaktadır. Örneklendirilecek olunursa; taşıyıcı bitki kapsamına giren kayısı, şeftali ağaçları TMS 41 yerine TMS 16 kapsamında değerlendirilmektedir.

2.2.2.Hayvansal Üretim

Hayvanları evcil olarak besleyerek sütünden, etinden, yumurtasından, derisinden vs. yararlanılması işlemleri hayvansal üretimi kapsamaktadır. Hayvansal üretim oranı

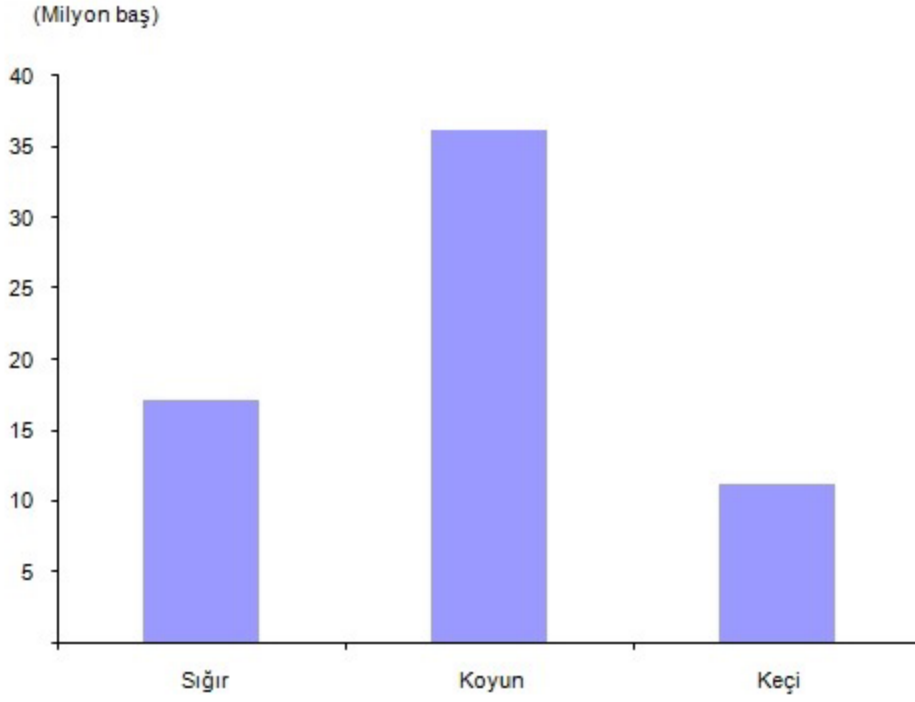
ülkemizde oldukça yüksektir ve devlet teşviklerinin de etkisiyle gün geçtikçe artmaktadır. Ülkemizde bitkisel üretimden sonra sırayı hayvansal üretim almaktadır. Çünkü Türkiye’de tüketilen besin kaynaklarına baktığımızda besin değerinin yüksek olması ve beslenme alışkanlıklarından dolayı ilk sıralarda yer almaktadır.

2016-2018 arası hayvansal üretim verileri aşağıdaki şekildedir:



Şekil 6: Hayvan Sayıları, 2016, 2017

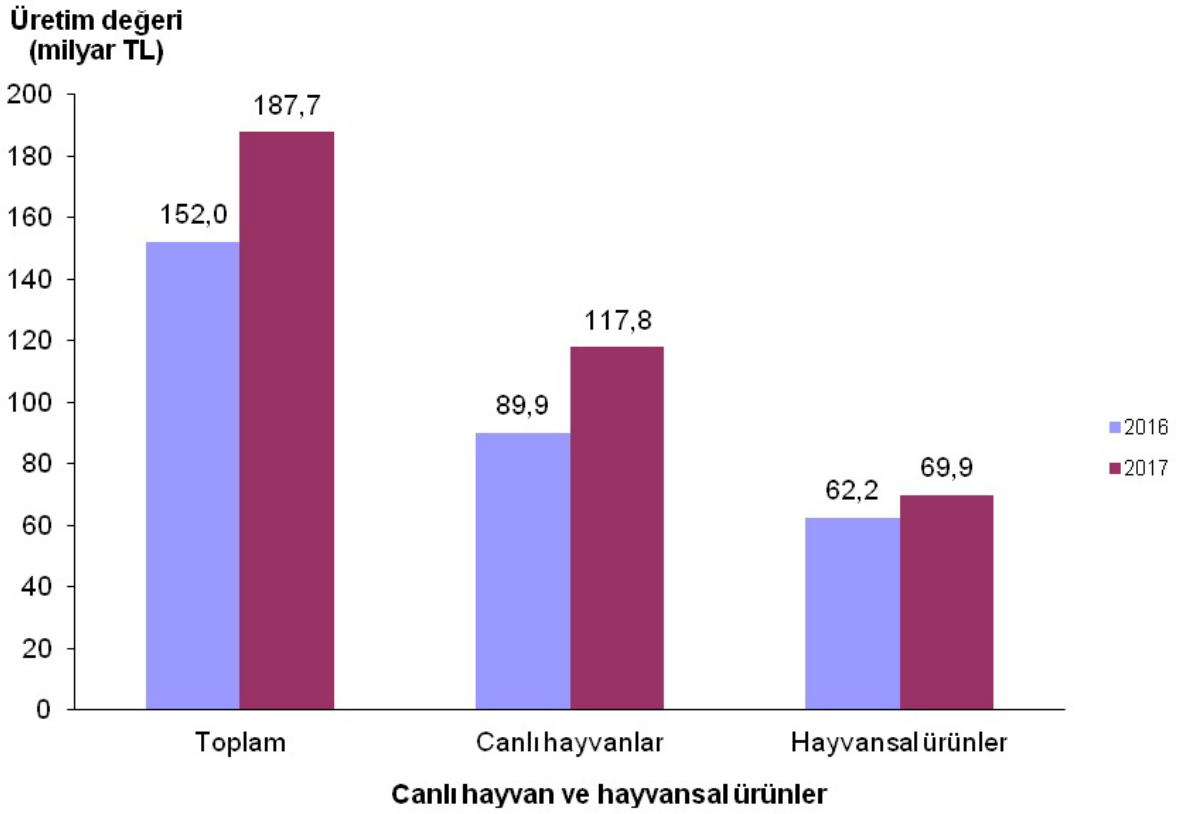
Kaynak: (TÜİK, 2016-2017)



Şekil 7: Hayvan Sayıları, Haziran 2018

Kaynak: (TÜİK, Haziran 2018)

Şekil 6 ve Şekil 7’de 2016, 2017 ve 2018 olmak üzere son üç yılın hayvan sayısı verileri görülmektedir. Sığır, koyun ve keçi sayısı üç yıl boyunca artış göstererek devam etmiştir.



Şekil 8: Hayvan Üretim Değerleri 2016-2017

Kaynak: (TÜİK, 2017)

Şekil 8’de 2016 ve 2017 yıllarındaki hayvansal üretim oranları görülmektedir. Hayvansal üretim yıl geçtikçe artmaktadır. Devlet teşvikleri ve insanların tüketimde hayvansal ürünlere büyük oranda yer vermesi bu artışı etkileyen en önemli faktörlerdendir.

TMS 41’in 1. maddesinde taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıkların TMS 41 kapsamında değerlendirilebileceği belirtilmektedir. Buradan yola çıkarak hayvansal üretim kapsamındaki küçükbaş, büyükbaş, kanatlı kümes hayvanları vb. hayvanlar TMS 41 kapsamında değerlendirilmektedir. Hayvanlar değişim kapasitesine sahip oldukları içinde TMS 41 kapsamında değerlemeye tabi tutulmaktadırlar.

Ülkemizdeki hayvan sayılarına bakıldığında dünyadaki ilk 10 ülke arasında yer almaktayken, hayvanlardan elde edilen verime bakıldığında dünya ortalamasıyla aynı olmaktadır. Buradan anlaşılacağı üzere hayvansal üretimdeki verim düşüktür.

Tarımsal faaliyet bitkisel, hayvansal, sebze, tahıl ve benzeri bitkisel ürün üretimi, meyveler ve içecekler olmak üzere beş başlık altında incelenmiştir. Bu başlıklar altındaki açıklamalardan ve verilen istatistiki verilerden anlaşıldığı üzere üretim giderek artmaktadır. Üretimde yaşanan artışlar artık tarımsal faaliyetlerin kişilerin sadece kendi ihtiyaçlarını karşılayacakları düzeyde değil, aynı zamanda profesyonel anlamda satışını da gerçekleştirecek düzeyde bir artışı kapsadığını göstermektedir. Hatta bazı ürünlerde ülke içerisindeki ihtiyaçtan daha fazlası üretilmekte ve bundan dolayı da üretilen ürünlerin ihracatı gerçekleşmektedir. Bu artışlardan kaynaklı olarak artık aile içerisindeki bireylerin desteğiyle değil, dışarıdan iş gücü kiralanarak üretimin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Üretimde yaşanan artışlar, artık profesyonel bir iş olarak yapılması ve uluslararası finansal tablolarda aynı dili konuşabilmek adına muhasebeleştirilmelerinde standartlara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu kapsamda da tarımsal faaliyetler TMS 41 standardı ile değerlendirilmektedir. Fakat TMS 41 ile değerlendirilebilmesi için belli kriterleri sağlaması gerekmektedir. Bir sonraki konuda hangi şartları taşıması gerektiğine değinilmektedir.

2.3. Tarımsal Faaliyetler Standardı

Muhasebe kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve raporlama fonksiyonlarından oluşmaktadır. Mali işlemler önce kaydedilmekte, kendi arasında sınıflara ayrılmakta, yıl sonunda oluşacak bilgi yığını önlemek için özetlenmekte ve işletme için şu an gerekli olan ve ileride ihtiyaç duyulabilecek verileri görebilmek adına raporlama yapılmaktadır. Yapılan raporlamaları sadece bir kesimin değil herkesin yorumlayabilmesi için farklılıkları ve belirsizlikleri ortadan kaldırarak tekdüzen bir muhasebe sistemi sağlamak gerekmektedir.

Özellikle küreselleşme ile birlikte bu ihtiyaç daha da artmaktadır. Başka ülkelerde yatırım yapabilmek, artan rekabet karşısında işletmenin durumunu başka işletmelerin finansal durumuyla karşılaştırıp yorumlayabilmek, yapılan bir hata karşısında kendi muhasebe sistemine çevirip daha sonra hatayı anlamaya çalışarak zaman kaybetmemek ve hatta yapılacak yatırımı kaçırmamak adına aynı dili konuşmak gerekmektedir. Bu noktada muhasebe standartları devreye girmektedir.

Muhasebe standartları Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standardı olarak ayrılmaktadır. Ulusal muhasebe standardı belli bir ülke içerisinde yasalara uygunluğu sağlayıp belli bir muhasebe sistemi üzerinden ilerlenmesini sağlamaktadır. Uluslararası muhasebe standartları ise küreselleşme karşısında işletmelerin başka ülkelerde finansal anlamda anlaşılabilir olup, uluslararası raporlama yapabilmelerini sağlamaktadır. İşletmelerin ulusal bazdaki yetersizlikleri onları uluslararası alanlara yönlendirmektedir.

Tüm bu gerekliliklerden dolayı 13.01.2011 tarihli 6102 sayılı TTK devreye girerek muhasebe tüm sermaye şirketlerine TMS'ye göre finansal tabloların hazırlanması ve bağımsız denetim zorunluluğu getirmiştir (Atasel ve Dinç, 2016: 273).

Başka ülkelerden ürün alınıp satılması, kırsal alandan kente göç, hızlı nüfus artışı, üretimin giderek artması, devlet tarafından yapılan yardımlardan yararlanma, kredi başvurusunda bulunma gibi durumlarda mali tablolara ve sanayileşmenin etkisiyle Tarımsal Faaliyetler Standardı'na duyulan ihtiyaç gün geçtikçe artmaktadır. Başka ülkelerle ithalat ihracat yapılıyor olması ortak bir muhasebe diline duyulan ihtiyacı daha da önemli bir hale getirmektedir. Bu ortak dilde muhasebe standartları sayesinde oluşmaktadır.

Tarımsal Faaliyetler Standardı, UFRS de ortaya çıkan değişikliklere paralellik sağlaması amacıyla;

1. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 63 sıra no'lu,
2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu,
3. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 113 sıra no'lu,
4. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 123 sıra no'lu,
5. 08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 138 sıra no'lu,
6. 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 5 sıra no'lu,
7. 12/11/2104 tarih ve 29173 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 31 sıra no'lu

Tebliğler vasıtasıyla güncellenmiştir. (TMS 41, Güncellemeler ve Yürürlük Tarihleri)

Birinci değişiklik TMS 41, ikincisi TMS 1, üçüncüsü TMS 20, dördüncüsü ve beşincisi TMS 41, altıncısı TFRS 13, yedincisi TMS 41 tarafından yapılmıştır.

Yukarıdaki tebliğlerin erken uygulama imkânı da bulunmaktadır. Bundan dolayı şirketler değişiklik yapılmadan önceki halini kullanmayı da tercih edebilirler.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı 1 Ocak 2006 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde uygulanması için 15 Ocak 2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmî Gazete’de (Mükerrer) yayımlanmaktadır.

Canlı varlıklar çoğalabildiği, ölebildiği ve değerlerini yitirebildikleri için muhasebeleştirilmelerinde, değerlemesinde farklılıklar meydana gelmektedir.

2.3.1.TMS 41 Standardının Amacı ve Kapsamı

TMS 41 standardının amacı tarımsal faaliyetler için hangi muhasebe yöntemlerinin kullanıldığını detaylarıyla incelemektir.

TMS 41 standardı;

- Canlı varlıkları

- Hasat zamanındaki tarımsal ürünleri

- TMS 41 standardının 34. ve 35. maddelerinde yer alan devlet teşviklerini kapsamaktadır.

TMS 41 standardı yalnızca hasat zamanındaki tarımsal ürünleri kapsamaktadır çünkü hasat sonrasına başka muhasebe standartları uygulanmaktadır. Mesela koyunun yününden elde edilen ipliğe TMS 41 standardı uygulanamaz fakat koyunun yünü için bu standart uygulanabilmektedir. TMS 41 standardı kapsamına girenler aşağıdaki şekil yardımıyla gösterilmektedir.

Canlı varlıklara, tarımsal ürünlere ve hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan diğer ürünlere örnek olarak şunlar verilebilmektedir;

Canlı varlıklar	Tarımsal ürün	Hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Kerestelik ağaç korusundaki ağaçlar	Kütük	Kereste
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır	Sosis, pastırma
Pamuk bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	İplik, giysi
Şeker kamışı	Hasat edilmiş kamış	Şeker
Tütün bitkileri	Toplanmış yapraklar	İşlenmiş tütün

Canlı varlıklar	Tarımsal ürün	Hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler
Çay çalılığı	Toplanmış yapraklar	Çay
Üzüm asmaları	Toplanmış üzümler	Şarap
Meyve ağaçları	Toplanmış meyve	İşlenmiş meyve
Palmiye ağaçları	Toplanmış meyve	Palmiye yağı
Kauçuk ağaçları	Hasat edilmiş lateks	Kauçuk ürünler
Çay çalılıkları, üzüm asmaları, palmiye ağaçları ve kauçuk ağaçları gibi bazı bitkiler genellikle taşıyıcı bitki tanımını karşılar ve TMS 16'nın kapsamında bulunur. Ancak taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen çay yaprağı, üzüm, palmiye ağacı meyvesi ve lateks gibi ürünler TMS 41'in kapsamına girer.		

Şekil 9: Canlı Varlıklara, Tarımsal Ürünlere ve Hasattan Sonra İşlenme Sonucu Ortaya Çıkan Diğer Ürünlere Örnek

(Kaynak: TMS 41 Md. 4)

TMS 41 Md. 2'ye göre (TMS 41, Md. 2) Tarımsal Faaliyetler standardı aşağıdakilere uygulanmaz:

- (a) Tarımsal faaliyetle ilgili arsa (bakınız: TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller).
- (b) Tarımsal faaliyetle ilgili taşıyıcı bitkiler (bakınız: TMS 16). Ancak, bu standart taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanır.

(c) Taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşvikleri (bakınız: TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması).

(d) Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar (bakınız: TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar).

(e) Tarımsal faaliyetle ilgili arazi kiralamasından kaynaklanan kullanım hakkı varlıkları (bakınız: TFRS 16 Kiralamalar).

Yukarıda TMS 41 standardının uygulandığı durumlarda TMS 41 standardının 34. ve 35. maddelerde yer alan devlet teşviklerinden bahsedilmektedir. Bu maddeler aşağıdaki şekildedir (TMS 41 Md. 34 ve 35):

34- Gerçeğe uygun değerden satış maliyetinin düşülmesi yoluyla ölçülmekte olan canlı varlıklarla ilişkisi olan bir koşula bağlı olmadan yapılan devlet teşvikleri, sözü edilen teşviklerin yalnızca alacak haline gelmesiyle kârda veya zararda muhasebeleştirilmektedir.

35- Gerçeğe uygun değerden satış maliyetinin düşülmesi yoluyla ölçülmekte olan canlı varlıklarla ilişkisi olan devlet teşvikleri; ilgisi bulunan işletmelerin belirli tarımsal faaliyetlerde bulunulmamasını da kapsamak amacıyla, koşullu olarak verilmesi halinde, yalnızca ilgili bulunan devlet teşviklerine ilişkin şartlar karşılandığında kârda veya zararda muhasebeleştirilmektedir.

TMS 41 standardının son güncellemesi 15.01.2019 tarihinde yapılmıştır. Bu tarihteki güncellemelerle birlikte 64 maddeden oluşmaktadır.

2.3.2.TMS 41 Standardında Yer Alan Tanımlar

Tarımsal faaliyetlerle ilgili birçok tanım mevcuttur. TMS 41 standardında yer alan tanımlar üzerinde durulacak ve tanımlamalar bu kapsamda açıklanacaktır. TMS 41 kapsamında kullanılan kavramlar aşağıda açıklanmaktadır:

Tarımsal Faaliyet: TMS 41 Md. 5'te şu şekilde tanımlanmıştır:

Satım işlemine ya da geri dönüştürülmeye konu olan canlı varlığın tarımsal ürüne veyahut farklı bir canlı varlığa dönüştürülmesi ve hasat işleminin işletme aracılığıyla yönetimidir (TMS 41, Md. 5).

TMS 41'in uygulanabilmesi için değişimin yönetilmesi, dönüştürülmesi ve kapasitesi kriterlerini sağlıyor olması gerekmektedir. Canlı varlıkların tarımsal ürüne

dönüştürülmesi işlemine koyundan süt elde edilmesi, başka canlı varlıklara dönüştürülmesi işlemine de koyundan doğum sonucu kuzu elde edilmesi örnek verilebilir. Değişimin yönetilmesine de örnek verilecek olunursa; İskandinav ülkeleri ve Sibirya bölgesinde tamamiyle yabani olan Sibirya Kurdu'nun iklim koşulları, beslenme yöntemi ve bakımı da göz önünde bulundurularak ıslah edilip evcilleştirilmesi, üremelerinin sağlanması, en sonunda da hayvan satış yerlerinde satışı yapılarak halka arz edilmesi örnek verilebilir. Yabani bir hayvan olarak Sibirya Kurdu'nun üremesi sonucu elde edilen Sibirya Kurtları bu standart kapsamında değerlendirilmezken, evcilleştirildikten sonra tarımsal faaliyetler standardı kapsamında değerlendirilebilir. Standart kapsamına alınabilmesi için belli koşulların oluşturulmasıyla kaynakların yönetilebilmesi gerekmektedir.

Tarımsal Ürün: Canlı varlıkların hasadı yapıldıktan sonraki haline denir. Meyve ağaçları canlı varlığa örnek gösterilirken, meyve ağaçlarından toplanan meyveler tarımsal ürüne örnek olarak gösterilebilmektedir (TMS 41, Md. 5).

Taşıyıcı Bitki: TMS 41'in 5. maddesine göre şu özelliklere sahip olan bitki taşıyıcı bitkidir (TMS 41 Md.5):

- (a) Tarımsal ürünün üretilmesinde yahut temin edilmesinde kullanılması,
- (b) Birden çok hesap dönemi hasılat beklenilmesi,
- (c) Önemsiz olarak görünen kalıntı satışlarının haricinde tarımsal ürün kapsamında satış olasılığının çok az olması.

Üzüm asmaları ve palmye ağaçları taşıyıcı bitki tanımını karşılayıp TMS 16 kapsamında değerlendirilirken, üzüm asmalarından elde edilen üzüm meyvesi TMS 41 kapsamında değerlendirilmektedir. Çünkü; üzüm meyvesinin tarımsal ürün olarak satılma ihtimali yüksektir. Taşıyıcı bitkiler TMS 41 kapsamına alınmamıştır.

TMS 41'in 5. maddesine göre aşağıdaki özelliklere sahip bitkiler taşıyıcı bitki değildir (TMS 41, Md. 5):

- Yetiştirilme amaçları hasat edilmesi olan tarımsal ürünler. (Yetiştirilme amaçları kereste olarak kullanılmak olan ağaçlar örnek olarak verilebilir),
- Yetiştirilme amaçları düşük bir olasılıkla bitkilerin hasat edilmesi ve satılması olduğu durumlarda tarımsal ürün üretimi amacıyla ekilen bitkiler,
- Arpa ve buğday gibi senelik mahsuller.

Canlı Varlık: Hayatta kalan hayvan veya bitkilere canlı varlık denir. Keçi, koyun gibi evcil hayvanlar ve portakal, elma gibi satışı sunulan meyveler örnek olarak gösterilebilmektedir.

Biyolojik dönüşüm: TMS 41 Md. 5'e göre canlı varlıkların nitelik ve nicelik olarak değişmesine sebep olan büyümek, bozulmak, üretim ve döllenmesi gibi süreçlerine biyolojik dönüşüm denilmektedir. Koyundan et, süt elde edilmesi, erik ağacından erik elde edilmesi biyolojik dönüşüme örnek olarak verilebilmektedir (TMS 41, Md. 5).

Satış maliyetleri: TMS 41 Md. 5'e göre satış maliyetleri finansman maliyetleri ve gelir vergilerinin dışında, varlıkların elden çıkarılması süreciyle doğrudan ilişkili olabilen ek maliyetlere denir (TMS 41, Md. 5). Besicilik yapmakta olan bir çiftçinin satışa hazır olan hayvanlarını satarken komisyoncuya ödediği ücret ve bu süreç içerisinde katlandığı fedakarlıkların parasal tutarı ek maliyetlere örnek olarak verilebilmektedir.

Canlı varlık grubu: Yaşamakta olan hayvan veya bitkidir. Canlı varlıklar bazı değişimler gerçekleştirerek tarımsal ürüne dönüşmektedirler.

Tarımsal ürün önemli olmaktadır. Çünkü canlı varlıklar tarımsal ürüne dönüştükten sonra maddi olarak değer kazanmaya başlamaktadır ve gelir tablosunda gösterilmektedir.

Canlı varlıklar kendi içerisinde

- Tüketilebilen,
- Ürün verebilen,
- Verim aşamasındaki,
- Henüz verim aşamasına gelmemiş ve
- Grup canlı varlıklar olarak ayrılmaktadır.

Canlı varlıkların kendi içerisinde ayrılan bu özellikleri büyükbaş hayvanlar üzerinde şu şekilde örneklendirilebilir:

Satılmak üzere beslenen büyükbaş hayvanlar tüketilebilen canlı varlıklardır. Sütünden yararlanmak için, ya da damızlık olarak kullanılan büyükbaş hayvanlar ürün verebilen canlı varlıklardır. Beslenen büyükbaş hayvanın ağırlığına göre değişmek üzere belli bir ağırlığın üzerinde olanlar verim aşamasına gelen, henüz bu ağırlığa

gelmeyenler de verim aşamasına gelmemiş canlı varlıklardır. Yetiştirilen alanda bulunan büyükbaş hayvan topluluğuda grup canlı varlıklardır.

Hasat: TMS 41 Md. 5'e göre ürünlerin canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlıkların yaşam sürelerinin sona ermesine hasat denilmektedir. (TMS 41, Md.5). Belli olgunluğa erişen sebze ve meyvelerin dalından koparılarak satışa sunulması hasattır.

TMS 41 Md. 6'ya göre tarımsal faaliyetin faaliyet grubu çeşitlilik göstermektedir. örneğin, meyve yetiştiriciliği, hayvancılık, yıllık ürün yetiştiriciliği ya da uzun süreli ürün yetiştiriciliği, ormancılık, çiçekçilik. Bunlar içerisinde ortak bir takım özellikler olmaktadır. Bu özellikler değişim kapasitesi, değişimin yönetilmesi ve değişimin ölçülmesi olarak aşağıdaki gibi ayrılmaktadır (TMS 41, Md.6):

-*Değişim kapasitesi:* Hayatta olan hayvan ve bitkiler biyolojik dönüşüm geçirebilmektedirler. Hayvanlar üzerinden örneklendirilecek olunursa doğma, büyüme, ölme şeklinde biyolojik dönüşüm geçirmektedirler.

-*Değişimin yönetilmesi:* Yönetim, ilgili olan prosesin meydana gelmesi için gerekli koşulların geliştirilmesini sağlamak ya da en azından korumak yoluyla sözü edilen dönüşüm işlemini kolaylaştırmaktadır. Bu yönetim işlemi sayesinde tarımsal faaliyet başka faaliyetlerden ayrılmaktadır. Örneğin okyanus balıkçılığı ve kendi doğası içerisinde büyüyen ve üretici tarafından geliştiği kontrol edilmeyen mevcut ormanlardan ürün elde edilmek tarımsal faaliyet olmamaktadır.

- *Değişimin ölçülmesi:* Biyolojik değişim veya hasat sonrasında ürünün kalitesinde veya miktarında ortaya çıkan değişiklikler, sıradan bir yönetim işlevi olarak ölçülmekte ve izlenmektedir. Ürünün kalitesindeki değişime ürünün yağ oranı, protein miktarını, miktarındaki değişime ağırlığı, hacmi ve tomurcuk sayısı örnek verilebilmektedir.

2.3.3.Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Tarım sektöründe başka sektörlerle kıyasla tedarik üretim ve pazarlama işleyişleri değişiklik göstermektedir. Tabiki bu sektörde de genel olarak muhasebenin temel ilkelerine göre hareket edilmektedir fakat bazı farklılıklarında mevcuttur. Tarım işletmeleri bazı koşullarda canlı varlığı muhasebeleştirmektedir. Bu koşullar aşağıdaki maddelerle açıklanmaktadır:

a-İşletmenin bir canlı varlığının olması

Bu madde kapsamında canlı varlığın mülkiyetine yasal olarak sahip olunduğunun somut olarak gösterilmesi gerekmektedir.

b-Sahip olunan bu canlı varlığın gelecekte işletme için bir nakit girişi sağlaması

Bu madde kapsamında ise canlı varlığın gelecekte yaşaması muhtemel fiziksel özelliklerindeki göz önüne alınması gerekmektedir.

c-Canlı varlığa ilişkin olan gerçeğe uygun değer doğru şekillerde belirlenmesini sağlamak

Son maddede de canlı varlıklar için ilk muhasebeleştirildikleri anda ya da dönem sonlarında bir gerçeğe uygun değer belirlenmekte ve bu değer üzerinden kayıtlara alınmaktadır. Bir sonraki başlıkta gerçeğe uygun değeri nasıl belirlediğimize ilişkin detaylı bilgi verilmektedir.

Canlı varlıkların piyasadaki fiyatları veya gerçeğe uygun değerleri biliniyorsa net gerçeğe uygun değer kolayca bulunabilmektedir. Gerçeğe uygun değer güvenilen bir şekilde bulunamıyorsa canlı varlıkların maliyetinden birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklükleri karşılıkları düşülerek gerçeğe uygun değeri bulunabilmektedir.

Örnek: X işletmesi tarafından 20.05.2019 tarihinde süt üretimi için tanesi 1.000 TL'den 15 tane koyun, tanesi 900 TL'den 15 tane keçi peşin olarak satın alınmaktadır. Koyunların gerçeğe uygun değerleri 16.000 TL , keçilerin gerçeğe uygun değerleri ise 15.500 TL olmaktadır. Tahmini olarak koyunların toplam satış giderleri 200 TL, keçilerin toplam satış giderleri 150 TL'dir.

X işletmesinin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olmaktadır:

Aktif Piyasa Fiyatı (APF)	: 31.500
Toplam Satış Giderleri	: (350)
Gerçeğe Uygun Değeri	: 31.150
Satın Alma Bedeli	: (28.500)
Değerleme Artışı	: 2.650

20.05.2019	Borç	Alacak
213 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	28.500	
100 KASA HS.		25.850
605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI		2.650
Canlı varlık artışı		

Canlı varlıkların değerlemesinde hasat öncesi, hasat zamanı ve hasat sonrası olmak üzere değerlendirilen hesaplarda farklılıklar olmaktadır. Canlı varlıklar hasat öncesi TMS 41 standardıyla, hasat esnasında TMS 2 Stoklar Standardı'yla, hasat sonrasında ise ilgili diğer standartlarla değerlendirilmektedir.

2.3.3.1. Gerçeğe Uygun Değer ve Tespiti

TFRS Md. 13'e göre gerçeğe uygun değeri şu şekilde tanımlamak mümkün olmaktadır:

Piyasada bulunan katılımcılar arasında ölçümün yapıldığı tarihte gerçekleşecek sıradan bir işlemde varlıkların satışı esnasında sahip olunan veyahut borçların devri esnasında ödenmekte olan fiyattır.

Tarımsal faaliyetler VUK'a göre maliyet bedeliyle değerlendirirken, TMS'ye göre tarımsal faaliyetler gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir.

Canlı varlıkları ilk muhasebeleştirildiği tarih ve yapılan her raporlama dönemi sonunda, TMS 41 30'uncu paragrafta yer alan gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde ölçümünün yapılamadığı anlar dışında, gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülerek ölçülmektedir.

Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri = Piyasadaki Fiyatı - Pazara Getirme Maliyetleri

Canlı Varlığın Ölçüleceği Değer = Piyasa Fiyatı – Satış Noktası Maliyetleri

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle belirlenme hiyerarşisi şu şekilde sıralanabilir (Demirkol, 2008: 122-123):

- TMS 41, canlı varlığın finansal tabloda gerçeğe uygun değer ile gösterilmesini temel alan bir sistemin getirilmesini sağlamaktadır.
- Bu varsayım yalnızca canlı varlığın ilk muhasebeleştirildiği anda geçerliğini belli bir süre sonra yitirebilmektedir. Finansal tablolara ilk alındıkları anda ise gerçeğe uygun değer kullanılmaktadır.
- Bir canlı varlık finansal tabloda gerçeğe uygun değeriyle yer alıyorsa, bundan sonra yer aldığı finansal tablolarda gerçeğe uygun değeriyle yer almaktadır.
- Gerçeğe uygun değerde aktif piyasa temel alınmaktadır.
- Biyolojik dönüşüm aktif piyasada canlı varlıkların değerini belirleyen ögelerin başında yer almaktadır.
- Canlı varlıklarda orataya çıkan gözlemlenen ve ölçülen değişim biyolojik dönüşüm olmaktadır.
- Aktif bir piyasayla birleşen biyolojik dönüşüm gerçeğe uygun değeri oluşturmaktadır.
- Canlı varlıklardan bitkiler toprağa bağlı oldukları için daima aktif bir pazara götürülemeyebilir yada aktif olarak pazar oluşmayabilmektedir
- Böyle anlarda gerçeğe uygun değeri belirlemek amacıyla çeşitli yöntemlere başvurulmaktadır.
- Önce canlı varlıkların dikimi gibi ilk işlem yapıldıkları tarihler temel alınarak biyolojik dönüşümdeki gözlemlenen ve ölçülen değişimler, sonra piyasa fiyatı ve net nakit akışları dikkate alınmaktadır.
- Piyasa fiyatı temel alınan metotlardan bir tanesinden veya daha fazlasından sonuç alındığı durumlarda bunlardan uygun olan gerçeğe uygun değer olarak belirlenmektedir.
- Aktif piyasa yöntemi, piyasa fiyatı yöntemi ve biyolojik dönüşüm opsiyonlarından netice alınamadığı durumlarda net nakit akışları yöntemleri uygulanmaktadır. Bu yöntem hesaplamalara ve tahminlere dayanmaktadır. Bundan dolayıda yöntemden gerçeğe yakın netice almak nakit akışları ve iskonto oranlarının belirlenmesindeki duyarlılığa bağlı olmaktadır.
- Bundan da netice alınamadığı durumlarda işletme yönetimi, kendi politikaları sonucunda gerçeğe uygun değeri belirleyip bu durumu açıklamaktadır.

- Canlı varlığın gerçeğe uygun değeri belirlenerek bu tutarla finansal tablolara alımı yapıldıktan sonra, devam eden hesap dönemleri içinde aynı süreç izlenmektedir.
- Gerçeğe uygun değerde ortaya çıkan değer artışları ve azalışları değerlendirme farkı şeklinde dikkate alınmaktadır.
- Oluşan değerlendirme farkları ise gelir tablolarında gösterilmektedir.

Gerçeğe uygun değerın muhasebeleştirilmesiyle ilgili aşağıdaki şekilde bir örnek verilebilir:

Örnek: X işletmesi kümes hayvancılığı yapmaktadır. 30.09.2013 tarihinde adedi 9 TL'den 5.000 adet civcivi etlik tavuk olarak büyütüp satmak için peşin olarak satın almıştır. Civcivler ortalama olarak 90 gün içerisinde yetişmektedir. 31.12.2013 tarihinde civcivler için yapılan direk işçilik, direk ilk madde malzeme ve genel üretim gideri için toplamı 35.000 TL'dir. Bu tutar peşin olarak ödenmiştir. 31.12.2013 tarihinde kümes hayvanlarının gerçeğe uygun değerinin 70.000 TL olduğu belirlenmektedir. 20.05.2014 tarihinde tavukların 75.000 TL'ye satıldığını ve bu tarihe kadar tavukların 17.000 TL giderinin peşin ödendiğini varsayalım. Tavukların gerçeğe uygun değeri 20.05.2013 tarihinde 72.000 TL olarak bulunmuştur.

Bu durumda yapılması gereken muhasebe kaydı TMS 41'e göre şu şekilde olmaktadır (Tuğay, 2013: 155):

	BORÇ	ALACAK
----- 30.09.2013 ----- 150 İLK MADDE VE MALZEME HS. 100 KASA 1.000 tane civciv alımı	45.000	45.000
----- 30.09.2013 ----- 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD. 150 İLK MADDE VE MALZ. HS. Civcivlerin kümese alınması	45.000	45.000

<p>----- 31.12.2013 -----</p> <p>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ HS. 720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. HS. 730 GENEL ÜRETİM GİD. HS.</p> <p>100 KASA Civcivler için giderler</p>	35.000	35.000
<p>----- 31.12.2013 -----</p> <p>162 CANLI KÜMES HAYVANLARI</p> <p>711 DİREKT İLK MADDE MALZ. GİD. YAN. HS. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YAN. HS. 731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YAN. HS.</p> <p>Civcivler dahil 31.12.2013'e kadar katlanılan maliyetler</p>	80.000	80.000
<p>----- 31.12.2013 -----</p> <p>606 DEĞERLEME AZALIŞLARI HS.</p> <p>162 CANLI KÜMES HAYVANLARI Büyüme dönemindeki tavuklar</p>	10.000	10.000

20.05.2014 tarihinde TMS 41' e göre yapılması gereken muhasebe kayıtları şöyle olacaktır.

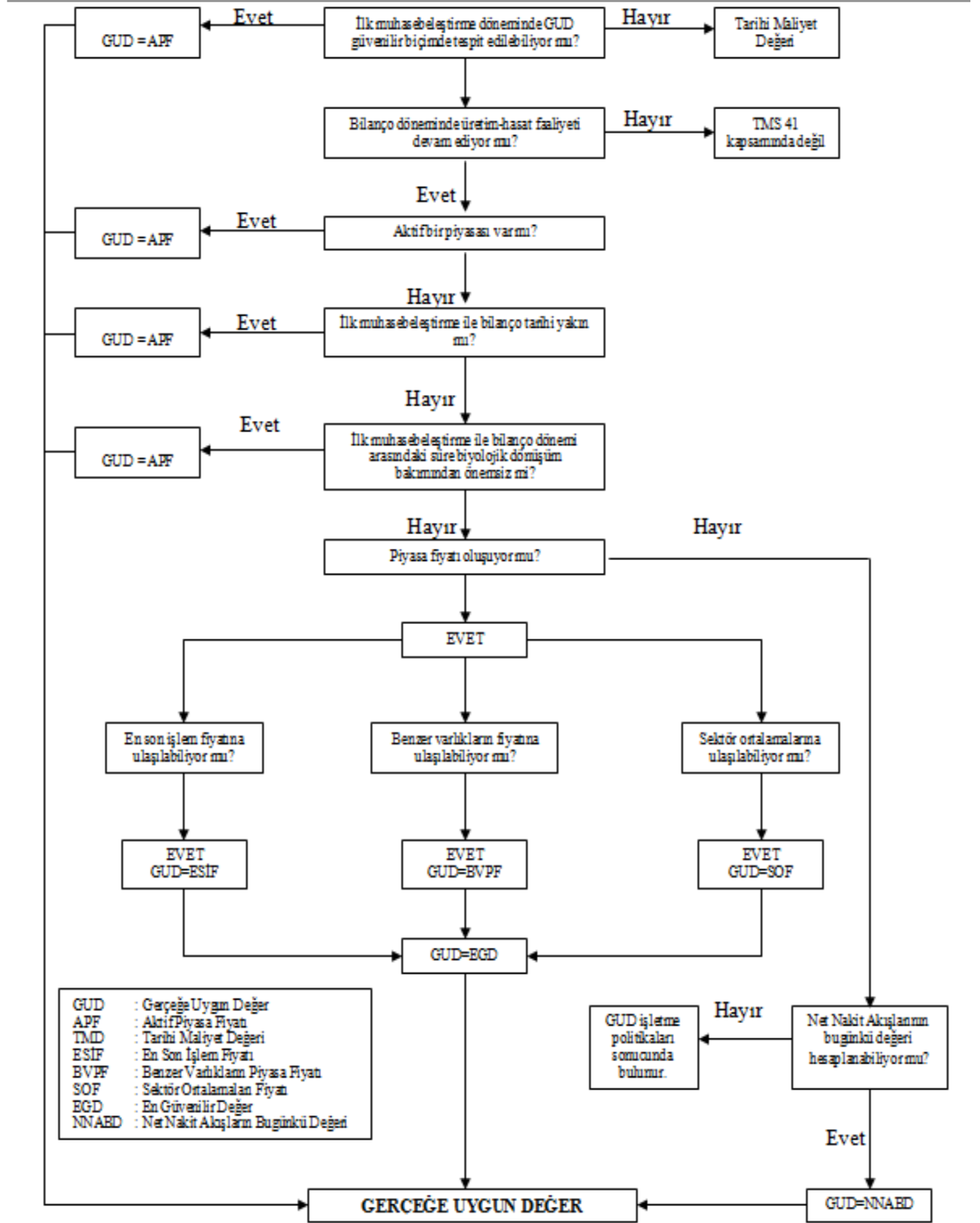
<p>----- 20.05.2014 -----</p> <p>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ HS. 720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. HS. 730 GENEL ÜRETİM GİD. HS.</p> <p>100 KASA</p>	17.000	17.000
--	--------	--------

Civcivler için yapılan ödeme		
----- 20.05.2014 ----- 162 CANLI KÜMES HAYVANLARI 711 DİREKT İLK MADDE MALZ. GİD. YAN. HS. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YAN. HS. 731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YAN. HS. Yansıtma	17.000	17.000
----- 20.05.2014 ----- 162 CANLI KÜMES HAYVANLARI 606 DEĞERLEME ARTIŞI HS. (80.000-10.000) +17.000 = 87.000 87.000 – 72.000 = 15.000	15.000	15.000

20.05.2014 tarihinde salatalıkların satışı için yapılacak muhasebe kaydı:

	BORÇ	ALACAK
----- 20.05.2014 ----- 100 KASA 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS. Tavukların Satımı	75.000	75.000
----- 20.05.2014 ----- 620 SATILAN MAMUL MALİYETİ HS. 162 CANLI KÜMES HAYVANLARI 162.01. Büyüme dönemindeki tavuklar	72.000	72.000

Canlı varlıklarda gerçeğe uygun değeri belirleme hiyerarşisi aşağıdaki şekilde gösterilmektedir:



Şekil 10: Canlı Varlıklarda Gerçeğe Uygun Değeri Belirleme Hiyerarşisi

Kaynak: (Demirkol, 2008: 115)

2.3.3.2. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Biçimde Belirlenememesi

TMS 41 30. Md. şu şekildedir:

Canlı varlıklarda gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçümünün yapılabileceği farzedilmektedir. Fakat; bu farzedim sadece, kote edilmiş piyasa fiyatının bulunmadığı ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif ölçümlerin yapılmasının güvenilir olmayacağına açık şekilde anlaşılabilirdiği canlı varlıkların ilk muhasebeleştirildikleri anda yok edilebilmektedir. Bu durumda sözü edilen canlı varlık, maliyetinden bunlara ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşmesi yoluyla ölçülmektedir. Bahsi geçen varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde belirlenebilir hale geldiği durumlarda işletme, anılan varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülmesi yoluyla ölçülebilmektedir. Duran varlık niteliğinde olan canlı bir varlığın TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler'e göre satış amaçlı olarak sınıflandırılacak ölçütlere sahip olması durumunda (veya satılma amacıyla elde tutulan bir gruba dahil edilmesi durumunda), gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülebileceği varsayılmaktadır (TMS 41, Md.30).

30'uncu paragrafta bahsi geçen varsayım sadece ilk muhasebeleştirilme esnasında yok edilebilmektedir. Canlı varlıkları önceden gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmesi yoluyla ölçülmüş olan işletme, bu varlıklar elden çıkana kadar gerçeğe uygun değerinden satış maliyetinin düşülmesiyle ölçülmeye devam edilmektedir.

Tarımsal bir ürün daima, hasat noktasındayken gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ölçülmektedir. Bu standart, tarımsal ürünler hasat noktasındayken gerçeğe uygun değer daima güvenilir şekilde ölçülebildiği bakış açısını yansıtmaktadır (TMS 41 Md.32).

TMS 41 Md. 54'de şu şekilde geçmektedir:

Canlı varlıklarda dönem sonlarındaki maliyetlerinden birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü karşılığının düşülmesi esas kapsamında ölçülmesiyle işletme

canlı varlığı tarihi maliyet yaklaşımına göre değerleyerek canlı varlıkla ilişkili şu açıklamaları yapmaktadır (TMS 41, Md. 54):

- Birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarıyla toplanmak yoluyla dönem başı ve dönem sonu itibarıyla brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanları,
- Mümkünse, gerçeğe uygun değere ilişkin olası tahmini değer aralıkları,
- Amortisman yöntemleri,
- Faydalı ömürleri veya kullanılmakta olan amortisman oranları,
- Gerçeğe uygun değerın güvenilir bir şekilde ölçülememesinin sebepleri,
- Canlı varlıkların çeşidi.

TMS 41 Md. 56'ya göre öncesinde, maliyet bedeliyle ölçülmekte olan canlı varlıklar, gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülebileceği duruma gelmesiyle, işletme canlı varlıklarla ilişkili olacak şekilde şu şekilde açıklamalar yapmaktadır (TMS 41, Md.56):

- Değişimin etkileri
- Canlı varlık tarifi
- Gerçeğe uygun değerın güvenilir şekilde ölçülebilecek duruma gelmesinin sebepleri.

Canlı varlıkların ürünün gerçeğe uygun değerının ölçümü, mevzubahis canlı varlıkların sahip olduğu önemli özelliklere göre gruplandırılmaları yoluyla yaşları veya kaliteleri gibi kolaylaştırılabilmektedir. İşletme mevzubahis özellikleri, piyasadaki fiyatlamalara esas teşkil eden özellikleri göz önünde bulundurarak belirlemektedir (TMS 41 Md. 15).

İşletmeler sıkça, ellerinde bulundurdukları canlı varlık veya tarımsal ürünlerin gelecekteki bir tarihte satışına bağlı sözleşmelere taraf olmaktadır. Gerçeğe uygun değer ölçülürken sözleşme fiyatının temel alınması gerekli olmamaktadır; çünkü gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcısı olan alıcıların ve satıcıların işlem yapacakları cari piyasadaki koşulları yansıtmaktadır. Sonuçta, ilişkili canlı varlıkların veya tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerleri bir sözleşmenin var olması dolayısıyla düzeltilmez. Bazı hallerde, canlı varlığın veyahut tarımsal ürünün satılmasına ilişkin sözleşme, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar'da tanımlanan ekonomik yönden avantajlı olmayan bir sözleşme olabilmektedir. Ekonomik yönden avantajlı olmayan sözleşmelere TMS 37 hükümleri uygulanmaktadır (TMS 41 Md. 16).

Örnek: X işletmesi 01.05.2019 tarihinde 10.000 TL’lik salatalık fidesi almış ve bunları dikmiştir. 01.06.2019 tarihinde bu fideler salatalık vermeye başlamıştır. Fakat; buradaki gerçek değer güvenilir bir şekilde hesaplanamamıştır. 15.06.2019 tarihinde dalından koparılan salatalıkların değerinin 30.000 TL ve salatalıkları satış yerine götürmek için 3.000 TL nakliye ve 1.000 TL komisyon maliyetinin olabileceği düşünülmüştür.

Bu durumda muhasebe kaydı şu şekilde gerçekleştirilebilmektedir:

	BORÇ	ALACAK
----- 01.05.2019 -----		
710 İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ HS. Salatalık fidesi	10.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME HS. Salatalık fidelerinin dikilmesi		10.000
----- 01.06.2019 -----		
160 TARLA BİTKİLERİ HS.	10.000	
711 D. İLK MADDE VE MALZ. GİD. YAN. HS. Salatalıkların muhasebeleştirilmesi		10.000

Değer Artışları Şu şekilde Hesaplanmaktadır:

Canlı Varlığın APF	30.000
Taşıma maliyetleri (Nakliye Gideri)	3.000
Gerçeğe uygun değer	27.000
Satış Giderleri (Komisyon Gideri)	1.000
Satış giderleri düşülmüş gerçeğe uygun	26.000
Ürün alış maliyetleri	10.000
Değerleme Artışı	16.000

	BORÇ	ALACAK
----- 15.06.2019 -----		
160 TARLA BİTKİLERİ HS. Salatalık	16.000	
606 CANLI VAR. DEĞ. ARTIŞI HS. Değer Artışının muhasebeleştirilmesi		16.000

2.4. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

2.4.1.Canlı Varlığın Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

Tekdüzen hesap planı canlı varlıkları finansal tablolarda izleyebileceği ayrı bir hesap grubuna sahip olmamaktadır. Belli akademik çalışmalar sonrasında canlı varlıkları tekdüzen hesap planında takip edebilmek adına yeni hesap gruplarının eklenmesi doğrultusunda görüşler sunulmaktadır.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardını uygulamada kolaylaştırmak için tekdüzen hesap planında canlı varlıklar için ayrı olarak hesap grubu oluşturulmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Canlı varlıklar; değişim kapasitesine sahip olan değişimleri yönetilebilen ve ölçülebilen varlıklar olmaktadır. Bu varlıklar bir süre elde tutulduktan sonra değerlendirilmesi yönünden stoklara benzemenin yanında; elde tutuldukları süre içerisinde değişme özellikleri sebebiyle stoklardan ayrılmaktadır. Bundan dolayı önerilen tekdüzen hesap planında boşta olan 16. Kodu kullanılmak suretiyle bir hesap grubu oluşturmaktır (Akdoğan & Sevilengül, 2007:45; Akt. Öztürk, 2018: 51).

Tek yıllıklı yani dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklar ve tarımsal ürünler için 14 ve 16 no'lu gruplara tarımsal üretim kollarına uygun olarak hesaplar önerilmiştir. Çok yıllıklı yani duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar için ise hesap planında boş

olan 20 ve 21 no'lu gruplara uygun hesaplar önerilmiştir (Gökgöz, 2013:40; Akt. Öztürk, 2018: 51).

2.4.1.1.Canlı Varlıklar için Tekdüzen Hesap Planına Eklenmesi Önerilen Hesaplar

Canlı varlıklar için tekdüzen hesap planına eklenmesi önerilen hesaplar şu şekildedir (Akbaba , 2015: 90):

16 Canlı Varlıklar (Dönen Varlıklar)

160 Tarla Bitkileri

161 Bahçe Bitkileri

162 Büyükbaş Hayvanlar

163 Küçükbaş Hayvanlar

164 Kanatlı Hayvanlar /Kümes Hayvanları

165 Su Hayvanları

166 Diğer Canlı Varlıklar

167 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

168

169 Verilen Sipariş Avansları

21 Canlı Varlıklar (Duran Varlıklar)

210 Meyve Ağaçları

211 Meyve Vermeyen Ağaçlar

212 Büyükbaş Hayvanlar

213 Küçükbaş Hayvanlar

214 Kanatlı Hayvanlar / Kümes Hayvanları

215 Su Hayvanları ve Diğer Canlı Varlıklar

216 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

217 Birikmiş Amortismanlar (-)

218 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları

219 Verilen Avanslar

6 GELİR TABLOSU HESAPLARI

600 Yurtiçi Satışlar

601 Yurtdışı Satışlar

602 İhraç Kaydıyla Satışlar

605 Canlı Varlık Değerleme Artışları

628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları (-) (Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, 30.Eylül.2015)

2.4.1.2.Canlı Varlıklarda Maliyet Hesapları

Maliyet muhasebesi bir işletmede üretilen mamul ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için, işletmenin yaptığı fedakarlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri; türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına olanak verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünüdür (Akdoğan vd., 2014: 11).

Burada TDMS’de yer alan 7. Grup maliyet hesapları üzerinde durulmaktadır.

7 numaralı hesap sınıfını oluşturan maliyet hesapları, uygulamada esneklik sağlamak üzere iki seçenek halinde 7/A ve 7/B olarak sunulmuştur. İşletmeler bu seçeneklerden kendi organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre birini uygulayabileceklerdir. Tebliğe göre maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır. Bir diğer ifade ile maliyet hesaplarına, üretim veya

hizmetin gerçekleştirilebilmesi için yapılan ve parasal bir anlam ifade eden değer kullanımları kaydedilir. 7/A seçeneğindeki maliyet hesaplarında toplanan giderler, defter-i kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir (Abdioğlu, 2016: 42).

İşletmenin esas faaliyetlerinden oluşan giderlerin izlenmesi dönem içinde 7 Nolu hesap grubunda yer alan maliyet hesaplarında takip edilmekte olup dönem sonunda ise bu hesaplar yansıtma hesapları aracılığıyla 6 Nolu Gelir Tablosu hesaplarına aktararak kapatılmaktadır. Maliyet yöntemine göre hesaplar farklılaşmakta olup bu hesapların ortak özelliği ise dönem sonunda yansıtma hesaplarıyla kapatılması ve Gelir Tablosu hesaplarına aktarılmasıdır (Tuna, 2010:131-133).

TMS 41'de maliyet hesaplamaları yapmak biraz güç olmaktadır. Tarım işletmelerinin ekilmesi, bakımının yapılması ve hasat edilmesi belli dönemlerde olmaktadır ve bu dönemde iklimden kaynaklı değişikliklerde maliyet hesaplarının yapılmasında zorluklar ortaya çıkmaktadır. Fire verilmesi, endirek giderlerin fazla olması gibi sebeplerle maliyet hesaplamasında sıkıntı yaşanmaktadır.

2.4.1.2.1. 7/A Grubunda Yer Alan Hesaplar

Fonksiyon esasının ön planda tutulduğu hesaplar 7/A seçeneğinde incelenmektedir. 7/A Grubunda hesaplar 8 başlık halinde ayrılmaktadır. Bu 8 başlıkta yer alan gider hesaplarıylada ilişkili yansıtma hesapları ve fark hesapları bulunmaktadır. Gerçekleşen giderler gider hesaplarına borçlu olarak kaydedilmektedir. Borçlandırılan bu hesaplara fiili maliyetler uygulanarak toplanan giderlerin hepsi; önceden saptanmış maliyet yöntemleri kullanıldığında da yansıtma hesaplarına aktarılmaktadır. Önceden saptanmış maliyet yöntemi kullanıldığında da gerçekleşen maliyetlerle tahmin edilen ya da standart maliyetler arasında oluşan farkların kayda alındığı hesaplarda fark hesapları olmaktadır.

Üretim giderlerinden direk giderler Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri ve Direkt İşçilik Giderleri hesabında izlenmektedir. Üretimdeki giderlerden endirek olan giderler ise Genel Üretim Gideri hesabında takip edilmektedir. Üretim dışı olan giderler ise Araştırma ve Geliştirme, Genel Yönetim , Pazarlama Satış Dağıtım ve Finansman Giderleri hesaplarında izlenmektedir.

2.4.1.2.2. 7/B Grubunda Yer Alan Hesaplar

Çeşit esasının ön planda tutulduğu hesaplar 7/B seçeneğinde incelenmektedir. 7/B Grubunda hesaplar 10 başlık halinde ayrılmaktadır. Giderler maliyet hesaplarının borçlu hesabında izlenmekte ve sonrasında da 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabında izlenmektedir. 799 Üretim Maliyetleri hesaplarına aktarılan giderlerse 151 Yarı Mamuller ile 152 Mamuller hesaplarına devredilmektedir. Son olarakta maliyet hesaplarıyla yansıtma hesapları karşılıklı muhasebeleştirilerek kapatılmaktadır.

2.4.1.3.Canlı Varlığın Aktife Alınması ve Muhasebeleştirilmesi

Üretim aşamasındaki dönen veya duran varlıklardan elde edilen ürünler “151 Yarı Mamuller-Üretim” hesabında izlenmekte ve yarı mamullerin tabii olduğu değerlendirme ve ölçüme tabii olmaktadır. İşletmeler canlı varlıklardan bir yıldan daha kısa sürede yararlanacaksa veya satış amaçlı ellerinde tutacaklarsa yetiştirme dönemi sonrasında canlı varlık “151 Yarı Mamuller-Üretim” hesabından, “152 Mamuller” hesabına aktarılmaktadır. İşletme canlı varlıkları yatırım amaçlı alıp bir yıldan uzun süreli elinde tutacaksa, yetiştirildikleri süreçte “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabına, yetiştirme dönemi sonucunda ise “256 Diğer Duran Varlıklar” hesabına aktarmaktadır (Özulucan & Deran, 2008: 3). Uzun süreli katkı sağlaması beklentisiyle elde tutulan varlığının katkısının bitmesi sonucunda oluşan zararlar ise “680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesaplarında izlenmektedir.

Fakat bu hesaplar canlı varlıkları tam olarak açıklayamamaktadır. Bundan dolayı Tarımsal Faaliyetler Standardı'nın (TMS 41) uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla tekdüzen hesap planında canlı varlıklar için bir grup oluşturulması gerekmektedir. Canlı varlıklar, değişim kapasitesine sahip, değişimleri yönetebilen ve ölçülebilen varlıklardır. Bir süre elde tutulup daha sonra değerlendirilmeleri açısından stoklara benzeyen canlı varlıklar, elde tutulduğu süre içinde değişime uğrama özelliği nedeniyle stoklardan ayrılmaktadır (Akdoğan & Sevilengül, 2007: 45; Akt. Süklüm ve Akdoğan, 2016: 5). Bu nedenle Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu tekdüzen hesap planı taslağı çalışmalarına göre tekdüzen hesap planında boş bulunan 16 nolu kod kullanılarak bir hesap grubu oluşturulması önerilmektedir (Süklüm & Akdoğan, 2016: 5).

2.4.1.4. Amortismanın Muhasebeleştirilmesi

Amortisman duran varlıkların aşınma payıdır. İşletmenin amortisman ayırabilmesi için:

- Duran varlık olması.
- Yıpranmaya maruz kalması.
- Değerinin 2019 güncel verileriyle 1.200 TL'yi aşmaması.
- Değerlemenin yapılacağı zamanda kullanıma hazır olması gerekmektedir.

VUK 313. Md. sinde amortismanına şu şekilde yer verilmektedir:

İşletmede bir yıldan uzun süreli kullanılmakta olan ve yıpranma, aşınma veyahut değerden düşmeye maruz kalan gayrimenkuller ile VUK'un 269. maddesine göre gayrimenkuller gibi değerlendirilmekte olan iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin ilk kısımdaki esaslarca bulunan değerinin, bu kanunun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman konusunu ortaya çıkarmaktadır (VUK Md. 313).

VUK'da amortismanına konu olan tarımsal varlıklar, hayvan ve bitki olarak ikiye ayrılmaktadır. Canlı varlıklar, VUK Md. 277'ye göre maliyet bedeliyle değerlendirilmekte, maliyet bedelinin bulunmadığı durumlarda emsal bedel ile değerlendirilmektedir. Değerleme ile belirlenmekte olan bu bedel aynı zamanda canlı varlıkların amortismanına tabi değerini oluşturmaktadır (Tokay & Deran, 2006: 26, Akt. Öcal, 2016: 68, 69).

VUK Madde 314 canlı varlıklarda amortisman ilişkisine şu şekilde değinmiştir: (VUK Md.314)

Boş olan araziler ve arsalar amortismanına tabi olmamaktadır. Fakat:

1. Tarım işletmelerinde meydana getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle, incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri;
2. İşletmede inşa edilmiş olan her çeşit yollar ve harklar;

amortismanına tabi tutulmaktadır.

Canlı varlıkların, amortismanına tabi olabilmesi için bir yıldan daha uzun sürede işletmede kalması gerekmektedir. Henüz yetiştirme sürecindeki işletmenin bir yıldan uzun süre elinde tutmayı planladığı canlı varlıklar da duran varlıklar olarak kaydedilmektedir. Ancak, hiçbir şekilde üretime başlanmadığından amortismanına tabi tutulmaları mümkün olmamaktadır. Damızlık olarak bulundurulmuş kuzular duran varlıklara kaydedilmiş olsada amortismanına tabi tutulmamaktadır. Besiye koymak için elde tutulan varlıklar alım satımına konu olduklarından işletmede bir yıldan uzun süre kalsada amortismanına tabi olmazlar. Canlı varlıklar faydalı ömrünün sonlarına doğru değer kaybettiği için normal amortisman yöntemiyle değerlendirilmesi daha doğru olmaktadır (Özulucan & Deran, 2008, s. 161-163).

TMS 41’de net olarak belirtilmemiş olsada amortisman hesaplamalarında amortisman yaklaşımlarından olan değerlendirme yaklaşımının benimsendiği anlaşılmaktadır. Bu yaklaşıma göre amortisman bir yıldan uzun süreli varlıkların değerinde zaman, kullanım vs. gibi sebeplerle oluşan azalmalardır.

TMS 41 standardı canlı varlıklara ve bitkilere ilişkin amortisman işlemlerinde değerlendirme yaklaşımını benimsemektedir. Sebebi ise TMS 41’de ilke olarak, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlemeye tabi tutulmasını benimsemiş olmasıdır. Bu yaklaşıma göre; canlı varlıkların dönem başı ile dönem sonu arasındaki değer azalışları, doğrudan zarar olarak gelir tablosuna yansıtılmalıdır. Geleneksel amortisman ayırma yönteminde (amortismanda maliyet yaklaşımı), ayrılan amortisman tutarı üretilen ürünün maliyetlerine verilirken, değerlendirme yaklaşımında amortisman tutarı dönem zararı olarak kayıtlara alınmaktadır. VUK ve TMS 41’in amortisman hesaplanmasında ve kayıtlanmasında farklı esasları benimsemiş olmaları, bu düzenlemeler sonucunda canlı varlıkların farklı değerler ile bilançoda gösterilmesine ve gelir tablosunun farklılaşmasına neden olmaktadır (Uyar & Güner, 2015: 220).

2.4.1.4.1. TMS Amortisman Yöntemleri

TMS 16'ya göre amortisman ayırma yöntemleri:

- Doğrusal amortisman yöntemi,
- Azalan bakiyeler yöntemi ve
- Üretim miktarı yöntemi olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

2.4.1.4.1.1 Doğrusal Amortisman Yöntemi

Varlıkların kalıntı değerleri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabit olmaktadır. Yani, yıllık amortisman tutarları; maddi duran varlıkların değerinden işletme tarafından belirlenen hurda değerleri çıkarılarak faydalı ömre bölünmesi suretiyle bulunmaktadır (Çam, 2014: 14).

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{\text{Maliyet Bedeli} - \text{Kalıntı Değer}}{\text{Faydalı Ömür}}$$

Varlık tam anlamıyla hurda olmadan işletmeden çıkarılır ise kalıntı değeri belirlenir. Bir işletmede hurda değeri belirlenmemiş ise 0 TL kabul edilir.

Örnek: İşletmeye 5.000.000 TL'ye alınan bilgisayarların 10 yıl ekonomik ömrü vardır. 10 yıl sonra 400.000 TL hurda değeri olabileceği düşünülmektedir.

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{5.000.000 - 400.000}{10} = 45.000 \text{ TL}$$

$$\text{Yıllık amortisman oranı} = \frac{1}{10} = 0.10$$

2.4.1.4.1.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Azalan bakiyeler yönteminde amortisman tutarları varlıkların faydalı ömürleri süresince azalmakta olan tutarlarıyla hesaplanmaktadır. Azalan bakiyeler yönteminde aşağıdaki formül kullanılmaktadır:

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{1}{\text{Ekonomik Ömür}} \times 2$$

Yukarıdaki formülde 2 (iki) ile çarpılarak bulunmakta olan yeni oran MDV'in tutarına eklenmesiyle bulunmaktadır. Maddi duran varlıkların ekonomik ömürleri

süresince devam eden her yıl için ayrılmakta olan amortismanların düşmesi sonucunda kalan tutar bulunan bu oranla çarpılmaktadır. Son yıl kalan tutarın hepsi amortisman olarak belirlenmektedir (Çam, 2014: 14).

2.4.1.4.1.3. Üretim Miktarı Amortisman Yöntemi

Üretim miktarı amortisman yöntemi başka amortisman yöntemlerinden farklılıklar göstermektedir. Diğer amortisman yöntemlerinde kullanılan süre baz alınırken, burada duran varlıkların kullanımı esas alınmaktadır. Kaç yıl kullanıldığı değilde bu süre içerisinde ne kadar aktif olarak kullanıldığı önemli olmaktadır burada. Bundan dolayıda sonuçların en gerçekçi olduğu yöntem bu yöntem olmaktadır.

Üretim miktarı amortisman yöntemi şu şekilde hesaplanmaktadır :

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{\text{Maliyet Bedeli-Hurda Değeri}}{\text{Tahmin Edilen Ekonomik Ömür Boyunca Varlığın Üreteceği Birim Sayısı}}$$

2.4.1.4.2. VUK Amortisman Yöntemleri

Vergi Usul Kanununa göre amortisman hesaplama konusunda;

- Normal Amortisman Yöntemi.
- Azalan (Hızlandırılmış) Bakiyeler Yöntemi.
- Madenlerde Amortisman Yöntemi.
- Fevkalade Amortisman Yöntemi olmak üzere 4 yöntem bulunmaktadır.

Genellikle tercih edilmekte olan yöntem normal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemidir.

VUK Madde 315'e göre mükellefler amortismanına tabi olan iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın saptayacağı ve bildireceği oranlar üzerinden ödemektedirler. Bildirilecek oranların saptanmasında iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri göz önünde bulundurulmaktadır.

Normal amortisman yönteminde hesaplama şu şekilde yapılmaktadır (Özcan, Amortisman Hesaplama Yöntemleri, s: 1):

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{1}{\text{Ekonomik Ömrü}}$$

Amortisman Tutarı = Varlığın Değeri * Amortisman Oranı

VUK Madde 315'e göre :

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden isteyenler, amortismanına tabi olan iktisadi değerleri, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulüyle yok edebilmektedirler. Bu usulün uygulamasında (VUK Md. 315);

1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak olan değer, önceden ayrılmış amortismanlar toplamının tanzili yoluyla belirlenmektedir. (Ek hüküm: 17/12/2003-5024/4 md.) Enflasyon düzeltmesi yapılmış olan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanına tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha önce ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek yoluyla bulunmaktadır.

2. (Değişik: 17/12/2003-5024/4 md.) Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. (1)

3. Azalan bakiyeler yönteminde amortisman süresi normal amortisman oranlarına göre hesaplanmaktadır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilmektedir.

Amortisman süresi hesaplanırken normal amortisman oranıyla hesaplanmaktadır. Amortisman sürecinin son yılına devri olan tutar bu yıl içinde tümüyle yok edilmektedir. Bu yöntem kanunen yalnızca bilanço esasına göre defter tutanların kullanılmasına izin verilmektedir.

VUK'un mükerrer 320'nci maddesinde, iktisadi ve teknik bakımdan bir bütün oluşturan değerler için amortisman ayrılırken normal veya azalan bakiyeler yöntemlerinden yalnız biri uygulanabilmektedir. Maddede, bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra, bu yöntemden dönülemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Diğer yandan, maddede bir iktisadi değer için azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmaya başladıktan sonra, normal amortisman yöntemine geçilmesi için herhangi bir engel bulunmamaktadır. Kanun, yalnızca işletmeler tarafından yapılmakta olan bu yöntem değişikliğinin ilgili yılın beyannamesinde veya beyannameye ekli bilançoda belirtilmesini mecbur

tutmaktadır. Kabul edilen yeni amortisman hesaplama yöntemi, beyannamenin verildiği dönemden itibaren geçerli olacaktır. İktisadi varlığın amorti edilmeden kalan kısmı, kalan amortisman süresine eşit miktarlarda dağıtılarak amorti edilir (Deran & Yakupçebioğlu, Türk Vergi Mevzuatında Amortisman Muhasebesi, 2006).



3. CANLI VARLIKLARIN TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE CANLI VARLIKLAR GRUBUNDA YER ALAN HESAPLARIN İŞLEYİŞİ

3.1. Dönen Varlık Niteliğindeki Canlı Varlığın Muhasebeleştirilmesi

İşletmelerin dönen varlık veya duran varlık olarak ayrılmasındaki kriter varlığın işletmede kalış süresine göre değişmektedir. Canlı varlıklar bir yıl veya normal faaliyet dönemleri içerisinde elden çıkarılacak ise dönen varlık olarak değerlendirilmektedir ve 16 Nolu hesap grubu içerisinde yer almaktadır.

Canlı varlıkları duran veya dönen varlık olarak sınıflarken canlı varlığın kullanım amaçları göz önüne alınmaktadır. Örneğin hayvanlar üzerinde değerlendirilecek olunursa, besi amaçlı elde bulundurulmuş hayvanlar dönen varlık hesap grubu içerisinde yer alırken, sürüye katılmak için alındıysa duran varlık olarak hesap grubuna dahil edilmektedir.

Örnek: X işletmesi tarafından besiyeye konulmak için, bir yıldan kısa sürede satmak üzere 01.06.2018 tarihinde 25.000 TL’lik koyun satın alınmıştır. 31.10.2018 tarihinde koyunların 10.000 TL maliyeti olmuştur. 31.10.2018 tarihinde koyunların değeri 43.000 TL olmuştur. 01.04.2019 tarihine kadar koyunlar için 14.000 TL maliyete katlanılmıştır. Koyunlar 30.04.2019 tarihinde 80.000’e satılmıştır. 01.04.2019 tarihinde koyunların piyasa fiyatı 70.000 TL’dir.

X işletmesinin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olmaktadır:

	BORÇ	ALACAK
<p>----- 01.06.2018 -----</p> <p>150 İLK MADDE VE MALZ. HS.</p> <p>100 KASA</p> <p>Koyunların alım kaydı</p>	25.000	25.000
<p>----- 01.06.2018 -----</p> <p>710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. HS.</p> <p>150 İLK MAD. VE MALZ. HS.</p> <p>Koyunların maliyet kaydı</p>	25.000	25.000
<p>----- 31.10.2018 -----</p> <p>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİDERİ HS.</p> <p>720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. HS.</p> <p>730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HS.</p> <p>100 KASA</p> <p>Maliyet Kaydı</p>	10.000	10.000
<p>----- 31.10.2018 -----</p> <p>163 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR HS.</p> <p>711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİDERİ YAN. HS.</p> <p>721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YAN HS.</p> <p>731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YAN. HS.</p> <p>Maliyet Kaydı</p>	35.000	35.000

Maliyetin Kaydı		
<p>----- 01.04.2019 -----</p> <p>711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİDERİ YAN. HS.</p> <p>721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YAN HS. 14.000</p> <p>731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YAN. HS.</p> <p> 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİDERİ HS. 14.000</p> <p> 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ HS.</p> <p> 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HS.</p> <p>Maliyet Hesaplarının Kapatılması</p>		
<p>----- 01.04.2019 -----</p> <p>163 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR HS. 13.000</p> <p> 605 CANLI VARLIK DEĞ. ARTIŞLARI 13.000</p> <p> (70.000- (43.000+ 14.000) =13.000)</p> <p>Yeniden Değerleme Kaydı</p>		
<p>----- 30.04.2019 -----</p> <p>100 KASA 80.000</p> <p> 600 YURT İÇİ SATIŞLAR 80.000</p> <p>Canlı Hayvan Satımı</p>		
<p>----- 30.04.2019 -----</p> <p>620 SATILAN MAMUL MAL. HS. 70.000</p> <p> 163 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR HS. 70.000</p> <p>Canlı Hayvan Satımı</p>		

3.1.1. Tarla Bitkileri

Fındık, fıstık, nohut, fasulye, tütün gibi üretimden hasata kadar geçen süresi bir yılın altında olan bitkiler tarla bitkileri içerisinde değerlendirilmektedir. Tarla bitkileri tek yıllık bitkiler olduğu için yetiştirme ve hasat edilme süreçleri dönen varlıklar içerisinde izlenmektedir. Tarla bitkileri 160 Tarla Bitkileri hesabında izlenmektedir. Tarla Bitkileri için yapılan ilaçlama, sulama gibi masraflar için bu hesap borçlandırılmakta, hasadı yapıldıktan sonra ya da tarlada satılınca bu hesap alacaklandırılmaktadır. Hasat işlemi yapıldıktan sonra 152 Mamuller hesabı, tarlada satıldığında ise 620 Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı borçlandırılmaktadır. Tarla bitkilerinde ortaya çıkmakta olan değer artışı 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları hesabı kapsamında, değer azalışıysa 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesabında izlenmektedir.

Örnek: X işletmesi nohut satımı yapan bir işletmedir. Sahip olduğu arazilere nohut ekmek için kilosu KDV dahil 1 TL'den 8 ton tohumluk nohut peşin olarak satın alarak ve tohumluk nohutların tamamını ekerek işe başlamaktadır.

X işletmesinin yıl içerisinde gerçekleştirmiş olduğu işlemleri aşağıdaki şekildedir:

- Nohutların bakımı için 3 işçi çalıştırılarak 6.000 TL ödeme yapılmaktadır.
- Gübreleme için 2.000 TL tutarında gübre alınmaktadır.
- Ekilmiş olan tohumluk nohutların üretim maliyetleri tarla bitkileri hesabına atılmaktadır.
- İlaçlama için 1.000 TL ilaç, 1.000 TL işçilik, 2.000 TL de genel üretim gideri yapılmaktadır.
- 40 ton nohut hasat edilmektedir. Nohutun kayıtlı değeri 20.000 TL'dir. Yıl içerisindeki nohut alım fiyatları 0.70 TL olarak açıklanmaktadır. Nohutun gerçeğe uygun değeri 40 ton'da tahmini olarak 28.000 TL ve nohut satışında tahmini satış gideri 3.000 TL olmaktadır.

- Hasadın yapılabilmesi için yıl içerisinde 1.000 TL para ödenmektedir.
- Hasat sonrası 35 ton nohut elde edilmektedir ve belirlenen 0.70 TL'den stoklanmaktadır.
- Stoklaması gerçekleştirilen nohutların tamamı 0.80 TL'den peşin olarak satılmaktadır.
- Değerleme farklarının dönem karı/zararı hesabına aktarımı gösterilmektedir.

X işletmesinin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olmaktadır:

	BORÇ	ALACAK
----- / ----- 150 İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI 100 KASA Tohum satın alınması	8.000	8.000
----- / ----- 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. STOKLARI 150 İLK MADDE VE MALZ. STOKLARI Nohut tohumunun tamamının ekilmesi	8.000	8.000
----- / ----- 720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. 335 PERSONELE BORÇLAR İşçilere ödenen ücretler	6.000	6.000
----- / ----- 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİDERİ 100 KASA	2.000	2.000

Gübre Alımı ----- / ----- 160 TARLA BİTKİLERİ 711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD.YAN.HES. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİD.YAN.HES. Nohut üretim maliyetlerinin tarla bitkileri hesabına atılması	16.000	10.000 6.000
----- / ----- 160 TARLA BİTKİLERİ 711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD.YAN.HES. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİD.YAN.HES. 731 GENEL ÜRETİM GİD. YAN.HES. Üretim maliyetlerinin tarla bitkileri hesabına atılması	4.000	1.000 1.000 2.000

Gerçeğe Uygun Değer : 28.000 TL (40.000 *0,70 = 28.000)
Satış Giderleri : 3.000 TL
Net Gerçeğe Uygun Değer : 25.000 TL (28.000-3.000)
Kayıtlı Değer : 20.000 TL (10.000+6.000+4.000)
Değer Artışı : 5.000 TL (25.000-20.000)

	BORÇ	ALACAK
----- / ----- 160 TARLA BİTKİLERİ 606 CANLI VARLIKLARIN DEĞ. FARKLARI Değer artışı hesaplanması	5.000	5.000

----- / ----- 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ.GİDERİ 100 KASA Hasat için ödenen tutar	1.000	1.000
----- / ----- 160 TARLA BİTKİLERİ 711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD.YAN. HS. Hasat ödemesinin yansıtılması	1.000	1.000
----- / ----- 152 MAMULLER (35.000*0,70 = 24.500) 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI 160 TARLA BİTKİLERİ Nohutun stoklara alınması ve değerlendirme farkı kaydı	24.500 1.500	26.000
----- / ----- 100 KASA (35.000*0.80 = 28.000) 600 YURTIÇİ SATIŞLAR Stoktaki nohutun tamamının satılması	28.000	28.000
----- / ----- 620 SATILAN MAMUL MALİYETİ HS. 152 MAMULLER (35.000 * 0.70 = 24.500)	24.500	24.500

----- / ----- 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI Değer Artışları	3.500	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI Değerleme farklarının dönem karı veya zararı hesabına aktarılması		3.500

3.1.2. Bahçe Bitkileri

Patates, domates, brokoli, karnabahar gibi sebzelerle lale, gül gibi saksı bitkilerinin izlendiği hesap olmaktadır. Tarla bitkilerinde olduğu gibi bir yıllık sürede hasat işlemi gerçekleşmektedir. Bahçe bitkileri 161 Bahçe Bitkileri hesabında izlenmektedir. Bahçe bitkileri için yapılan ilaçlama, sulama gibi masraflar için bu hesap borçlandırılmakta, hasadı yapıldıktan sonra ya da tarlada satılınca bu hesap alacaklandırılmaktadır. Hasat işlemi yapıldıktan sonra 152 Mamuller hesabı, hasat yapılmadan satıldığında ise 620 Satılan Mamul Maliyeti Hesabı borçlandırılmaktadır. Bahçe bitkilerinde ortaya çıkan değer artışı 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları hesabı kapsamında, değer azalışıysa 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesabında izlenmektedir.

Örnek: X işletmesi sebze ekim ve satım işi yapmakta olan bir işletmedir. 01.05.2018 tarihinde 10.000 TL + % 8 KDV'yi peşin ödeme yaparak domates fidesi satın alıp işe başlamaktadır.

X işletmesinin 2018 yılı işlemleri aşağıdaki şekildedir:

- 10.05.2018 tarihinde alınan domates fidelerinin tamamının dikimi sağlanmaktadır.
- Dikim esnasında 1 işçi çalıştırılmaktadır ve işçiye 2.000 TL ödenme yapılmaktadır.
- Ekimde kullanılmakta olan traktör için 700 TL'lik yakıt kullanılmaktadır.
- 15.05.2018 tarihinde dikilen domates fidesine ait üretim maliyetleri bahçe bitkileri hesabına yansıtılmaktadır.

- Domateslerin işletmede kayıtlı olan değeri 12.700 TL, gerçeğe uygun değeri 23.000 TL, tahmini satış maliyetleri ise 15.07.2018 tarihi itibarıyla 1.000 TL olmaktadır.
- Domateslerin hasadı için 1.000 TL ödeme yapılmaktadır.
- Elde edilen 20 ton domates 1 TL'den stoklara alınmaktadır.
- 20 ton domatesin tamamı 1,20 TL + %8 KDV'den peşin olarak satılmaktadır.
- Değerleme farklarının dönem karı/zararı hesabına aktarımı gösterilmektedir.

X işletmesinin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olmaktadır:

	BORÇ	ALACAK
----- 01.05.2018 -----		
150 İLK MADDE VE MALZ. STOKLARI	10.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	800	
100 KASA		10.800
Tohum satın alınması		
----- 10.05.2018 -----		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. STOKLARI	10.000	
150 İLK MADDE VE MALZ. STOKLARI		10.000
Domates fidesinin tamamının dikilmesi		
----- 10.05.2018 -----		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	2.000	
335 PERSONELE BORÇLAR		2.000
İşçilere ödenen ücretler		

<p>----- 10.05.2018 -----</p> <p>730 GENEL ÜRETİM GİD.</p> <p>150 İLK MADDE VE MALZ. STOKLARI</p> <p>Yakıt Alımı</p>	700	700
<p>----- 15.05.2018 -----</p> <p>161 BAHÇE BİTKİLERİ</p> <p>711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD.YAN.HES.</p> <p>721 DİREKT İŞÇİLİK GİD.YAN.HES.</p> <p>731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YAN. HESABI</p> <p>Domates üretim maliyetlerinin bahçe bitkileri hesabına yansıtılması</p>	12.700	10.000 2.000 700

Gerçeğe Uygun Değer : 23.000 TL
Satış Giderleri : 1.000 TL
Net Gerçeğe Uygun Değer : 22.000 TL (23.000-1.000)
Değer Artışı : 9.300 TL (22.000-12.700)

	BORÇ	ALACAK
<p>----- 31.12.2018 -----</p> <p>161 BAHÇE BİTKİLERİ</p> <p>606 CANLI VARLIK DEĞ. FARKLARI</p> <p>Değer artışı hesaplanması</p>	9.300	9.300

<p>----- 2018 -----</p> <p>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD.</p> <p>100 KASA</p> <p>Hasat için ödenen tutar</p>	1.000	1.000
<p>----- 2018 -----</p> <p>161 BAHÇE BİTKİLERİ</p> <p>711 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD.YAN. HS.</p> <p>Hasat ödemesinin yansıtılması</p>	1.000	1.000
<p>----- 2018 -----</p> <p>152 MAMULLER</p> <p>606 CANLI VARLIK DEĞ. FARKLARI</p> <p>161 BAHÇE BİTKİLERİ</p> <p>Domatesin stoklara alınması ve değerlendirme farkı kaydı</p>	20.000 3.000	23.000
<p>----- 01.08.2018 -----</p> <p>100 KASA HS.</p> <p>600 YURTIÇİ SATIŞLAR (20.000*1.2 = 24.000)</p> <p>391 HESAPLANAN KDV</p> <p>Stoktaki domatesin tamamının satılması</p>	25.920	24.000 1.920
<p>----- 01.08.2018 -----</p> <p>620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ HS.</p> <p>152 MAMULLER (20.000 * 1.00 = 20.000)</p>	20.000	20.000

----- 2018 -----		
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI	6.300	
Değer artışları		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		6.300
Değerleme farklarının dönem karı veya zararı hesabına aktarılması		

3.1.3. Canlı Su Hayvanları

Balık çiftliklerinde, denizlerde, barajlarda, nehirlerde üretilen / avlanan balık türleriyle, balıkçık ürünleri kalamar, yengeç, midye gibi diğer su canlılarından oluşmaktadır. Bunlar dönen varlık grubuna dahil oluyorsa 165 Canlı Su Hayvanları hesabında izlenmektedir. Bir yıl içerisinde satmak amacıyla yetiştirilmiş olan canlı su hayvanları dönen varlıklara dahil edilmektedir. Duran varlık niteliğinde olan canlı su hayvanları 215 nolu hesapta incelenmektedir. Bu başlık altında dönen varlıklardaki canlı varlık hesapları ele alındığı için 16 nolu hesap grubunda incelenmektedir.

Canlı su hayvanlarının üretimi esnasında katlanılan ilaç, yem gibi maliyetler 165 Canlı Su Hayvanları hesabına borç kaydedilirken, satışı gerçekleşikten sonra satış tutarı 620 Satılan Mamullerin Maliyeti hesabında borç olarak kaydedilmektedir ve karşılığında aynı tutar bu hesaba alacak kaydedilmektedir. Canlı su hayvanlarının değerlendirme işlemleri sırasında oluşan değer artışları artan tutar kadar 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları hesabında alacak kaydedilmekte, 165 Canlı Hayvanlar hesabına borç kaydedilmektedir. Değerleme azalışlarında ise azalan tutar kadar 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları hesabında borç kaydedilmekte ve 165 Canlı Hayvanlar Hesabına ise alacak kaydedilmektedir.

Örnek : X işletmesi bir balık çiftliğidir ve 10.6.2018'de adedi 15 TL + %8 KDV 'den 200 adet balığı satın alıp banka yoluyla ödemesini gerçekleştirerek işe başlamaktadır. Dönem sonunda balıklar gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilerek balıkların adet başı gerçeğe uygun değerinin 20 TL olduğu bulunmuştur ve balıkların adedinin 25 TL + %8 KDV'den satılması kararlaştırılmıştır.

X işletmesinin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olmaktadır:

	BORÇ	ALACAK
----- 10.06.2018 -----		
165 CANLI SU HAYVANLARI	3.000	
191 İND. KDV	240	
102 BANKALAR		3.240
Balıkların alımı		
----- 31.12.2018 -----		
165 CANLI SU HAYVANLARI	1.000	
605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI		1.000
Değer artışı kaydı		
----- 31.12.2018 -----		
100 KASA	5.400	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		5.000
391 HESAPLANAN KDV		400
Balıkların satış kaydı		
----- 31.12.2018 -----		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	4.000	
165 CANLI SU HAYVANLARI		4.000
Satılan mamul maliyeti kaydı		

3.1.4. Canlı Kumes Hayvanları

Canlı kumes hayvanlarını dönen varlıklar ve duran varlıklar hesap grubu içerisinde izlemek mümkün olmaktadır. Bir yıldan kısa sürede işletmeden çıkarılması beklenen tavuk, ördek, hindi gibi hayvanlar dönen varlıklar içerisinde yer alan canlı kumes hayvanlarına örnek verilebilmektedir ve 164 Canlı Kumes Hayvanları hesabında izlenmektedir. Canlı kumes hayvanları için yapılan yem, ilaçlama gibi harcamalarda 164 Canlı Kumes Hayvanları hesabı borçlandırılmaktadır. Kumes hayvanlarının kesilerek veya canlı olarak satılması durumlarında bu hesap alacaklandırılırken , 620 Satılan Mamul Maliyeti hesabı borçlandırılmaktadır. Değerleme azalışlarında 606 Canlı Varlıklar Değerleme Farkları hesabına borç, artışlarda ise alacak olarak kaydedilmektedir.

Örnek: X işletmesi bir tavuk çiftliğidir ve 10.6.2016'da et olarak satılması için adedi 8 TL'den 5.000 adet civciv satın alıp banka yoluyla ödemesini gerçekleştirerek işe başlamaktadır.

X işletmesinin 2016 ve 2017 yılı işlemleri aşağıdaki şekildedir:

- 10.6.2016'da alınan civcivler ortalama 90 gün içerisinde büyümüş olmaktadır.
- 10.9.2016 tarihinde 15.000 TL direkt ilk madde ve malzeme gideri, 20.000 TL direkt işçilik gideri, 15.000 TL tutarında genel üretim gideri yapılmakta ve bu giderler banka yoluyla ödenmektedir.
- 15.9.2017 tarihinde gerçeğe uygun değer 70.000 TL olarak bulunmaktadır.
- 10.12.2017 tarihinde tavuklar 75.000 TL'ye satılmaktadır.
- 10.12.2017 tarihinde 20.000 TL tutarında masraf yapılarak bu tutar peşin ödenmektedir.
- 10.5.2017 tarihinde gerçeğe uygun değer 85.000 TL olarak bulunmaktadır.

X işletmesinin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olmaktadır:

<p>----- 10.06.2016 -----</p> <p>150 İLK MADDE VE MALZ. HESABI</p> <p>102 BANKALAR</p> <p>Civciv alımı kaydı</p>	<p>BORÇ</p> <p>40.000</p>	<p>ALACAK</p> <p>40.000</p>
<p>----- 10.06.2016 -----</p> <p>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. HES.</p> <p>150 İLK MADDE VE MALZ. HESABI</p> <p>Civcivin çiftliğe alınması</p>	<p>40.000</p>	<p>40.000</p>
<p>----- 10.09.2016 -----</p> <p>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ GİDERİ</p> <p>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ</p> <p>730 GENEL ÜRETİM GİDERİ</p> <p>102 BANKALAR</p> <p>Civcivler için yapılan ödeme</p>	<p>15.000</p> <p>20.000</p> <p>15.000</p>	<p>50.000</p>
<p>----- 10.09.2016 -----</p> <p>164 CANLI KÜMES HAYVANLARI HES.</p> <p>711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD.YAN.HES.</p> <p>721 DİREKT İŞÇ. GİD.YAN.HES.</p> <p>731 GENEL ÜRETİM GİD. YAN.HES.</p> <p>Civcivler için katlanılan giderler</p>	<p>90.000</p>	<p>55.000</p> <p>20.000</p> <p>15.000</p>

<p>----- 10.09.2016 -----</p> <p>606 DEĞERLEME AZALIŞLARI HES.</p> <p>20.000</p> <p>164 CANLI KÜMES HAYVANLARI HES.</p> <p>Büyümesi gerçekleşen civcivler</p> <p>20.000</p>		
<p>----- 10.12.2017 -----</p> <p>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ GİDERİ</p> <p>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ</p> <p>730 GENEL ÜRETİM GİDERİ</p> <p>100 KASA</p> <p>Ödeme kaydı</p> <p>20.000</p> <p>20.000</p>		
<p>----- 10.12.2017 -----</p> <p>164 CANLI KÜMES HAYVANLARI HES.</p> <p>20.000</p> <p>711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. YAN. HES.</p> <p>721 DİREKT İŞÇ. GİD. YAN. HES.</p> <p>731 GENEL ÜRETİM GİD. YAN. HES.</p> <p>Yansıtma hesapları</p> <p>20.000</p>		
<p>----- 10.05.2017 -----</p> <p>606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI</p> <p>5.000</p> <p>164 CANLI KÜMES HAYVANLARI HES.</p> <p>Tavukların değer artışı</p> <p>5.000</p>		
<p>----- 10.12.2017 -----</p> <p>100 KASA</p> <p>75.000</p> <p>600 YURTIÇİ SATIŞLAR</p> <p>75.000</p>		

Tavukların satışı		
----- 10.12.2017 -----		
624 SATILAN CANLI VARLIK MALİYETİ HES.	85.000	
164 CANLI KÜMES HAYVANLARI HES. Büyüme aşamasındaki tavuklar		85.000

3.1.5. Canlı Küçükbaş Hayvanlar

İşletmelerin satmak için aldıkları koyun, kuzu, keçi gibi hayvanlar dönen varlıklar grubunda yer almakta olan 163 Canlı Küçükbaş Hayvanlar hesabında izlenmektedir. Bu hesapta izlenmekte olan canlı küçükbaş hayvanlar bir yıldan daha kısa süreli işletmede kalmaktadır. Satın alımlarda ya da beslenen süre içerisinde canlı küçükbaş hayvanlar için yapılan yem ilaç gibi harcamalarda 163 Canlı Küçükbaş Hayvanlar hesabı borçlandırılmaktadır. Küçükbaş hayvanların satılmasında 163 Canlı Küçükbaş Hayvanlar hesabı alacaklandırılmaktadır. Satım esnasında canlı veya kesilmiş olarak satılmasının önemi olmamaktadır. Aynı zamanda satım işlemlerinde 620 Satılan Mamullerin Maliyeti hesabı borçlandırılmaktadır. Canlı varlıklardaki değerlendirme işlemleri sırasında ortaya çıkan değer artışlarında 606 Canlı Varlıklar Değerleme Farkları hesabı alacaklandırılmakta, değerlendirme azalışlarında ise 606 Canlı Varlıklar Değerleme Farkları hesabı borçlandırılmaktadır.

Örnek : X işletmesi küçükbaş hayvanlar satan bir işletmedir. 2017 yılı içerisinde X işletmesinin gerçekleştirmiş olduğu işlemler şu şekilde sıralanmaktadır:

- 01.05.2017 tarihinde fiyatları 600 TL olan 200 adet keçi satın almaktadır.
- 02.05.2017'de 11.000 TL + %18 KDV ile yem almakta ve ücreti peşin olarak ödemektedir.
- 01.06.2017 tarihi itibarıyla 6.000 TL'lik hayvan yemi kullanılmaktadır.

-01.07.2017 tarihinde 4.000 TL direkt işçilik gideri, 1.000 TL endirekt işçilik gideri olmak üzere toplamda 5.000 TL ödeme yapılmaktadır.

- 10.07.2017 tarihinde üretim maliyetleri canlı küçükbaş hayvanlar hesabına alınmaktadır.

- 01.08.2017 tarihinde 100 adet keçi satılmaktadır. Satış anında keçilerin gerçeğe uygun değeri 100.000 TL olarak belirlenmektedir.

- Küçükbaş hayvanların gerçeğe uygun değeri 100.000 TL olarak belirlenerek satılmaktadır.

X işletmesinin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olmaktadır:

	BORÇ	ALACAK
----- 01.05.2017 -----		
163 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	120.000	
100 KASA		120.000
Keçi alımı kaydı		
----- 02.05.2017 -----		
150 İLK MADDE VE MALZ. STOKLARI	11.000	
191 İND. KDV	1.980	
100 KASA		12.980
Yem gideri kaydı		
----- 01.06.2017 -----		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ.GİDERİ	6.000	
150 İLK MADDE VE MALZ. STOKLARI		6.000
Yem kullanımı		

----- 01.07.2017 ----- 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ 335 PERSONELE BORÇLAR İşçilik giderleri	4.000 1.000	5.000
----- 10.07.2017 ----- 163 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR 711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD.YAN.HES. 721 DİREKT İŞÇ. GİD.YAN.HES. 731 GENEL ÜRETİM GİD. YAN.HES. İşçilik giderleri	11.000	6.000 4.000 1.000

Gerçeğe uygun değer : 100.000 (100*1.000 = 100.000)

Canlı küçükbaş hayvanların maliyeti: 131.000 (11.000 + 120.000 = 131.000)

Değerleme farkı : -31.000

	BORÇ	ALACAK
----- 01.08.2017 ----- 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI 163 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR Keçilerin değer azalış kaydı	31.000	31.000
----- / ----- 152 MAMULLER 163 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	100.000	100.000

Keçilerin satışa hazır hale getirilmesi		
----- / ----- 620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ	100.000	
152 MAMULLER Keçilerin satılması		100.000

3.1.6. Canlı Varlıklarda Değer Düşüklüğü (-)

Dönen varlıklar içerisinde yer almakta olan canlı varlıkların değerinde büyük oranda olan düşüşlerde bu canlı varlıklar için ayrılan tutarlar değer düşüklükleri olarak adlandırılmaktadır ve 167 Canlı Varlıklarda Değer Düşüklüğü hesabında izlenmektedir. Canlı varlığın satış maliyetleri düşülen gerçeğe uygun değerle izlendiği zamanlarda bu hesabı kullanmayıp, değer artış ve azalışları direk olarak ilgili olan canlı varlık hesabında izlenmektedir.

Bir canlı varlık kaleminin tamamlama ve satış maliyeti düşülmüş satış fiyatının, defter değerinden daha düşük olduğu durumlarda, defter değeriyle tamamlama ve satış giderleri düşülmüş satış fiyatı arasındaki fark kadar olan tutar, değer düşüklüğü karşılığı olarak ayrılmaktadır ve gelir tablosuna satışların maliyeti kapsamında canlı varlıklar değer azalışı olarak raporlanmaktadır. İşletme, takip eden her bir dönemde canlı varlıkların net gerçekleşebilir değerini tekrar hesaplamaktadır. Daha önce canlı varlıklarda değer düşüklüğüne sebep olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişmekte olan ekonomik koşullar sebebiyle tamamlama ve satış maliyeti düşülmüş satış fiyatında artış olduğunun açık bir göstergesinin olduğu durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilmektedir. Böylece maliyet veya gözden geçirilen tamamlama ve satış maliyeti düşülmüş satış fiyatından düşük olan fiyat, canlı varlıkların yeni defter değeri olmaktadır. Karşılığı aşan değer artışları canlı varlığın maliyetine eklenmemektedir (Akdoğan N: 586 ; Akt. Öcal , 2016: 38).

Canlı varlıkları muhasebeleştirilirken değer düşüklükleri fark edildiğinde 167 Canlı Varlıklarda Değer Düşüklüğü hesapları alacaklandırılır ve 654 Karşılık giderleri

hesabı borçlandırılır. Bu canlı varlıkların stoğa alındığı durumlarda da ayrılan bu karşılıklar 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) hesabına atılarak kapatılmaktadır.

Örnek : X işletmesi 01.05.2015 tarihinde üretmiş olduğu sebzelere dolu vurmasından dolayı 70.000 TL karşılık ayırmıştır. 01.06.2015 tarihinde ise sebzelerin uğramış olduğu zarar giderilerek sebzeler 80.000 TL + %18 KDV dahil peşin olarak alınmıştır.

	BORÇ	ALACAK
----- 01.05.2015 ----- 654 KARŞILIK GİDERLERİ	70.000	
167 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ. Dolunun verdiği zarar		70.000
----- 01.06.2015 ----- 120 ALICILAR	94.400	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		80.000
391 HESAP. KDV		14.400
Sebzenin Satış Kaydı		
----- 01.06.2015 ----- 100 KASA	94.400	
120 ALICILAR		94.400
----- 01.06.2015 ----- 167 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞ. KARŞ. (-)	70.000	
644 KONUSU KALMAYAN KARŞ. Dolunun verdiği zararın kapatılma kaydı		70.000

3.2. Duran Varlık Niteliğindeki Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Tarımsal faaliyetlerle ilgili olan, maliyet ve gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde hesaplanabilen canlı hayvan veya bitkiler bir yıldan uzun süreli elde bulundurulduğunda duran varlık niteliğindeki bir canlı varlık olarak değerlendirilir. Canlı varlığın kullanım amacında önem arz etmektedir.

Örnek: X işletmesi meyve üretimi yapan bir işletmedir. İşletme faaliyetlerini sürdürebilmek için tanesi 100 TL /adet olan meyve fidanlarından 2.000 adet fidan 01.06.2018 tarihinde peşin bedelle alınmıştır. Fidanları büyütülmesi amacıyla 01.07.2019 tarihine kadar 30.000 TL tutarında direk ve endirek gidere katlanmıştır (giderlerin kesin ödeme şekli belli olmadığından ilgili hesap olarak alınmıştır.) Ayrıca 01.07.2019 tarihinde yapılan değerlendirme işleminde meyve ağaçlarının değerinin 90.000 TL olduğu belirlenmiştir. Ağaçların net gerçeğe uygun değerinin 240.000 TL olduğu varsayılmıştır.

Bu bilgilere ait muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde yapılmaktadır:

	BORÇ	ALACAK
----- 01.06.2018 -----		
210 MEYVE AĞAÇLARI HS.	200.000	
100 KASA HS.		200.000
Fidan Alımı		
----- 01.07.2019 -----		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ.GİDERİ HS.		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ HS.	30.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HS.		
İLGİLİ HS.		30.000
Dönem içerisinde meyve ağaçları için katlanılan giderler		

<p>----- 01.07.2019 -----</p> <p>151 YARI MAMUL ÜRETİM HS.</p> <p>711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİDERİ YAN. HS.</p> <p>721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YAN HS.</p> <p>731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YAN. HS.</p> <p>Maliyet Kaydı</p>	30.000	30.000
<p>----- 01.07.2019 -----</p> <p>711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİDERİ YAN. HS.</p> <p>721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YAN HS.</p> <p>731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YAN. HS.</p> <p>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ.GİDERİ HS.</p> <p>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ HS.</p> <p>730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HS.</p> <p>Maliyet Hesaplarının Kapatılması</p>	30.000	30.000
<p>----- 01.07.2019 -----</p> <p>152 MAMULLER</p> <p>152.01 Meyve</p> <p>151 YARI MAMUL ÜRETİM HS.</p> <p>605 CANLI VARLIK DEĞ. ARTIŞLARI</p> <p>Meyvenin piyasa fiyatı ile kaydedilmesi</p>	90.000	30.000 60.000
<p>----- 01.07.2019 -----</p> <p>210 MEYVE AĞAÇLARI HS.</p> <p>605 CANLI VARLIK DEĞ. ARTIŞLARI</p>	40.000	40.000

3.2.1.Canlı Kümes Hayvanları

Canlı kümes hayvanları etinden yararlanmak için beslenip kısa sürede kesildiği gibi, yumurtasından uzun süre yararlanmak ve üreme amaçlı olarak da bir yıldan uzun süreli olarak yetiştirilebilmektedir. Yumurtlama amaçlı olarak beslenmekte olan bir tavuktan alınabilecek yıllık yumurta sayısına bakılacak olunursa; üretmekte olduğu yumurta sayısı ortalama olarak 240 adet kadardır ve yumurtalama dönemleri ortalama olarak 78 haftadır. Bir yılı aşan süre içerisinde işletmede bulunan tavuk, ördek, hindi gibi kümes hayvanları 214 Canlı Kümes Hayvanları hesabında incelenir. Canlı kümes hayvanları için yapılan ısıtma, barınak gibi harcamalarda Canlı Kümes Hayvanları hesabı borçlandırılır. Kümes hayvanlarının kesilerek veya canlı olarak satılması esnasında bu hesap alacaklandırılırken, 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabı borçlandırılmaktadır. Değerleme azalışlarında 606 Canlı Varlıklar Değerleme Farkları Hesabına borç, artışlarda ise alacak kaydedilmektedir.

Yumurta için beslenen tavuklarda yumurta verimine kadar ilaçlama, yem gibi harcamalar ile birlikte amortisman , sabit işçilik gibi harcamalar Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları hesabında maliyetler toplanarak 214 Canlı Kümes Hayvanları hesabına GUD ile aktarılır.

3.2.2. Canlı Küçükbaş Hayvanlar

Koyun, kuzu, keçi gibi küçükbaş olan hayvanlar işletmede bir faaliyet döneminden daha uzun süre kalırsa 213 Canlı Küçükbaş Hayvanlar hesabında izlenir. Satın alımlarda ya da beslenen süre içerisinde canlı küçükbaş olan hayvanlara yapılmakta olan yem ilaç gibi harcamalarda 213 Canlı Küçükbaş Hayvanlar hesabı borçlandırılır. Küçükbaş hayvanların canlı olarak veya kesilmiş olarak satılmasıyla bu hesap alacaklandırılır. Satım esnasında canlı veya kesilmiş olarak satılmasının önemi yoktur. Aynı zamanda satım işlemlerinde 620 Satılan Mamullerin Maliyeti hesabı borçlandırılır. Küçükbaş hayvanların değerlendirme işlemi yapılırken doğumlarında ve yeni hayvan satın alınmasında 606 Canlı Varlıklar Değerleme Farkları hesabı alacaklandırılarak, ölümünde ve satılmasında ise borçlandırılarak kaydedilir. Küçükbaş olan hayvanların büyüme süreci 218 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları

hesaplarında izlenmektedir. Küçükbaş hayvanlardan doğurduktan sonra süt alınmaya başlandığı için ilk yavrudandıktan sonra aktife alınırlar. Erkek hayvanlarda ise damızlık olarak kullanılmaya başlandığında aktife alma işlemi gerçekleşir. Aktife alındıktan sonra 218 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları hesapları kapatılıp 213 Canlı Küçükbaş Hayvanlar hesabında izlenir.

Örnek : X işletmesi koyun yetiştiriciliği yapan bir işletmedir. İşletme faaliyetlerini sürdürmek için tanesi 800 TL + % 8 KDV olan koyunlardan 100 adet koyunu 01.09.2016 tarihinde sütünden yaralanmak için peşin bedelle satın alınmıştır. Koyunları beslemek için 15.09.2016 tarihinde 13.000 TL yem parası ödenmiştir. İşletme faaliyetlerini gerçekleştirmek için 20.05.2017 tarihinde işe alınan 3 işçiye kişi başı 2.000 TL'den 6.000 TL ödeme gerçekleştirilmiştir. Ayrıca koyunlar için 15.09.2017 tarihinde 13.000 TL ilaçlama ücreti ödenilmiştir. Katılan tüm maaliyetler ilgili hesaplara aktarılmıştır.

Bu bilgilere ait muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi yapılabilir:

	BORÇ	ALACAK
----- 01.09.2016 -----		
213 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	80.000	
191 İND. KDV	6.400	
100 KASA		86.400
Koyun alımı kaydı		
----- 15.09.2016 -----		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİDERİ	13.000	
150 İLK MADDE VE MALZ. STOKLARI		13.000
Yem kaydı		

<p>----- 20.05.2017 -----</p> <p>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ</p> <p>335 PERSONELE BORÇLAR</p> <p>İşçilik giderleri</p>	6.000	6.000
<p>----- 15.09.2017 -----</p> <p>730 GENEL ÜRETİM GİDERİ</p> <p>150 İLK MADDE VE MALZ. STOKLARI</p> <p>İlaç gideri kaydı</p>	13.000	13.000
<p>----- / -----</p> <p>213 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR</p> <p>711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD.YAN.HES.</p> <p>721 DİREKT İŞÇİLİK GİD.YAN.HES.</p> <p>731 GENEL ÜRETİM GİD. YAN.HES.</p> <p>Maliyetlerin canlı küçükbaş hayvanlar hesabına aktarılması kaydı</p>	32.000	13.000 6.000 13.000

3.2.3. Canlı Su Hayvanları

Canlı su hayvanları balık türleriyle balıkçık ürünlerinden oluşmaktadır. Canlı su hayvanlarından bir yıldan uzun süreli üretim süresi olanlar duran varlık grubunda incelenmektedir. Canlı su hayvanları bazı durumlarda bir yıldan uzun süre işletmede kalsa dahi eğer belli olgunluğa eriştiğinde tüketilmek veya satılmak için işletmede bulunduruluyorsa 16 nolu hesap grubunda izlenebilmektedir. Balık üretimindeki yavru balıklar dönen varlık niteliğindedir, yumurtalarının alındığı anaç balıklar duran varlık niteliğinde olmaktadır. Duran varlıklar 215 Canlı Su Hayvanları hesabında izlenmektedir. Canlı su hayvanlarının satın alınması, çoğalması ve değerlendirme esnasında oluşan değerlendirme artışları 215 Canlı Su Hayvanları hesabının borcuna yazılmaktadır. Su

hayvanlarının ölmesi, satılması ve değerlendirme esnasında oluşan azalışlar 215 Canlı Su Hayvanları hesabının alacağına yazılmaktadır. Canlı su hayvanlarının satılmasında ise 215 Canlı Su Hayvanları hesabı alacaklı, 620 Satılan Mamullerin Maliyeti hesabı borçlu olarak izlenmektedir.

Örnek: X işletmesi balık yetiştiriciliği yapan bir işletmedir. İşletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için 20.000 TL+ %18 KDV peşin ödenerek yumurtlamada kullanılmak üzere 01.05.2019 tarihinde balık satın alınmıştır. Alınan balıklardan 01.06.2020 tarihinde satılması için 28.000 TL değerinde havyar elde edilmiştir.

Bu bilgilere ait muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi yapılabilir:

	BORÇ	ALACAK
----- 01.05.2019 -----		
215 CANLI SU HAYVANLARI	20.000	
191 İND. KDV	3.600	
100 KASA		23.600
Balık alımı kaydı		
----- 01.06.2020 -----		
152 MAMULLER	28.000	
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI		28.000
Havyar kaydı		

3.2.4. Meyve Ağaçları

Meyve ağaçları dikildikten birkaç yıl sonra meyve vermeye başlamaktadır. Bundan dolayı da duran varlık olarak incelenmektedir. İşletmede bulunan ayva, muz, erik gibi meyve ağaçları 210 Meyve Ağaçları hesabında izlenir. Meyve ağaçları için katlanılan sulama, ilaçlama gibi maliyetler 210 Meyve Ağaçları hesabı borçlandırılarak kaydedilir. Hasat edilen ürünler için 152 Mamuller hesabı borçlandırılırken, ağaç üzerinden satışı gerçekleştirilenler için 620 Satılan Mamullerin Maliyeti hesabı borçlandırılır ve 210 Meyve Ağaçları hesabı alacaklandırılır. Diğer hesaplarda olduğu

üzere değerleme aşamasındaki değer artışlarında 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları hesabı alacaklandırılıp, değer azalışlarında ise 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesabı borçlandırılır.

Ekonomik değerlerinden dolayı yetiştirilen meyve ağaçları meyve verinceye kadar 218 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları hesabında takip edilebilmektedir. Olgunlaştığı zaman yani verimli meyve vermeye başladığı zaman ise 210 Meyve Ağaçları hesabına alınarak gerçeğe uygun değerle değerlemeye tabi tutulmaktadır (Top, 2009: 46).

Örnek : X işletmesi kayısı yetiştiriciliği yapan bir işletmedir. X işletmesinin gerçekleştirmiş olduğu işlemler şu şekilde sıralanmaktadır:

- Kayısı ağaçları yetiştirilirken 50.000 TL ilk madde malzeme, 6.000 TL genel üretim gideri olmaktadır ve bu tutarlar yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenmektedir.
- 1.000 TL tutarında ilaçlama masrafı olmaktadır.
- Genel üretim gideri için yapılmış olunan 6.000 TL'lik harcama canlı varlık yatırımları hesabına yansıtılmaktadır.
- Kayısı ağaçlarının gerçeğe uygun değeri 65.000 TL olarak bulunmaktadır.

X işletmesinin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olmaktadır:

----- / -----	BORÇ	ALACAK
218YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	56.000	
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ.GİD.YAN.HES.		50.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YAN.HES.		6.000
Kayısı ağaçları için yapılan gider kaydı		
----- / -----		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ.GİD.	1.000	
150 İLK MADDE VE MALZ. STOKLARI		1.000
İlaç gideri		

<p>----- / -----</p> <p>218YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI</p> <p>7.000</p> <p>711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ.GİD.YAN.HES.</p> <p>731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YAN.HES.</p> <p>Kayıslı ağaçları için yapılan giderin yansıtılması</p>	7.000	1.000 6.000
<p>----- / -----</p> <p>210 MEYVE AĞAÇLARI</p> <p>65.000</p> <p>218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI</p> <p>63.000</p> <p>606 CANLI VARLIK DEĞ. FARKLARI</p> <p>2.000</p> <p>Gerçeğe uygun değeri</p>	65.000	63.000 2.000

SONUÇ

Tarım sektörü dünyada en önemli sektörlerin başında gelmektedir. Tarımdaki amaç daha önce sadece kişilerin temel ihtiyaçlarını karşılamakta iken günümüzde ise temel ihtiyaçları karşılaması, önemli geçim kaynaklarından biri olması ve devlet teşvikleri sebebiyle önemli bir hal almaktadır ve her yıl tarımsal üretimde artışlar gözlenmektedir. Bundan dolayı bu sektör devlet tarafından desteklenmeye ihtiyaç duymaktadır.

Türkiye tarımsal üretimde en çok faaliyet gösteren ülkeler arasında yer almaktadır. Konumu, iklimi, küreselleşme, devlet teşvikleri, köyden kente göçün ve nüfusun artışı gibi sebeplerden dolayı yıllar itibariyle tarımsal üretim artış göstermektedir. Türkiye tarımsal üretimde dünyada ilk on ülke arasında yer almaktadır.

Artan nüfus oranına bağlı olarak bu alanda ithalat ve ihracat önemli bir hale gelmektedir. İthalat ve ihracatla birlikte dünya genelinde muhasebede ortak bir dil ihtiyacı oluşmaktadır. Herkesin muhasebe kayıtlarını aynı şekilde yorumlayabilmesi oluşabilecek hata ve riskleri en aza indirmektedir. Tüm bu gerekliliklerden dolayı uluslararası düzeyde de anlaşılabilir bir muhasebe sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu noktada devreye TMS ve UMS'ler girmektedir.

41 adet Türkiye Muhasebe Standardı bulunmaktadır. Tarımla ilgili olan ve çalışmamız boyunca bahsettiğimiz standart "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler" standardıdır. TMS 41 standardı 31.12.2005 tarihinden sonraki hesap dönemlerini kapsayacak şekilde 24.02.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmaktadır. Günümüze kadar da yapılan bazı değişiklikler kapsamında güncellemeler yapılmaktadır. TMS41'in uygulanmasıyla biyolojik dönüşümden kaynaklanan değişimler finansal tablolara yansımaktadır ve böylece gerçekçi sonuçların ortaya çıkması sağlanmaktadır.

Tekdüzen hesap planında tarımsal faaliyetleri kapsayacak hesaplar bulunmadığı için akademisyenler tarafından 16 ve 21 nolu hesaplar altında izlenmesi önerilerek finansal tablolarda gerçek değerleriyle yer alması sağlanmaktadır. Aynı zamanda değer artış ve azalışları aktif olarak izlenmektedir.

TMS 41 standardında amortismanlarla ilgili net bilgi yer almamaktadır. Çalışmada değerlendirme yaklaşımının benimsendiği üzerinde durulmaktadır. TMS 41 gerçeğe uygun değerle değerlendirilmektedir. Bu yaklaşıma göre dönem başı ve dönem sonu arasındaki değer azalışları baz alınmaktadır. Amortisman tutarı değerlendirme azalışlarında takip edilmektedir.

Nüfus artışının etkisiyle ve ekilebilir alanların azalmasıyla birlikte kişi başı tarımsal arazi oranında azalış olmaktadır. Tarımın önemli ve hayatı devam ettirici bir sektör olması dolayısıyla devletin kapasite artırıcı çalışmalar yapması gerekmektedir. Bu çalışmalara arazi toplulaştırmanın bazı bölgelerde zorunlu hale getirilmesi, yapılan devlet teşviklerinin yanında maliyet düşürücü teşviklerinde yapılması dahil edilebilmektedir. Yapılan mazot desteğinin yanında çiftçiler için mazot, ilaç, gübre, suni yem ve SSK vergilerinden muaf tutulması şeklinde önlemler uygulanarak maliyet düşürücü teşviklerle tarımsal üretim arttırılabilir.

Türkiye iklimsel anlamda ürün çeşitliliğinin çok fazla olduğu bir ülkedir. Fakat yetiştirilen ürün çeşitleri iklime kıyasla istenilen seviyede olmamaktadır. İklim koşullarına bağlı olarak yeni tarımsal ürünler kazandırılabilir.

Tarım ürünlerinin yetiştirilmesinde kullanılan ilkel yöntemlerden vazgeçirilerek çiftçilere verilecek eğitimlerle profesyonel üretim sağlanabilir ve bununla kişi başına düşen üretim miktarı arttırılabilir. Çiftçilere aynı zamanda standartlarla ilgili bilgilerde verilerek bu konudaki farkındalık arttırılabilir.

KAYNAKÇA

- 1- Abdioğlu, H. (2016), *Maliyet Muhasebesi ve Uygulamaları*, Dora Basım Yayın, Bandırma
- 2- Akbaba A. (2015) , “*Canlı Varlıkların Değerlemesi, Muhasebeleştirilmesi Ve Raporlanması: Borsa İstanbul'da (Bist) Kayıtlı Tarım, Orman Ve Balıkçılık Alanında Faaliyet Gösteren İşletmelerde Analiz*”, BEU. SBE. Dergisi, Cilt:4 Sayı:2, ss. 81-106
- 3- Akbulut, A. vd. (2011) *Ticari Kardan Mali Kara Geçiş*, Türmob Yayınları (414), Ankara
- 4- Akdemir, A. (2018), *Genel İşletmecilik Bilgileri*, Beta Yayınları, İstanbul
- 5- Akdoğan, N. & Sevilengül, O. (2007), “*Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 84, Kasım- Aralık; Akt. Süklüm, N., Akdoğan H., (2016), “*TMS 41 Çerçevesinde Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi*”, AKÜ İİBF Dergisi, Cilt XVIII, Sayı 2, ss.1-9
- 6- Akdoğan, N. vd. (2014), *Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi Yayını, Eskişehir
- 7- Akin H. & Kurşunel F., (2010) “*Türkiye Muhasebe Standartları 2'ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar*”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 13, Sayı: 1-2, 2010, ss. 311-330 , Konya
- 8- Çam, M., (2014) “*Türkiye Muhasebe Standartları 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu İle Mukayesesinin İncelenmesi*”, Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, ss. 11,19, Aksaray
- 9- Demirkol, Ö.F. (2008), “*Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi*”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt 1, Sayı 2, ss. 113-124
- 10- Dinç, E. ve Atasel, Y. (2016) “*Türkiye'deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi*”, Karadeniz Teknik Üniversitesi, SBE (Sosyal Bilimler Enstitüsü), Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:12, ss.267,283, Trabzon,

- 11- Ege F. (2016) “*VUK 267 Çerçevesinde Emsal Bedelle Değerleme*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:137, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, ss. 272-273, İstanbul
- 12- Kavak A. (2016), *Bağımsız Denetim İle Vergi Denetimi Arasındaki Geçişler*, Türkiye Muhasebe Uzmanlar Derneği, tmud.org.tr (E:01.06.2019)
- 13- Özulucan, A. & Deran, A. (2008), “*41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Öneriler*”, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, ss.1-22, Niğde
- 14- Sabuncuoğlu, Z. & Tokol, T. (2005), *İşletme*, Furkan Ofset Yayınları, Bursa
- 15- Süklüm, N., Akdoğan H., (2016), “*TMS 41 Çerçevesinde Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi*”, AKÜ İİBF Dergisi, Cilt XVIII, Sayı 2, ss.1-9
- 16- Tokay H.S. & Deran A., (2008) “*Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri*”, Mali Çözüm Dergisi Sayı: 90, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, ss.15-47, İstanbul
- 17- Tuğay, O. (2013) “*Türkiye Muhasebe Standardı 41’e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti Ve Muhasebeleştirilmesi*”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:5, Sayı:8, ss. 155,156
- 18- Tuna, S. (2010), *Vergi Muhasebesi ve Uygulamaları*, Türkmen Kitapevi, İstanbul
- Uyar, M. & Güner M.F., (2015) “*UMS Kapsamında Canlı Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Hesaplara Yönelik Bir Alan Araştırması*”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 24, Sayı:2, ss.217-232
- 19- Yanmaz, R. vd. (2015) *Sebze Üretiminde Değişimler ve Yeni Arayışlar*. Türkiye ZMO VIII. Türkiye Ziraat Müh. Teknik Kongresi, Bildiriler Kitabı Cilt 1, ss.579-605, Akt; Balkaya A., Sarıbaş Ş., Özgen T. (2016) “*Türkiye’de Kışlık Sebze Türlerinin Tarımsal Üretimdeki Yeri ve Önemi*”, Ondokuz Mayıs Üniversitesi Ziraat Fakültesi Bahçe Bitkileri Bölümü, Türktob Dergisi, 20.sayı, Samsun, ss.8-12
- 20- Yavuz, F. & Dilek, Ş. (2019) *Türkiye Tarımına Yeniden Bakış*, Seta Yayınları, İstanbul

İnternet Kaynakları

- 1- Amortisman Hesaplama Yöntemleri,
https://www.academia.edu/11488370/AMORT%C4%B0SMAN_HESAPLAMA_Y%C3%96NTEMLER%C4%B0, (E: 02.07.2019)
- 2- AR Tarım Resmi Web Sitesi, <http://artarim.com/tr/hakkimizda>, (E:02.12.2019)
- 3- Bitkisel Ürün Denge Tabloları; "Meyveler, Sert Kabuklular ve İçecek Bitkileri", 2016-2017, <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=27638> (E: 19.01.2019)
- 4- Değerleme nedir? Değerleme Ölçüleri Nelerdir?
<https://vergidosyasi.com/2018/01/21/tasarruf-degeri-nedir/> (E: 28.05.2019)
- 5- Değerleme,
https://uye.yaklasim.com/FileZone/yaklasim/Ucretsiz_Ekler/D%C3%B6nem%20Sonu/ek_201201/1c.htm, (E:15.01.2019)
- 6- Deran, A. & Yakupçebioğlu (2006) , N. S., Türk Vergi Mevzuatında Amortisman Muhasebesi, <https://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.htm>, (E:03.07.3019)
- 7- Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Usul Kanunu,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/VUK/vuk_gerekce.pdf
(E:06.01.2019)
- 8- Gelir Vergisi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>,
(E:17.01.2019)
- 9- Gıda Hattı, 2018 Bitkisel Üretimde Kayıp Yılı, <https://www.gidahatti.com/2018-bitkisel-uretimde-kayip-yil-137208/>, (E:27.6.2019)
- 10- Gıda Hattı, Türkiye'nin Bitkisel Üretim Değerleri,
<https://www.gidahatti.com/turkiyenin-bitkisel-uretim-degeri-1352-milyar-tl-98674/>, (E: 15.01.2019)
- 11- Gökçe F., Vergi Usul Kanunu'nda Maliyet Bedeli,
<http://www.ferhatgokce.com/vergi-usul-kanununda-maliyet-bedeli/>, (E: 28.05.2019)
- 12- Gökçe F., Vergi Usul Kanunu'nda Mukayyet Değer,
<http://www.ferhatgokce.com/mukayyet-deger/> , (E: 28.05.2019)

- 13- İz Tarım ve Hayvancılık Resmi Web Sitesi, http://www.iztarim.com/?page_id=270, (E:02.12.2019)
- 14- Kamu Gözetim Kurumu, Tarımsal Faaliyetler Standardı 41, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_41_2018.pdf, (E:15.01.2019)
- 15- Kamu Gözetim Kurumu, Tarımsal Faaliyetler Standardı 41, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%2041.pdf>, (E: 15.03.2019)
- 16- Kamu Gözetim Kurumu, Türkiye Muhasebe Standartları 2, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS%202%20Stoklar.pdf>, (E:06.01.2019)
- 17- Muhasebe Dersleri, Sayım Sonuçlarına göre Değerleme İşlemleri, <https://www.muhasabedersleri.com/genel-muhasebe-2/degerleme-islemleri.html>, (E:27.6.2019)
- 18- Özcan, T., Amortisman Hesaplama Yöntemleri, <https://www.academia.edu>, (E: 24.07.2019)
- 19- Sebzelelerin Üretim Miktarları, http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1001, (E: 14.01.2019)
- 20- Taç Tarım A.Ş. 2017 Yılı Faaliyet Raporu, <http://www.tactarim.com.tr/hizmet/faaliyet-raporlari.html>, (E: 2.12.2019)
- 21- Taç Tarım Doğal Ürünler Çiftliği Resmi Web Sitesi, <http://www.tactarim.com.tr/hakkimizda.html>, (E: 2.12.2019)
- 22- Tarımsal İşletme Yapı Araştırması, 2016, http://tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1003, (E:24.10.2019)
- 23- Türkiye İstatistik Kurumu, Bitkisel Üretim İstatistikleri 2018, <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=27635> (E: 19.01.2019)
- 24- Türkiye İstatistik Kurumu, Bitkisel Ürün Denge Tabloları; “Tahıllar ve Diğer Bitkisel Ürünler” 2017-2018, <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=30693>, (E:26.6.2019)

- 25- Türkiye İstatistik Kurumu, Canlı Hayvan ve Hayvansal Ürün Fiyatları ve Üretim Değeri, 2017, <http://www.setbir.org.tr/wp-content/uploads/2017-y%C4%B1%C4%B1-Canlı%C4%B1-Hayvan-ve-Hayvansal-%C3%9Cr%C3%BCn-Fiyatlar%C4%B1-ve-%C3%9Cretim-De%C4%9Feri-Haber-B%C3%BClteni.pdf>, (E:27.6.2019)
- 26- Türkiye İstatistik Kurumu, Hayvansal Üretim İstatistikleri 2017, <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=27704> (E: 20.01.2019)
- 27- Türkiye İstatistik Kurumu, Hayvansal Üretim İstatistikleri Haziran 2018, <http://www.setbir.org.tr/wp-content/uploads/Hayvansal-%C3%9Cretim-%C4%B0statistikleri-Haziran-2018-Haber-B%C3%BClteni.pdf> , (E:20.01.2019)
- 28- Türkiye İstatistik Kurumu, İşletmelerin Ekonomik Büyüklüklerine göre Dağılımı 2016, http://tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1003, (E:27.10.2019)
- 29- Türkiye İstatistik Kurumu, Meyveler, içecek ve baharat bitkilerin üretim miktarları (Seçilmiş ürünlerde), <http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt%5Fid=1001>, (E:26.06.2019)
- 30- Türkiye Muhasebe Standartları Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/09/20180919-11.pdf>, E:13.10.2019
- 31- Varlıklarda Değer Düşüklüğü, Türkiye Muhasebe Standartları 36, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_36_2018.pdf (E:06.01.2019)
- 32- Yaprak Süt ve Besi Çiftliği 2019 Faaliyet Raporu, https://www.yaprakciftligi.com.tr/files/yatirimciiliskileri/9_Aylk_Faaliyet_Raporu_3bjnv75qzse8s.pdf, (E: 02.12.2019)

Tezler

- 1- Akbulut, Y.Ö., (2008) *Vergi Usul Kanunu'ndaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi*. VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu , Antalya. Ankara SMMMO Bülten; Akt. Gözlüklü B. (2017) TMS /TFRS'lerdeki Değerleme İlkeleri ve Vergi Sistemi ile Yakınsama Olanaklarının

- Araştırılması (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Başkent Üniversitesi SBE , Ankara
- 2- Akdoğan N. & Sevilengül O., (2007), “*Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum için Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:98, ss. 89-116, Akt. Öztürk A. (2018) *Canlı Varlıkların TMS 41 Kapsamında Tekdüzen Hesap Planında Muhasebeleştirilmesi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
 - 3- Akdoğan N. vd. , (2011), *Sektörel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara; Akt. Öcal D. (2016) *41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşlemi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü , Kırıkkale
 - 4- Gökgöz A., (2013), *Tarımsal Faaliyet Muhasebesi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa; Akt. Öztürk A. (2018) *Canlı Varlıkların TMS 41 Kapsamında Tekdüzen Hesap Planında Muhasebeleştirilmesi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
 - 5- Tokay, H. Ve Deran, A. (2006), “*Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması I-II*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı. 158 ss. 17-26; Akt. Öcal D. (2016) *41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşlemi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü , Kırıkkale
 - 6- Top T. (2009) *Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Canlı Varlıkların Değerlemesi; Büyükbaş Hayvanlar Üzerinde Bir Uygulama*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta

- 7- *Türkiye Tarım Sektörü Raporu* (2013) TOBB Yayınları, Ankara, Akt; Ünlü A. (2016) *Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Muhasebe İşlemlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) Çerçevesinde İncelenmesi: 100 İneklik Bir İşletme Örneği*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bozok Üniversitesi SBE, Yozgat
- 8- Yaylalı İ. (2016) , *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Ve Vergi Usul Kanunu Değerleme Esaslarının İncelenmesi Ve Bir Uygulama* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

Resmi Kurum Kaynakları

- 1- 213 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Vergi Usul Kanunu
- 2- TMS-41 Tarımsal Muhasebe Standardı 2018 - 2019