



T.C.
KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TARIM İŞLETMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRME SÜRECİNİN
İNCELENMESİ VE TMS 41 STANDARDI İLE KARŞILAŞTIRILMASI:
ELMACILIK SEKTÖRÜ ÜZERİNDE ÖRNEK UYGULAMA

Hazırlayan
Cengiz ABAKAY

İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Mustafa MORTAŞ

KARAMAN – 2019



T.C.
KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TARIM İŞLETMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRME SÜRECİNİN
İNCELENMESİ VE TMS 41 STANDARDI İLE KARŞILAŞTIRILMASI:
ELMACILIK SEKTÖRÜ ÜZERİNDE ÖRNEK UYGULAMA

Hazırlayan
Cengiz ABAKAY

İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Finans Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Danışman
Dr.Öğr. Üyesi Mustafa MORTAŞ

KARAMAN – 2019



TEZ ONAY SAYFASI FORMU

Doküman No	FR-285
İlk Yayın Tarihi	05.02.2018
Revizyon Tarihi	
Revizyon No	00
Sayfa No	1/1

TARIM İŞLETMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRME SÜRECİNİN İNCELENMESİ VE TMS 41 STANDARDI İLE KARŞILAŞTIRILMASI: ELMACILIK SEKTÖRÜ ÜZERİNDE ÖRNEK UYGULAMA

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 26.06.2019

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

Başkan : Prof. Dr. Osman ÇEVİK

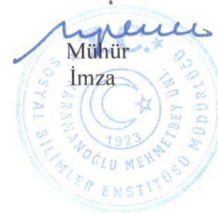
Üye : Doç. Dr. Osman TUĞAY

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Mustafa MORTAŞ

İmza

Bu tez, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 13.06.2019 tarihli ve 25/313 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü: Doç. Dr. İdris Nebi UYSAL



Hazırlayan

Kalite Sistem Onayı

ÖNSÖZ

Yüksek Lisans çalışmamda sabır ve özveriyle bana yol gösterdiği ve kıymetli katkılarını esirgemediği için danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Mustafa MORTAŞ’a,

Tezimin savunmasına jüri olarak katılarak değerli zamanlarını ayıran kıymetli hocalarım, Prof. Dr. Osman ÇEVİK ve Doç. Dr. Üyesi Osman TUĞAY’a

Araştırmamdaki sorulara samimiyetle cevaplandıran Umde Tarım Gıda San.Tic.A.Ş. ve, Örnek Gıda ve Tarım Ürünleri A.Ş. Muhasebe Birimi çalışanlarına, tarımsal muhasebe hakkında yardımlarını esirgemeyen Y.M.M.M. İlhami Küçükbasımacı’ya

Tüm yüksek lisans eğitimi süresince anlayışları ve yardımlarıyla bana desteklerini sunan Karaman Defterdarlığındaki meslektaşlarıma,

Eğitim hayatımda emeği geçen tüm öğretmenlerime ve beni yetiştiren bugünlere gelmeme vesile olan anne ve babama,

Son olarak da yüksek lisans öğrenim hayatımın ilk gününden bugüne kadar geçen sürede sabır ve anlayışla büyük fedakârlık göstererek bana desteğini hiç esirgemeyen sevgili eşim Zuhale ABAKAY’a ve çocuklarım Levent ile Orhan Mert’e teşekkürü borç bilir sevgi ve saygılarımı sunarım.

Cengiz ABAKAY

ÖZET

Büyüyen gelişen tarım sektörü muhasebe uygulamalarına yönelik 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından, Tarımsal Faaliyet Standardı yayınlanmıştır. Ülkemizde TMS 41 2006 yılında yayınlanıp yürürlüğe girmesiyle standardın borsaya açık uluslararası işletmeler tarafından uygulanması zorunlu tutulmuş; diğer işletmeler için ise uygulamada serbest bırakılmıştır. Bu durum, günümüzde işletmelerin yasal düzenlemeler doğrultusunda muhasebe raporlarını hazırlamalarına ve TMS 41 standardının muhasebeciler arasında fazla bilinmemesine neden olmuştur. BOBİ FRS ile TMS 41 standardının uygulama zorunluluğu kapsamı genişletilmiş olup günümüzde TMS 41 standardının önemi artmıştır. Yapılan bu çalışmada, Vergi Usul Kanunu ile TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı çerçevesinde tarım işletmelerinin muhasebeleştirme süreci incelenmiş ve standardın getirdiği düzenlemeler ele alınmıştır.

Çalışma içerisinde günümüzde tarım işletmelerinin muhasebe işlemlerini TMS 41 standardına uygun olarak muhasebeleştirebilmesi için; TMS 41 Standardı ile Vergi Usul Kanununun tarımsal faaliyetlere yönelik düzenlemeleri ayrı ayrı incelenerek karşılaştırma imkânı sağlanmıştır. VUK'a göre canlı varlıklar hesap planında bulunmadığından bu sektörde yer alan firmaların farklı muhasebe uygulamaları ile karşılaşmak mümkün olmaktadır. VUK'nun TMS/TFRS'lerin getirdiği yenilikler karşısında güncellenmesi gerekmektedir. Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan hesap planı taslağı meslek mensuplarına, akademisyenlere ve uzmanların görüşüne sunulmuştur. Çalışmanın uygulama kısmında, Karaman ilinde elmacılık faaliyetinde bulunan işletmelerin muhasebe elemanlarından ve işletmeye danışmanlık hizmeti veren Yeminli Mali Müşavirler ile yapılan görüşmeler doğrultusunda önce VUK'a göre muhasebe kayıtları gösterilmiş sonra TMS 41 Standardına göre Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayınlanan taslak tek düzen

hesap planına uygun olarak muhasebeleştirme yapılmıştır. Karşılaştırmalı örnekler incelendiğinde VUK düzenlemelerin vergi odaklı, TMS/IFRS'lerin ise gerçeğe uygun bilgi verme amaçlı olması nedeniyle VUK ile TMS 41 Standardı muhasebe sürecinde arasında büyük farklılıklar olduğu gözlemlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: TMS 41, Tarımsal Faaliyet, Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları, Vergi Usul Kanunu, Elma Üretim İşletmesi

ABSTRACT

IAS 41 Agricultural was published in 2001 by the International Accounting Standards Board for the accounting applications regarding growing agricultural sector. In our country, together with TMS 41's publishing 2006, its implementation was made compulsory for international enterprises that are open to the stock exchange while it was made free to implement for the other enterprises. This has resulted in that the enterprises are preparing their accounting reports in accordance with legal regulations and TMS 41 standard is not known much among the accountants. The scope of the implementation requirement of TMS 41 standard has been extended by BOBI-FRS and the importance of the TMS 41 standard has increased nowadays. In the study, the accounting process of agricultural enterprises was examined in accordance with the Tax Procedural Law and TMS 41 Agricultural Activity Standard and the regulations introduced by the standard were discussed.

For agricultural enterprises' being able to make their accounting transactions' recognition in accordance with TMS 41 standard, the regulations of TMS 41 standard and the Tax Procedures Act for agricultural activities were separately examined and analyzed. According to TMS 41, since live assets are not placed under a separate heading in the Chart of Accounts, it is possible to encounter different accounting practices of the firms involved in this sector. VUK is required to be updated compared to the innovations brought by UMS. In this context, the draft of the account plan issued by the Public Oversight Authority (KGK) has been presented to the opinion of professionals, academicians and experts.

In the execution part of the study, in line with the interviews made with the accounting staff of the enterprises operating in apple business in Karaman and with sworn-

in certified public accountants who provide consultancy services to these enterprises, accounting records were shown in accordance with VUK first. After, recognition was made in accordance with the draft of uniform chart of accounts issued by the Public Oversight Authority with reference to TMS 41. When the comparative examples were examined, it was observed that there are great differences between VUK and TMS 41 throughout the accounting process since VUK regulations are tax-oriented and the ones for TMS/IFRS are for purposes of giving fair information.

Keywords: IAS 41, Agricultural Activity, Accounting/Financial Reporting Standards, Tax Procedural Law, Apple Production Farm

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
ÖZET	ii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	x
ŞEKİLLER DİZİNİ	xi
TABLolar DİZİNİ	xii
GİRİŞ	1

I.BÖLÜM

TARIM İŞLETMELERİ VE ELMACILIK SEKTÖRÜ

1.1.Tarım İşletmeleri ve Tarımsal Faaliyet	4
1.1.1. Tarım İşletmeleri	5
1.1.1.1.Tarım İşletmelerinin Özellikleri	5
1.1.1.2.Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması	6
1.1.2. Tarımsal Faaliyet	7
1.1.2.1.Bitkisel Ürün Üretimi	9
1.1.2.1.1. Tarla Bitkileri	9
1.1.2.1.2. Bahçe Bitkileri	11
1.1.2.1.3. Orman Ürünleri	11
1.1.2.2.Hayvansal Ürün Üretimi	12
1.1.2.2.1. Büyükbaş Hayvanlar	13
1.1.2.2.2. Küçükbaş Hayvanlar	14
1.1.2.2.3. Kanatlı Hayvanlar	14
1.1.2.2.4. Su Ürünleri	15
1.2.Elma Yetiştiriciliği Hakkında Genel Bilgi	16
1.2.1. Elma Yetiştiriciliğinin Türkiye’deki Durumu	16
1.2.2. Elma Yetiştiriciliği İçin Gerekli Alt Yapı	18
1.2.2.1.Dikim Öncesi Yapılan İşlemler	18
1.2.2.2.Dikim Sonrası Yapılan Faaliyetler	18

II. BÖLÜM

TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBELEŞTİRME SÜRECİ VE TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİNE DÜZENLEMELERİN KARŞILAŞTIRILMASI

2.1.Tarımsal Faaliyet Muhasebesi	20
2.1.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Gelişimi	21
2.1.1.1.Avrupa Ülkelerindeki Gelişimi.....	23
2.1.1.2.Amerika Birleşik Devletleri’ndeki Gelişimi.....	25
2.1.2. Türkiye’de Gelişimi	26
2.2.Tarımsal Faaliyet Muhasebesine Yönelik Yasal Düzenlemeler.....	27
2.2.1. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre İşletmelerin Tarımsal Faaliyetlerinin Aktifleştirilmesi.....	29
2.2.2. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre İşletmenin Tarımsal Faaliyetlerinde Değerleme	32
2.2.3. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre İşletmenin Tarımsal Faaliyetlerinde Kar – Zarar Belirlenmesi.....	36
2.2.4. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre İşletmenin Tarımsal Faaliyetlerinde Amortisman Uygulaması.....	37
2.2.5. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre İşletmenin Tarımsal Faaliyetlerinde Devlet Teşviklerinin Kaydı.....	39
2.3.TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı Kapsamında Tarımsal Faaliyetler	43
2.3.1. TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı Amacı Kapsamı ve Tanımlar	44
2.3.2. TMS 41 Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi	50
2.3.2.1.Tarımsal Faaliyetlerin Aktifleştirilmesi.....	52
2.3.2.2.Tarımsal Faaliyetin Ölçümü	54
2.3.2.2.1. Piyasa Fiyatının Dikkate Alınması	61
2.3.2.2.2. Net Nakit Akışlarının Bugünkü Değerinin Dikkate Alınması.....	61
2.3.2.2.3. Maliyet Değerinin Dikkate Alınması	61
2.3.2.3.Canlı Varlıklara İlişkin Kar ve Zarar	62
2.3.2.4.Amortisman İşlemleri	64
2.3.2.5.Devlet Teşvikleri	66
2.3.2.5.1. Gerçeğe Uygun Değerle Değerlemeye Tabi Tutulmuş Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri.....	67
2.3.2.5.2. Maliyet Değeriyle Değerlemeye Tabi Tutulmuş Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri	69
2.4.BOBİ FRS ile Getirilen Yenilikler ve TMS 41 İle Karşılaştırılması	70

III.BÖLÜM

ELMA ÜRETİMİ YAPAN TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBELEŞTİRME VE RAPORLAMA SÜRECİNİN V.U.K. VE TMS/TFRS KARŞILAŞTIRILMALI ÖRNEK UYGULAMALARI

3.1.Çalışmanın Konusu	73
3.2.Çalışmanın Amacı	75
3.3.Çalışmanın Kapsamı.....	75
3.4.Elma Üretimi Yapan İşletmelerde Muhasebeleştirme ve Raporlama Sürecinin TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı ve V.U.K.'na Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Örnek Uygulama	76
3.4.1.Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Tarımsal Faaliyet İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	77
3.4.1.1.Elma Bahçesi İçin Hazırlık Yapılması ve Fidanların Dikim İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	77
3.4.1.2.Kiralık Arazide Elma Bahçesi İçin Hazırlık Yapılması ve Fidanların Dikim İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	78
3.4.1.3.Yetişmekte Olan Fidanların Bakım İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	79
3.4.1.4.Olgunlaşan Fidanlara İlişkin Muhasebe Kaydı ve Meyve Ağaçlarına Yapılan Bakımların Muhasebeleştirilmesi.....	81
3.4.1.5.Hasat Edilen Meyvelere İlişkin Muhasebeleştirme İşlemleri.....	84
3.4.1.6.Elmaların Pazar Yerine Götürme Maliyetleri ve Pazar Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	85
3.4.1.7.Elma Bahçesine Yönelik Dönem Sonu Envanter ve Amortisman İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	87
3.4.1.8.Devlet Teşviklerine İlişkin İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi	89
3.4.2.TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardına Göre Tarımsal Faaliyet İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	89
3.4.2.1.Elma Bahçesi İçin Hazırlık Yapılması ve Fidanların Dikim İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	90
3.4.2.2.Yetişmekte Olan Fidanların Bakımı İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	92
3.4.2.3.Olgunlaşan Fidanlara İlişkin Muhasebe Kaydı ve Meyve Ağaçlarına Yapılan Bakımların Muhasebeleştirilmesi.....	94
3.4.2.4.Hasat Edilen Meyvelere İlişkin Muhasebeleştirme İşlemleri.....	97
3.4.2.5.Elmaların Pazar Yerine Götürme Maliyetleri ve Pazar Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	99
3.4.2.6.Elma Bahçesine Yönelik Dönem Sonu Envanter ve Amortisman İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	100
3.4.2.7.Devlet Teşviklerine İlişkin Muhasebeleştirme İşlemleri	105

SONUÇ.....	106
KAYNAKÇA	114

KISALTMALAR

- ABD: Amerika Birleşik Devletleri
AR-GE: Araştırma ve Geliştirme
BOBİ-FRS: Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler Finansal Raporlama Standardı
DİMM: Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
DİG: Direkt İşçilik Giderleri
FAO: Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım Örgütü
GUD: Gerçeğe Uygun Değer
GÜG: Genel Üretim Giderleri
GVK: Gelir Vergisi Kanunu
IASC: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
KDV: Katma Değer Vergisi
KAYİK: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
MSUGT: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
NGUD: Net Gereğe Uygun Değer
SPK: Sermaye Piyasası Kurulu
THP: Tekdüzen Hesap Planı
TDK: Türk Dil Kurumu
TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
TÜFE: Tüketici Fiyat Endeksi
UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS: Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK: Vergi Usul Kanunu
YÖK: Yüksek Öğrenim Kurumu

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1: Stokların Değerlemesi	35
Şekil 2: G.U.D. Tespit Hiyerarşisi.....	58
Şekil 3: Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi İle İlgili Akış Diyagramı....	69
Şekil 4: BOBI FRS & TMS/TFRS Kapsamı	71

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1: Tahıllar ve Diğer Bitkisel Ürünlerin Üretim Miktarı, 2018.....	10
Tablo 2: Bazı Meyve Türlerinin Türkiye ve Karaman'da Üretim Miktarları (2017)	16
Tablo 3: Ülkelere Göre Dünya Elma Üretimi (milyon ton)	17
Tablo 4: 7/B Çeşit Esasına Göre Maliyet	30
Tablo 5: 7/A Fonksiyon Esasına Göre Maliyet Hesaplarının Akış Şeması.....	31
Tablo 6: Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelerin Teşvik Uygulama Amaçları	40
Tablo 7: TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı Kapsamı	47
Tablo 8: TMS/TFRS'deki Değerleme Ölçüleri.....	55
Tablo 9: Değerleme Yaklaşımı ve Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisi	59
Tablo 10: BOBİ FRS Kapsamı.....	70
Tablo 11: Faaliyet Dönemi Süresince Yapılan Harcamalar Dağılımı	81
Tablo 12: İşletme Hasat Zamanı Üretim Maliyetleri.....	84
Tablo 13: İşletme Aktifinde Kayıtlı Varlıklar ve Amortisman Süreleri.....	88
Tablo 14: Faaliyet Dönemi Süresince Yapılan Harcamaların Dağılımı.....	94
Tablo 15: İşletmenin Hasat Zamanı Üretim Maliyetleri	97
Tablo 16: Yıllar İtibari İle Üretim Harcamaları Ve Canlı Varlık Gerçeğe Uygun Değeri	101
Tablo 17: İşletme Aktifinde Kayıtlı Varlıklar ve Amortisman Süreleri.....	103
Tablo 18: VUK ve TMS Göre Kullanılan Hesapların Karşılaştırılması	107
Tablo 19: VUK ve TMS 41'e Göre Birim Maliyetin Kara Etkisi	110
Tablo 20: Alternatif Piyasa Fiyatlarında TMS 41-VUK Kar Tablosu	111

GİRİŞ

Tarım sektörü, hem beslenme ihtiyacını karşılaması hem de diğer sektörlerle hammadde sağlamasından dolayı önemini sürekli koruyan bir sektör olmuştur. Son yıllarda tarım sektörüne yönelik gerçekleşen teknolojik gelişmeler, sermaye şirketlerinin bu sektöre ciddi yatırımlar yapmaya yöneltmiştir. Geçmişte bu sektörde küçük işletmelerin yer alması veya tarımsal faaliyetlerin kırsal kesimlerde aileler tarafından yapılıyor olması ve bununla birlikte yasal düzenlemeler içerisinde tarımsal faaliyetlere yönelik çok ciddi düzenlemelerin olmaması gibi sebeplerle sektöre yönelik önemli sayılabilecek muhasebe alanında çalışma yapılmasına ihtiyaç duyulmadığı söylenebilir. Ancak içinde bulunulan dönemde sermaye şirketleri tarım sektörüne yönelmekte bunun neticesinde diğer sektörlerde olduğu gibi tarımsal faaliyet gösteren işletmelere yönelik sistemli bir muhasebeye ihtiyacın olduğunu ifade edilebilir.

Günümüzde tarım sektöründe yaşanan gelişmeler tarım işletmeleri için muhasebenin önemini daha da arttırmış ve tarımsal faaliyetler konusunda ulusal ve uluslararası alanda ortak bir düzenlemenin yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Ülkemizde ise 1994 yılından itibaren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği çerçevesinde Tek düzen Hesap Planı uygulanmaya başlanılmıştır. Tarımsal faaliyet konusunda ulusal ve uluslararası alanda ortak bir düzenleme yapılması amacıyla, 01.01.2003 tarihinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Tarımsal Faaliyet Standardı (UMS 41) yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. 01.01.2005 tarihinde Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), borsada kaydı bulunan tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetlerini düzenlemek amacıyla bir tebliğ (SPK 31) yayınlamıştır. Bu gelişmelerin ardından daha sonra 2006 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK), resmi gazetede TMS 41 Standardını yayınlamıştır (Kırlioğlu ve Gökgez, 2012:108). 2018 yılından itibaren ise

bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin uygulayacakları BOBİ FRS yayınlanmıştır. Böylelikle kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) için TMS/TFRS'ler zorunlu olup KAYİK dışındaki denetime tabi işletmeler için ise BOBİ FRS'nin uygulanması zorunlu hale getirilmiştir.

Ülkemizde yürürlükte olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ çerçevesinde oluşturulan Tek Düzen Hesap Planının bankacılık ve sigortacılık, finansal kiralama ve faktöring işletmeleri haricinde bütün işletmeler tarafından uygulanması zorunludur. Tarım işletmelerinin de tek düzen hesap planına göre kayıtlarını tutmaları gerekmektedir. Ancak canlı varlıkların biyolojik değişim göstermeleri yani büyümeleri, bozulmaları, çürümeleri ve ölmeleri gibi özellikleri nedeniyle tarımsal ürün üretimi yapan tarım işletmelerinin ihtiyaçlarına cevap verememektedir.

Tarımsal faaliyetler önceleri köylerdeki aileler ve küçük aile işletmeleri tarafından yürütülmekte iken, artan dünya nüfusu ile orantılı olarak artan gıda ihtiyacı, ilerleyen teknoloji gibi gelişmeler nedeni ile büyük ölçekli tarımsal işletmeler sektörde yer almaya başlamıştır. Gıdadan giyime, mobilyadan ilaç üretimine geniş bir üretim sektöründe tarımsal faaliyetlerden yararlanılmaktadır.

Yapılan bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde tarım işletmeleri ve tarımsal faaliyet konularına değinilmiş, Karaman ili elmacılık sektörü hakkında genel bilgi verilip, elma yetiştiriciliği konuları ele alınmıştır.

İkinci bölümde ise, tarım işletmeleri sektörde yer almaya başladıkça uygulamada tarımsal faaliyetlere yönelik düzenlemelere duyulan ihtiyaçtan, dünyada ve ülkemizde tarımsal faaliyet muhasebesi hakkında yapılan çalışmaların tarihsel süreci ele alınmıştır. Bu bağlamda günümüz tarım işletmelerinin tekdüzen muhasebe düzeni çerçevesinde tarımsal faaliyetlerini muhasebe kayıtlarına nasıl almaları gerektiği üzerinde

durulmuş ve yasal düzenlemeler doğrultusunda tarımsal muhasebe kayıtlarına değinilmiştir. Bu bölümde ayrıca yayınlanan TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı üzerinde durulmuş, TMS 41 standardı çerçevesinde tarım işletmelerinin muhasebeleştirme süreci ele alınmış ve 01.01.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe giren BOBİ FRS konusu ile TMS 41 farklılıkları ile standartlarda en son yapılan değişikliklere de değinilmiştir.

Üçüncü bölümde ise Karaman’da elmacılık sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin günümüz yasal düzenlemeler çerçevesinde tutmakta oldukları muhasebe kayıtları ile TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre olması gereken kayıtlar karşılıklı örnek olaylar ile karşılaştırılmıştır. Yapılan karşılaştırmalı kayıtlar ile VUK’a göre yapılan muhasebe uygulamaları ile TMS 41 standardına uygun olarak yapılan kayıtlar incelenmiş, yorumlanmış ve arasındaki farklılıkların tespiti yapılmıştır.

I. BÖLÜM

TARIM İŞLETMELERİ VE ELMACILIK SEKTÖRÜ

Bu bölümde ülke ekonomisi içerisinde önemli bir yere sahip olan tarım sektöründe yer alan tarım işletmelerinden ve bu işletmelerin çalışma sahasını oluşturan tarımsal faaliyet konuları ile tarım sektörü içerisinde yer alan elma yetiştiriciliği konuları ele alınmıştır. Elma yetiştiriciliğinin Türkiye’deki ve Karaman ilindeki durumu ve tarımsal faaliyet türü hakkında bir bilgi verilerek elma yetiştiriciliği hususunda kısa bir alt yapı oluşturulması hedeflenmiştir.

1.1. Tarım İşletmeleri ve Tarımsal Faaliyet

Tarım kavramı çok geniş bir sektörü içerdği için tarımın literatürde birçok farklı tanımının yapıldığı görülmektedir. Bu bağlamda tarım, topraktan ve tohumumdan yararlanılarak bitkisel ve hayvansal ürünlerin yetiştirilmesi ve bu ürünlerin çeşitli safhalarda değerlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Uzundumlu, 2012:35). Türk Dil Kurumu’nda tarımın sözlük anlamı ise, “*Bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi, kalite ve verimlerinin yükseltilmesi, uygun koşullarda korunması, işlenip değerlendirilmesi ve pazarlanması, ziraat*” olarak tanımlanmaktadır. Buna göre tarımın tanımı; doğrudan tüketilen veya sanayi için hammadde (girdi) olarak değerlendirilen hayvansal ve bitkisel ürünleri, toprağın ve doğanın sağladığı unsurları, düzenli bir çaba ile değerlendirerek ve geliştirerek elde etme faaliyeti olarak yapılabilir.

Tarla bitkileri yetiştiriciliği, meyvecilik, sebzecilik, çiçekçilik, hayvan yetiştiriciliği, zirai teknoloji, balıkçılık ile ormancılık tarımın bölümlerini oluşturmaktadır (Hatunoğlu ve Kılı, 2016). Tarım sektörü, insanların öncelikle beslenme olmak üzere giyinme ve barınma gibi temel ihtiyaçlarını karşılayan malların üretimini yapması,

- Tarımsal ürünlerin üretiminde sermaye devir hızı düşüktür.
- İşletmelerin nakit geliri düzenli ve güvenilir değildir.
- Tarım işletmeleri çoğunlukla, aile ihtiyaçlarını karşılamak ve aile fertlerine iş imkânı sağlamak amacıyla küçük ölçekli işletmeler ve aile işletmeleri şeklinde ve dağınık bir yapıya sahiptir.
- Çok sayıda işletme varlığından dolayı organize olup üretim ve pazarlama ile ilgili ortak karar almaları zordur.
- Küçük aile işletmeleri oldukları için fiyat üzerinde etkileri yok denecek kadar azdır.
- Üretim süresi ürünün biyolojik dönüşümüne bağlı olduğundan piyasanın kısa vadeli talebine cevap verilemez.

1.1.1.2. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması

Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmeler de değişik amaçlara, farklı kriter ve esaslara göre sınıflandırılabilirler. Ancak önemli işletmecilik özellikleri bakımından birbirlerine benzeyen işletmeler aynı grupta toplanması en yaygın kullanılan sınıflandırma şeklidir. Benzer özellik taşıyan tarım işletmeleri çoğunlukla işletmelerin büyüklüğü, hukuki yapısı ve faaliyet alanlarına göre gruplandırılabilir (Tuğay, 2015:8). Günümüzde gelişen sanayi sektörü sayesinde birçok tarımsal faaliyet işletmeler tarafından yapılır hale gelmiştir. Sanayi şirketlerinin faaliyet gösterdiği tarımsal alanlar dikkate alınarak literatürde tarımsal faaliyetler aşağıdaki gibi gruplara ayrılmaktadır (Sönmez, 2004:144, Gökgöz, 2012:97);

- Bitkisel Ürün Üretimi Yapan İşletmeler
- Hayvansal Ürün Üretimi Yapan İşletmeler
- Orman Ürünleri Üretimi Yapan İşletmeler
- Su Ürünleri Üretimi Yapan İşletmeler

Diğer taraftan başka bir sınıflandırma şekli de tarım işletmelerin büyüklüklerine, hukuki yapılarına veya faaliyet alanlarına göre sınıflandırmadır. Buna göre yapılan tarım işletmelerinin sınıflandırılması ise aşağıdaki gibidir (Gökgöz, 2013:11, Tuğay, 2015:9);

A- Büyüklüklerine Göre Tarım İşletmeleri

- Küçük ölçekli tarım işletmesi
- Orta ölçekli tarım işletmesi
- Büyük ölçekli tarım işletmesi

B- Hukuki Yapılarına Göre Tarım İşletmeleri

- Kamu Tarım İşletmeleri
- Özel Tarım İşletmeleri
- Kooperatif Şeklindeki Tarım İşletmeleri

C- Faaliyet Alanlarına Göre Tarım İşletmeleri

- Bitkisel Üretim Yapan Tarım İşletmeleri
- Hayvansal Üretim Yapan Tarım İşletmeleri

1.1.2. Tarımsal Faaliyet

Tarımsal faaliyet, üretim faktörlerini kullanarak, bitkisel ürünleri veya hayvansal ürünleri üretmek ve üretilen bu ürünleri yarı mamul veya mamul haline getirmek olarak tanımlanabilir (Tuğay, 2015:1). Gelir vergisi kanununda ise tarımsal faaliyetin oldukça geniş bir tanımının yapıldığı görülmektedir. G.V.K.'da tarımsal faaliyet “*Arazide, deniz, göl ve nehirlere ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcıları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya mahsulden sair şekilde faydalanmasını ifade eder. Bazı nebat ve hayvan nevilerinde, istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez. Aşım yapmak suretiyle erkek damızlık*

beslenmesi, çiftçiye ait her türlü zirai makine ve aletlerin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetten sayılır. Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadıyla ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu ameliye, aynı teşebbüsün cüz 'ünü teşkil eden işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz 'ün teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şart” olduğu ifade edilmektedir (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 1961: Md.52).

Tarımsal faaliyetler kendi içerisinde alt başlıklara ayrılıp incelenmek istenildiğinde, literatürde değişik alt başlıklar kullanıldığı görülmekle birlikte genellikle Bitkisel Ürün Üretimi, Orman Ürünleri Üretimi, Hayvansal Ürün Üretimi ve Su Ürünleri Üretimi şeklinde 4 gruba ayrılarak sınıflandırılmaya tabi tutulmuştur. Bu sınıflandırma yönteminde, Orman Ürünleri, Bitkisel Üretimden ayrı olarak sınıflandırılmaktadır. Hayvansal Üretim ile Su Ürünleri Üretimi de birbirlerinden ayrı olarak sınıflandırılmaktadır. Bu çalışmada tarımsal faaliyetleri, üretim faktörleri esas alınarak sınıflandırma yapma yoluna gidilmiştir. Üretim faktörleri olarak adlandırılan doğal kaynak, emek, sermaye ve girişimci unsurlarından üretime katılan doğal kaynaklardaki farklılığa göre bir ayırım yapıldığında canlı varlıklar bitkisel ve hayvansal canlı varlıklar olarak iki gruba ayrılmaktadır (Tunçez, 2011a:12).

- Bitkisel Üretim
- Hayvansal Üretim (Canlı Varlıklar)

Bitkisel üretim başlığı Tarla Bitkileri, Bahçe Bitkileri ve Orman Ürünleri olmak üzere üç alt başlığa ayrılırken, Hayvansal Ürün Üretim de Büyükbaş Hayvanlar, Küçükbaş Hayvanlar, Kanatlı Hayvanlar, Su ve Diğer Canlı Varlıklar olarak alt gruplara ayrılabilir (Sönmez, 2004:144).

1.1.2.1. Bitkisel Ürün Üretimi

Tarımsal faaliyet içerisinde en geniş ve en yüksek üretim payına sahip olan bitkisel ürün üretimi; tarla bitkileri, bahçe bitkileri ve orman ürünleri olarak kendi içerisinde gruplara ayrılarak incelenmektedir. Bahçe bitkileri olarak sebze ve meyve üretimini bu grupta değerlendirirken tarla bitkileri içerisinde tahıl, baklagiller, endüstriyel bitkiler vb. sayılabilmektedir. Orman ürünleri içerisinde; tomruk, yakacak odun, kâğıt gibi sayabileceğimiz ekonomiye önemli katkı sağlayan ürünler yer almaktadır (Tuğay, 2015:7).

1.1.2.1.1. Tarla Bitkileri

Yetiştirme süreleri ve türlerine göre tarla bitkileri kendi içerisinde farklılıklar göstermektedir. Bazı tarla bitkileri 3-5 ay gibi bir zamanda hasadı gerçekleştirilebilecek noktaya gelirken bazıları daha uzun süre sonra ürün elde edilmektedir. Bu bakımdan tarla bitkilerinin dönemsel olarak ekimi ile hasadı aynı yıl içerisinde olmayabilir. Örneğin buğdayın ekim zamanı Ekim ayında olurken hasat zamanı ertesi yılın Temmuz ayı gibi olmaktadır. Hasadı yapılan mahsul ise bir kısmı depolanır bir kısmı tohumluk ayrılır veya üretici tarafından tüketilir (Sağlam, Yolcu, ve Eflatun, 2015:831).

Tarla bitkileri hakkında TUIK tarafından Tarım ve Orman Bakanlığından alınan veriler ışığında yayınlanan 2018 yılına ait bitkisel üretim istatistiklerine göre üretilen tarım bitkilerinin üretim miktarları aşağıdaki Tablo-1 de gösterilmiştir.

Tablo 1: Tahıllar ve Diğer Bitkisel Ürünlerin Üretim Miktarı, 2018

Tahıllar ve diğer bitkisel ürünler	Üretim			
	2017	Pay (%)	2018	Pay (%)
Toplam	68.395.703	100,0	64.404.453	100,0
Tahıllar	36.132.767	52,8	34.408.699	53,4
Buğday	21.500.000	31,4	20.000.000	31,1
Mısır (dane)	5.900.000	8,6	5.700.000	8,8
Çeltik	900.000	1,3	940.000	1,4
Arpa	7.100.000	10,4	7.000.000	10,9
Diğer (Çavdar, Yulaf, Kaplıca, Darı vs.)	732.767	1,1	768.699	1,2
Yumru Bitkiler	4.802.424	7,0	4.551.522	7,1
Patates	4.800.000	7,0	4.550.000	7,1
Tatlı patates	1.393	0,0	493	0,0
Yer elması	1.031	0,0	1.029	0,0
Baklagiller	1.163.805	1,7	1.225.220	1,9
Nohut	470.000	0,7	630.000	1,0
Fasulye (kuru)	239.000	0,3	220.000	0,3
Mercimek (kırmızı)	400.000	0,6	310.000	0,5
Diğer (Yeşil Mercimek, Bakla, Bezelye vs.)	54.805	0,1	65.220	0,1
Yağlı tohumlar	2 413 370	3,5	2.467.495	3,8
Soya	140.000	0,2	140.000	0,2
Yer fıstığı	165.330	0,2	173.835	0,3
Ayçiçeği	1.964.385	2,9	1.949.229	3,0
Susam	18.410	0,0	17.437	0,0
Diğer (Keten Tohumu, Aspiri Kolza, vs.)	125.245	0,2	186.994	0,3
Sanayi Bitkileri	23.692.695	34,7	21.550.210	33,50
Tütün	93.666	0,1	80.200	0,1
Şeker pancarı	21.149.020	30,9	18.900.000	29,3
Pamuk (kütü)	2.450.000	3,6	2.570.000	4,0
Diğer (Keten, Kenevir vs.)	9	0,0	10	0,0
Diğer yem bitkileri	190.642	0,3	201.307	0,3
Hayvan pancarı	98.537	0,1	92.069	0,1
Yonca (tohum)	922	0,0	1.204	0,0
Korunga (tohum)	136	0,0	241	0,0
Fiğ	58.423	0,1	59.515	0,1
Haşhaş (kapsül)	13.836	0,0	26.991	0,0
Diğer (Acı Bakla, Şerbetçi Otu vs.)	18.788	0,0	21.287	0,0

Kaynak: Tarım ve Orman Bakanlığı, TÜİK, Bitkisel Üretim İstatistikleri, 2018.

Yukarıdaki Tablo-1’de görüldüğü gibi Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından tarla bitkilerini özelliklerine göre kendi aralarında altı alt gruba ayrılarak istatistiki veriler toplanmıştır. Üretim miktarı fazla olandan daha az olana doğru bir sıralama yapılırsa tarla bitkilerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- Tahıllar : Buğday, mısır, çeltik, çavdar vb.
- Sanayi Bitkileri : Tütün, şeker pancarı, keten, kenevir vb.

- Yumru Bitkiler : Patates, kuru soğan, kuru sarımsak vb.
- Yağlı Tohumlar : Susam, ayçiçeği, keten tohumu, soya, yer fıstığı vb.
- Baklagiller : Fasulye, nohut, bezelye, mercimek vb.
- Yem Bitkiler : Yonca, burçak, korunga vb.

1.1.2.1.2. Bahçe Bitkileri

Bahçe bitkileri, meyve, sebze ve süs bitkileri yetiştiriciliğinden oluşmaktadır. Bahçe bitkileri kendi içerisinde yumuşak çekirdekli, sert çekirdekli, sert kabuklular, üzüksü meyveler, turuncgiller olarak alt dallara ayırabildiği gibi bitki türlerine göre de aşağıdaki gibi gruplandırılabilir (Tuğay, 2015:5);

- Yapraklı yenen sebzeler : Marul, ıspanak, lahan, nane, kereviz vb.
- Meyvesi yenen sebzeler : Kavun, karpuz, domates, salatalık, patlıcan vb.
- Baklagil taze sebzeler : Fasulye, barbunya, bakla, bezelye, börölce vb.
- Soğansı, yumru ve kök sebzeler : Havuç, turp, taze soğan, sarımsak vb.
- Diğer sebzeler : Karnabahar, brokoli, kuşkonmaz, mantar vb.

1.1.2.1.3. Orman Ürünleri

Sağlıklı yaşam için gerekli temiz havanın kaynağı ve dünyanın ciğerleri olarak nitelendirilen ormanlardan kâğıttan selüloz üretimine kadar birçok ürünün hammaddesi olduğu gibi, inşaattan mobilyaya birçok sektör için de yardımcı madde sunarak ekonomiye önemli katkı sağlanmaktadır (Gökgöz, 2013:6). Meyve, Bitkisel Üretim içerisinde Bahçe Bitkileri kategorisinde sayılıyor olsa da ağaçlardan elde edilen meyveleri Orman Ürünleri içerisinde sınıflandırılması daha doğru olacaktır. Orman Ürünleri, kaynağını ağaçların oluşturduğu ve ağaçlardan elde edilen ürün açısından değerlendirmeye tabi tutulması gerekmektedir. Böyle bir sınıflandırma dikkate alındığında, Orman Ürünlerini Meyve Veren Ağaçlar ile Meyve Vermeyen Ağaçlar olmak üzere iki gruba ayırabilmektedir.

Meyve ağaçları yetiştirme ve meyve verme sürelerine göre farklılıklar göstermektedir. Ülkemizde yetiştirilmekte olan meyve türleri meyvelerin botanik özelliklerine göre aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (Sağlam ve diğ., 2015);

- Yumuşak çekirdekli meyveler: Elma, armut, ayva, muşmula vb.
- Sert kabuklu meyveler: Ceviz, fındık, kestane, çam fıstığı vb.
- Taş çekirdekli meyveler: Erik, kaysı, vişne, kiraz vb.
- Üzüm ve üzüksü meyveler: Üzüm, çilek, ahududu, böğürtlen, dut, incir vb.
- Narenciye meyveleri: Limon, portakal, mandalina, altıntop, turunç vb.

Meyve vermeyen çam, ardıç, kavak, selvi gibi ağaçlar, genellikle mobilya, kâğıt, inşaat gibi birçok sektöre hammadde kaynağı oluşturmaktan dolayı ayrı bir sınıf olarak ayrıma tabi tutulabilmektedir.

1.1.2.2. Hayvansal Ürün Üretimi

Hayvansal ürünler canlı hayvanlardan elde edilen et, süt, yumurta, bal gibi gıda ürünleri olabileceği gibi deri, ipek kozası, tiftik gibi çeşitli sektörlerin ihtiyacını karşılayacak geniş bir üretim çeşitliliği olan önemli bir üretim sahasına sahiptir (Gökgöz, 2013:5). İnsanların dengeli ve sağlıklı beslenebilmesi için yeterli miktarda hayvansal gıdalar tüketmesi gerekmektedir. Ülkelerin gelişmişlik seviyelerini gösteren önemli ölçülerden biri de fert başına düşen yıllık hayvansal protein tüketim miktarıdır. Bu hayvansal protein içeren gıdaların başında et, süt ve yumurta sayılabilir (Hekimoğlu ve Altindeğer, 2008). Bu bağlamda hayvancılık sektörünün hayvansal protein üretimine etkisi nedeniyle hayvancılık sektörü ile ülkenin kalkınması arasında sebep sonuç bağının var olduğu söylenebilmektedir. Ayrıca hayvancılık sektörü ülke ekonomisinin gelişmesini sağlayan, birim yatırıma yüksek katma değer oluştururken aynı zamanda da birçok kesimde iş imkânı sunan bir sektördür (Köseman ve Şeker, 2015:112).

Hayvansal ürün denildiğinde büyükbaş hayvancılık, küçükbaş hayvancılık ve kanatlı hayvancılık sektörleri akla ilk gelen sektörlerdir. Bunun yanında, su ürünleri sektörünün toplam üretim payı içerisinde her geçen gün artan bir paya sahip olduğu gözlemlenmektedir. Şahingöz ve arkadaşlarının yapmış olduğu çalışmada; Birleşmiş Milletlere göre dünya nüfusunun 2050’li yıllarda 12 – 13 milyara ulaşacağı ve hayvansal ürünlere olan talebin gelecek 20 yıl içerisinde 2 kat artacağı belirtilmektedir. Ayrıca hayvansal protein ihtiyaçlarının yaklaşık yüzde 20’sini su ürünleri ile karşılandığı belirtilmiştir (Şahinöz, Doğu, ve Aral, 2017). Tarımsal faaliyet olarak su ürünlerinden kastedilen, üretiminin kontrol edilebildiği üretim çiftliklerinde yapılan su ürünleri yetiştiriciliğidir. Ülkemizin etrafı denizler ile çevrili olmasına karşın tarımsal faaliyet içerisinde en düşük paya sahip üretim grubudur (Tuğay, 2015:7). Bu bağlamda hayvansal ürünler büyükbaş hayvanlar, küçükbaş hayvanlar, kanatlı hayvanlar ve su ürünleri olarak 4 gruba ayırarak incelenebilir.

1.1.2.2.1. Büyükbaş Hayvanlar

Büyükbaş hayvanlar, deve, manda, inek, öküz, boğa gibi sığırlar ile at, kısırak, midilli, eşek, katır gibi diğer büyükbaş hayvanlardan oluşmaktadır. İşletmede üretilen büyükbaş hayvanlar elde bulundurma amacına göre ayrı birer sektör oluşturmaktadırlar (Sağlam ve diğ., 2015:832). Büyükbaş hayvancılık ile ilgilenen işletmeler büyükbaş hayvanları elde bulundurma amacına göre aşağıdaki gibi bölümlenebilir.

Büyükbaş hayvan işletmeleri:

- Besi amaçlı (esas faaliyeti kasaplık et üretimi olan işletmeler)
- Damızlık üretim amaçlı (süt ve besi hayvanı olarak yetiştirilmek üzere damızlık yavru üretimi yapan işletmeler)
- Süt üreten işletmeler (esas faaliyeti süt üretimi olan işletmeler)

- Kombine işletmeler (besi ve sütçül özellikler gösteren türlerle yapılan süt hayvancılığı ve besicilik özellikleri olan işletmeler)

olarak kendi içerisinde dört farklı işletme tipi bulunmaktadır (Yılmaz, 2014a:235).

1.1.2.2.2. Küçükbaş Hayvanlar

Küçükbaş hayvanlar, koç, kuzu, koyun, keçi gibi hayvanlardan oluşur. İşletmede üretilen küçükbaş hayvanlar için elde bulundurma amacına göre farklı sektörler oluşur. Küçükbaş hayvan işletmeciliği ile uğraşan işletmeleri küçükbaş hayvanları elde bulundurma amacına göre aşağıdaki gibi bölümlenebilir.

Küçükbaş hayvan işletmeleri:

- Besi amaçlı (esas faaliyeti kasaplık et üretimi olan işletmeler)
- Damızlık üretim amaçlı (süt ve besi hayvanı olarak yetiştirilmek üzere damızlık yavru üretimi yapan işletmeler)
- Süt üreten işletmeler (esas faaliyeti süt üretimi olan işletmeler)

olarak 3 ayrı işletme türü bulunmaktadır. Ayrıca bu faaliyetlerin hepsinin bir arada yapılması da söz konusu olabilir (Sağlam ve diğ., 2015:832).

1.1.2.2.3. Kanatlı Hayvanlar

Tüm Dünyada olduğu gibi Türkiye’de de kanatlı hayvan ürünlerinin üretim ve tüketim miktarında son yıllarda hızlı bir yükselme olduğu görülmektedir. Bu artışa çeşitli etkenler sebep olmaktadır. Üretim sürecinin küçükbaş veya büyükbaş hayvancılığa nispeten kısa bir sürede olması, üreticinin kanatlı hayvan üretimine yönelmesini etkileyen etkenlerin başında sayabilmektedir. Tüketicinin kanatlı hayvan ürünlerine yönelmesi ise; başta kalp damar hastalıkları ve obezite gibi beslenme alışkanlıklarından kaynaklı hastalıkların dünya genelinde çoğalması ve bunun neticesinde, ilgili çevrelerin tüketiciler için beslenme alışkanlıklarında beyaz ete öncelik verilmesi yönündeki tavsiyeleri önemli bir etken olmuştur. Elbette artan üretim sonucu kanatlı hayvan ürün fiyatlarının küçükbaş

veya büyükbaş hayvan ürünlerine göre daha hesaplı olması hem tüketicinin hem de üreticinin kanatlı hayvan ürünlerine yönlendiren diğer önemli bir etken olmuştur (Kızılaslan ve Nalinci, 2013:2). Türkiye’de kanatlı hayvan sektörünün, gıda sanayi ve tarıma olan faydasının yanında sürekli gelişen, ihracatının hızla artan, yoğun istihdam imkânı sunan ve tarımı destekleyen yapısıyla Türk ekonomisine oldukça önemli ölçüde katma değer sağlayan sektör olduğu söylenebilir(Çiçekgil ve Yazıcı, 2016:26).

Fırat Kalkınma Ajansı tarafından yayınlanan kanatlı hayvancılık sektörüne ilişkin raporda FAO verilerine göre, günümüzde elde edilen toplam gelir açısından hayvancılığın dünya tarımındaki payı %40 dolaylarında olduğu belirtilmiştir. Yine aynı rapora göre gelişmiş ülkelerde bu oran %20’nin üzerinde olup çoğunlukla gelişmiş ülkelerdeki tüm büyükbaş, küçükbaş ve kanatlı hayvan ürünlerinin üretiminde artış olduğu belirtilmektedir (Eşidir ve Pirim, 2013). Kanatlı hayvan sektörünü, et tavukçuluğu, yumurta tavukçuluğu, hindi, kaz, ördek, devekuşu, keklik gibi kanatlı hayvan türleri oluşturmaktadır.

1.1.2.2.4. Su Ürünleri

1380 sayılı Su Ürünlerini Koruma Kanunu’nda su ürünleri, “*Denizlerde ve iç sularda bulunan bitkiler ile hayvanlar ve bunların yumurtalarıdır*” şeklinde tanımlanmıştır (1380 Sayılı Su Ürünleri Kanunu, 1971). Genel bir tanım yapılırsa su ürünlerinin, tatlı ve tuzlu sularda yetiştirilen her türlü balık ve diğer su ürünlerinden oluştuğu ifade edilebilir (Gökgöz, 2013). Su ürünleri işletmeciliğini yetiştirdikleri su ürünleri türlerine göre kendi içerisinde bölümlenebilmektedir. Su ürünleri, balık ve balıkçılık türlerine göre kendi aralarında aşağıdaki alt gruplara ayrılabilir (Sağlam ve diğ., 2015);

- Balıklar : Çipura, levrek, alabalık, somon, kalkan, orinos vb.
- Kabuklular : Karides, kerevit, yengeç, ıstakoz vb.
- Çift kabuklu yumuşakçalar: Midye, istiridye vb.
- Kafadan bacaklılar : Kalamar, sübye, ahtapot vb.
- Karından Bacaklılar : Salyangoz vb.
- Diğer su hayvanları : Denizkestenesi, denizyıldızı vb.

1.2. Elma Yetiştiriciliği Hakkında Genel Bilgi

Türkiye, tarım potansiyeli yüksek olduğu ülkeler içerisinde yer alıp, yüzlerce ürünün yetiştirildiği ender ülkelerdendir. Bulunduğu coğrafi koşullar gereği farklı iklim ve toprak isteği olan, çeşitli tarımsal ürünün yetiştirilmesi için gerekli imkâna sahiptir. Türkiye'de ülke genelinde birçok meyve ve sebzeler yetiştirilebilmektedir (Bashimov, 2016).

1.2.1. Elma Yetiştiriciliğinin Türkiye'deki Durumu

Ilıman iklim meyvelerinden olan elma Türkiye'nin hemen hemen her bölgesinde yetiştirilmektedir. Dolayısıyla elma Türkiye'de en çok yetiştirilen meyve türlerinden biri durumundadır. Bazı meyve türlerinin Türkiye ve Karaman'da üretim miktarları karşılaştırılmalı olarak aşağıda Tablo-2'de verilmiştir..

Tablo 2: Bazı Meyve Türlerinin Türkiye ve Karaman'da Üretim Miktarları (2017)

Meyve Türleri	Türkiye (Ton)	Türkiye'deki payı (%)	Karaman (Ton)	Karaman'ın payı (%)
Elma	3.032.164	14,6	398.085	13,1
Armut	503.004	2,4	8.339	1,66
Kiraz	627.132	3,0	1.921	0,30
Erik	291.934	1,4	5.446	1,87
Şeftali	771.459	3,7	3.924	0,51
Kayısı	985.000	4,7	3.170	0,32
Ceviz	210.000	1,0	5.881	2,80
Zeytin	2.100.000	10,1	3.221	0,15
TOPLAM	20.808.954	100	429.987	5,04

Kaynak: TÜİK 2017 Bitkisel Üretim İstatistikleri,

<https://karaman.tarimorman.gov.tr/Belgeler/2018/mart/Brifing%20Raporu-2017.pdf>

Tablo-2 incelendiğinde, Türkiye 2017 yılı TUIK verilerine göre yetiştirilen 20.808.954 ton meyvenin %14,6'sını elma oluşturarak ülkede en çok üretilen meyve konumundadır. Karaman ilinde yetiştirilen meyveler ülke genelinde meyve üretimine %5,04'lük katkı sağlanmakta, bu katkıda 398.085 ton üretimle elma ilk sırada yer alırken, Türkiye toplam elma üretiminin ise %13,1'ini karşıladığı görülmektedir (Çevik, Bay, Mortaş, Öz, ve Erdemir, 2015a).

Türkiye iklim koşullarının uygun olması nedeniyle dünyada elma üretiminde yıllar itibariyle üretim miktarı değişiklik gösterse de, ilk 5 ülke içerisinde yer almaktadır. Dünya genelinde en fazla elma üreten ülkelerin başında ise Çin ve ABD gelmektedir (Taşcı, 2017).

Tablo 3: Ülkelere Göre Dünya Elma Üretimi (milyon ton)

Ülkeler	2012/13	2013/14	2014/15	2105/16	2016/17	2017/18
ÇİN	38.500	39.680	40.920	42.600	43.900	44.500
ABD	4.049	4.690	5.067	4.521	4.912	4.653
TÜRKİYE	2.900	2.930	2.289	2.740	2.900	2.750

Kaynak: Ferya Taşcı, Elma Üretim Raporu 2017:5.

Elma taze meyve olarak tüketilebilmesinin yanı sıra, kurutulmuş elma veya meyve suyu olarak da tüketilebilmekte hatta sirke, marmelat, şarap esans, kozmetik gibi birçok ürünün üretiminde hammadde olarak kullanılmaktadır. Türkiye'nin elma ihracı son yıllarda yükselişe geçmiş olmasına karşın sahip olduğu üretim potansiyeli düşünüldüğünde arzu edilen seviyelerde olmadığı görülmektedir. Bunun nedenleri arasında iç piyasada çok tüketiliyor olması, ihracat konusunda elma üreticilerinin yeterli bilgiye sahip olmaması ve mesleki birlikteliğin ülkemizde sağlanamamış olması gibi nedenler sayılabilir (Çevik ve diğ., 2015a).

1.2.2. Elma Yetiştiriciliği İçin Gerekli Alt Yapı

İklim elma yetiştiriciliğinde temel faktör olmakla birlikte doğal koşulların dışında ziraat odalarının yaptıkları çalışmalarda elma yetiştiriciliğinin yerine getirilebilmesi için diğer bir takım faktörler de göz önünde bulundurulmalıdır. Bu faktörlerin başında; dikim, budama, ilaçlama, seyreltme, gübreleme, sulama, hasat gibi faaliyetler yer almaktadır. Elma yetiştirmek için yapılan bu faaliyetler, dikim öncesi yapılan işlemler, dikimden sonra yapılan işlemler olarak iki evrede incelenebilir (Çevik, Bay, Mortaş, Öz, ve Erdemir, 2015b).

1.2.2.1. Dikim Öncesi Yapılan İşlemler

Elma yetiştiriciliğine başlamada ilk dikkat edilmesi gereken elma bahçesinin kurulmasında toprak analizinin yaptırılmasıdır. Elma için en uygun toprak yapısı yeterli kireci ve yeteri kadar humus ve nemi bulunduran tınlı, tınlı kumlu ve kumlu tınlı geçirgen topraklardır. Dikim yapılmadan önce derin sürüm yapılarak toprağın havalanması ve güneşlenmesi sağlanmalıdır. Fidan dikimi kış mevsimi sert geçen yerlerde ilkbaharda, kış mevsimi ılık geçen yerlerde ise son baharda yapılmaktadır. Aşı yerleri güneye bakacak şekilde güney yönlü bahçe kurulmasına dikkat edilmeli ayrıca elma çeşitleri kendilerine kısır oldukları için döllenme oluşacak şekilde fidanlar çeşitlendirilip fide çukurları hazırlanıp dikilmelidir (Çevik ve diğ., 2015b:25).

1.2.2.2. Dikim Sonrası Yapılan Faaliyetler

Fidan dikiminden sonra elma yetiştiriciliğinde yapılacak işlemleri üretim süresince yapılan toprağın işlenmesi, sulama, gübreleme, budama, ilaçlama gibi yıllık bakım işlemleri ve üretim sonrası yapılan depolama pazarlama gibi işlemler olarak iki grupta incelenebilir.

Tarımsal faaliyetlerde amaç bol ve kaliteli ürün elde etmektir. Bunun içinde verimlilik ve bitkisel gelişim için yapılacak bakım işlemleri önem kazanmaktadır. Verimliliği etkileyen en önemli faktör iklimdir. Yüksek verim ve kaliteli ürün elde etmek için gübrelemenin doğru ve dengeli şekilde yapılması ayrıca mahsul budamasının her yıl yapılması gerekmektedir.

Elma yetiştiriciliğinde dikim öncesi ve dikim sonrası gerçekleştirilen tarımsal faaliyetlerin neticesinde işletmenin durumu hakkında işletme sahipleri, diğer işletmeler ve işletmeye yatırım yapanlara vb. kesimlere bilgi verebilmesi için bu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Çevik ve diğ., 2015b:27-28)

II. BÖLÜM

TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBELEŞTİRME SÜRECİ VE TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİNE DÜZENLEMELERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde, tarımsal faaliyet muhasebesi ve gelişimi, tarımsal faaliyet muhasebesine yönelik yasal düzenlemeler, tekdüzen muhasebe sistemine göre tarımsal faaliyetlerin aktifleştirilmesi, değerlemesi, amortisman uygulaması, tarımsal faaliyetlere yönelik devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı konuları ile ilgili açıklamalar yer almakta olup TMS 41 kapsamında tarımsal faaliyetlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmış, BOBİ FRS ile tarımsal faaliyet konusunda standartlara getirilen yeniliklere değinilerek yasal düzenlemeler hakkında bilgi verilmiştir.

2.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesi

Tarımsal faaliyet muhasebesi, tarım işletmelerinin faaliyetleri neticesinde gerçekleşen finansal iş ve işlemleri kayıt eden, daha sonra bu kayıtları istenilen amaca uygun olarak özetleyerek, analiz eden ve bu bilgilerden işletme sahipleri ve yatırımcıların yararlanacağı faydalı raporlar sunan muhasebenin alt dalıdır (Aras, 1988:2). Tarımsal faaliyet muhasebesi, işletmeyle ilgili işletme sahiplerine, ilgili kişilere ve kuruluşlara işletmenin finansal ve fiziksel durumu hakkında bilgi sağlamaktadır (Hatunoğlu ve Kılılı, 2016:2).

Tarımsal faaliyet muhasebesinin tarihsel gelişimini ve günümüzdeki uygulamaları incelemek TMS 41 Standardının getirdiği yenilikleri ve mevcut uygulamalarla karşılaştırma yapabilmek için faydalı olacaktır.

2.1.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Gelişimi

Muhasebenin ilk kez nerede, nasıl, ne zaman ve hangi ihtiyaçtan dolayı ortaya çıktığı hakkında tam olarak bilgi sahibi olunulmamasına rağmen bazı muhasebe tarihçileri tarafından yazının ve rakamın icat edilmesini muhasebe ihtiyacına bağlamakta, rakam ve yazıların insanların hesaplaşma ihtiyacından doğup geliştiği ifade edilmektedir (Gökgöz, 2011:168). Günümüzde uygulanmakta olan Çift Taraflı Muhasebe Kayıt Sisteminin tarihi yaklaşık 500 yıl öncesine dayanmaktadır. Çift taraflı muhasebe kayıt sistemini konu edinen ilk yazılı eser Luca Pacioli tarafından İtalya’da 1494 yılında yazılmıştır. Bu eser sistemli bir şekilde muzaaf muhasebeyi tanıtan ilk kaynak olarak kabul edilir. Bu dönemde ticaretle uğraşanların sorunlarına çözüm getirmek, muhasebenin amacı olduğundan, muzaaf muhasebe sistemine ticaret muhasebesi de denilmektedir (Aras, 1988:6). 1524 yılında Dominico Monzoni’nin yazmış olduğu “Venedik Yönetimi Çift Taraflı Yevmiye ve Defteri Kebir” adındaki eserde ise yevmiye defterine sıra numarası konulması ve büyük deftere aktarma yapılması gibi konulara yer verilmiştir. Fransız yazar Delaporte yayınladığı eserinde defterleri yardımcı defterler ve esas defterler olarak ikiye ayırmış. Savory ise 1985 yılında mizan düzenleme ve envanter esaslarını belirlemiştir (Dağ, 2013:22).

Her ne kadar bilinen basılmış ilk eser sahibi Luca Pacioli olsa da, İlhanlılar döneminde Abdullah İbn Muhammed İbn Kiya Al Mazandarani’nin el yazması “Risale-i Felekiyye/ Kitab-us Siyagat” adlı 1363 yılında yazdığı Farsça eserinde günümüzde uygulanmakta olan çift taraflı muhasebe kayıt sisteminin esaslarından bahsedildiği görülmektedir. Eserde matematik ve hesaplama kurallarına değinilmiş sonra da muhasebe kayıt usul ve kurallarına yer verilmiştir. Devlet mali sistemi defter düzeni örneklerle

açıklanmış, sistemi oluşturan ana ve yardımcı defterlerin tanımına yer verilmiştir (Örten, Kurt, ve Torun, 2011).

Muhasebe; işletmeler arası karşılıklı parayla ifade edilen iş ve işlemlerine ilişkin işletmelerin bilgilerinin toplanması, kayıt edilmesi, sınıflandırılması ve düzeltilmesi, anlamlı ve güvenilir olarak özetlenmesi, denetlenmesi, raporlanması ve yorumlanması fonksiyonlarını yerine getirerek işletme yöneticileri ve ilgili kişi ve kurumlara sonuçların sunulmasını sağlayan bilimdir (Sarıgül, 2017:33). Muhasebenin fonksiyonları gereği işletme ile ilgili kişi ve diğer ilgililere rapor sunan bir yapısı olduğundan, tarımsal faaliyetin de uzun yıllar bireysel çiftçiler ve küçük aile işletmeleri tarafından yapılmasından dolayı bu sektörle ilgili muhasebe alanında çalışma ve düzenleme yapılma ihtiyacı duyulmamıştır. Ancak insan nüfusunun artmasıyla ihtiyaçların karşılanabilmesi için teknolojinin tarımsal faaliyetlerde kullanılmaya başlanması sermaye yoğun işletmelerin bu sektörde yer almasına sebep olmuştur. İşletmelerin bu alanda yer alması ile hem işletme yönetimine rapor vermesi hem de ilgili kişilere doğru bilgi sağlanabilmesi için tarımsal faaliyet sektörüne yönelik muhasebe alanında düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur (Fidan, 2018b).

Tarımsal faaliyetlere yönelik muhasebe uygulamaları hususunda 18. yüzyıla gelene kadar önemli sayılabilecek herhangi bir çalışma görülmemiştir. Fakat tarımsal faaliyet alanında gerçekleşen gelişmelerle birlikte tarımsal faaliyet muhasebesine yönelik uygulamalarda da önemli gelişmelerin yaşandığı söylenilebilir (Kıllı ve Hatunoğlu, 2016). Tarımsal faaliyet muhasebesi alanında yaşanan bu gelişmeler çalışmada; Avrupa ülkelerindeki gelişimi, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki gelişimi ve Türkiye'de gelişimi olmak üzere üç başlık altında ayrı ayrı incelenerek aşağıda bu başlıklar kısaca izah edilmiştir.

2.1.1.1. Avrupa Ülkelerindeki Gelişimi

Geçmişte tarım sektöründe 18.yüzyıla gelene kadar toprak ve bitkilerin besin ihtiyacını karşılamak için hayvansal gübreden yararlanılmış, her sene farklı bitki üretiminde bulunulmuş veya toprak her yıl nadasa bırakılmıştır. Bu nedenlerle tarımsal ürün üretim miktarı sınırlı olmuştur. Daha sonra İngiltere başta olmak üzere birçok Avrupa ülkesinde şalgam ekilmesi ve şalgam üretim miktarındaki artış ile hayvanların besin ihtiyacı karşılandığından hayvan üretimi ve hayvansal gübre üretimi artmış, dolayısıyla toprakların nadasa bırakılma zorunluluğu ortadan kalkmıştır. Bir diğer tarım alanındaki gelişme ise İngiltere'deki çiftçilerin dörtlü ekim nöbet sistemini uygulaması sonucu tarımda verim artışı sağlanmıştır. İlerleyen yıllarda Alman kimyacı Justos Von Liebig'in yapay gübre icat etmesi ile tarımda verim artışı yaşanmıştır. Bütün bu verim artışı neticesinde tarımsal faaliyetlerin pazar payı artmış ve tarım sektörünün ekonomi içerisindeki gücü artmaya başlamıştır (Z. Doğan, Arslan ve Berkman, 2015).

Tarım muhasebesiyle ilgili ilk çalışmaların 18. yüzyılın sonlarında yapıldığı görülmektedir (Fidan, 2018a:8). 18. yüzyılın ortalarında Fیزیokratlar döneminde her ne kadar tarım kesiminde bazı araştırmalar ile muhasebe kayıt ve sonuçlarından yararlanma yoluna gidilmiş olsa da amaç, işletme faaliyetlerini kontrol etmek ve daha karlı bir çalışma sistemi yaratmak olmamıştır. Bu nedenle bu dönem, doktriner çalışmalar dönemi olarak ifade edilmektedir (Aras, 1988:6).

Avrupa ülkelerinde tarım muhasebesinin gelişimine önemli katkı sağlayan ülkelerin başında İngiltere, Almanya ve İsviçre gelmektedir. İngiltere'de tarım muhasebesi, endüstriyel maliyet muhasebesinin ilerlemesiyle beraber gelişmiştir. İngiltere'de tarım muhasebesi, işletme yöneticilerine yardım etmek ve yıllık faaliyetlerinin sonucunda kar – zararın ortaya çıkarılması düşüncesiyle, uygulanmaya ilk olarak Arthur Young tarafından

1773-1779 yılları arasında başlanılmıştır. Arthur Young, İngiltere, Galler ve İrlanda’da tarımsal alanda araştırmalar yapmış, tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili birçok eser vermiştir (Fidan, 2018a:10). Arthur Young, kendi işletmesinde muzaaf muhasebe sistemini kullanmış ve kayıtları günlük defterde, kasa defterinde ve büyük defterde olmak üzere üç ana defterde tutmuştur. Ayrıca Arthur Young, işletme planlaması oluşturmak amacı ile işletmede var olan üretim dallarını ayrı ayrı, tarla veya parsel yaklaşımı üzerinden, karlılık durumlarını öğrenmek için maliyet muhasebe sistemini uygulamıştır (Aras, 1988:7). Benzer şekilde, İngiliz yazar Robert Hamilton’da yazdığı eserleri ile çiftlik muhasebesinin gelişiminde önemli katkıda bulunmuştur (Kıllı ve Hatunoğlu, 2016:4).

Almanya’da tarım muhasebesi ilk kez ekonomist ve muhasebeci olan Albercht D. Thaer önderliğinde 18. yüzyıl sonu 19. yüzyıl başlarında uygulanmaya başlanmıştır (Aras, 1988:7). Thaer’in 1809’da yayınlanan Rasyonel Tarımın Prensipleri adlı kitabı tarım muhasebesi alanında önemli eserlerden birisidir. Thaer, Young’un çalışmalarından etkilenmiş ve Young’un fikirlerini geliştirerek devam ettirmiştir. Thaer, ticaret muhasebesi olarak bilinen İtalyan muhasebe tekniğini tarımsal alana uyarlayan ilk kişidir. Tarımsal faaliyet muhasebesinin gelişmesinde Almanya’da 19. yüzyılda W.Hermann Howard’ın çalışmalarının da faydası olmuştur. Howard, maliyet muhasebesi ve maliyet kayıtları üzerinde çalışmalarını yoğunlaştırmıştır. Howard’ın tarımsal faaliyet muhasebesiyle ilgili yaptığı çalışmalar sadece Almanya’da değil Avusturya, İsveç, İtalya, İngiltere, İskandinav Ülkeleri ve Rusya’da da büyük ilgi görmüş ve 1870’den 1920’ye kadar uygulama alanı bulmuştur (Kıllı ve Hatunoğlu, 2016:5). Howard’ın maliyet muhasebesine dayanan tarımsal faaliyet muhasebe sistemine ilk tepki olarak Friedlich Aereboe tarafından maliyet muhasebesi uygulamalarına yaptığı eleştiriler olmuştur. Bu dönem, “Aereboe Ekolü” veya “Bilimsel Ekol” dönemi olarak anılmıştır. Aereboe’nin tarımsal faaliyet muhasebesi

alanında yaptığı çalışmalar neticesinde, sadece Avrupa’da değil Japonya’da dahil birçok ülkede kabul görmüş ve uygulanmıştır (Fidan, 2018a).

İngiltere ve Almanya’da tarım muhasebesi alanında gerçekleşen gelişmeler diğer Avrupa ülkelerini de etkilemiştir. Özellikle İsviçre’de Ernst Ferdinand Laur Alman Howard Ekolü etkisinde kalarak İsviçre Ekolünün kurucusu olarak bilinmektedir. Laur, köylü işletmelerde uygulanabilir basit bir muhasebe sistemi geliştirmiştir. Laur’un geliştirdiği bu tarım muhasebe sistemi İngiltere, ABD, Japonya olmak üzere birçok ülkede uygulanmıştır. Laur’a göre tarım muhasebesi, özellikle tarım politikası ve işletme yöneticilerine yardımcı olacak yararlı bilgiler sağlamalı, aynı zamanda gelir vergisi bakımından çiftçilerin kazancını hesaplayabilmesi gerekmektedir. İngiltere, Almanya ve İsviçre’de tarımsal faaliyet muhasebesine yönelik yapılan bu çalışmaların, tüm Avrupa ülkelerinde tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamalarına önemli katkı sağladığını göstermektedir (Kıllı ve Hatunoğlu, 2016:6).

2.1.1.2. Amerika Birleşik Devletleri’ndeki Gelişimi

Tarım muhasebesi Avrupa ülkelerinde uygulanmaya başlanmasından kısa bir süre sonra Amerika Birleşik Devletleri’nde de uygulanmaya başlanmıştır. Andrew Bross ve arkadaşları, ABD’deki tarım işletmelerinde tarımsal muhasebe uygulamasına büyük katkıda bulunduğu ifade edilmektedir. 1890’da Minnesota Eyaletinde “Minnesota Sistemi” olarak bilinen tarımsal maliyet muhasebe sistemi uygulanmıştır (Doğan, Arslan ve Köksal, 2013:108). Tarımsal faaliyet yapısına uyumlu üretim teorisiyle uygulamayı bağdaştıran basit muhasebe sistemi, 1950’li yıllara kadar uygulanan Minnesota Sisteminden sonra uygulama alanı bulmuştur. Tarımsal faaliyet muhasebesinin gelişmesinde Boss ve arkadaşlarından başka Thomas Nixon Carver’in katkısı da olmuştur. Yine Carl E. Ladd’ın tez çalışması olan tarımsal faaliyetlerin maliyet muhasebesi hakkındaki yaptığı çalışma ve

G.F.Warren'in meyve üretimiyle uğraşan çiftçilerle, girdi maliyetlerinin saptanmasında veri elde etmek için anket formları geliştirmesi, ABD'de kullanılan kayda değer gelişmelerdendir. Bu durum 1980'li yıllarda yaşanan tarım krizi sonrasında tarım üreticilerinin muhasebe uygulamalarına rehberlik edecek standartlar geliştirmesine sebep olmuştur (Kıllı ve Hatunoğlu, 2016:7).

2.1.2. Türkiye'de Gelişimi

İlhanlılar döneminde yazılan Risale-i Felekiyye adlı Farsça eserin son kısmında bir ihtisas muhasebesi sınıflaması yapılmıştır. Bu eserde Hayvan (Baş), Tarım, İnşaat, Ambar, Darphane ve Hazine Muhasebesi uzlanım konularına göre muhasebe sistemleri yer almaktadır (Örten ve diğ., 2011:43). Osmanlı zamanında toprağın gelirlere göre; has, zeamet, tımar gibi adlarla guruplara ayrılması, o dönemde tarımsal faaliyetlere yönelik devletçe tespit edilen ve uygulanan muhasebe sisteminin varlığından söz edilebilmektedir. Tarımsal Faaliyet Muhasebesi ile ilgili çalışmalar Osmanlı İmparatorluğu'nda da Arthur Young ile Avrupa'da 18. yüzyılın sonlarında başlamış olan döneme denk gelmektedir. Bu dönemde tarımsal faaliyet muhasebesiyle ilgili yapılan en bilinen çalışma Aram Margosyan tarafından kaleme alınan 4 bölümden oluşan 1885 yılında Selanik'te yayınlanan "Muhasebe-i Ziraiye" adlı kitaptır. Bu eserde çift taraflı muhasebe kayıt sistemi benimsenmiş, demirbaş defteri, muhasebe-i ayniye defteri ve muhasebe-i nakdiye defteri olmak üzere üç çeşit defter önerilmiştir (Kıllı ve Hatunoğlu, 2016:8).

Türkiye'de tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili bir diğer önemli eser ise 1921-1922 yıllarında yayınlanmış "Ameli Usul-i Muhasebe-i Ziraiye ve Çiftlik Muhasebesi" adlı eserdir. Bu eser, Halkalı Ziraat Mekteb-i Âlisi (Halkalı Yüksek Ziraat Okulu) Tarım Ekonomisi ve Muhasebesi hocası İbrahim Fazıl tarafından tarımsal faaliyet

sonucu gerçekleştirilen üretimde muhasebe kayıtlarının tutulmasının sağladığı faydaları göstermek amacıyla yazılmıştır (Fidan, 2018a:13).

Aram Margosyan ve İbrahim Fazıl'ın yazmış olduğu eserlerden başka tarımsal faaliyet muhasebesiyle ilgili pek bir çalışma olmadığı gibi uygulamada da önemli bir gelişme görülememiştir. Bu gecikmenin önemli bir nedeniyse vergi sistemi olduğu ifade edilebilir. Çünkü gelir vergisi kanunu yürürlüğe girmeden önce, tarımsal faaliyetlere yönelik herhangi bir muhasebe kaydının oluşturulması zorunluluğu bulunmamaktaydı.

Türkiye'deki tarımsal faaliyetlere yönelik muhasebe uygulamaları çoğunlukla yönetim, planlama gibi işlerden ziyade sadece vergisel açıdan başvurulması sebebiyle tarım işletmelerinin basit muhasebe sistemi kullanmalarına, bu durum ise tarım işletmelerinden istenilen verilerin elde edilememesine neden olmuştur. Bu sebepten ülkemizde tarımsal faaliyet muhasebesine yönelik günümüzde önemli çalışmalar yapılmasına rağmen uygulama kısmında çok fazla yaygın uygulanamamıştır. Ancak TMS 41 Standardının tarımsal faaliyetlere yönelik muhasebe uygulamaları eksikliklerini gidereceği ve uygulamada muhasebe birlikteliğine imkân vereceği düşünülmektedir (Kılıç ve Hatunoğlu, 2016).

2.2. Tarımsal Faaliyet Muhasebesine Yönelik Yasal Düzenlemeler

Ülkemizde tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe uygulamalarına uzun yıllar vergi mevzuatı yön vermiştir. Türkiye'de tarım sektöründe de işletmelerin muhasebe kayıtları diğer sektörlerde olduğu gibi büyük oranda vergi mevzuatına dayalı yasal düzenlemeler doğrultusunda yapılmaktadır. Ancak Türkiye'de uygulanan vergi mevzuatı 1960'lara kadar tarım işletmelerinin muhasebe kayıtlarını tutması konusunda olumlu bir katkısı olmamıştır. Çünkü bu zamana kadar tarım sektöründen elde edilen vergiler tarım işletmelerinin herhangi bir muhasebe kaydı tutulmasını gerektirmemiştir (Çelik, 2014:43).

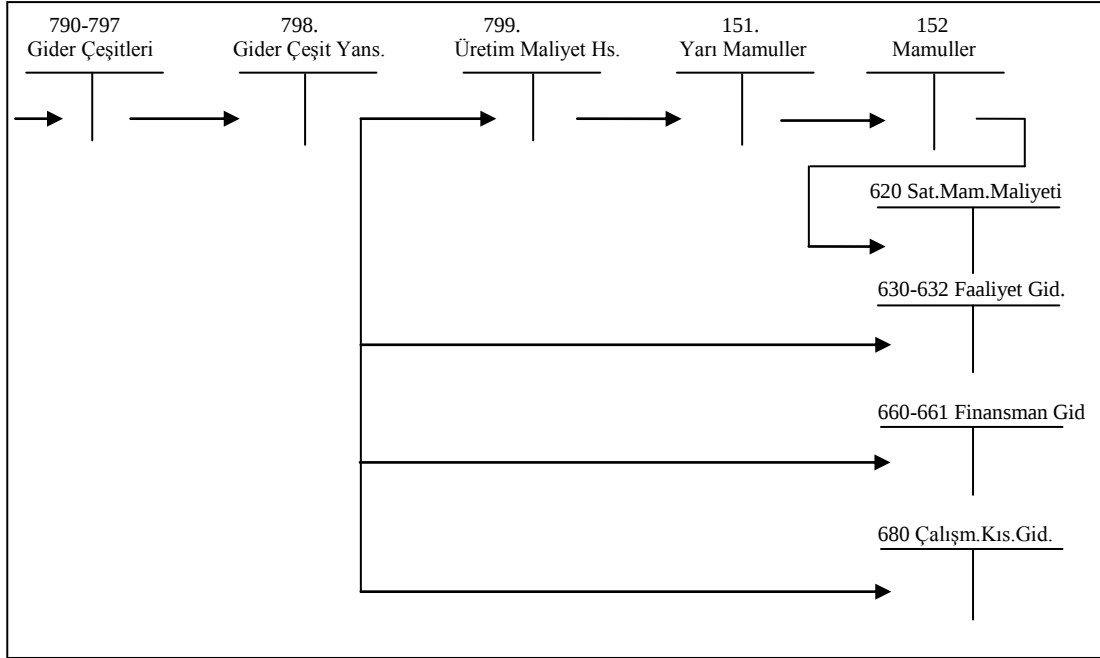
Tarımsal faaliyet muhasebesinin gelişimine Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Ticaret Kanunu'nun getirdiği düzenlemeler yön vermiştir. Fakat bu düzenlemeler muhasebenin vergi mevzuatı çerçevesinde yürütülmesine sebep olmuş, bir yandan vergisel değişiklikler diğer yandan ticaret ve endüstri sektörlerinde gerçekleşen gelişmelerin oluşturduğu mali ve ekonomik sorunlar zamanla karmaşıklığa sebep olmuştur (Özçelik, 2017). Vergi mevzuatımızda tarımsal ürünlere yönelik işlemlerin hangi koşullarda finansal tablolara alınacaklarıyla alakalı açıklama yapılmamakla birlikte Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde zirai üretim “*zirai faaliyetlerin bir safhası ve mahsullerin yetiştirilip elde edilmesi işidir*” şeklinde açıklanmıştır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu sadece gerçek kişilerin tarımsal faaliyetlerinden elde etmiş oldukları kazançları zirai (tarımsal) kazanç kapsamında değerlendirmektedir (Hatipoğlu, 2012:89). Günümüzde ise vergi mevzuatı ile beraber SPK'nın yayınladığı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri XI No:25) de tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilme ilkeleri hakkında açıklamalar bulunmaktadır (Tokay ve Deran, 2006a:16). Muhasebe düzeninde tekdüzeliği sağlamak ve denetimi kolaylaştırmak için 1994 yılından itibaren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) yürürlüğe girerek; muhasebe temel kavramları tanımlanmıştır. Aynı tebliğde ayrı başlıklar olarak muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablo ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması ve tek düzen hesap çerçevesi ve işleyişi konuları detaylı olarak düzenlenmiştir. Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 15 adet Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği'leri ile Türkiye'de anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir muhasebe kayıt sisteminin ve finansal tablo raporlarının yerleşmesinde; önemli katkılar sağlayan bu gelişmelerin geneline Tekdüzen Muhasebe Sistemi denilerek ulusal düzeyde muhasebenin standartlaşması sağlanmıştır (Bayrı, 2010a:90).

2.2.1. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre İşletmelerin Tarımsal Faaliyetlerinin Aktifleştirilmesi

İşletmelerin değişik sektörlerde faaliyet göstermeleri farklı işlem ve farklı hedeflere ulaşma gayreti, muhasebenin de farklılaşmasına ve farklı türlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Örneğin; alım satım işlemleri yapan yani ticari faaliyette bulunan işletmenin muhasebesi ile bir ürün imal eden üretim faaliyetinde bulunan bir işletmesinin muhasebesi faaliyetlerinin farklı olması nedeniyle farklılaşmaktadır. Ticari işletmelerin kullanacakları muhasebe, alım-satım, borçlanma, vb. faaliyetlerle ilgili kayıtların tutulmasına yönelik gerçekleşir ve dönem sonunda işletme yöneticilerine ve işletmeyle ilgili olanlara bilgi sağlar. Ticari işletmelerin kullandığı muhasebeye, “Genel (Finansal) Muhasebe” denilmektedir. Oysa mamul üreten işletmelerdeki kayıtlar ticari işletmelerdeki kayıtlardan farklı olarak, üretilen mamulün birim maliyetini hesaplamaya yönelik kayıtları da içermektedir. Çünkü bu işletmeler üretim için tedarik piyasasından çeşitli hammaddeleri satın almakta ve ürettikleri ürünleri piyasaya sürmektedirler. Dolayısıyla üretim faaliyeti gerçekleştiren işletmelerin alım-satım işlemlerini takip edebileceği finansal muhasebenin yanında ayrıca ürettikleri ürünün maliyetini saptayacakları başka bir muhasebe dalına gereksinim duymaktadırlar. Bu muhasebe dalına, “Maliyet Muhasebesi” adı verilmektedir (Türker, 2009:264). Tekdüzen muhasebe sistemi maliyet hesaplarını hesap planı içerisinde 7 numaralı hesap sınıfı içerisinde düzenlemiştir. Maliyet hesapları giderlerin fonksiyon hesabına göre veya çeşit hesabına göre sınıflandırılırlar. 7/A fonksiyon hesabına göre yapılan sınıflandırma büyük işletmeler tarafından kullanılması zorunludur (Büyükmirza, 2003:83). Maliye Bakanlığı’nın yayınlamış olduğu muhasebe uygulama tebliğlerine göre aktif toplamı ve yıllık satış hacmi belirli bir tutarı aşmayan küçük ölçekli üretim işletmeleri diledikleri takdirde çeşit esasına

göre defter kayıtlarını tutabilirler. Çeşit esasına göre defter kayıtlarını tutan işletmelerin muhasebe akış şeması ise aşağıdaki Tablo-4'deki gibidir.

Tablo 4: 7/B Çeşit Esasına Göre Maliyet



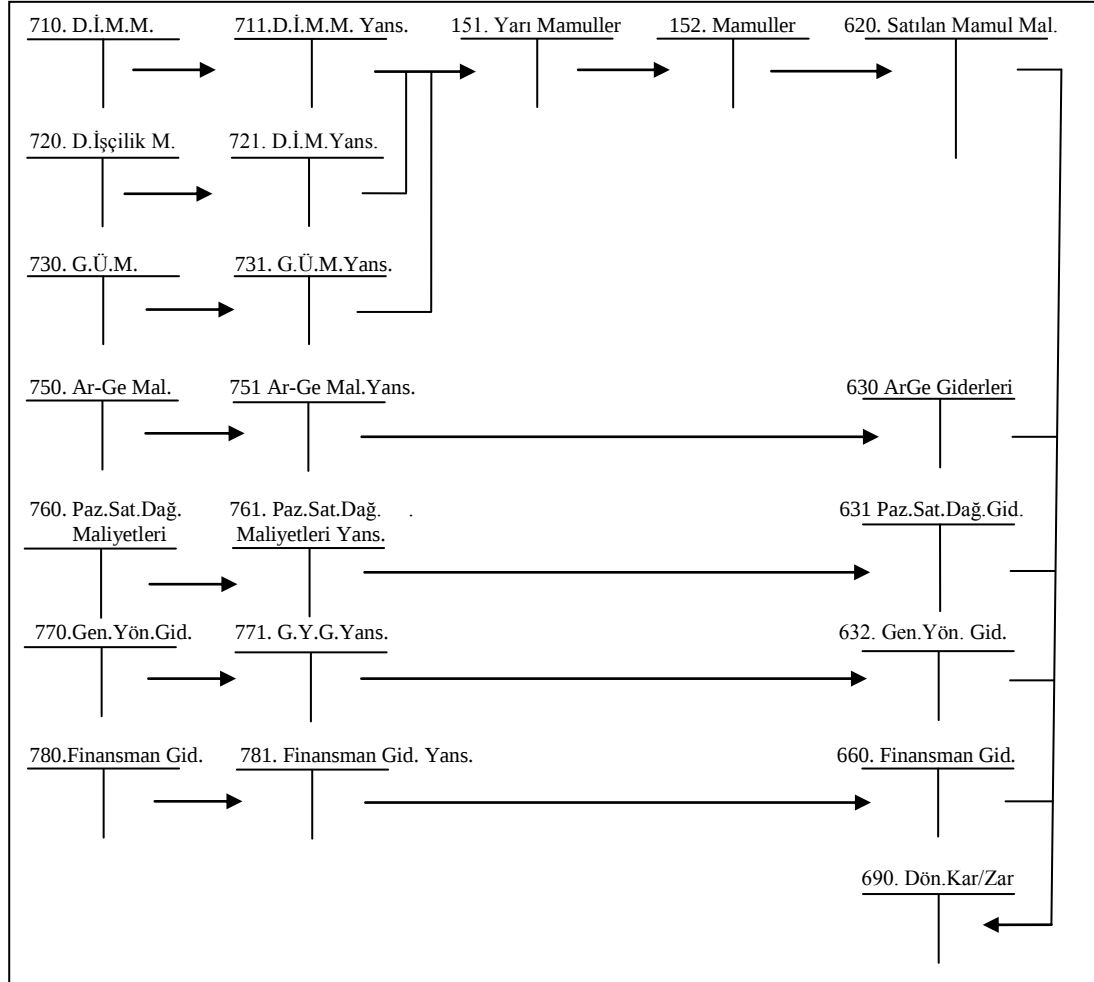
Kaynak: Maliyet ve Yönetim Muhasebesi; Kamil Büyükmirza 2003:119

7/A Fonksiyon hesabına göre üretim giderlerini sınıflandırırken iki ana grupta toplamak mümkündür. Direkt giderler ve endirekt giderler olmak üzere yapılan giderlerin üretilen mamule doğrudan ilişkili olup olmadığına göre gruplandırılabilir. Ürün ile direkt ilişkisi olan ilgili giderleri direkt ilk madde ve malzeme giderleri veya direkt işçilik giderleri kalemlerinde gösterilirken, endirekt giderleri ise genel üretim giderlerinde gösterilmesi gerekmektedir. Aşağıdaki Tablo-5'den de anlaşılacağı üzere sene sonu maliyet hesaplarındaki bakiyelerden üretim ile ilgili olanlar üretilen ürün maliyeti olarak bilanço hesaplarına aktarılırken, diğer giderler ise gelir tablosuna aktarılmak üzere ilgili gider hesabına yansıtılır.

İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili giderler gerçekleştikleri dönemde maliyet hesaplarına kaydedilir. Bu hesaplarda toplanan tutarlar dönem sonunda Tablo-5'te

gösterildiği gibi bilanço hesaplarına ya da gelir tablosuna ilgili hesaplara aktararak kapatılarak aktifleştirilir.

Tablo 5: 7/A Fonksiyon Esasına Göre Maliyet Hesaplarının Akış Şeması



Kaynak: Maliyet ve Yönetim Muhasebesi; Kamil Büyükmirza, 2003: 88-89

Yukarıdaki tablolarda işletmenin yapmış olduğu üretim maliyetlerinin 7’li hesap gruplarından stok hesabına aktarıldığı görülmektedir. Ancak işletmenin kendi bünyesinde üretimini gerçekleştirdiği ve faaliyetlerinde kullanacağı bina, makine, demirbaş gibi değerler için yapılan bütün harcamalar “Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı’nda” izlenirler. Yatırım maliyetinin oluşmasını sağlayan sürecin tamamlanmasıyla birlikte üretilen değerler Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı’ndan ilgili hesaba aktarılarak maliyet değeri ile aktifleştirilir (A. F. Doğan, 2011:141). Zira Vergi Usul Kanunu’nda da boş

arazilerin ve arsaların amortismanına tabi olmadığını fakat tarım işletmelerinde oluşturulan meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve bağlar gibi tesis niteliği kazanmış yerlerin amortismanına tabi olduğu belirtilmiştir. Bu kapsamda, meyve fidanlarının olgunluk çağına erişip meyve verme aşamasına gelene kadar yapılan harcamalar “Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı’nda” izlenilmesi, meyve ağaçlarının ürün vermeye başlamasından sonra ilgili hesaptan çıkarılarak “251 Yer Altı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı’na” alınması ve amortismanına tabi tutulması gerekmektedir (Sarigül, 2017:440).

2.2.2. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre İşletmenin Tarımsal Faaliyetlerinde Değerleme

Varlık ve borçların değerlemesinde kullanılacak değerlendirme esasları hakkında MSUGT Sıra No: 1 de yer alan “Hesap Planı Açıklamaları” bölümündeki açıklamalarda varlık ve borçların değerlemesinde esas olan değerlendirme yöntemi maliyet değeriyle değerlendirme yani tarihi maliyet yöntemi ile değerlemenin esas olduğu belirtilmektedir. Maliyet değerinden hariç kullanılacak diğer değerlendirme yöntemleri olarak nominal değer (itibari değer), piyasa değeri (borsa değeri), defter değeri (kayıtlı değer, mukayyet değer), tasarruf değeri, alış bedeli, ve bugünkü değer gibi değerlendirme esaslarından da bahsedildiği görülmektedir. MSUGT’nde söz konusu değerlendirme esaslarının tanımı yapılmadığı gibi bu değerlendirme esaslarının nasıl belirleneceği (ölçüleceği) konusunda da bir açıklama yer almamaktadır. Bundan dolayı, uygulamada varlık ve borçları değerlemede kullanılan değerlendirme esaslarının belirlenmesi konusunda VUK’da yer alan hükümlerin dikkate alındığı görülmektedir. Uygulamada değerlendirme esasları için VUK’da yer alan hükümlerin uygulanması, MSUGT’nin “Mali Tablolar İlkeleri” kısmında *“bu düzenlemede yer almayan konularda daha sonra yayınlanacak muhasebe standartlarına, yoksa muhasebe kavramlarına uygun olarak öncelikle işletmenin içinde bulunduğu sektörde söz konusu*

işletme büyüklüğü için yaygın olarak kullanılan, bunun da uygulanmadığı hallerde uluslararası standartlarda benimsenen esaslara uyulur” açıklamasından dolayı MSUGT’ye aykırılık bulunmamaktadır (Ulus, 2009:248).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 258’inci maddesinde değerlemenin tanımı *“Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir.”* şeklinde yapılmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere vergi kanununa göre değerlendirme tespit ve takdir olarak iki ayrı şekilde yapılmaktadır. Tespit, V.U.K.’da belirlenen değerlendirme ölçüleri kullanılarak iktisadi kıymetin değerinin belirleme işlemidir. Takdir ise V.U.K.’nın 267’nci maddesinde belirtilen usulle gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen ya da doğru tespit edilemeyen bir malın değerini harici donelerle belirleme işlemidir (Sarıgül, 2017:52).

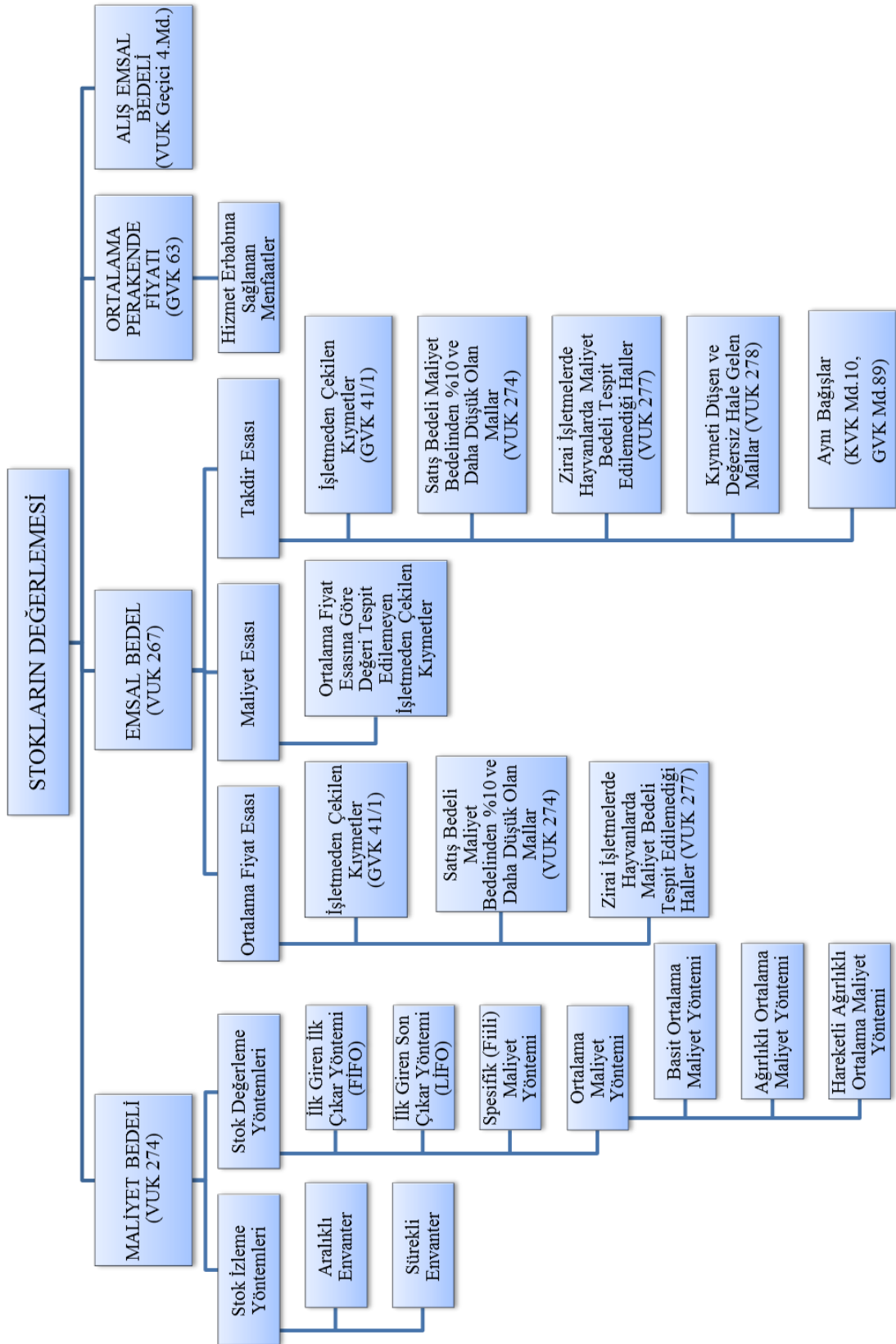
Tekdüzen muhasebe sistemine göre değerlendirme işlemi için vergi kanunlarında bahsedilen aşağıdaki değerlendirme ölçülerinden birisi ile yapılır.

- Maliyet bedeli (V.U.K. md.262)
- Borsa Rayici (V.U.K. md.263)
- Tasarruf değeri (V.U.K. md.264)
- Mukayyet (kayıtlı) değer (V.U.K. md.265)
- İtibari (normal) değer (V.U.K. md.266)
- Vergi değeri (V.U.K. md.268)
- Rayiç bedel (V.U.K. md.266)
- Emsal bedel (V.U.K. md.267)
- Alış bedeli (V.U.K. md.279)
- Alış emsal bedeli (V.U.K. md. geçici 4)
- Ortalama perakende satış bedeli (G.V.K. md.63)
- Kira ödemelerinin bugünkü değeri (V.U.K. md. mükerrer 290)

Tarımsal faaliyetlerin hangi durumlarda finansal tablolara alınması gerektiğiyle ilgili vergi kanunlarında açıklama olmamasına rağmen değerlendirme ile ilgili kapsamlı

açıklamalara yer verilmiştir (Tokay ve Deran, 2006b:13). Vergi Usul Kanunu'na göre elde edilen tüm ürünler stok olarak sınıflandırıldığından maliyet bedeliyle değerlendirileceği belirtilmektedir. Maliyet bedellerinin tarımsal ürünlerin özelliklerine göre, Vergi Usul Kanunu 275. maddede bahsedilen maliyet unsurlarını sağlayan ve Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslar çerçevesinde hesaplanacağı belirtilmiştir. Tarım işletmesine ait hayvanların varsa borsa rayici, borsa rayici yoksa kayıtlı değer, oda yoksa emsal bedeli ile değerlendirilecekleri V.U.K. 276. maddesinde belirtilmiştir. Emsal bedeli, işletmenin bulunduğu bölgede oluşturulan zirai kazanç komisyonları tarafından belirlenen emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak açıklanmıştır (Hatipoğlu, 2012:90).

Şekil 1: Stokların Değerlemesi



Kaynak: Sarıgül S, Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe 2017:174

2.2.3. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre İşletmenin Tarımsal Faaliyetlerinde Kar – Zarar Belirlenmesi

Tarımsal kazanç, Gelir Vergisi Kanunu 52. maddesinde “*zirai faaliyetlerden doğan kazançtır*” şeklinde ifade edilmektedir. G.V.K.’da tarımsal faaliyet kapsamı çok geniş tutulduğundan tarım işletmesiyle ilgili birçok faaliyet neticesinde elde edilen kazanç tarımsal kazanç olarak değerlendirilmesine neden olmuştur (Tokay ve Deran, 2006b:13). Vergi Usul Kanunda ise sadece gerçek kişilerin ve adi ortaklık şeklinde yapılanmış çiftçi örgütlerinin tarımsal faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kazançları, zirai (tarımsal) kazanç olarak değerlendirilmektedir (Hatipoğlu, 2012).

Gelir Vergisi Kanunu 53.maddesine göre tarım işletmelerinin zirai kazançları, zirai işletme hesabı veya bilanço esasına göre olmak üzere iki şekilde belirlenebilmektedir. Her iki esasa göre gelirin tespitini tahakkuk esası dikkate alınarak belirlenmelidir (Hatipoğlu, 2012:92). Bu durum GVK 55. maddesinde “*Zirai (tarımsal) kazanç hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen ya da borçlanılan giderler arasındaki müspet farktır*” şekilde ifade edilmiştir. GVK’ya göre işletme hesabı esasında defter tutan tarım işletmeleri dönem başında mevcut tarımsal ürün stoklarını gider, dönem sonundaki tarımsal ürün stoklarını ise gelir yazmak suretiyle finansal tablolarda göstermeleri gerekmektedir. GVK.’da 56. maddede zirai işletme hesabı esasına göre hasılat olarak sayılan unsurlar sayılmış olup, 57. ve 58. maddeler de ise gider sayılan unsurlar ve hasılatтан indirilemeyecek giderler belirtilmiştir. Çiftçilerin zirai kazançlarını bilanço esasına göre tespit ederken tahakkuk esası benimsenmiş olup G.V.K.’nın 56, 57 ve 58. maddelerinde bahsedilen esasları da göz önünde bulundurulması gerektiği belirtilmiştir (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 1961). Bundan dolayı, zirai

kazancın belirlenmesinde esas olan gelir ve giderlerin oluştukları ve katlanıldıkları dönemin finansal tablolarına yansıtılması gerekmektedir. (Tokay ve Deran, 2006b:14).

Vergi mevzuatına göre hasat anında tarımsal ürünlerin maliyet değeri ile muhasebeleştirilmelidir. Türk vergi mevzuatına göre bilanço usulüne göre defter tutan tarım işletmeleri açısından canlı varlık ve üretilen tarımsal ürünler maliyet değeri ile piyasa fiyatları arasındaki farkı ancak satış işlemi gerçekleşmesi neticesinde gelir tablosuna yansıtılabilmektedir. Bu nedenle vergi mevzuatımıza göre hasat anında bir değerkleme farkı çıkmamaktadır. Ancak izleyen dönemlerde tarımsal ürünlerin %10'un üzerinde değerk kaybına uğraması durumunda karşılık ayırarak gider yazmak mümkündür (Hatipoğlu, 2012:93).

2.2.4. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre İşletmenin Tarımsal Faaliyetlerinde Amortisman Uygulaması

Amortisman konusu Türk vergi mevzuatında önemli bir yere sahip olup birçok kanunda amortisman işlemlerine ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Ancak amortisman işlemlerine ilişkin temel konular VUK'da ele alındığı görülmektedir. VUK'da bir varlığın amortismanına tabi tutulabilmesi için o varlığın duran varlık niteliğinde olması gerekir, yani bir varlığa amortisman uygulanması, o varlığı işletmenin bir faaliyet döneminden daha uzun süre elde bulundurmak amacıyla edinmesine bağlanmıştır (Özulucan, 2008:161).

Vergi kanunlarında amortismanına tabi canlı varlıklar, hayvanlar ve bitkiler olarak iki grupta ele alınmıştır. Vergi Usul Kanunu 277. maddesine göre canlı hayvanlar için maliyet bedeliyle değerkleme yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Şayet maliyet bedelinin tespit edilememesi halinde emsal bedeliyle değerklemeye tabi tutulurlar ki bu bedel aynı zamanda canlı varlığın amortismana tabi değerkidir (Tunçez, 2011c:70). V.U.K. göre boş arazi ve arsalar için amortisman uygulanmaz. Ancak; V.U.K.'un 314. maddesine

göre; meyve bahçeleri (ağaç ve arazi değeri ile birlikte) maliyet değeri üzerinden amortisman tabi olmaları gerekir (Tokay ve Deran, 2006b:14).

Amortisman ayırmanın koşulları içerisinde; yıpranma ve aşınma, bozulma ve eskime, beklenmedik olaylar sonucunda varlığın kullanılamaz hale gelmesi, bakım, onarım ve parça değişiminin zamanında ve gerektiği şekilde yapılamaması sayılmaktadır (Abdioğlu, Yumuşak ve Uyar, 2014). Henüz ürün vermedikleri dönemde canlı varlıklar yıpranma veya aşınmaya maruz kalmadıkları kabul edilir ve dolayısıyla canlı varlıklar amortisman tabi olmaya, ürün vermeye veya hizmete hazır oldukları tarih itibarıyla başlarlar. İşletmede kullanılmak amacıyla imal veya inşaa edilen duran varlıklar için katlanılan giderler, duran varlık elde edilme maliyetini belirlemek için “Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı’nda” izlenmektedir. Üretiminin veya inşasının tamamlanmasıyla “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı’nın” borç bakiyesi, ilgili duran varlık hesabına aktararak kapatılır. Böylelikle edinim tarihine kadar yapılan giderler duran varlığa ait maliyet bedelini oluştururken aynı zamanda amortisman uygulanacağı değeri de ifade etmektedir (Özulucan, 2008:162). Maliyet bedellerinin bulunmaması durumunda emsal bedeliyle değerlemeye tabi tutulurlar. Bu bedel aynı zamanda söz konusu varlıkların amortisman tabi değeridir (Tokay ve Deran, 2006b:13).

Canlı Varlıklar için uygulanacak amortisman oranları VUK 333 Sıra Nolu Genel Tebliğ Ekinde belirtilmiştir. Ayrıca vergi kanunları incelendiğinde canlı varlıklara ilişkin amortisman işlemlerinde işletmelerin normal amortisman yöntemi veya azalan bakiyeler yönteminden herhangi birini kullanma konusunda serbest bırakılmıştır. Bu yöntemlere göre hesaplanan amortismanların hesaplarda ayrı ayrı gösterilmek koşuluyla direkt veya endirekt kayıt yöntemlerinden birisiyle kayıt edilebileceği VUK 321. maddesinde ifade edilmiştir (Tokay ve Deran, 2006b:15).

2.2.5. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre İşletmenin Tarımsal Faaliyetlerinde Devlet Teşviklerinin Kaydı

Sözlük anlamı “isteklendirme, özendirme” olan teşviki, belirli ekonomik faaliyetlerin diğer faaliyetlere kıyasen daha çok veya daha çabuk gelişmesi için, devlet tarafından çeşitli metotlarla parasal veya parasal olmayan destek, yardım ve özendirme yapması şeklinde tanımlanmaktadır (Yılmaz, 2014b:58). Günümüzde teşviklerin, vergi muafiyet veya istisnaları, piyasaya nazaran daha uygun faizli kredi ya da hibe yardımı yapılmak suretiyle gerçekleştirilebileceği gibi, enerji indirimleri, arazi tahsis ve finansman kolaylıkları sağlanması gibi çeşitli yöntemler kullanılarak uygulandığı görülmektedir (Sönmez, 2005:127).

Uygulamaya konu olan teşvikler, kendi içerisinde parasal teşvikler ve parasal olmayan teşvikler şeklinde ikiye ayrılmaktadır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2015:318). Teşvik devletin ekonomi politikasını yerine getirmede kullandığı etkili bir araçtır. Teşvikler ya da devlet yardımları hakkında çalışmalar yapan uluslararası organizasyonların teşvik yerine literatürde çoğunlukla sübvansiyon (subsidies) ya da devlet yardımı (state aid) terimlerinden birini kullanmayı tercih ettikleri görülmektedir. Pratikte kullanılan devlet yardımı, mali yardım (financial aid), vergisel teşvikler, destekler (grant), uygun koşullu krediler (loan) gibi kavramlar da teşvik yerine kullanıldığı görülmektedir (Yavan, 2011:29).

Gelişmekte olan ülkeler ile gelişmiş ülkelerde teşvik farklı amaçlar için kullanılacağı aşikârdır. Gelişmekte olan ülkeler için ekonomik kalkınma, geri kalmış bölgelerin kalkındırılması uluslararası rekabette güç kazanma gibi amaçlar ön plana çıkarken gelişmiş ülkelerde ise rekabet gücünü korumak sermaye kaçışını engellemek

verimlilik artışını sağlamak gibi amaçlarla teşvik uygulamaya konulmaktadır. Gelişmişlik düzeyine göre verilen teşviklerin amaçları aşağıda Tablo-6’da gösterilmiştir (Tuğay, 2015).

Tablo 6: Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelerin Teşvik Uygulama Amaçları

Gelişmiş Ülkeler	Gelişmekte Olan Ülkeler
Rekabet gücünü arttırmak	Ekonomik kalkınma
Teknolojik gelişmeyi sürdürmek	Geri kalmış bölgelerin kalkındırılması
Bölgesel dengesizlikleri gidermek	Uluslar arası rekabet gücü kazanma
Verimlilik artışı	Verimlilik artışı
Sorunlu sektörleri desteklemek	İstihdam imkânlarını genişletme
İşsizliği azaltmak	İhracatı arttırmak
	Sanayileşme
	Ülkeye yabancı sermaye çekmek
	Teknoloji transferleri

Kaynak: Tuğay, O. Tarımsal Faaliyetlere Yönelik Devlet Teşvikler ve Muhasebeleştirilmesi, 2015:73

Devlet teşvikleri amaçlarına, kapsamına, kullanılan araçlarına, kaynaklarına ve veriliş aşamalarına vb. pek çok farklı unsura göre sınıflandırmaya tabi tutulabilir. Ancak, teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açısından değerlendirildiğinde kullanılan araçlara göre sınıflandırma yapılması daha uygun olmaktadır. Kullanılan araçlara göre teşvikler aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (Ulus, 2008b:416);

- Parasal teşvikler,
- Ayni teşvikler,
- Vergi teşvikleri,
- Garanti ve kefalet teşvikleri
- Diğer teşvikler

Teşvikler ile ilgili mevzuatta M.S.U.G.T. ve S.P.K. Tebliğinde açıklamalar bulunmaktadır. Tarımsal faaliyetleri düzenleyen 25 No’lu S.P.K. Tebliğinin 31.Kısımının Üçüncü Bölümünde “Devlet Teşvikleri” hükümleri açıklanmıştır. Bu bölümde devlet teşvikleri, karşılıksız verilen teşvikler ve koşullu verilen teşvikler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Birinci grup teşvikler, 696 sayılı maddede “Karşılıksız Verilen Teşviklerin

Mali Tablolara Alınması” başlığıyla açıklanmıştır. Burada yapılan açıklamalara göre; Net makul değer ile değerlendirilen canlı varlıklara ilişkin olarak verilen karşılıksız devlet teşvikleri, yalnızca alacak haline geldiğinde, gelir olarak mali tablolara alınır. Diğer bir grup teşvikler ise “Koşullu Olarak Verilen Teşviklerin Mali Tablolara Alınması” başlığı ile madde 697’de açıklanmıştır. Bu maddede teşviklerin nasıl muhasebeleştirileceği hususunda; net makul değer ile değerlendirilen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri, yalnızca koşullar yerine getirildiğinde, gelir olarak mali tablolara alınabileceği belirtilmektedir. Bu hükme göre, koşullu verilen devlet teşviklerinde önce koşulların yerine getirilip getirilmediği tespit edilmeli, daha sonrada işletmenin mali tablolarına gelir olarak kaydedilmesi gerekmektedir (Sönmez, 2005:131).

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ile ilgili bir diğer açıklama da Maliye Bakanlığı M.S.U.G.T. Sıra No: 1’de sadece “602 Diğer Gelirler Hesabı” ile ilgili açıklama kısmında bulunmaktadır. Bu tebliğde devlet teşvikleri için *“İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikalarına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için sermaye katkısı niteliğinde olmayan mali yardımlar, devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb. hasılat kalemleri bu hesapta izlenir”* şeklinde açıklama bulunmaktadır. Bunun dışında, bu tebliğde teşviklerin nasıl muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerektiği hususunda başka bir açıklama bulunmamaktadır (Ulus, 2008b:421).

Devlet teşviklerinin nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır. Bunlardan birincisi teşvikin direkt öz kaynak hesap grubuna alarak muhasebeleştirilen sermaye yaklaşımı, ikincisi ise teşvikin yararlanıldığı dönemler itibariyle

ilgili döneme gelir olarak kaydedip muhasebeleştiren gelir yaklaşımıdır. Sermaye yaklaşımına göre teşviklerin bilançoda öz kaynak olarak raporlanmasının gerekçelerinden birisi, bir finansman aracı olarak geri ödeme yapılması beklentisi olmadığından teşvik direkt öz kaynak olarak kaydedilmelidir. Bir diğer gerekçe ise, kazanılmış bir gelir olmadıkları gibi herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmelerinden dolayı gelir tablosunda değil öz kaynak grubunda muhasebeleştirilmelidir (Ulus, 2008b:421). Bilançoda öz kaynak gurubu içerisindeki “549 Özel Fonlar Hesabı’nda”, işletmede bırakılması ve tasarrufu zorunlu yasal fonlar ile diğer amaçlarla ayrılan fonlar takip edilir. Günümüzde gerek 5746 Sayılı Kanun Hükümlerinde gerek Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği’nde işletmelerin AR-GE ve yenilik faaliyetlerine yönelik almış oldukları hibe ve destekleri tabi olduğu mevzuata uygun olarak “549 Özel Fonlar Hesabı’nda” izlenilmesi gerektiği belirtilmiştir (Sarıgül, 2017:563).

Gelir yaklaşımında devlet teşviklerinin ilgili dönemlerde maliyetlerle ilişkilendirilerek sistematik ve oransal bir biçimde gelir tablosuna alınması esastır. Devlet teşviklerinin elde edildiğinde gelir olarak finansal tablolara yansıtılması tahakkuk esasına aykırı olacaktır. Ancak, devlet teşvikinin tahsil edildiği dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara aktarılmasına ilişkin bir esasın bulunmaması durumunda bu uygulama kabul edilebilir. Gerek M.S.U.G.T. olsun gerek S.P.K. Tebliği olsun her iki tebliğde de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımı benimsenmiştir (Ulus, 2008b:421). Tekdüzen muhasebe sisteminde teşviklerin muhasebeleştirilmesinde, aslında satışların izlendiği bir hesap grubu olan 60 Brüt Satışlar Hesap Grubu içerisinde “602 Diğer Gelirler Hesabı’nın” kullanılması uygun bulunmuştur. Oysaki destekler, işletmenin faaliyetlerinden ziyade devlet otoritesinin sağladığı bazı sektörlerin ilerlemesini sağlamak

amacıyla işletmeler tarafından, bir takım şartları yerine getirmeleri halinde faydalanabildikleri yardımlardır. Bundan dolayı teşvik, gelir olarak gelir tablosuna alınırken esas faaliyetinden sağlanmadığı için 64- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar Hesap Grubunda raporlanması daha doğru olacağı düşünülmektedir (Tekşen, 2010:451).

2.3. TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı Kapsamında Tarımsal Faaliyetler

Tarım muhasebesi konusunda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 2001 yılında UMS 41 standardı yayınlanmış, Türkiye’de ise TMS 41 Standardı 2006 yılında yayınlanarak tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirme ve raporlama esasları belirlenmiştir (Fidan, 2018a:14). Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında gerçekleşen değişikliklere paralellik sağlanması için günümüze kadar 7 tane tebliğ yayınlanarak TMS 41 de bazı değişiklikler yapılarak standart güncellenmiştir.

Tarımsal faaliyetler kapsamında işletme tarafından üretilen ve yetiştirilen ürünler, sahip olduğu süre içerisinde biyolojik dönüşüme uğrama, çoğalma gibi özelliklere sahip olmasından dolayı diğer stok ve duran varlıklardan ayrılırlar. Maddi ve maddi olmayan duran varlık ile diğer duran varlıklar elde edildikten sonra eskimeye, yıpranmaya uğrarlar ancak nitelik değişikliğine uğramazlar. Canlı varlıklarda ise nitelik değişikliği gerçekleşir ve bu değişim ölçülebilir. Canlı varlıklarda üretim ve döllenme şeklide oluşan biyolojik dönüşüm canlı varlıkların sürekli gerçek değerini değiştirir. Ayrıca maddi yapıya sahip diğer duran varlıklar ekonomik ömrünü tamamladıktan sonra edinim değerine kıyasla önemsiz sayılabilecek bir değerle satılabilmesi söz konusu iken bir kısım canlı varlıklar yetiştirilmek ve belirli bir süre sonra satılmak için temin edilirler ve daha sonrada paraya çevrilmek üzere satılırlar (Sağlam ve diğ., 2015).

Tarımsal faaliyetler ve canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde, bu ürünlerin işletme tarafından elde tutulma süresi içerisinde üretim ve döllenme şeklinde değişime uğrama ve değişimleri yönetilebilir ve ölçülebilir özelliklere sahip olan ve on iki ay içerisinde elden çıkarılacak veya canlı olma niteliğini kaybedecek vasıfta olanlar; dönen varlık grubunda, on iki aydan daha uzun süre içerisinde satılacak veya canlı olma niteliğini kaybedecek nitelikte olanlar; duran varlıklar grubunda açılan hesaplarda izlenilmesi gerekir. Canlı varlıklar, biyolojik dönüşüm geçirmeleri, büyümeleri, bozulmaları, çürümeleri ve ölmeleri gibi özelliklerinin bulunması, bir diğer ifadeyle değişim kapasitesine sahip olan varlıklardır. Ayrıca bu değişimin yönetilebilir olmasının yanında değişimin kalite ve miktar olarak ölçülebilmesi nedeniyle tek düzen hesap planında stok ve duran varlık hesaplarından farklı grup olarak izlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle canlı varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak THP de yeni hesap gruplarının açılması gerekmektedir (Özulucan ve Deran, 2008).

2.3.1. TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı Amacı Kapsamı ve Tanımlar

Tüm standartlar için bir kılavuz olma niteliği taşıyan Kavramsal Çerçeve de varlık, işletmelerin geçmiş dönemlerdeki faaliyeti neticesinde ortaya çıkmış, hali hazırda işletmelerin kontrolü altında bulunan ve ilerleyen dönemlerde işletme için ekonomik yarar sağlaması beklenen değer olarak tanımlanmıştır (Kavramsal Çerçeve, 2005). Kavramsal Çerçeve’de bir unsurun varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi, kayda alınabilmesi için bazı şartları taşıması gerekir. Kavramsal Çerçeve de bu şartlar iki madde halinde açıklanmıştır. Bunlar:

- İlerleyen dönemlerde işletme için ekonomik fayda sağlaması tahmin edilmesi,
- Maliyetinin ya da değerinin güvenilir şekilde ölçülebilir olması.

Bir varlık, Kavramsal Çerçeve’de sayılan söz konusu bu koşulları sağlaması durumunda, kayda alınabilmektedir (Gökgöz ve Temelli, 2016).

TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı, tarımsal faaliyete bulunan işletmelerin canlı varlıklarına, hasat zamanındaki veya hasat edilmiş mahsullere ve belli nitelikteki devlet teşviklerine ilişkin muhasebe işlemlerini ve raporlama esaslarını belirleyerek, tarımsal faaliyet ile ilgili uluslararası alanda ortak bir muhasebe dili sağlamak için hazırlandığını söylenmektedir (Yazarkan, 2016:412). TMS 41’in Tarımsal Faaliyetler Standardı sadece aşağıdaki 3 maddeyi kapsamaktadır (Yazan ve Kaya, 2011):

- Canlı varlıklar
- Hasat edilmiş tarımsal ürünler
- Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesidir.

TMS 41 tarımsal faaliyetler ile ilgili olmasına rağmen standardın kapsamına alınmayan 4 unsur bulunmaktadır. Bunlar tarımsal faaliyetle ilgili arsalar (TMS 16 ve TMS 40), tarımsal faaliyetle ilgili maddi duran varlıklar (TMS 38), tarımsal faaliyetle ilgili taşıyıcı bitkiler (TMS 16) ve taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşvikleri (TMS 20) olup bu konularda diğer standartlara atıfta bulunmaktadır.

Standart, canlı varlığın hasat edilen ürünü olan tarımsal ürünün, hasat noktasındaki hesaplara alınması ve değerlemesiyle ilgilenmektedir. Bir başka ifadeyle hasat edildikten sonra canlı varlık olmaktan çıktığı için daha sonraki süreçle ilgilenmemektedir. Hasat noktasından sonra tarımsal ürünler TMS 2 Stoklar Standardı kapsamına girer (Örten ve diğ., 2015:599). Bundan dolayı, TMS 41 standardı, hasat sonrası elde edilen mahsulün işlenmesini düzenlememektedir. Hasat sonrası yapılan işlemler, tarımsal faaliyetin bir uzantısı olarak yapılıyor görünse de, hatta gerçekleştirilen işlemler biyolojik dönüşüme benzerlik gösterir özellikte dahi olsa, bu tür işleme faaliyetleri

standartta tarımsal faaliyet kapsamında sayılmamıştır (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler, 2006).

Hasat işleminin tamamlanmasının ardından elde edilen tarımsal ürünlerin işlenme işlemleri bu standart kapsamında ele alınmaz. Bu nedenle süt üretimi yapan bir işletmenin bu sütten peynir elde etme işlemleri TMS 41 standardı kapsamında değerlendirilmemektedir. Yapılan işlemin tarımsal faaliyetin bir devamı niteliğinde olduğu düşünülebilir olmakla birlikte peynir üretimi esnasında da ürün, biyolojik dönüşüm geçirmektedir. Ancak standardın bu tür biyolojik dönüşüm (üretim) süreçlerini diğer süreçlerden farklı olarak tanımlaması oldukça güç olacağı için kapsama dahil etmeyip TMS 41 dışındaki ilgili standartlara atıfta bulunmuştur (Büyükipekci ve Kağıtçı, 2015).

TMS 41’de tarımsal faaliyet *“Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimi”* olarak ifade edilmiştir. TMS 41 standardı, tarımsal faaliyetlere yönelik düzenlemeleri hasat noktasına kadar ele almış, tarımsal üretim sonucu elde edilen ürünlerin işlenmesini ise tarımsal faaliyet olarak görülmemiştir (TMS 41, Md:5). TMS 41 standardının kapsamı konusunda canlı varlıklar, tarımsal ürün ve hasattan sonra işlenen ürün olarak verilen örnekler konunun kavranmasında yardımcı olmak üzere aşağıdaki Tablo-7’deki gibi özetlemek mümkündür.

Tablo-7’de görülen ilk iki sütunda gösterilen canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin TMS 41 Standardının kapsamına girmekteyken, son sütunda yer alan hasattan sonra işlenme sonucu oluşan ürünler standardın kapsamına girmemektedir (Hatunoğlu ve Kılı, 2016).

Tablo 7: TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı Kapsamı

Canlı varlıklar (TMS 41)	Tarımsal ürün (TMS 41)	Hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler (TMS 2)
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır	Sosis, pastırma
Pamuk bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	İplik, giysi
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.		

Kaynak: TMS 41, Md.4

Aslında yukarıdaki açıklamalardan da görüldüğü üzere bütün canlı varlıklar TMS 41 kapsamında değerlendirilmemektedir (Kırlioğlu ve Gökgöz, 2012). Birer canlı varlık olmalarına karşın TMS 41 standardında değerlendirilmeyen canlı varlıklara aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Hayvanat bahçesi, eğlence parkı gibi yaratıcı amaçlar için kullanılan canlı varlıklar
- Atmosferdeki karbondioksit miktarını azaltmak için ormana yapılan yatırımlar,
- Koruma altına alınan hayvanlar (kedi, köpek gibi),
- Dövüştürmek için alınan hayvan ve kuşlar (köpek, horoz gibi),
- Dağların korunması için ekilen ormanlar
- Sergi ve yarış amaçlı alınan hayvan (yarış atları) ve bitkiler,
- Dekorasyon için alınan hayvan ve bitkiler (akvaryum balıkları ve süs bitkileri),
- Sadece çalıştırmak için kullanılan hayvanlar (at, eşek, katır vs.).

TMS 41’de canlı varlık, taşıyıcı bitki, tarımsal ürün gibi terimler kullanılmış ve bu terimlerin tanımlamalarına yer verilmiştir. Standardın daha iyi anlaşılabilmesi için TMS 41 standardında yer alan bazı terimlerin tanımlamalarına değinmekte fayda bulunmaktadır. Standartta karşımıza sıklıkla çıkan ve muhasebe sürecini etkileyecek bazı önemli terimlere aşağıda değinilmiştir

Tarımsal faaliyet: Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir.

Tarımsal faaliyetin kapsamı çok geniş bir faaliyet alanını kapsar; bunlara hayvancılık, orman ürünleri yetiştiriciliği, dönemlik veya uzun vadeli mahsul yetiştiriciliği, meyve üretimi ve fidan yetiştiriciliği, çiçekçilik hatta balık çiftlikleri dâhil su ürünleri yetiştiriciliği gibi birçok faaliyeti sayılabilir. Bu kadar çok çeşitli faaliyet kapsıyor olsa da belirli bazı ortak özelliklerin bulunması gerekmektedir:

- Değişim kapasitesi: Canlı varlığın biyolojik dönüşüm geçirebilir olması.
- Değişimin yönetilmesi: Canlı varlıkların biyolojik dönüşüm sürecinde gereken koşulların geliştirilmesi veya var olan koşulların korunması suretiyle söz konusu dönüşümü kolaylaştırılabilmesi gibi değişim sürecinin yönetilebilir olması.
- Değişimin ölçülmesi: Biyolojik değişim veya hasat sonucunda elde edilen ürünlerin kalitesinde veya miktarında meydana gelen değişikliğin güvenilir olarak ölçülebiliyor olması tarımsal faaliyetlerin ortak özellikleridir. Örneğin yönetilemeyen kaynaklardan okyanus balıkçılığı gibi elde edilen ürünler tarımsal faaliyet olarak değerlendirilmemektedir.

Tarımsal ürün: İşletmenin tarımsal faaliyetleri sonucu canlı varlıklarından elde edilen, hasadı yapılmış ürünüdür.

Taşıyıcı bitki: Aşağıdaki özellikleri taşıyan bitkilere taşıyıcı bitki denir:

- Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılan,
- Birden fazla hesap döneminde ürün vermesinin beklenmesi ve
- Önemsiz kalıntı değeri dışında tarımsal ürün olarak satılma olasılığının düşük olması.

TMS 41'e göre aşağıdaki varlıkların taşıyıcı bitki olmadığı belirtilmektedir.

- Tarımsal ürün olarak hasat edilmek için yetiştirilen bitkiler (örneğin, kereste olarak kullanılması için yetiştirilen ağaçlar)
- İşletmenin önemsiz kalıntı satışları dışında ayrıca bitkiyi tarımsal ürün olarak hasat edeceğine ve satacağına ilişkin çok düşük bir ihtimalin olması halinde tarımsal ürün üretmek için yetiştirilen bitkiler (örneğin, ceviz ağacı gibi hem meyve hem de ağacından kereste elde etmek için yetiştirilen ağaçlar) ve,
- Yıllık mahsul (örneğin, mısır ve buğday).

Diğer taraftan yine TMS 41'e göre taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürün canlı varlık olduğu belirtilmektedir (TMS 41, Md:5).

Canlı varlık: Yaşayan hayvan veya bitkidir.

Biyolojik dönüşüm: Canlı varlığın niteliksel ve niceliksel değişikliğe uğratan büyüme, bozulma, çoğalma ve üretim sürecidir.

Biyolojik dönüşüm sonucu tarımsal ürünlerin üretimi gerçekleştirildiği gibi bir hayvan veya bitki için miktar veya kalitesinde artış meydana gelerek canlı varlığın büyümesi gerçekleşebileceği gibi azalış ile de bozulması veya çoğalarak yeni bir canlı varlık meydana gelebilir (TMS 41, Md:7).

Hasat: Canlı varlıktan ürün elde edilmesi veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir.

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm zamanında gerçekleşecek olağan bir işlem için varlığın satışından elde edilecek veya yükümlülüğün devrinde ödenecek bedeldir.

Devlet teşvikleri: İşletmenin faaliyet konularıyla ilgili belirli şartların geçmişte veya gelecekte yapılması koşuluyla işletmeye sağlanan kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır.

2.3.2. TMS 41 Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

Türkiye’de muhasebe uygulamaları ve finansal raporlamaları şekillendiren mevzuatlar genellikle vergi odaklı düzenlemeleri içermektedir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile muhasebe uygulamalarında tek düzeni sağlamayı amaçlanmış, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir muhasebe kayıt sisteminin ve finansal raporlama düzeninin oluşması; ulusal düzeyde muhasebe işlemlerinin standartlaşmasında önemli kazanımlar sağlamıştır (Bayri, 2010a:91).

Dünya ekonomisi, artan küreselleşme sonucu, finansal piyasaların da evrensellesmesini, çokuluslu şirketlerin ortaya çıkmasını sağlamış olup muhasebe düzenlemelerinin güncelleştirilmesi ve uluslararası ortak muhasebe diline ihtiyacı ortaya çıkarmıştır (Aksoy, 2005). 1972 yılında yapılan 10. Dünya Muhasebeciler Kongresinde, “Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi” kurulmasına ilişkin karar alınmıştır. Bu gelişmeye paralel olarak 1973 yılında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, İngiltere Japonya, Meksika, Hollanda, İrlanda ve ABD’den oluşan 10 ülkenin muhasebe kurumları Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’ni (IASC) kurma kararını verdiler ve Uluslararası Muhasebe Standartlarını (UMS) oluşturma amacıyla çalışmalara başlanmıştır. (Aysan, 2008). Bu gelişmelerle birlikte dünya genelinde şirketlerin kullanacağı ortak bir muhasebe sisteminin oluşturulması için UMS/UFRS adı altında uluslararası alanda kabul gören standartlar yayınlanmıştır. Bugüne kadar yayınlanan U.M.S. ve U.F.R.S.’ler ile ortak bir muhasebe dili kullanılmasında önemli ilerlemeler sağlanmıştır. Standartlarda gerçeğe uygunluğun sağlanması amacıyla finansal tablola ve raporlar hazırlanmakta olup,

ülkemizdeki gibi vergi esaslı muhasebe uygulamalarına göre hazırlanan finansal tablolara önemli yenilikler getirmiştir (Erol ve Aslan, 2017).

Günümüz muhasebe uygulamalarında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği dikkate alınarak kayıtlar oluşturulurken T.F.R.S. ile getirilen yenilikler ile M.S.U.G.T. arası oluşan farklılıkların giderilmesi gerekmektedir. Bunlardan biri de T.M.S. 41 Tarımsal Faaliyet Standardının getirdiği yeniliklerdir. T.M.S. 41 Standardına göre canlı varlıklar, belirli bir süre elde tutulup daha sonra değerlendirilmeleri bakımından stoklara benzemekte ancak değişime uğrama özelliği olmasından dolayı stoklardan farklıdır. Bu nedenle canlı varlıklar stoklar hesap grubunda değil ayrı bir hesap grubunda gösterilmesi daha doğru olacaktır.

Canlı varlıklardan TMS 41 de değinildiği gibi hasadı yapılan ürünler (yumurta, et ürünleri, meyveler gibi) ile yaşamı sona erdirilen diğer canlı varlıklar stok grubundaki hesaplarda izlenmelidir. Diğer yandan maddi yapıya sahip diğer duran varlıklar genel olarak ekonomik ömrü sonunda edinim değerine kıyasla önemsiz bir tutarlarla satılabilirken, bazı canlı varlıklar uzun vadede yetiştirilerek ve olgunluğa eriştiğinde satılmak için (kavak yetiştiriciliğinde olduğu gibi) elde edilirler ve belirli süre sonunda satılarak paraya çevrilirler. Canlı varlıkların bu ve bahsedilen diğer özelliklerinden dolayı duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar için boş bulunan hesap gruplarının altında özel bir grup oluşturulması yerinde olacaktır (Akdoğan & Sevilengül, 2007). Aynı şekilde TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının 54. maddesine göre finansal durum tablosunda (bilançoda) canlı varlıkların ayrı bir grup içerisinde gösterilmesi gerektiğini belirtmiştir. Bu bağlamda Uluslararası standartların uygulanmasında kolaylık sağlanması için standartlar ile uyumlu hesap planı taslağı hazırlanmıştır (Yılmaz, 2014a:237).

Kamu gözetim kurumu tarafından yayımlanan hesap planı taslağında kısa vadeli canlı varlıklar 17 hesap grubunun kullanılması önerilmekte iken uzun vadeli canlı varlıklar için 27 hesap grubunun kullanılması öngörülmüştür. Bu çalışmada TMS 41 çerçevesinde yapılacak muhasebe kayıtları oluşturulurken Ek-1’de yer alan hesap planı taslağındaki hesaplar dikkate alınmıştır. Dolayısıyla canlı varlıkların aktifleştirilmesi, değerlemesi, amortisman işlemleri, devlet teşvikleri ile satış işlemlerinin kayıt altına alınırken söz konusu taslakta yer alan muhasebe hesapları kullanılarak kayıtların yapılması yolu tercih edilmiştir.

TMS 41’e göre tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilme işlemlerini; canlı varlıkların aktifleştirilmesi, canlı varlığın değerlendirilmesi, canlı varlığa ilişkin kar ve zararın belirlenmesi, amortisman ayrılması ve tarımsal faaliyetlerle ilgili devlet teşviklerinin muhasebe kayıtlarının yapılması şeklinde ayrı başlıklar altında ele alınmıştır (Tunçez, 2011b:322).

2.3.2.1. Tarımsal Faaliyetlerin Aktifleştirilmesi

İşletme, canlı varlığı aktifleştirmesi için bazı koşulların gerçekleşmesi gerekir. İşletme sadece aşağıdaki şartların gerçekleşmesi halinde canlı varlığa veya tarımsal ürüne ilişkin muhasebe kaydı oluşturur:

- İşletmenin, söz konusu canlı varlığı veya tarımsal ürünü kontrol edebilir olması;
- Canlı varlıkla veya tarımsal ürünle ilgili elde edilecek ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması
- Canlı varlığın veya tarımsal ürünün kayıt esnasında gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.

Tarımsal faaliyette kontrol, yasal sahiplik, hayvanların damgalanması veya markalanması, doğum ve yetiştirme olarak açıklanabilir (Örten ve diğ., 2015). Bir varlığın

muhasebeleştirilmesi için; kontrol, değer ve ölçüm kriterlerini yerine getirmesi gerekmektedir. Kontrol kriteri ile anlatılmak istenilen; girişimcinin varlıklara sahip olması, ya da geçmiş olayların bir sonucu olarak varlıkların sahipliğe çok yakın derecede girişimcinin kontrolü altında olmasıdır. Değer kriteriyle kastedilen; varlıklardan elde edilmesi beklenen nakit akışlarının, gelecekte bir ekonomik fayda oluşturma ihtimalidir. Ölçüm kriteri ise; varlığın gerçeğe uygun değeri ya da maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi kastedilmektedir (Yılmaz, 2014a:236).

TMS 41’de sayıldığı gibi işletmenin canlı varlığı kontrol etme gücünün olması, canlı varlığa ilişkin gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülebilir olması ve canlı varlığın gelecekteki faydaların işletmeye aktarılabilir olması özelliklerini taşımayan canlı varlıklar standart kapsamında değerlendirilmezler (Hatunoğlu ve Kılılı, 2016). Bu tür canlı varlıklara örnek olarak aşağıdaki canlı varlıklar sayılabilir;

- Hayvanat bahçesi, botanik bahçe, eğlence parkları için alınan canlı varlıklar
- Atmosferde oluşan karbondioksiti azaltmak için bir ormana yapılan yatırımlar
- Korumak için alınan hayvanlar
- Dövüşler için alınan hayvanlar
- Fuar ve yarışmalar için alınan canlı varlıklar
- Dekoratif amaçlı alınan canlı varlıklar
- Sadece çalıştırılmak için kullanılan hayvanlar.

Tarımsal faaliyet yapan işletmelerde genel olarak iki yol ile canlı varlık edinilmektedir. Birincisi, ticari işletme olarak hazır alınması ikincisi ise canlı varlığın üreyerek çoğalmasıdır. Her iki yöntem ile de elde edilen canlı varlık kontrolü işletmede olduğu ve canlı varlığın gelecekteki ekonomik faydalarının işletmeye aktarılacağı muhtemel olduğundan gerçeğe uygun değeri ile ölçülüp aktifleştirilmesi gerekir. Ancak canlı varlıktan hasat sonrası elde edilen tarımsal ürün biyolojik dönüşümünü tamamladığı için artık canlı varlık olmaktan çıkıp mamul hale gelmiş sayılır ve bir stok niteliği kazanır.

Stok niteliği kazanan tarımsal ürün artık canlı varlık hesabında değil bir stok hesabında izlenmesi uygun görünmektedir. (Kırlıoğlu ve Gökğöz, 2012:119).

2.3.2.2. Tarımsal Faaliyetin Ölçümü

Muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere hazırlanan Kavramsal Çerçeve de değerlendirme “*finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemini ifade eder*” olarak tanımlanmıştır (Kavramsal Çerçeve, Md:4.54). Varlık ve borçlar muhasebeleştirme sürecinde değerlendirme esaslarına göre finansal tablolara yansıtıldığından işletmenin faaliyet sonuçlarını ve finansal görünümü üzerinde önemli bir etkiye sahip unsurlardan birisi değerlemedir. Finansal raporlama bakımından değerlendirme sonucu raporlarda yer alan bilgilerle bir işletmenin başarılı ya da başarısız olarak nitelendirilip nitelendirilmemesinin, işletme sahiplerinin çalışanların işlerini devam ettirip ettiremeyeceklerinin, işletmeye yatırımda bulunacak ilgili yatırımcıların ne kadar kâr payı alacağını ve ne kadar kurumlar vergisi ödeneceğinin vb. birçok kararın alınmasında belirleyici olabilir. Bundan dolayı, finansal raporlamada kullanılan değerlendirme esasları işletme sahipleri ve ilgililere doğrudan ya da dolaylı yoldan işletme hakkında karar verecek hemen hemen herkesin kararlarını etkilemektedir (Ulus, 2007:528).

Finansal tabloların unsurları olan varlık ve borçların değerlemesinde çeşitli değerlendirme esaslarından yararlanılır. Finansal raporlamada esas itibarıyla kullanılan değerlendirme esasları tarihi maliyettir (Ulus, 2008a:131). Kavramsal çerçevede finansal raporlama kullanılacak değerlendirme esasları olarak tarihi maliyet, cari maliyet, gerçekleştirilebilir değer (ifa/ödeme değeri) ve bugünkü değer olarak sıralanmıştır (Ulus, 2009:249). Kavramsal Çerçeve TMS/TFRS’lerdeki değerlendirme ölçülerini dört başlık halinde sıralanmış olsa da yayınlanan standartlar incelendiğinde daha başka birçok

değerleme ölçüsünden bahsedildiği görülmektedir. Bahsedilen diğer değerleme ölçülerini dört temel değerleme esasına göre aşağıdaki Tablo-8’de olduğu gibi toplu olarak göstermek mümkündür (Ergin, 2016:13-14).

Tablo 8: TMS/TFRS'deki Değerleme Ölçüleri

Tarihi Maliyet	Cari Maliyet	Gerçekleşebilir Değer	Bugünkü Değer
Amortisman Tabi Tutar	Amortisman Tabi Tutar	Amortisman Tabi Tutar	Amortisman Tabi Tutar
Stokların Maliyeti	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer
Satın Alma Maliyeti	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer
Dönüştürme Maliyeti		Geri Kazanılabılır Tutar	Geri Kazanılabılır Tutar
Tahmini Maliyet		Net Gerçekleşebilir Değer	Kullanım Değeri
Maliyet			İşletmeye Özgü Değer
Defter Değeri			Finansal Varlık veya Finansal Borcun Etkin Faiz Yöntemiyle Hesaplanan İtfa Edilmiş Maliyet

Kaynak : Ergin, Numan E., Vergi Mevzuatı ile TMS/TFRS Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması, Vergi Dünyası, 2016:16.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından yayınlanan standartlarda birçok değerleme yönteminden bahsedilmekte olup bunlardan birisi de gerçeğe uygun değer kavramıdır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu tarafından yayınlan standartların çevirisi yapılarak uygulanan Türkiye Muhasebe Standartlarında “fair value” karşılığı olarak gerçeğe uygun değer kavramını ilk olarak UMS 20 Devlet Teşvik ve Yardımları ile ilgili standartta kullanılmıştır. Daha sonra sırasıyla UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, UMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı, UMS 18 Hasılat Standardı, UMS 25 İşletme Birleşmeleri Standardı ve UMS 25 Yatırımlar Standardında gerçeğe uygun değer kavramından bahsedilen standartlar olmuştur. Yayınlanan standartlar içerisinde gerçeğe uygun değer kavramının varlık ve yükümlülükleri kapsayacak şekilde tanımlamayı 1988 yılında yayınlanan UMS 19

Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardında yapılmıştır (Tokay ve Deran, 2009:153-154). Birçok standartta, gerçeğe uygun değerden bahsedilmekte olup bu değer ile değerlemeyi esas almaktadır. Ancak standartlar, gerçeğe uygun değerın nasıl tespit edileceği hususunda net bir belirleme yapmamaktadır. Bu boşluğu doldurmak amacıyla, tüm UMS/UFRS'lerde gerçeğe uygun değerın uygulanmasında tutarlılık sağlamak, gerçeğe uygun değerın tespit hiyerarşisini belirlemek ve gerçeğe uygun değer ölçüm esaslarını açıklamak için Standartlar Kurulu TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardını yayınlamıştır (Örten ve diğ., 2015:797; Gökğöz ve Şentürk, 2015:71).

TFRS 13'de gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında bir varlığın satışına veya borcun devrine yönelik olarak ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde ödenen fiyat şeklinde ifade edilmiştir (TFRS 13, Md.9). Tanımdan da anlaşılacağı üzere, TFRS 13 standardı ile ilgili düzenlemelerin ilgi odağı piyasa olduğundan, standardın konu edildiği gerçeğe uygun değer herhangi bir işletmeye yönelik olmayıp, piyasa bazlı bir ölçümdür (Otlı ve Çenberlitaş, 2017:345; Gökğöz ve Şentürk, 2015:71).

Gerçeğe uygun değer, fiyatın doğrudan gözlemlenebilir olmasına veya başka bir değerlendirme yönteminden yararlanarak tahmin edilmesine bakılmaksızın, mevcut piyasa şartlarında ölçüm zamanında asıl veya en avantajlı piyasada gerçekleşen olağan bir işlemde, varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır. Diğer bir ifadeyle gerçeğe uygun değer çıkış fiyatıdır (TFRS 13, Md.24).

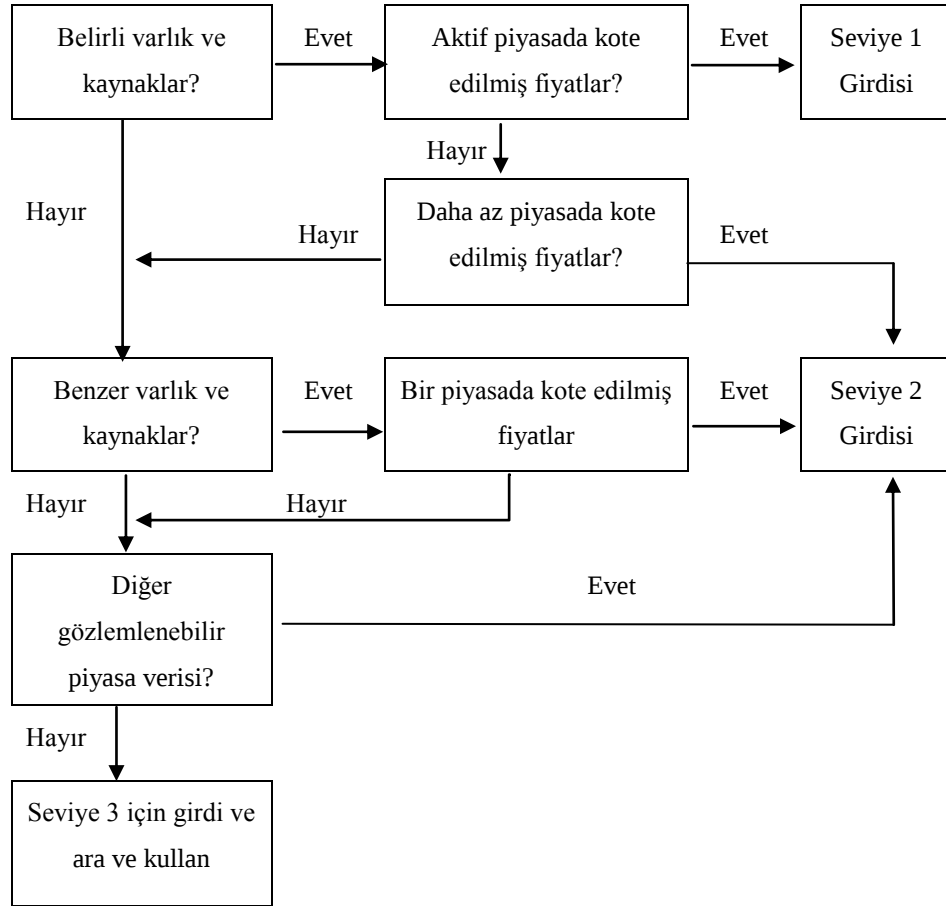
Standart, gerçeğe uygun değeri ölçmek için kullanılan girdileri, gözlemlenebilir girdileri azami seviyeye çıkaran ve gözlemlenebilir olmayan girdileri asgari seviyeye indiren değerlendirme yöntemlerinin kullanılmasını önermektedir (Otlı ve Çenberlitaş, 2017:352). Gözlemlenebilir girdilerin kullanımını azami seviyeye çıkaran ve gözlemlenebilir olmayan girdilerin kullanımını asgari seviyeye indirgeyen başlıca

değerleme yöntemleri piyasa yaklaşımı, maliyet yaklaşımı ve gelir yaklaşımı olarak 3 değerleme yöntemi sayılmaktadır (Gökgöz ve Şentürk, 2015:71-72). Hangi yaklaşım uygulanırsa uygulansın gerçeğe uygun değer ölçümünde piyasa verilerinin kullanımına ve gerçeğe uygun değer hiyerarşisine dikkat edilmesi gerekmektedir.

Piyasa, gelir ve maliyet yaklaşımı kapsamında çeşitli yöntemler uygulanarak farklı gerçeğe uygun değerler saptanabilir. Tespit edilen bu gerçeğe uygun değerler arasında bir öncelik sıralaması yapılması gerekmektedir. TFRS 13, bu sıralamayı gerçeğe uygun değer hiyerarşisi olarak adlandırmakta ve üç seviyede tanımlamaktadır (Örten ve diğ., 2015:804). Söz konusu hiyerarşide yer alan seviyelere ilişkin girdileri aşağıdaki gibi açıklanmaktadır.

- Seviye 1 Girdileri: İşletmenin ölçüm yapacağı tarihte ulaşabileceği, aynı türdeki varlık veya kaynaklara ilişkin aktif piyasalardaki kotasyon değerleridir.
- Seviye 2 Girdileri: Seviye 1'deki gibi özdeş varlık veya kaynakların bulunduğu piyasalardaki kota edilmiş fiyat yoksa benzer varlık ve kaynakların bulunduğu piyasalardaki girdilerdir.
- Seviye 3 Girdileri: Benzer varlık ve kaynaklara ilişkin gözlemlenebilir olmayan girdileri ifade etmektedir. Çeşitli değerleme teknikleri kullanılarak gerçeğe uygun değer tahmin edilmektedir.

Gerçeğe uygun değer belirleme hiyerarşisinde kullanılabilecek seviyelere ilişkin girdileri Şekil-2 deki diyagram ile özetlenebilir.

Şekil 2: G.U.D. Tespit Hiyerarşisi

Kaynak: Gökğöz ve Şentürk, Borsa İstanbul’da İşlem Gören Şirketlerin Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Hiyerarşisinde Seviye Girdilerinin Tespiti Üzerine Bir Araştırma, Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, 2015:73

Gerçeğe uygun değerın ölçülmesinde ilk olarak mevcut bulunan piyasa fiyatının esas alınması, varlık ve kaynaklara ilişkin olarak mevcut bir piyasanın bulunmaması ve fiyatın belirlenememesi durumunda gerçeğe uygun değerın canlı varlığın muadili varlıklar veya benzer varlıkların piyasa fiyatlarından hareketle belirlenmesi gerekmektedir. Piyasa fiyatının güvenilir olarak ölçülememesi durumunda ise gerçeğe uygun değerın uygun değerleme tekniklerinden (NBD, opsiyon fiyatlama vb.) faydalanılarak tespit edileceği belirtilmektedir (Aktaş ve Deran, 2006:161). Değerleme

yaklaşımlarını ve gerçeğe uygun değer hiyerarşisi arasındaki ilişkiyi aşağıdaki Tablo-9'daki gibi gösterebilir.

Tablo 9: Değerleme Yaklaşımı ve Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisi

	Seviye 1	Seviye 2	Seviye 3
Piyasa Yaklaşımı	Kote Edilmiş Fiyat	Benzer Kalemlerin Kote Edilmiş Fiyatları	Değerleme Yöntemleri
Gelir Yaklaşımı	Kote Edilmiş Fiyat	Benzer Kalemlerin Kote Edilmiş Fiyatları	Bugünkü Değer Öncelikli Değerleme Yöntemleri
Maliyet Yaklaşımı	Kote Edilmiş Fiyat	Benzer Kalemlerin Kote Edilmiş Fiyatları	Cari Maliyet Öncelikli Değerleme Yöntemleri

Kaynak: Örtten, Kaval ve Karapınar, Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları

(TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları,2015:807

Tarımsal faaliyetin konusunu oluşturan tarımsal ürün ve canlı varlıkların biyolojik dönüşüme sahip olması sebebiyle, diğer stok ve duran varlıklardan ayrılırlar. Bu özellikleri nedeniyle tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde, en önemli konuların başında değerlendirilmektedir (Gökgöz, 2012:96; Yılmaz, 2014a:236). TMS 41 Standardına göre canlı varlıkların nasıl değerlemeye tabi olması gerektiğinden önce değerlemenin ne zaman yapılacağı ve hangi değerlendirme ölçüsünün kullanılacağına tespiti daha önemlidir (Ergin, 2016). TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında canlı varlıklar için gerçeğe uygun değer modelinin önerilmesinin nedeni; gerçeğe uygun değer modelinin biyolojik dönüşümle birlikte ortaya çıkan değişikliklerin etkilerini en iyi şekilde yansıtmasıdır. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinde ortaya çıkan değişiklikler, işletme sahibinin gelecekte umduğu ekonomik yararlardaki değişimle doğrudan ilgilidir (Tuğay, 2013:150). Muhasebe sürecinde değerlendirme, varlık veya borcun ilk defa kayıtlara alınması esnasında ya da daha önce kayıtlara alınmış olan varlık veya borcun olaylar ve durumların

gerekli kılması nedeniyle yeniden ölçülmesi gerektiği zamanda yapılır. Standart incelendiğinde değerlendirme hususunda canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmesi gerektiği ifade edilmiştir (TMS 41, Md:12). Satış maliyetlerinden kastedilen; finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen araclara ödenen komisyonlar gümrük vergileri vb. ödenen ek maliyetlerdir (Yılmaz, 2014a:236-237). Gerçeğe uygun değer; varlığın mevcut aktif piyasa fiyatından, taşıma ve pazara getirilene kadar katlanılan giderler gibi satış noktası maliyetlerinin indirilmesiyle bulunmaktadır. Bu bağlamda standardın gerçeğe uygun değer olarak kast ettiği net gerçeğe uygun değerdir. Dolayısıyla net gerçeğe uygun değeri (NGUD) aşağıdaki gibi formüle edilmektedir. (Kırhoğlu ve Gökgöz, 2012);

$$\text{Gerçeğe Uygun Değer} = \text{Aktif Piyasa Fiyatı} - \text{Taşıma Maliyetleri}$$

$$\text{Net Gerçeğe Uygun Değer} = \text{Gerçeğe Uygun Değer} - \text{Satış Maliyetleri}$$

Canlı varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinin tespitinde piyasa fiyatının belirlenmesinde, canlı varlık veya tarımsal ürünün aktif bir piyasasının olup olmamasına göre değişik yöntemler ile tespit edilmektedir. Aktif piyasanın tanımı ise piyasada ticareti yapılan ürünlerin homojen bir şekilde var olduğu, söz konusu ürünler için sürekli alıcıların ve satıcıların bulunduğu ve ürünlerin fiyatlarının herkes tarafından öğrenilebildiği piyasa şeklinde yapılmıştır (Tuğay, 2013:151). TMS 41’de gerçeğe uygun değer bulunmasında kullanılabilecek yöntemler açıklanmış ve standarttaki bu açıklamalar doğrultusunda gerçeğe uygun değer hesaplanması süreci üç başlık altında incelenmektedir (Gökgöz, 2012:98).

- Piyasa fiyatının dikkate alındığı
- Net nakit akışlarının bugünkü değerinin dikkate alındığı
- Maliyet değerinin dikkate alındığı

2.3.2.2.1. Piyasa Fiyatının Dikkate Alınması

Canlı varlıkların değerlendirilmesinde piyasa fiyatının kullanıldığı yöntemleri, canlı varlık veya tarımsal ürünlere ait bir aktif piyasasının var olması ya da olmamasına göre iki ayrı koşul altında incelenmektedir.

Aktif piyasanın mevcut olması halinde;

Canlı varlığa veya tarımsal ürüne ait aktif bir veya birkaç piyasanın mevcut olması durumunda, söz konusu piyasalar içerisinde uygun olan fiyatı, gerçeğe uygun değerın tespitinde piyasa fiyatı olarak dikkate alabilir (Demirkol, 2008; Gökğöz, 2012:98).

Aktif piyasanın mevcut olmaması halinde;

İşletme, gerçeğe uygun değerın tespitinde; en son piyasa işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı ve sektör emsal fiyatlarından en uygun olanını gerçeğe uygun değerın tespitinde piyasa fiyatı olarak kullanabilir (Tuğay, 2013).

2.3.2.2.2. Net Nakit Akışlarının Bugünkü Değerinin Dikkate Alınması

Canlı bir varlığın veya tarımsal ürünün piyasa fiyatı olmayabilir. Böyle bir durumda, işletme, gerçeğe uygun değeri bulmak için, öncelikle canlı varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akış değerleri belirlenir. Bu değerleri piyasada oluşan cari iskonto oranından faydalanarak iskonto edilerek bulunan bugünkü değerleri tespit edilir ve bu değeri gerçeğe uygun değeri olarak kullanabilir (Tunçez, 2011b:323).

2.3.2.2.3. Maliyet Değerinin Dikkate Alınması

Canlı varlıkların değerlemesinde son yöntem ise maliyet değerinin dikkate alınmasıdır. Tarihi maliyet değerinin dikkate alınmasını gerektiren özellikli durumlar; gerçeğe uygun değerının güvenilir olarak ölçülemediği durumlar ve canlı varlığın ilk

muhasebeleştirme ile ilk raporlama dönemi arasında geçen sürenin biyolojik dönüşüm açısından önemsiz olduğu durumlardır (Gökgöz, 2012).

Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Olarak Ölçülememesi

Normal koşullarda canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenemediği, canlı varlıkların ilk kez kayıt altına alınacağı sırada; canlı varlığın gerçeğe uygun değer tespitinde kullanılabilecek mevcut piyasa fiyatının bulunmaması ve kullanılabilecek diğer yöntemlerde tahminlerin güvenilir olarak ölçülememesinin durumlarında, gerçeğe uygun değer hesaplanması mümkün olamamaktadır. Bu durumda, söz konusu canlı varlığın değeri, maliyet bedelinden canlı varlığa ilişkin birikmiş amortisman değerinin ve varsa birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle hesaplanmaktadır. Ancak, varlığa ilişkin gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda, anılan varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçülür (Yazan ve Kaya, 2011).

İlk Muhasebeleştirme ile İlk Raporlama Dönemi Arasındaki Sürenin Biyolojik Dönüşüm Açısından Önemsiz Olması

Standartta bazı durumlarda canlı varlığın maliyet değeri bazen gerçeğe uygun değere yaklaştığı belirtilmektedir. Bu durumlar:

- İlk maliyetin yüklenilmesinden itibaren çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması,
- Canlı varlıkta meydana gelen biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisinin olmasının beklenmemesi durumudur.

2.3.2.3. Canlı Varlıklara İlişkin Kar ve Zarar

TMS-TFRS’lerde getirilen bir diğer değişiklikte gelir tablosundadır. TMS-TFRS’lere göre, gelir tablosunun hazırlanmasında “Kapsamlı Kar Kavramı” benimsenmektedir. Kapsamlı karın ve bu karın unsurlarının gelir tablosunda açıklanması

gerektiği belirtilmektedir. Kapsamlı kar ile işletmenin toplam performansı ifade edilmek istenmektedir. Kapsamlı kar, cari dönem faaliyet sonucu ile elde bulundurduğu varlıkların değerlemesi sonucunda oluşan ve nakde dönüşmeyen gelir ve karlardan oluşmaktadır. Bundan dolayı standartlara göre hazırlanacak gelir tablosundaki kapsamlı karı gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş gelir unsurları oluşturmaktadır. Gerçekleşmiş gelir ile kastedilen, bir muhasebe döneminde elden çıkartılan (satılan) varlıkların nakit ve alacağa dönüşmesidir. Gerçekleşmemiş gelir ise, öz kaynak artışına neden olan ancak henüz nakde dönüşmemiş gelirdir. Örneğin işletmede kullanılmak için edinilen varlıklara ilişkin değer artış veya azalış, satışa hazır varlıkların piyasa değeri ile değerlendirilmesinden oluşan değerlendirme artış veya azalışları, kur farkları gibi çeşitli gelirleri gerçekleşmemiş gelire örnek gösterilebilir (Bayri, 2010b:101).

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, kazanç ve zararların iki şekilde oluşabileceğini belirtmiştir. Bu durumlardan biri canlı bir varlığın işletme tarafından ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin indirilmesi sonucunda oluşan kazanç ve zararlar iken diğeri canlı varlığın gerçeğe uygun değerinde zamanla oluşan kazanç ve zararlardır. Her iki durumda da ortaya çıkan kazanç ve zararlar olduğu dönemin gelir tablosunda gösterilmek üzere kar veya zarar olarak kaydedilir. Gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişikliklerin kar veya zarar olarak gelir tablosunda gösterilmesinin karlılığa ilişkin volatilitiyi (oyunaklığı) artıracak ve finansal verilere ilişkin öngörüler üzerinde olumsuz etkisi olacağı ifade edilmektedir (Büyükipekci ve Kağıtçı, 2015:110).

TMS 41'e göre canlı varlıklar gerçeğe uygun değerle, tarımsal ürünler ise hasadında gerçeğe uygun değerle değerlendirildiği için değerlendirme sonucunda artış ve azalışlar oluşabilmektedir. TMS 41'e göre değerlemeden kaynaklanan artış veya azalışlar

gelir tablosunda gösterilmesi gerekmektedir (Tunçez, 2011a). Değerleme sonucu oluşacak olumlu veya olumsuz farklar satış hâsılatıyla ilişkilendirilmeli ve gelir tablosuna aktarılmalıdır. Değerleme farklarının gelir tablosunda ilgili hesaplarda izlenmesi gerekmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007). Canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlemesinden kaynaklanan artışlar ve azalışlar, vergiye tabi değildirler. Bu yüzden, TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre artış meydana geldiğinde ertelenmiş vergi yükümlülüğü azalış meydana geldiğinde ertelenen vergi varlığı ortaya çıkmaktadır. Ertelenen vergi yükümlülükleri; gelecek dönemlerde ödenecek olan vergi tutarıdır. Ertelenen vergi varlıkları ise; gelecek dönemlerde ödenecek olan vergi rakamından indirilecek tutarlardır (Antepli, 2015).

2.3.2.4. Amortisman İşlemleri

Amortisman, işletmenin duran varlıklarının kullanıldıkları süre içerisinde yıpranma, aşınma gibi nedenlerle uğradıkları değer kayıpları sebebiyle katlandığı maliyeti ifade eder. Amortisman için farklı tanımlar yapılabilmesi, farklı amaçlar nedeniyle değişik yaklaşımların oluşmasından kaynaklanmaktadır. Bu yaklaşımlardan bazıları, Değerleme Yaklaşımı, Tüketim Yaklaşımı, Yenileme Yaklaşımı ve Dağıtım Yaklaşımı'dır (Antepli, 2016:3).

Standartta tarımsal faaliyetlerde amortisman uygulamaları ile ilgili açıklayıcı bilgi verilmeyerek, amortisman ile ilgili işlemlerde TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına atıfta bulunulmuştur. Standart, canlı varlıklara ilişkin amortisman işlemlerinde değerleme yaklaşımını benimsemiştir. Değerleme yaklaşımına göre; amortisman, duran varlığın değerinde; kullanma, zamanın geçmesi gibi nedenlerden dolayı meydana gelen azalmadır (Kırlioğlu ve Gökgez, 2012:115). Tarımsal faaliyetler için amortisman işlemleri için literatürde farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre canlı varlıklar, gerçeğe

uygun değer yöntemi ile değerlemeye tabi tutulduğu için canlı varlığın dönem sonunda güncel değeri ile kayıtlara alınmasıdır. Buna göre amortisman konusunu oluşturan yıpranma payı, canlı varlığın güncel değerinde zaten yansıtılacağından, ayrıca amortisman ayırmaya gerek yoktur. Çünkü gerçeğe uygun değer yaklaşımın temel ilkesi gerçeğe uygun değerdeki değişikliği dönem karı ya da zararı olarak dikkate almaktır. Başka bir görüş ise, önce amortisman ayrılması halinde amortisman giderleri üretilen ürün sabit maliyetine dahilken dönem sonu net gerçeğe uygun değer ile yapılan değerleme sonucu oluşan farklar doğrudan sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır (Taştan, 2014).

Canlı varlıklar ve bitkiler ilk defa muhasebeleştirilirken maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulması durumunda, amortisman tabi değer, maliyet bedeli olmaktadır. İlk defa muhasebeleştirme sırasında ve sonraki değerleme dönemlerinde canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerleri kullanılmışsa, amortisman tabi değer, bu varlıkların gerçeğe uygun değeri olmaktadır (Tunçez, 2011d:77).

Tarım işletmelerinde amortisman uygulamasını varlığın ne zamandan itibaren amortisman tabi olacağı dikkate alınarak hayvan varlığında amortisman ve meyve bahçelerinde amortisman şeklinde 2 başlıkta incelenebilmektedir (Okutmuş ve Kural, 2015:265):

- Hayvan Varlığında Amortisman: Ürün vermeye başlamamış hayvanlar amortisman tabi değildirler. Canlı hayvanların, ürün vermeye başlamalarıyla kasaplık duruma gelmeleri arasında geçen süre boyunca amortisman işlemine tabidir. Besi amacıyla satın alınan hayvanlar ise, alım-satım yapmak gayesiyle satın alındığından üründen faydalanmak amacı olmadığından, bir yıldan daha uzun süre işletmede kalsalar bile bu varlıklar amortisman tabi değildirler.

- Meyve Bahçelerinde Amortisman: Meyve bahçelerinde ağaçların normal verim çağına ulaştıkları yıldan kesim çağına ulaşana kadar geçen süre boyunca amortisman tabi tutulması gerekmektedir.

TMS 41 Standardında gerçeğe uygun değerle, değerlendirme yapıldığından amortisman süresi ve amortisman oranı hakkında net bir açıklama yapılmamıştır. Amortisman süresini ve amortisman oranını belirlemede işletme yönetimi serbest bırakılmış ve dolayısıyla işletmenin kendisi belirleyebilmektedir. Amortisman oranı her yıl piyasa koşullarına göre canlı varlıkların değerinde oluşan azalmaya göre kendiliğinden ortaya çıkmaktadır (Özulucan, 2008:169).

2.3.2.5. Devlet Teşvikleri

Devlet teşvikleri ile ilgili yayınlanan TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması Standardına göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde iki yaklaşımdan bahsedilmiştir. Bu yaklaşımlar sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımıdır. Sermaye yaklaşımına göre teşvikin doğrudan öz kaynaklar olarak kayıtlara alınması gerektiği gerçeğini savunurken, gelir yaklaşımı ise teşviklerin bir veya birden fazla dönemde gelir kaydedilmesini esas alan anlayıştır (Bilginer, Afşar ve Akdoğan, 2017:2020). Sermaye yaklaşımına göre teşvikin kar-zarar tablosunda değil finansal durum tablosunda raporlanması gerektiği düşüncesinin nedeni, teşviklerin işletme tarafından kazanılmış bir gelir olmamaları, tam aksine hiçbir maliyeti olmadan devletin mali politikaları gereği vermiş olması sebebiyle kar-zarar olarak değerlendirilmemesidir. Gelir yaklaşımında ise teşviklerin işletme hissedarları dışındaki bir kaynaktan sağlanmaları nedeniyle, özkaynak olarak değerlendirilmemeli, uygun dönemlerde kar-zarar olarak muhasebe kayıtlarına alınması gerektiği savunulmaktadır (Ertaş, İbrahim ve Reşid, 2017:580).

Devlet teşvikleri, amaca, kullanılan araca, kapsama, kaynağına verilme aşamasına sektöre vb. pek çok farklı unsura göre sınıflandırılabilir. Diğer taraftan devlet tarafından yapılan teşvikleri 3 grupta toplanabilmektedir (Örten ve diğ., 2015:319).

- Geçmişte Gerçekleşmiş Gider ve Zararların Karşılanması Amacıyla Yapılan
- Şartsız Yapılan
- Şartlı Yapılan

Devlet teşvikleri Türkiye Muhasebe Standartlarından TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması Standardında düzenlenmiştir. Ancak, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamındaki devlet teşviklerinin TMS 20 standardının kapsamı dışında olduğu belirtmiştir. Dolayısıyla tarımsal faaliyetlerle ilgili devlet teşvikleri TMS 41 standardında göre muhasebeleştirilmesi gerekir (Yılmaz, 2014b). TMS 41’de devlet teşviklerine ilişkin muhasebe kaydında ilk dikkat edilecek husus, ilgili canlı varlığa ilişkin değerlemenin nasıl yapıldığıdır. Devlet teşviklerini; canlı varlıkların değerlendirilmesinde kullanılan yöntemine göre sınıflandırılmıştır. Canlı varlığa ilişkin uygulanan değerlemenin gerçeğe uygun değerle ya da maliyet değeri ile yapılmasına göre devlet teşvikleri ikiye ayrılarak nasıl muhasebeleştirileceğini açıklamıştır. Canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerini bu iki başlık altında incelenebilir (Okutmuş ve Kural, 2015:267; Büyükipekci ve Kağıtçı, 2015:111).

2.3.2.5.1. Gerçeğe Uygun Değerle Değerlemeye Tabi Tutulmuş Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri

Gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş canlı varlıklara ilgili teşviklerinin muhasebeleştirilme işlemleri, teşviklerinin herhangi bir koşulu olup olmamasına göre ikiye ayrılmıştır (Tunçez, 2011c:357).

Koşulsuz Devlet Teşviklerinin Muhasebe İşlemleri

Finansal tablolara etkisinin tam olarak anlaşılabilmesi için tahsil edilebilir hale geldiği dönemler itibariyle yapılması gerekir. Teşvik, gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya Diğer Gelirler genel başlığı içerisinde ya da giderlerden indirilerek kayıt edilebilir (Onay, 2016:38). Koşulsuz yapılan teşviklerden yararlanan işletmelerin herhangi bir yükümlülük altına girmesi gerekmemektedir. Teşvik genellikle, işletmelerin genel finansman ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapılır (Yılmaz, 2014b:61).

Koşullu Devlet Teşviklerinin Muhasebe İşlemleri

Gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülerek net gerçeğe uygun değerle ölçülen canlı varlıklarla ilgili devlet teşviklerinin, belirli koşullarda verilmiş olmaları durumunda, sadece devlet teşvikine ilişkin koşullar sağlandığında gelir olarak kaydedilir. Söz konusu teşvikler ancak belirlenen koşullar gerçekleşmediğinde gelir olarak kaydedilmemektir (Tunçez, 2011c:358). Bu tür teşvikleri yerine getirilmesi gereken koşulların türüne göre varlıklara ilişkin ve gelire ilişkin teşvikler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Onay, 2016:40).

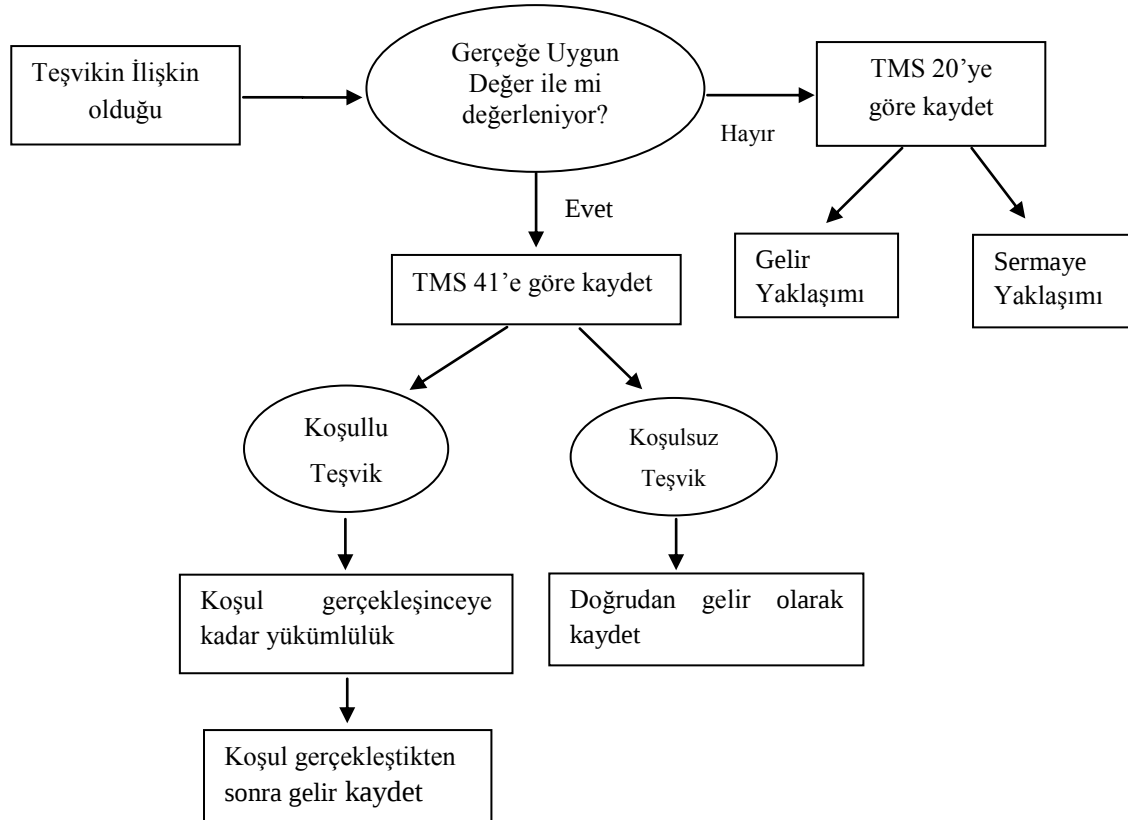
Varlığa ilişkin devlet teşvikleri işletmenin duran varlığı doğrudan satın alması ya da kendi inşa etmesi amacıyla devletin belirlediği koşulları yerine getirenlere verilen teşviklerdir. Varlıklara ilişkin teşvik türünde amaç, işletmenin duran varlık edinmesini sağlamak iken, işletmeyi katlanacağı giderleri karşılayarak belirli alanlara yönlendirmeye çalışmak ise, gelire ilişkin teşviklerin amacıdır. Varlığa ilişkin teşvikler dışındaki teşviklere, gelire ilişkin teşvikler olarak ifade edilmektedir (Örten ve diğ., 2015:320).

Gelir tablosu ilkelerine göre şarta bağlı gelir ve karlar herhangi bir tahakkuk kaydı yapılmadan sadece dipnotlarda gösterilir. Devlet teşviklerinin koşul ve şartları farklılık gösterebilir. Diğer taraftan, teşvik koşullarının, geçen zamana bağlı olarak teşvikin

belli bir kısmının işletme tarafından alıkonulmasına müsaade edilmesi halinde, işletme, zaman geçtikçe ilgili kısmı gelir olarak kaydeder. Eğer tarımsal faaliyet, daha kısa sürerse işletme aldığı teşvikin kalan kısmını geri ödemesi gerekmektedir (Yılmaz, 2014b:66).

İşletmelerin elde ettikleri teşvik türlerine göre uygulayabilecekleri muhasebeleştirme yöntemleri Şekil 3’de görüldüğü gibidir.

Şekil 3: Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi İle İlgili Akış Diyagramı



Kaynak: Erdal Yılmaz Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Muhasebe Bilim Dünyası 2014/16/2

2.3.2.5.2. Maliyet Değeriyle Değerlemeye Tabi Tutulmuş Canlı Varlıklara İlişkin

Devlet Teşvikleri

Devlet teşvikleri canlı varlığı maliyet değeriyle değerlendirilmiş olması durumunda, yani canlı varlığın maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü karşılığının çıkartılmasıyla ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması durumunda; TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının

Açıklanması Standardı hükümleri uygulanır. İşletmenin, bu standart kapsamındaki devlet teşviklerinin finansal tablolardaki sunumu ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalarda bulunması gerekmektedir (Tunçez, 2011c:324-325):

- Finansal tablolara gösterilen teşviklerin niteliği ve kapsamı,
- Teşviklerine ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer ihtimaller,
- Devlet teşviklerinde gerçekleşmesi beklenen önemli düşüşler

2.4. BOBİ FRS ile Getirilen Yenilikler ve TMS 41 İle Karşılaştırılması

Ülkemizdeki düzenlemelere göre Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK), TMS ve TFRS'leri kullanma zorunlu bulunup, KAYİK dışındaki diğer işletmelerse TMS ve TFRS'leri kullanmaları konusunda serbest bırakılmıştır (Antepli, 2018:3985). 29 Temmuz 2017 tarihinde yayınlanan BOBİ FRS ile KAYİK dışında kalan bağımsız denetime tabi ve halka açık olmayan diğer işletmeler için BOBİ FRS'yi 1 Ocak 2018 yılından itibaren uygulanmasını zorunlu kılmıştır (Alataş ve Kılıç, 2018:458). Türkiye'de bağımsız denetime tabi olup Tam Set TMS/TFRS uygulamak zorunda olmayan işletmeler için geçerli finansal raporlama çerçevesi BOBİ FRS işletmelerin hazırlayacakları bireysel ve konsolide finansal tablolar için bir rehber niteliğindedir. BOBİ FRS ve Tam Set TMS/TFRS'lerin kapsamına giren işletmeleri aşağıdaki Tablo-10'daki gibi gösterilebilir (Ataman ve Cavlak, 2017:153).

Tablo 10: BOBİ FRS Kapsamı

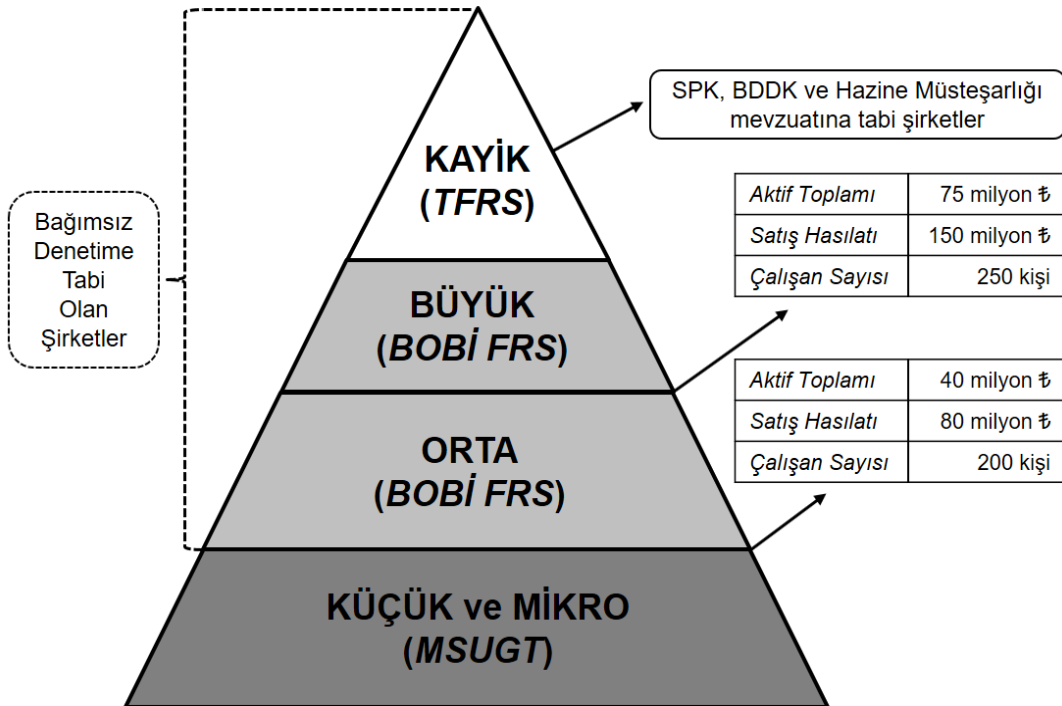
İŞLETMELER	UYGULAMA			
	Bağımsız Denetim	TFRS	BOBİ FRS	MSUGT
KAYİK	+	+	-	-
Büyük Ölçekli	+	*	+	-
Orta Ölçekli	+	*	+	-
Küçük Ölçekli	-	-	-	+

*Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler, TFRS ihtiyari olarak uygulayabilir.

Kaynak: Ataman ve Cavlak, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2017:156

Türk Ticaret Kanunu’nda bağımsız denetime tabi işletmelerin belirlenmesinde Avrupa Birliği’ne uygun olarak aktif büyüklüğü, satış hasılatı ve çalışan sayılarını kriter olarak belirlemiştir. BOBİ FRS’nin yer aldığı Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ’de büyük işletme tanımı yer almaktadır. Tebliğde, aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve ortalama çalışan sayısı ölçütlerinden en az ikisinin eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler bir sonraki raporlama döneminde büyük işletme olarak kabul edilir. Bu kriterlerin altında kalan, ancak denetime tabi olma koşullarını sağlayan işletmeler ise orta boy işletme olarak standarda uyması gereken kuralları yerine getirecektir (Gücenme Gençoğlu, 2017:2). Aşağıdaki Şekil 4’de BOBİ FRS’de yer alan büyük ve orta boy işletme ayırımına yönelik kriterlere yer verilmiştir.

Şekil 4: BOBİ FRS & TMS/TFRS Kapsamı



Kaynak: Gökçen, Öztürk ve Güleç, BOBİ FRS ve TFRS’nin Finansal Raporlama Etkileri Açısından Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 441

BOBİ FRS ile Tam set TMS/TFRS'ler arasında bazı farklılıklar bulunmakta olup TMS 41 ile BOBİ FRS arasındaki farklılık sadece canlı varlık değerlemesi başlığındadır. TMS 41'e göre canlı varlık değerlendirme ölçüsü sadece gerçeğe uygun değer iken BOBİ FRS Bölüm7'de gerçeğe uygun değer yanında maliyet değeri ile ölçümün yapılabileceği belirtilmektedir (Gökçen, Öztürk ve Güleç, 2018:442; Ataman ve Cavlak, 2017:160). BOBİ FRS canlı varlıkların değerlendirilmesinde farklı canlı varlık sınıfları için, tek bir yöntem kullanılmasını değil farklı yöntemlerin seçilmesini mümkün kılmaktadır. Ancak, bir canlı varlık sınıfının değerlemesinde gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanması durumunda, daha sonra işletmenin muhasebe politikalarında bir değişikliğe giderek bu sınıfta yer alan canlı varlıklar değerlendirme yöntemi değiştirilerek maliyet yöntemi kullanarak ölçülemeyeceği ifade edilmektedir (Antepli, 2018:3989). Eğer BOBİ FRS'ye göre canlı varlıklarını değerlemeye tabi tutan işletme, maliyet yönteminden yararlanması durumunda gerçeğe uygun değer ölçümünün aranmayacağı belirtilmiştir (Gökçen ve diğ., 2018:448).

III. BÖLÜM

ELMA ÜRETİMİ YAPAN TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBELEŞTİRME

VE RAPORLAMA SÜRECİNİN V.U.K. VE TMS/TFRS KARŞILAŞTIRILMALI

ÖRNEK UYGULAMALARI

Son bölümde Karaman ilinde elmacılık sektöründe faaliyet gösteren işletmelerden tekdüzen muhasebe sistemine göre tutmuş olduğu muhasebe kayıtları hakkında bilgi alınarak örnek olaylar yardımı ile günümüz elmacılık sektöründe faaliyet gösteren bir tarım işletmesinin tutması gereken muhasebe kayıtları incelenmiştir. Bu kapsamda, Karaman ilinde faaliyet gösteren aynı zamanda BOBİ FRS eşiğine yakın olan bir firmadan elma üretim sürecinde gerçekleşen iktisadi olaylar ile ilgili bilgiler alınarak, ilgili firmanın serbest muhasebeci ve mali müşaviri ile de görüşmeler yapılmıştır. Bununla birlikte tarım işletmelerine danışmanlık hizmeti veren Yeminli Mali Müşavirlerle de görüşmeler yapılmıştır. Yapılan görüşmeler doğrultusunda elma üretim sürecinde meydana gelen iktisadi olayların VUK'na göre yapılan kayıtlar için örnek uygulamalar gerçekleştirilmiştir. Aynı zamanda örnek olaylar için TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre işletmelerin tutması gereken muhasebe kayıtları ele alınmış ve günümüz tarımsal alanda faaliyet gösteren bir işletmenin yasal mevzuat (V.U.K.) çerçevesinde tutmakta olduğu muhasebe kayıtları ile karşılaştırması yapılmıştır.

3.1. Çalışmanın Konusu

Dünya ekonomisinin her geçen gün küreselleştiği bir ortamda işletmelerin başarılı olabilmesi için finansal verilerin anında analiz edilip yatırıma dönüştürmesi gerekir. Finansal verilerin karşılaştırılabilir olması için uluslararası alanda finansal raporlamada tekdüzeliğin sağlanması, ortak bir muhasebe dili oluşturulması amacıyla, tüm

dünyada ortak bir muhasebe standartlarına ihtiyaç doğmuş ve bu yönde yeni düzenlemeler yapılmıştır (Çankaya & Dinç, 2012:82). Çelikdemir tarafından yapılan çalışmada TMS/TFRS ile ilgili yıllar itibari ile yazılmış tez sayıları tespit edilmiştir. Çalışmaya göre TMS/TFRS'ler ile ilgili 1994 ve 2018 yıllarında 466 yüksek lisans tezi ve 89 adet doktora tezinin yazıldığı belirlenmiştir (Çoban Çelikdemir, 2019:328).

Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları alanında yapılan, akademik çalışmaların 2006 yılından itibaren artış gösterdiği ve uzun yıllar tez çalışması açısından fazlaca ele alınmadığı ifade edilebilir. YÖK tez arşivinde yapılan incelemede TMS 2 Stoklar Standardı tezlerde en çok araştırma konusu edilen standart olduğu görülmektedir. 2019 yılına kadar standartlar ile ilgili yapılan çalışmaların 42 tanesinin (yaklaşık %9'u) konusunu TMS 2 Stoklar Standardı olduğu tespit edilmiştir. Stoklar standardından sonra ise en çok ele alınan standartlardan biri de TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardıdır. Yapılan çalışmalar tek bir standart ele alınarak araştırma yapmak yerine TMS/TFRS tam set standartlar ve muhasebe kavramları üzerinden yapıldığı da gözlenmiştir. Tam set üzerinden yapılan çalışmalarda ise varlıkların değerlemesi, vergi muhasebesi, muhasebe politikaları, finansal tabloların karşılaştırılması vs. konular ele alınarak genel uygulama üzerinden çalışmalar yapıldığı belirlenmiştir.

TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı, günümüzde tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmelerin muhasebe çalışanları tarafından az bilinen, çoğu işletme tarafından uygulama zorunluluğu bulunmadığından ihmal edilen bir standart olmuştur. TMS 41 ile ilgili yazılmış yüksek lisans ve doktora tezleri toplam 20 adettir. Bu alanda yapılan çalışmaların çoğunluğu ise üretim maliyetleri incelenmesi ve değerlendirme konusu üzerinde gerçekleştirilmiş olup genel olarak tarımsal faaliyet alanında çalışan bir işletmenin

karşılaşabileceği tüm muhasebe işlemlerinin standarda göre incelenmesi ve V.U.K. ile karşılaştırılması konusunda yeteri çalışma bulunmadığı belirlenmiştir.

Bu çalışmanın konusunu da günümüz tarım sektöründe faaliyet gösteren tarımsal işletmelerin yasal mevzuata göre tutmakta olduğu muhasebe kayıtlarının, yürürlükte olan Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına göre uyumlu olup olmadığının araştırılması ve muhasebe kayıtlarının karşılıklı olarak incelenmesi oluşturmaktadır.

3.2. Çalışmanın Amacı

Yapılan bu çalışma tarımsal faaliyetlerde bulunan bir işletmenin uygulamakta olduğu tek düzen muhasebe sistemine göre canlı varlıklarını nasıl kayıtlara alması gerektiği, bu canlı varlıklar için değerlemenin nasıl yapılması gerektiği, amortisman ayrılması hususunda yapılması gerekenleri, kısacası bir canlı varlığın ediniminde satışına kadar ki sürecinde yapılması gereken tüm muhasebe kayıtlarını izah etmek ve bu kayıtlar ile TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında yapılması gereken muhasebe işlemleri ile mukayese ederek incelemek esas amacını oluşturmaktadır. Bir diğer amaç ise bu sektörde faaliyet gösteren işletmelerin uygulanan yasal düzenlemeler ile Türkiye Muhasebe Standartlarıyla getirilen yeni düzenlemeler arasındaki farklılıkları belirlemek ve bu sektörde faaliyette bulunan işletmelerin muhasebe çalışanları için her iki düzenleme arası tespit edilen farklılıklara dikkat çekmelerini sağlamaktır.

3.3. Çalışmanın Kapsamı

YÖK Tez Merkezi'nden yapılan inceleme sonucunda 2019 yılına TMS 41 ile ilgili yapılan 20 adet tez çalışmasının olduğu belirlenmiştir. Bu tezlerden, 12 tanesi hayvancılık sektörü üzerine besi ve süt üretimi yapan işletmeler hakkında yapılmış ve 3

adet ise kanatlı hayvancılık sektörü hakkında olup yumurta üretim işletmeleri üzerine olduğu tespit edilmiştir. Meyve üretimi üzerine ve bu sektörde yer alan işletmelere kılavuz olması açısından yeteri çalışma olmadığından, bu çalışmada TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı genel olarak izah edildikten sonra uygulama kısmında Karaman İlinde elma yetiştiriciliği yapan işletmelerin muhasebe kayıtları ile sınırlı tutulmuştur. Karaman da faaliyet gösteren elma yetiştiriciliği ile iştigal olan işletmelerle yapılan bilgi alışverişi ile günümüzde faal olan firmaların muhasebe kayıtları vasıtasıyla bilanço esasına göre defter tutan ve tarımsal alanda faaliyet gösteren işletmeler baz alınarak çalışma hazırlanmıştır.

3.4. Elma Üretimi Yapan İşletmelerde Muhasebeleştirme ve Raporlama Sürecinin TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı ve V.U.K.'na Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Örnek Uygulama

Uygulama örneği varsayıma dayalı olarak hazırlanmış olmasına rağmen bütün girdi miktar ve tutarlarının gerçeğe yakın olması için çaba sarf edilmiş ve bu amaçla Karaman İlindeki elma yetiştiriciliği yapan tarım işletmelerinden tarımsal girdilere ilişkin bilgi alınmıştır. İşletmelerin yapmakta oldukları faaliyetleri nasıl muhasebeleştirdikleri hakkında da bilgiler alınmış ve bu muhasebe kayıtlar doğrultusunda örnek yevmiye kayıtları oluşturularak, işletmeler arası farklılıklar ve yasal düzenlemeler karşılaştırılmıştır. Son olarak da TMS 41 çerçevesinde Tek Düzen Hesap Planı Taslağı doğrultusunda yapılması gereken muhasebe kayıtları gösterilerek her iki uygulama karşılaştırılarak günümüzde uygulanan yasal düzenlemelerin Standart ile mukayese edilmeye çalışılmıştır.

3.4.1. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Tarımsal Faaliyet İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Vergi Usul Kanunu'na göre tarım işletmelerinin muhasebeleştirme süreci kanunun çeşitli maddelerinde ele alınmıştır. Örneğin amortisman işlemleri V.U.K. 277. Maddesinde ve 314. Maddesinde, değerlendirme işlemleri V.U.K. 258. Maddesinden başlayarak 268. Maddesine kadar olan kısımda değinilmiştir. Karaman ilinde faaliyet gösteren ve BOBİ-FRS eşiğine yakın olan firmalar ile görüşülerek elma üretiminde yapılan iş ve işlemler ile ilgili bilgiler alınmıştır. Daha sonra bu firmaların serbest muhasebeci ve mali müşavirleri ile görüşülmüştür. Ayrıca tarım işletmelerinde danışmanlık hizmeti veren yeminli mali müşavirlerle görüşme yapılarak, bu tür işletmelerin V.U.K.'na göre uygun muhasebe kayıtlarının nasıl yapıldığı sorulmuştur. Bununla birlikte literatür taraması yapılarak bu tür işletmeleri muhasebeleştirme işlemlerinin V.U.K.'na uygun olarak nasıl yapıldığı ile ilgili bilgiler elde edilerek, konunun V.U.K. kapsamında muhasebeleştirilmesi, değerlemesi, amortisman işlemleri vs. örneklerle açıklanmıştır.

3.4.1.1. Elma Bahçesi İçin Hazırlık Yapılması ve Fidanların Dikim İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletme, sahibi olduğu aktifinde 300.000 TL maliyet değeri ile kayıtlı boş araziye elma bahçesi kurma kararı almış ve bu amaçla 2017 yılı Şubat ayında; 10.000 adet sertifikalı M9 tam bodur elma fidanını K.D.V. dâhil 154.000 TL'ye satın alınmıştır. Arazinin ekime hazır hale getirmek için düzleştirme harcamalar için 2.000 TL değerinde ilk madde malzeme (gübre) kullanılmış ve 5.000 TL işçilere bankadan ödeme yapılmıştır. İşletme çalışanları tarafından fidanların dikimi yapılmış ve elma bahçesi hazır hale getirilmiştir.

1	... /... /2017	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	300.000	
		250 Arsa ve Araziler Hesabı		300.000
		Açıklama: Boş arazinin fidanlığa dönüştürülmesi		
2	... /... /2017	150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı	140.000	
		191 İndirilecek K.D.V.* Hesabı	14.000	
		320 Satıcılar Hesabı		154.000
		Açıklama: Sertifikalı elma fidanlarının alımı *Sertifikalı meyve fidanlar için KDV oranı % 1 diğerleri için % 8 olarak belirlenmiştir.		
3	... /02/2017	262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri Hesabı	7.000	
		103 Verilen Çek ve Öd.Emirleri Hesabı		5.000
		150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı		2.000
		Açıklama: Tarlanın dikime hazır hale getirilmesi		
4	... /02/2017	710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı	140.000	
		150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı		140.000
		Açıklama: Fidanların dikilmesi		
5	28/02/2017	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	140.000	
		711 D.İ.M.M. Gider Yansıtma Hesabı		140.000
		Açıklama: Ay sonu yatırım masraflarının aktarılması		
	... /... /2017			

3.4.1.2. Kiralık Arazide Elma Bahçesi İçin Hazırlık Yapılması ve Fidanların Dikim İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletme elma ağaçlarının ömrünün 25 yıl olması nedeniyle 25 yıllık kira sözleşmesi yaparak ilk yıl 6.000 TL olmak üzere her yıl, yıllık T.Ü.F.E. oranında kira artışı yapılmak kaydıyla kira kontratı yaparak kiraladığı arazide elma bahçesi kurmak için 2017 yılı Şubat ayında çalışmalara başlamıştır. 10.000 adet sertifikalı M9 tam bodur elma fidanını KDV dâhil 154.000 TL'ye satın alınmıştır. Arazinin ekime hazır hale getirmek için düzleştirme harcamalar için 2.000 TL değerinde ilk madde malzeme kullanılmış

(gübre) ve 5.000 TL işçilere bankadan ödeme yapılmıştır. İşletme çalışanları tarafından fidanların dikimi yapılmış ve elma bahçesi hazır hale getirilmiştir.

... /... /2017			
1	730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	6.000	
	103 Verilen Çek ve Öd. Emirleri Hesabı		6.000
	Açıklama: 2010 yılı kira bedeli ödenmesi		
... /... /2017			
2	150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı	140.000	
	191 İndirilecek K.D.V. Hesabı*	14.000	
	320 Satıcılar Hesabı		154.000
	Açıklama: Sertifikalı elma fidanlarının alımı *Sertifikalı meyve fidanlar için KDV oranı % 1 diğerleri için % 8 olarak belirlenmiştir.		
... /02/2017			
3	262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri Hesabı	7.000	
	103 Verilen Çek ve Öd. Emirleri Hesabı		5.000
	150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı		2.000
	Açıklama: Tarlanın dikime hazır hale getirilmesi		
... /02/2017			
4	710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı	140.000	
	150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı		140.000
	Açıklama: Fidanların dikilmesi		
28/02/2017			
5	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	146.000	
	711 D.İ.M.M. Gider Yansıtma Hesabı		140.000
	731 Genel Ür.Gid.Yans.Hesabı		6.000
	Açıklama: Ay sonunda yatırım masraflarının aktarılması		
... /... /2017			

3.4.1.3. Yetişmekte Olan Fidanların Bakım İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Dikilen fidanlar için ertesi sene bakım işlemlerinde kullanılmak üzere 40.000 TL değerinde gübre ve 2.000 TL ilaç alımı yapılmış. İşletme bünyesinde çalışan işçiler tarafından mart ayı içerisinde budama, gübreleme, sulama ve ilaçlama işlemleri yapılmıştır. Bu harcamalara ilişkin işletmenin depo biriminden gelen rapora göre Mart ayı

içerisinde 1.000 TL gübre, 500 TL ilaç tüketimi gerçekleşmiştir. Mart ayında ödenen 800 TL elektrik faturasının 150 TL'lık kısmı idari büroya ait olup geri kalan tutar bahçe sulamasında kullanılan su kuyusundan kaynaklıdır. Ayrıca mart ayı 30 TL su faturası ödenmiş olup tamamı idari büroya aittir. Mart ayı işletme bünyesinde çalışan personellere ödenen ücretlerin dağılımı ise şöyledir: Bahçe bakım işçilerine 5.000 TL, depo çalışanların 2.000 TL ve idari büroda çalışan personele 4.000 TL olmak üzere çalışanların mart ayı ücretleri ödenmiştir.

1	... /03/2018		
	150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı	42.000	
	320 Satıcılar Hesabı		42.000
	Açıklama: Gübre ve İlaç Malzemelerinin alımı		
2	... /03/2018		
	710 İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı	1.500	
	150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı		1.500
	Açıklama: Mart ayı yapılan hammadde giderlerin kaydı		
3	... /03/2018		
	720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı	5.000	
	730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	2.000	
	770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	4.000	
	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar HS.		200
	361 Ödenecek Sosyal Güv.Kes.HS.		800
	335 Personele Borçlar Hesabı		10.000
	Açıklama: Personel ücretlerinin tahakkuku		
4	... /03/2018		
	730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	180	
	770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	650	
	103 Verilen Çek ve Öd. Emirleri Hesabı		830
	Açıklama: Mart ayına ait elektrik ve su faturalarının ödenmesi		
5	31/03/2018		
	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	8.680	
	711 D.İ.M.M. Gider Yansıtma Hesabı		1.500
	721 D.İ.G. Yansıtma Hesabı		5.000
	731 G.Ü.G. Yansıtma Hesabı		2.180
	Açıklama: Ay sonu yatırım masraflarının aktarılması		
	... /... /2017		

Arazinin kiralık olması durumunda yukarıdaki örnekteki yevmiye kayıtları arazinin durumu ile ilişkisi olmadığından ve her işletmenin katlanacağı masraflar benzer olduğu için bu tarz giderlerin kayıtlara alınmasında farklılık olmayacaktır. Farklılık sadece işletmenin kira giderinin kayıtlara alınması için oluşturulacak yevmiye kaydı olacaktır. 2018 yılına ait kira bedeli yıllık T.Ü.F.E. oranında kira artışı yapılarak 7.000 TL olarak karar verilmiştir.

1	... /... /2018 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	7.000	7.000
	103 Verilen Çek ve Öd. Emirleri Hesabı Açıklama: 2018 Yılı kira bedeli ödemesi		
2	... /... /2018 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	7.000	7.000
	731 G.Ü.G. Yansıtma Hesabı Açıklama: Ay sonu yatırım masraflarının aktarılması		
	... /... /2018		

3.4.1.4. Olgunlaşan Fidanlara İlişkin Muhasebe Kaydı ve Meyve Ağaçlarına Yapılan Bakımların Muhasebeleştirilmesi

Firma çalışanlarının fidanların 2019 senesinde meyve verme çağına eriştiği yetkililere bildirilmiş olup elma bahçesi için olgunlaşma dönemi boyunca yapılan harcamaların dağılımı yıl bazında aşağıdaki Tablo-11'deki gibidir.

Tablo 11: Faaliyet Dönemi Süresince Yapılan Harcamalar Dağılımı

Gider Kalemleri	2017 yılı	2018 yılı	Toplam
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	180.000	60.000	240.000
Direkt İşçilik Giderleri	100.000	110.000	210.000
Genel Üretim Giderleri	30.000	40.000	70.000
Arazi Kirası*	6.000	7.000	13.000
TOPLAM /	310.000/	210.000/	520.000/
TOPLAM (Arazi Kiralık olması durumunda)	316.000	217.000	533.000

İşletme nisan ayı içerisinde meyve ağaçlarının bakımı için budama, ilaçlama ve gübreleme çalışmaları yapmıştır. Bu çalışmalarda depodan 2.000 TL değerinde gübre ve 500 TL değerinde ilaç kullanılmış, budama işlerini ise 8.000 TL ödenerek dışarıdan işçi tutularak yaptırılmıştır. Nisan ayı içerisinde ayrıca 200 TL Genel Üretim Gideri ve 400 TL Genel Yönetim Gideri ödemeleri gerçekleştirilmiştir.

... /04/2019			
1	251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı*	820.000	
	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı		820.000
	Açıklama: Fidanların olgunluğa erişmesi		
	*Arazi değeri 100.000 TL'de ilave edilmiştir.		
... /04/2019			
2	710 İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı	2.500	
	150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı		2.500
	Açıklama: Ağustos ayı yapılan ilk madde harcamaları kaydı		
... /04/2019			
3	720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı	8.000	
	730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	200	
	770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	400	
	103 Verilen Çek ve Öd. Emirleri Hesabı		8.600
	Açıklama: Ağustos ayı yapılan diğer harcamaların kaydı		
30/04/2019			
4	151 Yarı Mamuller Hesabı	10.700	
	711 D.İ.M.M. Gider Yansıtma Hesabı		2.500
	721 D.İ.G. Yansıtma Hesabı		8.000
	731 G.Ü.G. Yansıtma Hesabı		200
	Açıklama: Ağustos ayı giderlerin ay sonunda yansıtılması		
.../.../2019			

İşletmenin kiralık arazide faaliyet gösteriyor olması durumunda yapılmakta olan yatırımlar hesabında biriken bakiye daha sonra fidanlar meyve verme çağına eriştiğinde “251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri Hesabı’na” değil, “264 Özel Maliyetler

Hesabı'na" aktarılması gerekir. Diğer muhasebe olaylarında yukarıdaki kayıtlardan bir farklılık oluşmayacaktır.

1	.../04/2019 264 Özel Maliyetler Hesabı 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı Açıklama: Fidanların olgunluğa erişmesi ... /... /2019	533.000	533.000

Fidanların olgunlaşıp meyve verme çağına ulaşınca kadar yapılan üretim giderlerinin muhasebe kayıtlarını uygulamada iki farklı kayıt yöntemi bulunmaktadır. Bunlardan birincisi yapılan harcamalar yapıldığı tarihte maliyet hesaplarına alır ve sene sonunda yansıtma hesapları aracılığıyla “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'na” yansıtılarak finansal tablolarda raporlanır. Diğer bir yöntem ise fidanlar olgunlaşınca kadar yapılan üretim harcamaları maliyet hesaplarına alınmadan harcamaların yapıldığı tarihte doğrudan “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'na” alınmasıdır. Meyve bahçesinin bilançoda raporlanması arazinin kiralık olması ya da olmaması durumuna göre farklılık arz eder. Meyve bahçesinin oluşumu için katlanılan maliyetler, meyve bahçesinin maliyet değerini oluşturduğundan, fidanlar meyve verme çağına erişinceye kadar dönem sonlarında yansıtma hesapları aracılığı ile ilgili hesaplara aktararak kapatılırlar. İlgili hesaptan fidanlar meyve verme çağına eriştiğinde arazinin kiralık olması durumunda “264 Özel Maliyetler Hesabı'na” alınarak takip edilmesi gerekirken, kendi arazisinde faaliyet gösteren işleme ise arsa değeri ile birlikte “251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı'nda” izlenir (Sarigül, 2017:440).

3.4.1.5. Hasat Edilen Meyvelere İlişkin Muhasebeleştirme İşlemleri

2019 yılında elma bahçesinden 180 ton mahsul alınması tahmin edilmekte olup ağustos ayı başında hasat yapılarak 20 ton elma toplanmış, İşletme üretilen ürünlerin maliyetinin hesaplanmasında tahmini maliyet yöntemi kullanarak hesaplamaktadır. İşletmenin ağustos ayı hasat zamanı üretim maliyetlerine ilişkin değerler aşağıdaki Tablo-12'deki gibidir.

Tablo 12: İşletme Hasat Zamanı Üretim Maliyetleri

Gider Kalemleri	01-07 aylar arası gerçekleşen	08-12 arası beklenen
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	50.000	30.000
Direkt İşçilik Giderler	50.000	70.000
Genel Üretim Giderleri	18.000	12.000
Arazi Kirası*	4.900	3.500
TOPLAM /	118.000/	112.000/
TOPLAM (Arazi kiralık olması halinde)	122.900	115.500

*2019 yıllık arazi kirası 8.400 TL olarak belirlenmiştir.

Tahmini maliyet yöntemine göre işletmenin hasat yaptığı ürünün maliyetini aşağıdaki formüle göre önce birim maliyet hesaplanarak sonra ürün maliyeti bulunması gerekir.

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{\text{Tahmini Yıllık Maliyet}}{\text{Tahmini Üretim Miktarı}}$$

Ağustos ayında hasat edilen 20 ton elmanın maliyetini hesaplamak için önce ilk yedi ay içerisinde gerçekleşen maliyetler ile önümüzdeki aylarda gerçekleşmesi tahmin edilen giderler toplanarak işletmenin yıllık karşılaşacağı tahmini toplam maliyet saptanarak tahmin edilen toplam üretim miktarına bölünerek birim maliyet hesaplanması gerekir. Daha sonra toplanan ürün miktarı ile bulunan birim maliyet çarpılarak hasat edilen ürün maliyet değeri bulunur.

$$\text{Birim Maliyet} = (118.000 + 112.000) / 180.000 = 1,28$$

$$\text{Hasat edilen ürün maliyeti} = 20.000 \times 1,28 = 25.600$$

1	.../08/2019 152 Mamuller Hesabı 151 Yarı Mamuller Hesabı Açıklama: Ağustos ayı hasat edilen elma kaydı ... / ... /2019 25.600	25.600	25.600
---	--	--------	--------

İşletmenin kiralık arazide faaliyet gösteriyor olması durumunda hasat edilen ürünlerin birim maliyeti hesabı aşağıdaki gibi olacaktır

$$\text{Birim Maliyet} = (122.900 + 115.500) / 180.000 = 1,32$$

$$\text{Hasat edilen ürün maliyeti} = 20.000 \times 1,32 = 26.400$$

1	.../08/2019 152 Mamuller Hesabı 151 Yarı Mamuller Hesabı Açıklama: Ağustos ayı hasat edilen elma kaydı ... / ... /2019 26.400	26.400	26.400
---	--	--------	--------

3.4.1.6. Elmaların Pazar Yerine Götürme Maliyetleri ve Pazar Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletme stoklarını sürekli envanter yöntemine göre kayıtlamakta olup işletme ağustos ayında hasat ettiği 20 ton elmanın 10 tonunu meyve suyu işletmeciliği ile uğraşan firmaya kendi teslim almak kaydı ile kilogramı 1,50 TL'den peşin satılmıştır. Hasat edilen diğer 10 ton elma ise Karaman hal esnafına nakliye ve diğer masraf dâhil kilogramı 2,00 TL'den peşin satılmıştır. Yapılan anlaşması gereği işletmenin deposundan Karaman Meyve ve Sebze Haline sevk edilen ürünler için 500 TL komisyon ve yükleme işi için 400 TL hamaliye ücreti işletme tarafından karşılanmıştır. Ürünlerin hale sevki için işletmenin mevcut kamyonları kullanılmış, eylül ayına ait benzin harcamaları, 400 TL nakliye kamyonlarında, 1.200 TL bahçede kullanılan traktör, motor vs. araçlarında ve 600 TL

personel servisinde olma üzere toplam 2.200 TL gerçekleşmiştir. İşletmenin ayrıca eylül ayında 1.000 TL Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri ve 2.000 TL Direkt İşçilik Gideri ödemesi yapmıştır.

... /10 /2019			
1	760 Pazarlama ve Satış Giderleri Hesabı	900	
	100 Kasa Hesabı		900
	Açıklama: Pazar yerinde yapılan harcamalar		
... /10 /2019			
2	102 Bankalar Hesabı	35.000	
	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		35.000
	. Açıklama: Eylül ayı 20 ton elma satışı		
... /10/2019			
3	620 Satılan Mamul Maliyeti Hesabı*	25.600	
	152 Mamuller Hesabı		25.600
	Açıklama: Satılan mamul maliyeti		
	*Arazi kiralık olması durumunda 26.400 TL olacaktır		
... /10/2019			
4	730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	1.200	
	760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı	400	
	770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	600	
	103 Verilen Çek ve Öd. Emirleri Hesabı		2.200
	Açıklama: Eylül ayı benzin harcamaların kaydı		
.../10/2019			
5	710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı	1.000	
	720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı	2.000	
	103 Verilen Çek ve Öd. Emirleri Hesabı		3.000
	Açıklama: Ay sonu yatırım masraflarının aktarılması		
30/10/2019			
6	151 Yarı Mamul Hesabı	4.200	
	711 D.İ.M.M. Gider Yansıtma Hesabı		1.000
	721 D.İ.G. Yansıtma Hesabı		2.000
	730 G.Ü.G. Yansıtma Hesabı		1.200
	Açıklama: Ay sonu üretim harcamalarını yansıtılması		
.../.../2019			

3.4.1.7. Elma Bahçesine Yönelik Dönem Sonu Envanter ve Amortisman İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

VUK'un 314'üncü maddesine göre, boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak tarım işletmelerinde meydana getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve bağlar gibi tarım tesislerine amortismanına uygulanması gerektiği belirtilmektedir. Bu kapsamda, fidanlar ürün verene kadar yapılan harcamalar "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'nda" izlenmesi, meyve ağaçlarının erken hasat dönemleri de dahil olmak üzere ürün vermeye başlamasından sonra ise "251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı'na" aktarılması gerekir. Arazinin maliyet bedelinin de fidanlık yapıldığı dönemde "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'nda", meyve vermeye başlanıldığında ise "251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı'na" aktarılarak izlenilmesi ve Maliye Bakanlığının tespit ettiği oranlar üzerinden amortisman ayırarak itfa edilmesi gerekir. Şayet arazi kiralık ise kiralık arazide meyve ağaçları oluşuncaya kadar yapılan harcamalar "264 Özel Maliyetler Hesabı'na" aktarılır. "264 Özel Maliyetler Hesabı'na" uygulanacak amortisman oranını arazi üzerindeki maddi duran varlığın ekonomik ömrü değil, arazinin kira süresi belirlemektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda (V.U.K.) gayrimenkullerin maliyet bedeliyle değerlendirilmesi gerektiği hükmü altına alınmış olup, daha sonra yapılan değişikliklerle enflasyon düzeltmesi kavramı getirilerek yeniden değerlendirme uygulaması ise kaldırılmıştır. V.U.K. mükerrer 298. Madde hükmünde yer alan enflasyon düzeltilmesi işlemi ile yeniden değerlendirme işleminin uygulamasına son verilmiş olup, kanun maddesinde yer alan hükümlere uygun enflasyon düzeltilmesinin yapılması dışında başka bir değerlendirme işlemi yapılmayacaktır.

Duran Varlıklar için Amortisman Ayrılması

İşletme sene sonunda normal amortisman ayırma yöntemin göre amortisman hesaplamakta olup işletmenin aktifinde kayıtlı varlıklarını ve amortisman sürelerini gösterir Tablo-13 aşağıdaki gibidir.

Tablo 13: İşletme Aktifinde Kayıtlı Varlıklar ve Amortisman Süreleri

Varlık	Kayıtlı Değeri	Amortisman Süresi	Amortisman Tutarı
Elma Bahçesi	820.000	25	35.652,17
Traktör	75.000	15	5.000
Su kuyusu	15.000	5	3.000
Depo Binası	250.000	20	12.500
Büro Binası	150.000	20	7.500
Kamyon	90.000	10	9.000
Araba	80.000	10	8.000
Kazma-Kürek vs. araç	5.000	5	1.000

Yukarıdaki Tablo-13 değerlerine göre işletme sene sonunda amortisman payı hesaplayacaktır. İşletme arazi değeri ile fidanlığın kurulması için yapılan yatırımları birlikte gösteren elma bahçesinin kayıtlı değeri üzerinden, elma ağaçları için V.U.K.’na göre uygun görülen süre (fidanlığın oluşma süresi dikkate alınarak) boyunca amortisman ayırması gereklidir. Diğer duran varlıkların faaliyet gösterdiği üretim birimine göre 7’li hesaplarda ilgili hesaba amortisman gideri kaydedilmesi gerekmektedir.

	31/12/2019		
1	730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	66.152,17	
	770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	15.500,00	
	257 Birikmiş Amortisman Hesabı		81.652,17
	Açıklama: Dönem Amortisman kayıtları (Elma ağaçlarının kullanım ömrü 25 yıl olsa da 2 yıl yetiştirme dönemi düşülerek amortisman süresi olarak 23 yıl dikkate alınması gerekir)		
	... /12 /2019		

İşletme arazisi kiralık olması durumunda başlangıçta fidanlar olgunluğa erişinceye kadarki maliyetlerin “264 Özel Maliyetler Hesabı’na” aktarılarak bu hesapta takip edilmesi gerektiğini daha önce ifade edilmişti. Yukarıdaki örneğe göre “264 Özel

Maliyetler Hesabı'na" aktarılan 533.000 TL için kira süresi 25 yıl olsa da 2 yıl olgunlaşma süreci geçmiş kalan 23 yılda itfa edilmesi gerekecektir. Maddi Duran Varlık Hesaplarının amortismanlarını "257 Birikmiş Amortisman Hesabı'nda" izlenirken, 26 Grubu Diğer Maddi Duran Varlıklara ait amortismanları ise "268 Birikmiş Amortisman Hesabı'nda" takip edilmesi gerekecektir. Yukarıdaki Tablo-13'deki verilere göre arazinin kiralık olması durumunda "257 Birikmiş Amortisman Hesabı'na" 46.000 TL alacak "268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı'na" ise 23.173,91 TL alacak amortisman ayrılması gerekmektedir.

3.4.1.8. Devlet Teşviklerine İlişkin İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi

Tarım işletmelerine Tarım Bakanlığı tarafından koşulları sağlanması durumunda mazot, gübre, ve sigorta giderleri gibi bazı harcamalarında destek sağlamaktadır. İşletmenin koşulları sağladığı için Tarım Bakanlığından 2019 yılı için 10.000 TL mazot, 10.000 TL Gübre ve 5.000 TL Tar-Sim desteği aralık ayında banka hesabına yatırılmıştır.

1	.../12/2019 102 Banka Hesabı 602 Diğer Gelirler Hesabı Açıklama: Devlet Teşviklerinin kaydı ... /... /2019 	25.000	25.000

3.4.2. TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardına Göre Tarımsal Faaliyet İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Yukarıda örnek olaylarda işletmenin Vergi Usul Kanunu çerçevesinde tutmakta olduğu muhasebe kayıtlarına yer verildi. Bu kısımda ise aynı örnek olaylar karşısında TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardına göre oluşturulması gereken muhasebe kayıtları Kamu Gözetim Kurumu hazırladığı Tek Düzen Hesap Planı Taslağı dikkate alınarak yapılmıştır. Ayrıca vergi kanunlarınca zorunluluk bulunmadığından dolayı işletmenin yapmadığı ama

standarda göre yapılması gereken kayıtların nasıl yapılacağı gösterilmiş ve bu kayıtlardan dolayı vergi yasalarına uyum sağlanması için gerekli düzeltme kayıtları var ise izah edilmeye çalışılmıştır.

3.4.2.1. Elma Bahçesi İçin Hazırlık Yapılması ve Fidanların Dikim İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletme, sahibi olduğu aktifinde 300.000 TL maliyet değeri ile kayıtlı boş araziye elma bahçesi kurma kararı almış ve bu amaçla 2017 yılı Şubat ayında; 10.000 adet sertifikalı M9 tam bodur elma fidanını K.D.V. dahil 154.000 TL'ye satın alınmıştır. Arazinin ekime hazır hale getirmek için düzleştirme harcamalar için 2.000 TL değerinde ilk madde malzeme kullanılmış (gübre) ve 5.000 TL işçilere bankadan ödeme yapılmıştır. İşletme çalışanları tarafından fidanların dikimi yapılmış ve elma bahçesi hazır hale getirilmiştir.

... /... /2017			
1	150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı	140.000	
	191 İndirilecek K.D.V. Hesabı*	14.000	
	320 Satıcılar Hesabı		154.000
	Açıklama: Sertifikalı elma fidanlarının alımı *Sertifikalı meyve fidanlar için KDV oranı % 1 diğerleri için % 8 olarak belirlenmiştir.		
... /02/2017			
2	710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı	142.000	
	150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı		142.000
	Açıklama: Fidanların dikilmesi ve gübre kullanılması		
... /02/2017			
3	720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı	5.000	
	360 Gelir Üzerinden Al.Vergiler HS.		100
	361 Ödenecek Sosyal Güv.Kes.HS.		400
	335 Personele Borçlar Hesabı		4.500
	Açıklama: İşçi ücretlerinin tahakkuku		
28/02/2017			
4	278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları Hesabı	147.000	
	711 D.İ.M.M. Gider Yansıtma Hesabı		142.000
	721 D.İ.G. Yansıtma HS.		5.000
	Açıklama: Ay sonu yatırım masraflarının aktarılması		
... /... /2017			

İşletmenin kiralık arazide faaliyet gösteriyor olması durumunda yukarıdaki kayıtlardan farklılık sadece kira ödemesine ilişkin kaydın yapılması ve yapılan giderlerin yansıtılarak kapatılmasında olacaktır. Bunun için oluşturulması gereken yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır.

... /... /2018			
1	730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	6.000	
	103 Verilen Çek ve Öd. Emirleri Hesabı		6.000
	Açıklama: 2017 Yılı kira bedeli ödemesi		
... /... /2018			
2	259 Yapılmakta Olan Duran Varlık Yatırımları Hesabı	153.000	
	711 D.İ.M.M. Gider Yansıtma Hesabı		142.000
	721 D.İ.G. Yansıtma Hesabı		5.000
	731 G.Ü.G. Yansıtma Hesabı		6.000
	Açıklama: Yatırım masraflarının aktarılması		
... /... /2018			

Gerçekleştirilen kayıtları V.U.K.'a göre yapılan kayıtlar ile karşılaştırdığımızda arazinin ekime hazır hale getirmek için düzleştirme, keşif, proje hazırlama, analiz ve fizibilite raporları gibi çeşitli harcamalar V.U.K.'na göre "262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri Hesabı'na" kaydedilerek yıllar itibari ile itfa edilirken, TMS 41'de böyle bir ayırım bulunmamaktadır. Ayrıca arazinin işletmeye ait olması durumunda V.U.K.'a göre arazi bedeli ve tarımsal faaliyet için katlanılan harcamalar toplu olarak yapılmakta olan yatırımlar hesabına alınırken TMS 41 arazi değerini ayrı yatırım maliyetlerini ayrı raporlamaktadır. Ayrıca bir diğer farklılık ise arazi kiralık olsun veya olmasın V.U.K. yapılan yatırımlar "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'nda" takip edilirken, standartlarda arazi kiralık olması durumunda gerçekleşen "259 Yapılan Maddi Duran Varlık Yatırımları Hesabı'nda" izlenmesidir.

3.4.2.2. Yetişmekte Olan Fidanların Bakımı İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Dikilen fidanlar için ertesi sene bakım işlemlerinde kullanılmak üzere 40.000 TL değerinde gübre ve 2.000 TL ilaç alımı yapılmış. İşletme bünyesinde çalışan işçiler tarafından mart ayı içerisinde budama, gübreleme, sulama ve ilaçlama işlemleri yapılmıştır. Bu harcamalara ilişkin işletmenin depo biriminden gelen rapora göre Mart ayı içerisinde 1.000 TL gübre, 500 TL ilaç tüketimi gerçekleşmiştir. Mart ayında ödenen 800 TL elektrik faturasının 150 TL 'lık kısmı idari büroya ait olup geri kalan tutar bahçe sulamasında kullanılan su kuyusundan kaynaklıdır. Ayrıca mart ayı 30 TL su faturası ödenmiş olup tamamı idari büroya aittir. Mart ayı işletme bünyesinde çalışan personellere ödenen ücretlerin dağılımı ise şöyledir: Bahçe bakım işçilerine 5.000 TL, depo çalışanların 2.000 TL ve idari büroda çalışan personele 4.000 TL olmak üzere çalışanların mart ayı ücretleri ödenmiştir

... /03/2018			
1	150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı	42.000	
	320 Satıcılar Hesabı		42.000
	Açıklama: Gübre ve İlaç Malzemelerinin alımı		
... /03/2018			
2	710 İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı	1.500	
	150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı		1.500
	Açıklama: Mart ayı yapılan hammadde giderlerin kaydı		
... /03/2018			
3	720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı	5.000	
	730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	2.000	
	770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	4.000	
	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar HS.		200
	361 Ödenecek Sosyal Güv.Kes.HS.		800
	335 Personele Borçlar Hesabı		10.000
	Açıklama: Personel ücretlerinin tahakkuku		
... /03/2018			
4	730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	180	
	770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	650	
	103 Verilen Çek ve Öd. Emirleri Hesabı		830
	Açıklama: Mart ayına ait elektrik ve su faturalarının ödenmesi		
31/03/2018			
5	278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları Hesabı	8.680	
	711 D.İ.M.M. Gider Yansıtma Hesabı		1.500
	721 D.İ.G. Yansıtma Hesabı		5.000
	731 G.Ü.G. Yansıtma Hesabı		2.180
	Açıklama: Ay sonu yatırım masraflarının aktarılması		
... /... /2018			

Yetiştirmekte olan fidanlar için katlanılan üretim harcamaları işletmenin tarımsal faaliyetini kiralık arazide gerçekleştirmesi ile alakalı olmadığından ister kiralık arazide ister kendi arazisinde faaliyet gösteriyor olsun TMS 41'e göre yapılacak yıl içindeki kayıtlar aynı olacaktır. Tek farklılık kiralık arazi için işletmenin katlandığı kira giderine ilişkin kayıt olacaktır. V.U.K. ile TMS 41 karşılaştırılırsa, sadece kullanılan hesapların farklı olduğu gözlemlenmektedir. İşletme V.U.K.'da "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı" yerine, kendi arazisinde faaliyet gösteriyor olması durumunda TMS 41'de canlı varlıklar

için ayrılan 27 grubu içerisinde “278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları Hesabı’nı” kullanılırken, kiralık arazi de faaliyet gösteriyor olması durumunda “259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları Hesabı’nın” kullanılmasıdır.

3.4.2.3. Olgunlaşan Fidanlara İlişkin Muhasebe Kaydı ve Meyve Ağaçlarına Yapılan Bakımların Muhasebeleştirilmesi

Firma çalışanlarının fidanların 2019 senesinde meyve verme çağına eriştiği yetkililere bildirilmiş olup elma bahçesi için olgunlaşma dönemi boyunca yapılan harcamaların dağılımı yıl bazında aşağıdaki Tablo-14’deki gibidir.

Tablo 14: Faaliyet Dönemi Süresince Yapılan Harcamaların Dağılımı

Gider Kalemleri	2017 yılı	2018 yılı	Toplam
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	180.000	60.000	240.000
Direkt İşçilik Giderleri	100.000	110.000	210.000
Genel Üretim Giderleri	30.000	40.000	70.000
Arazi Kirası*	6.000	7.000	13.000
TOPLAM /	310.000/	210.000/	520.000/
TOPLAM (Arazi Kiralık Olması Halinde)	316.000	217.000	533.000
Gerçeğe Uygun Değer	300.000	530.000	524.000

İşletme faaliyete başladığı 2017 yılı ve 2018 yılı boyunca fidanlar için yapmış olduğu harcamaları “278 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı’na” aktararak takip etmektedir. Raporlama dönemi sonunda işletmenin fidanlar için tespit ettirmiş olduğu gerçeğe uygun değeri farkı kadar tarımsal faaliyet değerlendirme artışı ve azalışı kaydı yapılması gereklidir. Yukarıdaki Tablo-14’deki verilere göre 2017 yılında yapılması gerekli muhasebe kaydı ile 2018 yılında yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

2017 yılı için

1	31/12/2017 653 Tarımsal Faaliyet Değer Azalışları Hesabı 278 Yap.Olan Canlı Var.Yat. Hesabı Açıklama: Fidanların gerçeğe uygun değer kaydı ... /... /2017	10.000	10.000

2018 yılı için

1	31/12/2018 278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları Hesabı 643 Tarımsal Faal. Değer Artış Hesabı Açıklama: Fidanların gerçeğe uygun değer kaydı ... /... /2018	20.000	20.000

2017 ve 2018 yılında ağaçlar için gerçekleşen yatırımların toplam tutarı 520.000 TL olup “278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları Hesabı’nın” gerçeğe uygun borç bakiyesi 530.000 TL’dir. İşletme, nisan ayında fidanların olgunluğa eriştiği gerekçesiyle fidanların meyve ağacı olarak değerlendirmesini yaparak değerini 524.000 TL tespit ettirmiş. Ayrıca nisan ayı içerisinde meyve ağaçlarının bakımı için budama, ilaçlama ve gübreleme çalışmaları yapmıştır. Bu çalışmalarda depodan 2.000 TL değerinde gübre ve 500 TL değerinde ilaç kullanılmış, budama işlerini ise 8.000 TL ödenerek dışarıdan işçi tutularak yaptırılmıştır. Nisan ayı içerisinde ayrıca 200 TL Genel Üretim Gideri ve 400 TL Genel Yönetim Gideri ödemeleri gerçekleştirilmiştir.

... /04/2019			
1	271 Ağaçlar Hesabı	524.000	
	653 Tarımsal Faaliyet Değer Azalışları Hesabı	6.000	
	278 Yap.Olan Canlı Varlık Yat. Hesabı		530.000
	Açıklama: Fidanların olgunluğa erişmesi		
... /04/2019			
2	710 İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı	2.500	
	150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı		2.500
	Açıklama: Ağustos ayı yapılan ilk madde harcamaları kaydı		
... /04/2019			
3	720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı	8.000	
	730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	200	
	770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	400	
	103 Verilen Çek ve Öd. Emirleri Hesabı		8.600
	Açıklama: Ağustos ayı yapılan diğer harcamaların kaydı		
30/04/2019			
4	151 Yarı Mamuller Hesabı	10.700	
	711 D.İ.M.M. Gider Yansıtma Hesabı		2.500
	721 D.İ.G. Yansıtma Hesabı		8.000
	731 G.Ü.G. Yansıtma Hesabı		200
	Açıklama: Ağustos ayı giderlerin ay sonunda yansıtılması		
.../.../2019			

Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayınlanan hesap planı taslağında “*TFRS uyarınca taşıyıcı bitki tanımını karşılayan varlıklar ile Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin arttırılması amacıyla katlanılan özel maliyetler de 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı altında açılacak alt hesaplarda ayrıca izlenir*” denilmektedir. Buna göre kiralık arazide faaliyet gösteren işletmenin kuruluş aşamasında yapmış olduğu maliyetleri 7’li maliyet hesaplarından “259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlıklar Yatırımlar Hesabı’na” aktararak takip etmesi gerekmekte, ağaçlar meyve verme olgunluğa eriştiğinde ise “256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı’na” aktararak bilançoda raporlaması gerekir.

1	.../04/2019 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı 259 Yap.Olan M.D.V.Yat. Hesabı Açıklama: Fidanların olgunluğa erişmesi ... /... /2019	533.000	533.000
---	--	---------	---------

Çalışmamızdaki amaç tarımsal faaliyet gösteren işletmenin TMS 41 kapsamında muhasebe kayıtlarını incelemek ve günümüzdeki yasal mevzuata göre tutulan defter kayıtları ile karşılaştırmak olduğu için bundan sonraki örneklerde işletmenin arazi sahibi olarak değerlendirip açıklamalarda bulunulacaktır.

3.4.2.4. Hasat Edilen Meyvelere İlişkin Muhasebeleştirme İşlemleri

2019 yılında elma bahçesinden 180 ton mahsul alınması tahmin edilmekte olup ağustos ayı başında hasat yapılarak 20 ton elma toplanmış, İşletme üretilen ürünlerin maliyetinin hesaplanmasında tahmini maliyet yöntemi kullanarak hesaplamaktadır. İşletmenin ağustos ayı hasat zamanı üretim maliyetlerine ilişkin değerler aşağıdaki Tablo-15'deki gibidir.

Tablo 15: İşletmenin Hasat Zamanı Üretim Maliyetleri

Gider Kalemleri	01-07 aylar arası gerçekleşen	08-12 arası beklenen
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	50.000	30.000
Direkt İşçilik Giderler	50.000	70.000
Genel Üretim Giderleri	18.000	12.000
TOPLAM /	118.000	112.000

Tahmini maliyet yöntemine göre işletmenin hasat yaptığı ürünün maliyetini aşağıdaki formüle göre önce birim maliyet hesaplanarak sonra ürün maliyeti bulunması gerekir.

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{\text{Tahmini Yıllık Maliyet}}{\text{Tahmini Üretim Miktarı}}$$

Ağustos ayında hasat edilen 20 ton elmanın maliyetini hesaplamak için önce ilk yedi ay içerisinde gerçekleşen maliyetler ile önümüzdeki aylarda gerçekleşmesi tahmin edilen giderler toplanarak işletmenin yıllık karşılaştacağı tahmini toplam maliyet saptanarak tahmin edilen toplam üretim miktarına bölünerek birim maliyet hesaplanması gerekir. Daha sonra toplanan ürün miktarı ile bulunan birim maliyet çarpılarak hasat edilen ürün maliyet değeri bulunur.

$$\text{Birim Maliyet} = (118.000 + 112.000) / 180.000 = 1,28$$

$$\text{Hasat edilen ürüne yüklenen maliyet} = 20.000 \times 1,28 = 25.600$$

İşletme üretilen ürünleri TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardına göre Net Gerçeğe Uygun Değeri ile bilançoda kayıtlaması gerekir. Bunun için işletme Ağustos ayında yaptığı hasat ile ürünlerin piyasa değerleri, taşıma ve pazar yeri maliyet bilgileri aşağıdaki gibidir.

Dönem	Hasat Miktarı	Birim Satış Fiyatı	Piyasa Fiyatı	Taşıma Maliyeti	Pazar Yeri Maliyeti	NGUD.
Ağustos	20.000	1,5 TL	30.000 TL	800 TL	500 TL	28.700 TL

Ağustos ayında işletmenin yaptığı hasat (tamamlanan mamul) için hesapladığı net gerçeğe uygun değer ile yarı mamullere yüklediği maliyet değeri arasındaki olumlu fark değerleme artışı olarak kaydetmesi gerekir. Buna göre yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

1	...	.../08/2019			
	152 Mamuller Hesabı		28.700		
	151 Yarı Mamul Hesabı			25.600	
	643 Tarımsal Faal.Değ.Artış Hesabı			3.100	
	Açıklama: Ağustos ayı hasat edilen elma kaydı				
	... / ... / 2019				

3.4.2.5. Elmaların Pazar Yerine Götürme Maliyetleri ve Pazar Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletme stoklarını sürekli envanter yöntemine göre kayıtlamakta olup işletme ağustos ayında hasat ettiği 20 ton elmanın 10 tonunu meyve suyu işletmeciliği ile uğraşan firmaya kendisi teslim almak kaydı ile kilogramı 1,50 TL'den peşin satılmıştır. Hasat edilen diğer 10 ton elma ise Karaman hal esnafına nakliye ve diğer masraf dahil kilogramı 2,00 TL'den peşin satılmıştır. Yapılan anlaşma gereği işletmenin deposundan Karaman Meyve ve Sebze Haline sevk edilen ürünler için 500 TL komisyon ve yükleme işi için 400 TL hamaliye ücreti işletme tarafından karşılanmıştır. Ürünlerin hale sevki için işletmenin mevcut kamyonları kullanılmış, eylül ayına ait benzin harcamaları, 400 TL nakliye kamyonlarına, 1.200 TL bahçede kullanılan traktör, motor vs. araçlara ve 600 TL personel servisine olmak üzere toplam 2.200 TL gerçekleşmiştir. İşletmenin ayrıca eylül ayında 1.000 TL Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri ve 2.000 TL Direkt İşçilik Gideri ödemesi yapmıştır.

... /10 /2019			
1	102 Bankalar Hesabı	35.000	
	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		35.000
	Açıklama: Eylül ayı 20 ton elma satışı		
	$(10.000 \times 1,5) + (10.000 \times 2,00) = 35.000$		
... /10/2019			
2	620 Satılan Mamul Maliyeti Hesabı	28.700	
	152 Mamuller Hesabı		28.700
	Açıklama: Satılan mamul maliyeti		
... /10/2019			
3	730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	1.200	
	770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	600	
	103 Verilen Çek ve Öd. Emirleri Hesabı		1.800
	Açıklama: Eylül ayı benzin harcamalarının kaydı		
.../10/2019			
4	710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı	1.000	
	720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı	2.000	
	103 Verilen Çek ve Öd. Emirleri Hesabı		3.000
	Açıklama: Eylül ayı yapılan diğer üretim harcamaları		
30/10/2019			
5	151 Yarı Mamul Hesabı	4.200	
	711 D.İ.M.M. Gider Yansıtma Hesabı		1.000
	721 D.İ.G. Yansıtma Hesabı		2.000
	730 G.Ü.G. Yansıtma Hesabı		1.200
	Açıklama: Ay sonu üretim harcamalarını yansıtılması		
.../.../2019			

3.4.2.6. Elma Bahçesine Yönelik Dönem Sonu Envanter ve Amortisman İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Canlı varlıklara ilişkin uygulanacak amortisman işlemleri canlı varlığın finansal raporlarda nasıl kayıtlı olduğuna göre değişmektedir. Standart da esas olan varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlendirilip kayıtlara alınmasıdır. Gerçeğe uygun olarak değerlendirilmediği durumlarda ise işletme maliyet bedeli ile kayıtlara alır.

İşletmenin bu iki duruma göre amortisman uygulamaları farklılık arz etmektedir. Esas olan gerçeğe uygun değer ile değerleme olduğu için ilk olarak işletmenin gerçeğe uygun değer ile değerlediği varsayımı altında amortisman kayıtlarının incelenecektir. İşletmenin 2017, 2018 ve 2019 yılları itibarıyla tarımsal faaliyet için yapmış olduğu harcamalar ve gerçeğe uygun değerini toplu olarak gösterir Tablo-16 aşağıdaki gibidir.

Tablo 16: Yıllar İtibari İle Üretim Harcamaları Ve Canlı Varlık Gerçeğe Uygun Değeri

	Fidanların Yetiştirilme Dönemi			Ağaçlar
	2017	2018	Toplam	2019
710 D.İ.M.M	180.000	60.000	240.000	80.000
720 D.İ.M.	100.000	110.000	210.000	70.000
730 G.Ü.M	30.000	40.000	70.000	12.000
Toplam	310.000	210.000	520.000	230.000
G.U.D.	300.000	530.000	524.000	518.000

Fidanların yetiştirilme dönemlerine ait veriler ve ilgili yılsonunda canlı varlığın gerçeğe uygun olarak tespit edilen değeri yukarıdaki tablodaki gibidir. İşletme olgunlaşma döneminde olan canlı varlıkları için V.U.K.'dan farklı olarak sene sonunda yapması gereken bir kayıt da değerleme farkının ilgili hesaplara alınması olacaktır. Bunun için 2017 ve 2018 yıllarında sene sonunda yapacağı değerleme kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

2017 yılı sonu değerleme kaydı

31/12/2017			
1	278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları Hesabı	300.000	
	653 Tarımsal Faaliyet Değer Azalışları Hesabı	10.000	
	...İlgili Yansıtma Hesaplar		310.000
	Açıklama: Fidanların sene sonu değerlendirilmesi		
	... /... /2017		

2018 yılı sene sonu değerleme kaydı

		31/12/2018		
1	278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları Hesabı	230.000		
	... İlgili Yansıtma Hesaplar		210.000	
	643 Tarımsal Faal. Değer Artış Hesabı		20.000	
Acıklama: Fidanların sene sonu değerlendirilmesi				
... /... /2018				

Fidanların 2019 yılı itibari ile meyve verme çağına erişince yapılmakta olan yatırımlar hesabında biriken bakiye canlı varlıklar için ayrılan ilgili hesaba aktarılır. Canlı varlıklar gerçeğe uygun değeriyle ilk defa kayıt edilirken ve her raporlama döneminde değerlemeye tabi tutulacağından canlı varlık gerçeğe uygun değeri ile kayıtlara alınır. Temmuz ayında fidanların meyve verme çağına eriştiği tespit edilmiş ve meyve bahçesinin değeri 524.000 TL olarak tespit edildiği Tablo -14'de belirtilmişti. Sene sonunda ise hem üretilen ürünlerin hem de ağaçların gerçeğe uygun değeri ile finansal tablolarda gösterimi sağlanması gerekmektedir. Bunun için ağaçlarla ilgili oluşturulacak yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

2019 yılı fidanların olgunluğa erişmesi

		.../08/2019		
1	271 Ağaçlar	524.000		
	653 Tarımsal Faaliyet Değer Azalışları Hesabı	6.000		
	278. Yap.Olan Canlı Var.Yat. Hesabı		530.000	
Acıklama: Ağaçların meyve verme çağına erişmesi				
... /... /2019				

2019 sene sonu gerçeğe uygun değer ile kayıtlı değerlerin güncellenmesi

		31/12/2019		
1	653 Tarımsal Faaliyet Değer Azalışları Hesabı	6.000		
	271 Ağaçlar Hesabı		6.000	
Acıklama: Ağaçların sene sonu G.U.D. ile kavıtlanması				
... /... /2019				

Görüldüğü üzere değer yaklaşımına göre canlı varlıkların dönem başındaki değeri ile dönem sonundaki değeri arasındaki fark aslında canlı varlığın zaman içerisindeki yıpranma eskime payı olup değerleme azalışı olarak doğrudan gelir tablosuna aktarılmaktadır. Kısacası canlı varlıklar için değerleme yaklaşımına göre amortisman tutarı, dönem başı ve dönem sonu gerçeğe uygun değer farkından oluşur ve aşağıdaki formül yardımı ile de hesaplanır.

$$A = \left(\sum_{t=1}^n R \times \frac{1}{(1+r)^t} \right) - \left(\sum_{t=1}^{n-1} R \times \frac{1}{(1+r)^{t-1}} \right)$$

Şayet işletme canlı varlıklarını gerçeğe uygun değeri ile değerleyemiyor ise bu durumda TMS 41 30. paragrafta maliyet değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş amortisman değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmesi gerektiği ifade edilmiştir. Yine TMS 41 standardı maliyet, birikmiş amortisman ve birikmiş amortisman değer düşüklüğü karşılıkları tespitinde “TMS 2 Stoklar”, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” ve “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standartlarını dikkate alınması gerektiğini belirterek ilgili standartlara atıf yapılmıştır. Şayet işletme canlı varlıklarını gerçeğe uygun değeri ile değerlendiremediği takdirde, varlıklarına ilişkin oluşturacağı amortisman kaydına esas veriler Tablo-17’deki aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Tablo 17: İşletme Aktifinde Kayıtlı Varlıklar ve Amortisman Süreleri

Varlık	Kayıtlı Değeri	Amortisman Süresi	Amortisman Tutarı
Elma Bahçesi	520.000	20	(520.000-2.000)/20 = 25.900
Traktör	75.000	15	5.000
Su kuyusu	15.000	5	3.000
Depo Binası	250.000	20	12.500
Büro Binası	150.000	20	7.500
Kamyon	90.000	10	9.000
Araba	80.000	10	8.000
Kazma-Kürek vs. araç	5.000	5	1.000

Yukarıdaki süreler firma tarafından belirlendiği varsayılmıştır. Elma bahçesindeki ağaçlar için işletme olgunluk çağından kesim çağına kadar 20 yıl zaman öngörmüştür. Ayrıca işletmenin geççeğe uygun değerini tespit edemediği ve 520.000 TL ile kayıtlı canlı varlıkları için kalıntı değerinin 2.000 TL olduğunu varsayılmıştır. Yukarıdaki Tablo-17'deki değerlere göre işletmenin amortismanlarına ilişkin sene sonunda aşağıdaki yevmiye kaydını yapması gerekmektedir.

		31/12/2019		
1	730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	56.400		
	770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	15.500		
	258 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		46.000	
	277 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		25.900	
Açıklama: Dönem Amortisman kayıtları				
... /12 /2019				

Canlı varlıklar gerçeğe uygun değer ile değerlendirildiği takdirde varlıklara ilişkin yıpranma payı kayıtlı değer içerisinde yansıtılacağından amortisman gideri olarak değerlendirilme artışı veya azalışı içerisinde gelir tablosunda gösterilmektedir. Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilemediği durumlarda ise TMS 16 standardına atıfta bulunup varlığın amortismanına tabi değeri kayıtlı maliyet bedeli olmayıp varlığa ait iz bedeli ya da kalıntı bedel olarak adlandırılan tutarın düşülmesi suretiyle bulunan değerdir. Her iki yöntemle hesaplanan amortisman tutarı V.U.K. göre hesaplanan tutardan farklı olmakta ve değerlendirilme yöntemine göre amortisman gideri ürün maliyetine değil, gelir tablosuna yansıtılmaktadır.

3.4.2.7. Devlet Teşviklerine İlişkin Muhasebeleştirme İşlemleri

Tarım işletmelerine Tarım Bakanlığı tarafından koşulları sağlanması durumunda mazot, gübre, ve sigorta giderleri gibi bazı harcamalarında destek sağlamaktadır. İşletmenin koşulları sağladığı için Tarım Bakanlığından 2019 yılı için 10.000 TL mazot, 10.000 TL Gübre ve 5.000 TL Tar-Sim desteği aralık ayında banka hesabına yatırılmıştır.

1	... 12/2019 102 Banka Hesabı 644 Esas Faaliyetlerinden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar Hesabı Açıklama: Devlet Teşviklerinin kaydı ... / ... /2019	25.000	25.000

Devlet teşvikleri MSUGT hükümlerine göre “602 Diğer Satışlar Hesabı’nda” işletmenin gelir tablosunda net kar içerisinde raporlanırken, TFRS’ye göre bu kazanç işletmenin esas faaliyetlerinden diğer kazanç olarak olağan kar içerisinde raporlanmalıdır. Eğer yararlanılan devlet teşvikleri koşulları ileriki dönemleri de kapsayacak şekilde koşulluysa, örneğin tarımsal faaliyetin 5 yıl süre ile yapılması şartıyla gibi koşullar içeriyorsa alınan teşvik tutarı 5 yılda dönemler itibariyle gelirlere aktarılması gerekmektedir. Böyle koşullu bir teşvikten yararlanıldığı zaman işletme teşvik tutarını “482 Alınan Devlet Teşvikleri Hesabı’na” aktararak ve ilgili yılın teşvik tutarı sene başında “382 Alınan Devlet Teşvikleri Hesabı’na” kaydedilip sene sonunda, gelir hesaplarına aktarması gerekmektedir.

SONUÇ

İnsanoğlu için vazgeçilmez sektör olan tarım ve hayvancılığın küçük ölçekli üretimle ihtiyaçların sağlanmasından daha büyük ölçekli üretim yapan sermaye yoğun şirketler tarafından ihtiyaçların sağlanmasına doğru gelişmiştir. Bu gelişmeler çerçevesinde, tarımsal ve hayvansal üretim yapan işletmelerin muhasebe kayıtlarına yön vermek için bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmuştur. Bu amaçla uluslararası muhasebe standartları kurulu 2001 yılında bu alana yönelik UMS-41 Standardını yayınlamıştır.

Ülkemizde de tarımsal faaliyetlerle ilgili TMS 41 Standardını 01.01.2006 yılından itibaren uygulanmak üzere yayınlanmıştır. Ancak yayınlanan standartların uygulanmasını bütün işletmeler için zorunlu tutulmayıp bazı koşulları sağlayan işletmeler için zorunlu, diğerleri için serbest bırakılmıştır. Bu yaklaşım, yasal zorunlulukları yerine getirmekle yetinen işletmelerin Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına uygun finansal rapor hazırlamamalarına, sonuç olarak da standartlar hakkında bilgi sahibi olmamasına neden olmuştur. Günümüzde muhasebeleştirme sürecine ağırlıklı olarak V.U.K. yön vermekte olup finansal raporların amacının işletmenin vergi matrahına ulaşmak olarak algılanmasına yol açmaktadır. Uluslararası standartlar ise, ihtiyaç sahiplerinin doğru karar alması için ihtiyaca ve gerçeğe uygun faydalı bilgi sağlayacak finansal raporlar hazırlamaya yönelik düzenlemeler getirmiştir. Buna göre, VUK esaslı uygulanan muhasebe süreci ile TMS 41 esaslı muhasebe sürecinin en büyük farkı, biri bilgi sağlamaya yönelik iken diğeri vergi matrahı elde etmeye yöneliktir.

İnsan ihtiyaçlarını karşılamak için gerçekleştirilen tarım, ticaret, sanayi gibi birçok ekonomik faaliyetler için bilanço esasına göre defter tutan işletmeler Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ'ne (M.S.U.G.T.) tabi olup aynı hesap planını kullanmaktadırlar. Oysaki tarımsal bir işletme de canlı varlıklar yapısı gereği büyümekte,

çoğalmakta ve biyolojik değişime uğramaktadır. Bu özellikleri gereği finansal tablolarda ayrı bir sınıf olarak gösterilmesi daha uygun olacaktır. V.U.K. ile TMS 41 Standardı arasında ki en önemli farklılık; standartlar, canlı varlıkları finansal tablolarda stoklardan veya duran varlıklardan ayrı Canlı Varlıklar hesap grubu içerisinde raporlanmasını uygun bulmasıdır. Bunun neticesinde V.U.K. ile TMS 41 arasındaki farklılıkları bir elma üretim işletmesi açısından bir tablo yardımı ile karşılaştırıldığında, yetiştirme döneminde ve daha sonrasında meyve verme döneminde canlı varlıklar için yapılan muhasebe kayıtlarını aşağıdaki Tablo-18'deki gibi gösterebiliriz.

Tablo 18: VUK ve TMS Göre Kullanılan Hesapların Karşılaştırılması

VUK'a Göre Muhasebe Kayıtları		
	Borçlu Hesap	Alacaklı Hesap
Kendi Arazisinde	251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı
Kiralık Arazide	264 Özel Maliyetler Hesabı	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı
TMS 41'e Göre Muhasebe Kayıtları		
	Borçlu Hesap	Alacaklı Hesap
Kendi Arazisinde	271 Ağaçlar Hesabı	278 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı
Kiralık Arazide	256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı	259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımlar Hesabı

*TMS 41'e göre yapılan muhasebe işlemlerinde KGK tarafından yayınlanan Taslak Tekdüzen Hesap Planında yer alan hesaplar kullanılmıştır.

Tablo-18 incelendiğinde, yetiştirme döneminde arazinin mülkiyetine bakılmaksızın V.U.K.'na göre "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı" kullanılırken TMS 41'de işletme arazinin mülkiyet durumuna göre "278 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı" veya "259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları Hesabı" kullanılmaktadır. Daha sonraki meyve verme çağında ise V.U.K.'a göre kendi arazisinde yapılan meyvecilik faaliyeti "251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı" kullanılırken, kiralık arazide yapılan faaliyetler "264 Özel Maliyetler Hesabı'nda" izlenmektedir. V.U.K. faaliyete başladıktan sonra arazi mülkiyetine göre hesaplarında ayrıma giderken

yetiştirme dönemi veya yatırım döneminde böyle bir ayırım yapılmamaktadır. TMS 41’de ise daha yatırım aşamasında bu ayırım belirtilir şekilde hesaplar faaliyetin durumuna göre kayıtlanmaktadır. Oluşturulan muhasebe kayıtlarındaki en önemli farklılık, V.U.K.’a göre işletmelerin Muhasebe Tebliğ’lerine aynen uyması ve yayınlanan hesap planını aynen kullanılmasının zorunlu olmasıdır; yani Tekdüzen Muhasebe Sistemini kural bazlı olmasından kaynaklı olarak kullanılan hesap farklılıklarıdır. Standartlar ise işletmelere genel çerçeve ve ilkeler belirleyerek detayları işletmeye bırakmaktadır. Uygulanması için hesap planı dikte etmemekte bu yüzden standartlar için kural bazlı değil, ilke bazlı olduğu da ifade edilebilir.

Standartlara uygun muhasebe kaydı oluşturulmak isteniliyorsa bu sektörde faaliyet gösteren işletmelerin standartlara uygun raporlama sunabilmesine olanak sağlayan yeni bir hesap planı oluşturulmalıdır. Kamu Gözetim Kurumu tarafından standartlara uygun hesap planı taslağı oluşturulmuş ancak yürürlüğe girmemiştir. En kısa zamanda V.U.K. ile standartların daha uyumlu hale getirilmesi için bu taslağın yürürlüğe girmesi doğru olacaktır. Bu bağlamda çalışmanın uygulama kısmında TMS 41’e uygun olarak yapılan muhasebe kayıtlarında taslak tek düzen hesap planına uygun muhasebeleştirme yapılmıştır.

Elma yetiştiriciliği yapan işletmelerin tutmakta oldukları muhasebe kayıtlarının V.U.K.’a ve TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardına göre karşılaştırmalı olarak incelediğimiz çalışmada, TMS 41’e göre, işletmenin gerçek mali durumunu yansıtmaya yönelik finansal raporlar oluşturulmaya çalışılırken VUK’a göre ise raporlar, vergi matrahını tespit edilmesine yönelik hazırlandığı görülmektedir. TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardına ve V.U.K.’a göre yapılan hasılatın ve gerçekleştirilen satış işlemlerini karşılaştırdığımızda birim maliyet tespitinden bazı giderlerin finansal raporlara

yansımaya kadar birçok işlemde farklılık olduğu görülmektedir. Bu farklılıklardan birisi de ürünlere ilişkin pazar maliyetleri ve pazar yerine taşıma maliyetleri harcamalarını kayıtlara alınmasıdır. Aşağıda şematize edildiği gibi; VUK'a göre pazar maliyetleri ve taşıma maliyetleri, pazarlama satış dağıtım giderleri olarak değerlendirilmektedir.



TMS 41'e göre ise üretilen ürünlerin birim maliyeti hesaplanırken gerçeğe uygun değer ile kayıtları yapılması gerektiği belirtilmiştir. Bunun için standart da üretilen ürünlerin piyasa fiyatından taşıma ve pazar yeri maliyetlerinin düşülmesi suretiyle net geçeğe uygun değeri ile kayıtlara alınması ifade edilmektedir. Dolayısıyla aşağıda şematize edildiği gibi taşıma ve pazar yeri maliyetleri, ürünlerin birim maliyeti içerisinde değerlendirilmektedir.



Çalışmanın uygulama kısmından elde edilen bulgulara göre, V.U.K.'a göre yapılan kayıtlarda işletme ürün birim maliyet değeri daha düşük çıktığı belirlenmesine ve sonuç olarak ortaya çıkan brüt karın ürün maliyetinin düşük hesaplanmasından kaynaklı olduğu ve TMS 41'e göre daha yüksek ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. Benzer durumda taşıma maliyetlerinin faaliyet giderlerine yansıtılmasından dolayı, işletmenin faaliyet giderleri TMS 41'e göre daha yüksek gerçekleştiği sonucu elde edilmiştir. Özet olarak

gerçekleşen aynı olaya ilişkin oluşturulan muhasebe kayıtlarının gelir ve gider kalemlerindeki etkisi karşılaştırmalı şekilde aşağıdaki Tablo-19'daki gibi gösterebilir.

Tablo 19: VUK ve TMS 41'e Göre Birim Maliyetin Kara Etkisi

	VUK Göre		TMS 41 Göre	
	Tutar	%	Tutar	%
Satışlar	35.000	%100	35.000	%100
Diğer Satışlardan Gelirler	25.000		-	
Satılan Mamul Maliyeti	25.600		28.700	
Brüt Kar	34.400	%98	6.300	%18
631 Pazarlama Satış Dağıtım Gid.	1.300		-	
Faaliyet Karı	33.100	%95	6.300	%18
643 Tarımsal Faal. Değerleme Artış			3.100	
644 Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	-		25.000	
Olağan Kar/ Kapsamlı Gelir Kar	33.100	%95	34.400	%98

Çalışmanın uygulama kısmında hasılat ile ilgili kayıtlara göre hazırlanan Tablo-19'da, VUK ile TMS 41 arasındaki farklılıkların finansal tabloları nasıl etkilediği görülmektedir. Birim maliyetin tespitinde Karaman ilindeki işletmelerin uygulamış olduğu tahmini maliyet yöntemi ile TMS 41'e göre gerçeğe uygun değer yöntemi karşılaştırıldığında, TMS 41'de birim maliyet yüksek çıkmaktadır. VUK devlet teşviklerini satış geliri olarak değerlendirdiğinden ve birim maliyetinde daha düşük olmasından kaynaklı işletmenin brüt karı, TMS 41'e göre yüksek olduğu Tablo-19'da görülmektedir. Ancak TMS 41'e göre devlet teşviklerini ve birim maliyet hesaplanırken bulunan değer artışlarını dikkate aldığımız zaman bulunan kar/zarar incelendiğinde, TMS 41'in VUK'a göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Uygulama da TMS 41'e göre üretilen ürünler piyasa fiyatıyla değerlendirilerek birim maliyet hesaplanmasından dolayı Tablo-19'daki değerler piyasa fiyatına göre değişeceği ve değer artışı veya azalışına göre sonuçlar ortaya çıkacağı için tek bir fiyat üzerinden karşılaştırma yaparak yorumlamak doğru olmayacaktır. Bu sebepten farklı piyasa fiyatlarında birim maliyet, kapsamlı kar/zararın

nasıl oluşacağını incelenmesinde faydalı olacaktır. Bundan dolayı farklı piyasa fiyatlarının gerçekleşebileceği düşüncesi ile alternatif piyasa fiyatlarında oluşabilecek sonuçlar aşağıdaki Tablo-20’de gösterilmiştir.

Tablo 20: Alternatif Piyasa Fiyatlarında TMS 41 ve VUK’a Uygun Karşılaştırmalı Kar Tablosu

	TMS-41’e Göre Farklı Piyasa Fiyatlarında				VUK’a Göre
Piyasa Fiyatı	1,18	1,28	1,345	1,5	-
Satışlar	35.000	35.000	35.000	35.000	35.000
Diğer Satışlardan Gelirler	-	-	-	-	25.000
Satılan Mamul Maliyeti	(22.300)	(24.300)	(25.600)	(28.700)	(25.600)
Brüt Kar	12.700	10.700	9.400	6.300	34.400
631 Pazarlama Satış Dağıtım Gid.	-	-	-	-	(1.300)
Faaliyet Karı	12.700	10.700	9.400	6.300	33.100
643 Tarımsal Faal. Değerleme Artış	-	-	-	3.100	-
644 Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	25.000	25.000	25.000	25.000	-
653 Tarımsal Faal. Değerleme Azalış	(3.300)	(1.300)	-	-	-
Olağan Kar/ Kapsamlı Gelir Kar	34.400	34.400	34.400	34.400	33.100

Tablo-20’den görüldüğü üzere piyasa fiyatlarındaki farklılık, TMS 41’e göre işletmenin birim maliyetini etkilemekte ancak güncel değerler ile değerlendirildiği için oluşan değerleme artış veya azalışı ile gerçekleşen kar da değişiklik olmamaktadır. Dolayısıyla işletmenin mali durumu hakkında bilgi vermesi açısından değerlendirildiğinde TMS 41, gerçeğe uygun değerler içermesi ve farklı koşullarda doğru bilgi vermektedir. Birim maliyetlerin hesaplanması, ürünlerin pazara taşıma maliyetleri ve pazar yeri maliyetleri gibi bazı pazarlama giderleri, değerleme ve devlet teşvikleri kayıtlarında VUK ile TMS 41 arasındaki farklı muhasebeleştirme uygulamaları nedeniyle, firmaların finansal raporlarında farklı sonuçlar oluşmasına neden olmaktadır.

Bir işletmeye yabancı sermayenin yatırım yapabilmesinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının uygulanıyor olmasının büyük katkısı olacağı kaçınılmazdır. İster değerlendirme sürecindeki farklılıklar olsun ister amortisman ayırma işlemlerinde TMS 41 ile V.U.K. arasında büyük farklılıklar bulunmaktadır. Bir işletmenin mali tablolarının anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olması açısından V.U.K. ve TMS 41 arasında farklılıkların da bulunmaması gereklidir.

Bağımsız denetime tabi olup standartları uygulamayan işletmelerin de Avrupa standartlarında finansal raporlama hazırlayabilmelerine imkân sağlayacak, 2013/34 Sayılı AB Muhasebe Direktifi ile uyumlu BOBİ FRS, yeni bir standart seti olarak yürürlüğe girmiştir. 2018 yılından itibaren uygulanacak olan Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı sade ve anlaşılır bir dille kaleme alınmış olup, standartlara uygun finansal rapor hazırlaması gereken işletme kapsamını da genişletmiştir. BOBİ-FRS 27 bölüm ve 9 ekten oluşmakta olup tam set TFRS'ler ile bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklardan birisi de BOBİ FRS 7. Bölümde, tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde değerlendirme konusunda canlı varlıkların maliyet bedeliyle de ölçülebileceği belirtilmiştir. Çalışmanın uygulama kısmında BOBİ FRS açısından herhangi bir uygulama yapılmamış olup sadece literatür kısmı incelenmiştir.

TMS 41 standardında canlı varlıklar gerçeğe uygun değer ile değerlendirilirken, V.U.K.'a göre (Madde 276) maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. BOBİ FRS ile canlı varlıklar bir muhasebe politikası tercihi olarak gerçeğe uygun değer veya maliyet yöntemlerinden birisi kullanılarak ölçülmektedir. TMS/TFRS ile BOBİ FRS karşılaştırıldığında, BOBİ FRS'nin daha yalın sade basitleştirilmiş bir dil ile muhasebe ilkelerinin düzenlendiği görülmektedir. Ayrıca standartlarda genel olarak ölçüm yöntemi olarak gerçeğe uygun değer kullanılmakta iken BOBİ FRS'de muhasebe uygulamalarında

maliyet bedeli kullanımına imkân vererek kolaylık sağlanmıştır. VUK’na göre finansal raporların amacının vergi matrahına ulaşmak olarak görülmesi finansal tabloların güvenilirliği azaltırken, BOBİ FRS ve TMS/IFRS’ler de ise bağımsız denetime uygun hazırlanan finansal raporlar, kamuyu aydınlatıcı bilgiler içerdiğinden güvenilirliği daha fazladır.

Uluslararası piyasada rekabet edebilmek ve yabancı yatırımcının karar vermesini kolaylaştırmak için standartlara uyumlu finansal raporlama hazırlanması büyük önem taşımaktadır. Yapılan bu çalışmada VUK ile TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı açısından uygulama farklılıklarına dikkat çekilmeye çalışılmıştır. TMS 41 Standardına göre oluşturulan muhasebe kayıtlarının, standartlar hakkında bilgi sahibi olmayanlar için faydalı olması beklenilmektedir. Ayrıca bu alanda çalışma yapacak olanların, uygulama kısmının BOBİ FRS ile karşılaştırmalı olarak hazırlaması faydalı olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H., Yumuşak, S., & Uyar, E. (2014). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 23, 364–397.
- Akdoğan, N., & Sevilengül, O. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler. *Mali Çözüm Dergisi*, (84), 29–70.
- Aksoy, T. (2005). Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi. *Mali Çözüm Dergisi*, (71), 182–199.
- Aktaş, R., & Deran, A. (2006). “Fair Value” Karşılığı Olarak Gerçeğe Uygun Değer Kavramı ve Tespit Hiyerarşisi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(2), 153–166.
- Alataş, A., & Kılıç, İ. (2018). Özet Tablolar ile BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Farkların Karşılaştırılması. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(64), 453–478. <https://doi.org/10.22201/fq.18708404e.2004.3.66178>
- Antepli, A. (2015). Canlı Varlıklarda Maliyetlerin 7/B Seçeneği İle İzlenmesi ve Uygulama Örneği. *Pamukkale İşletme ve Bilişim Yönetimi Dergisi*, 2(1), 1–18. <https://doi.org/10.5505/pibyd.2015.87597>
- Antepli, A. (2016). Canlı Varlıklarda Amortisman. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 6(2), 1–9.
- Antepli, A. (2018). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi; BOBİ FRS ve TMS41 Çerçevesinde Teorik İnceleme. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, (30), 3984–3992.
- Aras, A. (1988). *Tarım Muhasebesi*. (E. Ü. Basımevi). İzmir.
- Ataman, B., & Cavlak, H. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(3), 153–168.
- Aysan, M. A. (2008). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (40), 44–53.
- Bashimov, G. (2016). Elma İhracatında Türkiye’nin Karşılaştırmalı Üstünlüğü. *Adnan Menderes Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*, 13(2), 9–15.
- Bayri, O. (2010a). Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi. *Mali Çözüm Dergisi*, 98, 89–116.
- Bayri, O. (2010b). Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gelir Tablolarının Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (47), 95–110.
- Bilginer, M., Afşar, A., & Akdoğan, Z. (2017). Teknoloji Geliştirme Bölgelerini Yöneten Teknokent Anonim Şirketlerin Faaliyet Gelirlerinin Vergi Mevzuatı Açısından

- Değerlendirilmesi ve Alınan Hibelerin TMS 20'ye Göre Muhasebeleştirilmesi. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 4(15), 2016–2025.
- Büyükipekci, S., & Kağıtçı, A. (2015). Tarımsal Faaliyetlerin Tms 41'e Göre Muhasebeleştirilmesi. *K.S.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(1), 105–113.
- Büyükmirza, K. (2003). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. (G. Kitapevi, Ed.). Ankara.
- Çankaya, F., & Dinç, E. (2012). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Başarısını Etkileyen Faktörler: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1), 81–102.
- Çelik, Y. (2014). Türkiye'de Tarım İşletmelerinde Farklı Muhasebe Sistemlerine Göre Masraf ve Gelir Hesaplama Yöntemleri. *Tarım Ekonomisi Dergisi*, 20(1), 41–52.
- Çevik, O., Bay, M., Mortaş, M., Öz, M., & Erdemir, N. K. (2015a). Rekabet , Finansman ve Pazarlama Perspektifinden Karaman ' da Elmacılık Sektörünün Durumu. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 17(29), 110–126.
- Çevik, O., Bay, M., Mortaş, M., Öz, M., & Erdemir, N. K. (2015b). *Rekabet , Finansman ve Pazarlama Perspektifinden Karaman ' da Elmacılık Sektörünün Durumu*. Karaman.
- Çiçekgil, Z., & Yazıcı, E. (2016). Türkiye ' de Tavuk Yumurtası Mevcut Durumu ve Üretim Öngörüsü. *Tarım Ekonomisi Araştırma Dergisi*, 2(2), 26–34.
- Çoban Çelikdemir, N. (2019). Türkiye de Muhasebe Standartları Konusunda Yapılan Tezlerin İncelenmesi. *Journal of Business Research - Turk*, 11(1), 325–336. <https://doi.org/10.20491/isarder.2019.602>
- Dağ, Ö. (2013). *Devlet Muhasebesi*. (Seçkin Yayınevi). Ankara.
- Demirkol, Ö. F. (2006). *Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartları'na Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Demirkol, Ö. F. (2008). Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1(2), 113–124.
- Doğan, A. F. (2011). Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Gider ve Maliyet Hesaplarına Eleştirel Yaklaşım. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, 131–151.
- Doğan, Z., Arslan, S., & Berkman, A. N. (2015). Türkiye ' de Tarım Sektörünün İktisadi Gelişimi ve Sorunları. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(1), 29–41.
- Doğan, Z., Arslan, S., & Köksal, A. G. (2013). Historical Development of Agricultural Accounting and Difficulties Encountered in the Implementation of Agricultural Accounting. *International Journal of Food and Agricultural Economics*, 1(2), 105–114.
- Ergin, N. E. (2016). Vergi Mevzuatı ile TMS/TFRS'nin Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması. *Vergi Dünyası*, 9–20.
- Erol, M., & Aslan, M. (2017). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (12), 55–86.
- Ertaş, F. C., İbrahim, Ç., & Reşid, :iğdem. (2017). Tarımsal Teşviklerin TMS 20 ve TMS 41 Kapsamında İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(3), 577–591.

- Eşidir, A., & Pirim, L. (2013). *Kanatlı Hayvancılık Sektör Raporu*.
- Fidan, H. (2018a). Tarım Muhasebesi Sistemindeki Çalışmaların Tarihsel Gelişimi. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi Fidan*, 01(04), 08-15.
- Fidan, H. (2018b). Tarım Muhasebesinin Tanımı , Önemi Ve Amaçları. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi Fidan*, 04(01), 92–99.
- Gökçen, G., Öztürk, E., & Güleç, Ö. F. (2018). BOBİ FRS ve TFRS'nin Finansal Raporlama Etkileri Açısından Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3(2), 437–457.
- Gökgöz, A. (2011). Tarihsel Perspektifte Muhasebenin Doğuşunu ve Gelişimini Etkileyen Faktörler. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(1), 167–177.
- Gökgöz, A. (2012). Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 4(4), 95–108.
- Gökgöz, A. (2013). *Tarımsal Faaliyet Muhasebesi* (1. Baskı). Ekin Yayınevi.
- Gökgöz, A., & Şentürk, F. (2015). Borsa İstanbul'da İşlem Gören Şirketlerin Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Hiyerarşisinde Kullandıkları Seviye Girdilerinin Tespiti Üzerine Bir Araştırma. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(4), 67–80.
- Gökgöz, A., & Temelli, F. (2016). Taşıyıcı Bitkilerin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2(4), 142–154.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (76), 1–24.
<https://doi.org/10.25095/mufad.400056>
- Hatipoğlu, A. G. (2012). Tarımsal Ürünlerin Muhasebeleştirilme İlkelerinin Ulusal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(1), 87–102.
- Hatunoğlu, Z., & Kılılı, M. (2016). Tarım İşletmelerinde Bitkisel Üretim Maliyetlerinin TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 13(1).
- Hekimoğlu, B., & Altındağ, M. (2008). *Ülkemizde ve Samsun İlinde ; Süt Hayvancılığı ve Süt Sektöründeki Mevcut Durum, Sorunlar ve Öneriler*.
- Kavramsal Çerçeve (2005). T.C. Resmi Gazete, 25702: 31.12.2005.
- Kılılı, M., & Hatunoğlu, Z. (2016). Dünya'da ve Türkiye'de Tarım Muhasebesi Yazınına Tarihsel Bir Bakış. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 3(1), 1–12.
<https://doi.org/10.17541/oeaybd.01602>
- Kırhoğlu, H., & Gökgöz, A. (2012). Tms 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2), 107–128.
- Kızılaslan, H., & Nalinci, S. (2013). Amasya İli Merkez İlçedeki Hanehalkının Kanatlı Eti Tüketim Alışkanlıkları ve Kanatlı Eti Tüketimini Etkileyen Faktörler. *Gaziosmanpaşa Bilimsel Araştırma Dergisi*, 6, 1–18.

- Köseman, A., & Şeker, İ. (2015). Current Status of Cattle , Sheep and Goat Breeding in Turkey. *Van Veterinary Journal*, 26(2), 111–117.
- Okutmuş, E., & Kural, U. (2015). Bir Tarım İşletmesinde Canlı Varlık Muhasebeleştirilmesi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 15(29), 252–281.
- Onay, A. (2016). Muhasebe Standartları Kapsamında Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 8(3), 31–45.
- Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2015). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları TMS-TFRS*. (Gazi Kitabevi). Ankara.
- Örten, R., Kurt, G., & Torun, S. (2011). Muhasebede Çift Taraflı Kayıtlama ve Kİtab-us Sıyakat. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1), 34–69.
- Otlu, F., & Çenberlitaş, İ. (2017). TFRS 13 Çerçevesinde Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımları ve Standart Uyarınca Kaydileştirilmesi. *Dicle Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(14), 345–362.
- Özçelik, M. K. (2017). Türk Muhasebe Sisteminin Gelişiminde Vergi Etkisi. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*, (60), 396–413.
- Özulucan, A. (2008). Vergi Usul Kanunu ve Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde Devamlı Olarak Ürünüden Yararlanmak Amacıyla Edinilen Küçük ve Büyükbaş Hayvanların Amortisman İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*.
- 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 Önerileri. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(25), 1–23.
- Sağlam, N., Yolcu, M., & Eflatun, A. O. (2015). *Örneklerle UFRS Kayıtları*. (Muhasebetr). Ankara.
- Şahinöz, E., Doğu, Z., & Aral, F. (2017). Türkiye ve Dünya’da Su Ürünlerinin Mevcut Durumu. *Kent Akademisi*, 10(4), 466–476.
- Sarıgül, S. (2017). *Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe*. (Vergi Müfettişleri Derneği) (EPAMAT Bas). Ankara.
- Sönmez, F. (2004). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi (25 No’lu SPK Tebliğinin 31.Kısım Hükümleriyle Desteklenmiş Olarak). *Mali Çözüm Dergisi*, 143–163.
- Sönmez, F. (2005). Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 125–140.
- Taşcı, F. (2017). *Elma Ürün Raporu*.
- Taştan, H. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları(TMS) ve Vergi Usul Kanununa (VUK) Göre Büyükbaş Canlı Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmasının Karşılaştırılmalı İncelenmesi. *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 175–184.
- Tekşen, Ö. (2010). TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri İle Türkiye’de Yeni Teşvik Sistminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muasebe ve Bergi Açısından İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 19(2), 431–454.

- TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü (2012).T.C. Resmi Gazete, 28513.
- TMS 41 Tarımsal Faaliyetler (2006). T.C. Resmi Gazete, 26090.
- Tokay, H. S., & Deran, A. (2006a). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile SPK Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-I. *Yaklaşım Dergisi*, 157, 16–19.
- Tokay, H. S., & Deran, A. (2006b). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile SPK Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması II. *Yaklaşım Dergisi*, 158, 12–16.
- Tokay, H. S., & Deran, A. (2009). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Gerçeğe Uygun Değer Ölçüsünün Kullanımı. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 1, 149–188.
- Tuğay, O. (2013). TMS 41'e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(8), 311–328.
- Tuğay, O. (2015). *Tarımsal Faaliyetlere Yönelik Devlet Teşvikleri ve Muhasebeleştirilmesi Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde*. (Ekin Yayınevi, Ed.). Bursa.
- Tunçez, H. A. (2011a). *Tarımsal Faaliyetler Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama*. *Yayınlanmış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*.
- Tunçez, H. A. (2011b). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, 14(1–2), 311–328.
- Tunçez, H. A. (2011c). Türkiye Muhasebe Standardı-41 Tarımsal Faaliyet Kapsamında Devlet Teşvikleri ve Muhasebe İşlemleri. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, 14(1–2), 349–362.
- Tunçez, H. A. (2011d). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemleri ve Karşılaştırılması. *Uluslararası Hakemli Akademik Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(01), 69–84.
- Türker, A. (2009). Orman İşletmeleri Muhasebesinde Maliyet Muhasebesinin Uygulanabilirliği. In *II. Ormancılıkta Sosyo- Ekonomik Sorunlar Kongresi*, 263–271.
- Uluslan, H. (2007). Finansal Raporlama Açısından Değerleme. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(2), 525–544.
- Uluslan, H. (2008a). Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(1), 129–154.
- Uluslan, H. (2008b). Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması. *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(2), 415–433.
- Uluslan, H. (2009). Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları'na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma (I). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 43, 244–252.

- Uzundumlu, A. S. (2012). Tarım Sektörünün Ülke Ekonomisindeki Yeri ve Önemi. *Alınları Zirai Bilimler Dergisi*, 22(1), 34–44.
- Yavan, N. (2011). *Teşviklerin Sektörel ve Bölgesel Analizi Türkiye Örneği*. (Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Ed.). Ankara.
- Yazan, Ö., & Kaya, U. (2011). Canlı Varlıkların Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Muhasebeleştirilmesi. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6, 27–42.
- Yazarkan, H. (2016). Üretim İşletmelerine Ait Fındık Bahçelerine İlişkin Mali İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi : Durak Fındık A . Ş . Örneği. *Yönetim ve Ekonomi*, 23(2), 309–434.
- Yılmaz, E. (2014a). Tms-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 22, 232–248. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.11611/JMER229> TMS-41
- Yılmaz, E. (2014b). Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 4(2), 57–71.
- 1380 Sayılı Su Ürünleri Kanunu (1971). T.C. Resmi Gazete, 13799: 04.04.1971.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (1961). T.C. Resmi Gazetesi, 10700: 06.01.1961.
- 5488 Sayılı Tarım Kanunu (2006). T.C. Resmi Gazete, 26149: 18.04.2006.

EK-1: HESAP PLANI TASLAĞI**1 DÖNEN VARLIKLAR****10 NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ**

- 100 Nakit Kasası
- 101 Alınan Çekler
- 102 Bankalar
- 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)
- 104 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Nakit Benzeri Niteliğindeki Alacaklar
- 105 Nakit Benzeri Niteliğindeki Menkul Kıymetler
- 106 Nakit Benzeri Diğer Varlıklar
- 107
- 108 Banka Mevduatı Limit Kullanımları (-)
- 109 Nakit ve Nakit Benzerleri Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

11 (110-118) FİNANSAL YATIRIMLAR

- 110 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar
- 111 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelirlere Yansıtılan Finansal Yatırımlar
- 112 İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar
- 113 Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar
- 114 Teminata Verilen Finansal Yatırımlar
- 115 Bankalardaki Vadeli Mevduat
- 116 Kullanımı Kısıtlı Banka Bakiyeleri
- 117 Diğer Finansal Yatırımlar
- 118 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

11 (119) TÜREV ARAÇLAR

- 119 Türev Araçlar

12 TİCARİ ALACAKLAR

- 120 Müşterilerden Alacaklar
- 121 Alacak Senetleri
- 122 Alınan İleri Tarihli Çekler
- 123 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Alacaklar
- 124 İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar
- 125 Üye Aidatlarından Alacaklar
- 126 Diğer Ticari Alacaklar

127 Şüpheli Ticari Alacaklar

128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)

129 Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

13 DİĞER ALACAKLAR

130

131 Ortaklardan Alacaklar

132 Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden
(Anlaşmalardan) Alacaklar

133 Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar

134 Verilen Depozito ve Teminatlar

135 Personelden Alacaklar

136 Diğer Çeşitli Alacaklar

137 Şüpheli Diğer Alacaklar

138 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)

139 Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

14 DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR İLE İMTİYAZLI HİZMET ANLAŞMALARINA İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR

140 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar

141 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar

142 İmtiyazlı Sözleşmelere İlişkin Finansal Varlıklar

143 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)

144 Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

145

146

147

148

149

15 STOKLAR

150 İlk Madde ve Malzeme

151 Yarı Mamuller

152 Mamuller

153 Ticari Mallar

154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri

155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri

156 Yoldaki Stoklar

157 Diğer Stoklar

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

159 Verilen Sipariş Avansları

16 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

160 –167 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

168 Yıllara Yaygın İnşaat Enfasyon Düzetme Hesabı

169 Taşeronlara Verilen Avanslar

17 CANLI VARLIKLAR

170 Tarla Bitkileri

171 Bahçe Bitkileri

172 Büyükbaş Hayvanlar

173 Küçükbaş Hayvanlar

174 Kanatlı Hayvanlar

175 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar

176 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

177

178

179 Verilen Sipariş Avansları

18 PEŞİN ÖDENMİŞ (GELECEK AYLARA AİT) GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

180 Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler

181 Gelir Tahakkukları

182 Önceden Yapılan İnşa (Taahhüt) ve Hizmet İşleri

183

184

185

186

187

188 Sayım ve Tesellüm Noksanları

189 Sayım ve Tesellüm Noksanları Karşılıkları (-)

19 (190- 195) DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

190 Devreden KDV

191 İndirilecek KDV

192 Diğer KDV

193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar

194 Verilen İş ve Personel Avansları

195 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar

19 (196-199) SATIŞ AMAÇLI SINIFLANDIRILAN DURAN VARLIKLAR

196 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar

197 Satış Amaçlı Elde Tutulan Gruplara İlişkin Varlıklar

198 Ortaklara Dağıtım Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar ile Gruplara İlişkin Varlıklar

199 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Varlıklar

2 DURAN VARLIKLAR

20 (200-208) FİNANSAL YATIRIMLAR

200 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar

201 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelirlere Yansıtılan Finansal Yatırımlar

202 İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar

203 Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar

204 Teminata Verilen Finansal Yatırımlar

205 Bankalardaki Vadeli Mevduat

206 Kullanımı Kısıtlanmış Banka Kalanları

207 Diğer Finansal Yatırımlar

208 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

20 (209) TÜREV ARAÇLAR

209 Türev Araçlar

21 ORTAKLIKLARDAKİ YATIRIMLAR (BAĞLI ORTAKLIKLAR, İŞTİRAKLER, İŞ ORTAKLIKLARI VE MÜŞTEREKEN KONTROL EDİLEN İŞLETMELERDEKİ YATIRIMLAR)

210 İştiraklerdeki Yatırımlar

211 İş Ortaklıklarındaki veya Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerdeki Yatırımlar

212 Bağlı Ortaklıklar

213

214

215

216

217

218 Ortaklıklardaki Yatırımlar Sermaye Taahhütleri (-)

219 Ortaklıklardaki Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

22 TİCARİ ALACAKLAR

220 Müşterilerden Alacaklar

221 Alacak Senetleri

222 Alınan İleri Tarihli Çekler

223 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Alacaklar

224 İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar

225 Üye Aidatlarından Alacaklar

226 Diğer Ticari Alacaklar

227 Şüpheli Ticari Alacaklar

228 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)

229 Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

23 DİĞER ALACAKLAR

230

231 Ortaklardan Alacaklar

232 Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden
(Anlaşmalardan) Alacaklar

233 Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar

234 Verilen Depozito ve Teminatlar

235 Personelden Alacaklar

236 Diğer Çeşitli Alacaklar

237 Şüpheli Diğer Alacaklar

238 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)

239 Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

24 (240-244) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR İLE İMTİYAZLI HİZMET ANLAŞMALARINA İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR

240 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar

241 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar

242 İmtiyazlı Sözleşmelere İlişkin Finansal Varlıklar

243 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)

244 Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)

24 (245-249) YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

- 245 Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- 246 Maliyetle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- 247 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 248 Birikmiş Amortismanlar (-)
- 249 Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Yatırımları ve Verilen Avanslar

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

- 250 Arazi ve Arsalar
- 251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlemeleri
- 252 Binalar
- 253 Tesis, Makine ve Cihazlar
- 254 Taşıtlar
- 255 Demirbaşlar
- 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar
- 257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 258 Birikmiş Amortismanlar (-)
- 259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar

26 ŞEREFIYE VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

- 260 Şerefiye
- 261 Haklar
- 262 İşletme Dışından Elde Edilmiş Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 263 İşletme İçinde Oluşturulmuş Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 264 Geliştirme Maliyetleri
- 265 Maden Kaynakları Arama ve Değerlendirme Varlıkları
- 266 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 267 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 268 Birikmiş Amortismanlar (-)
- 269 Verilen Avanslar

27 CANLI VARLIKLAR

- 270 Tarla Bitkileri
- 271 Ağaçlar
- 272 Büyükbaş Hayvanlar
- 273 Küçükbaş Hayvanlar
- 274 Kanatlı Hayvanlar

- 275 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar
- 276 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 277 Birikmiş Amortismanlar (-)
- 278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları
- 279 Verilen Avanslar
- 28 (280-288) PEŞİN ÖDENMİŞ (GELECEK YILLARA AİT) GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
- 280 Peşin Ödenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Giderler
- 281 Gelir Tahakkukları
- 282
- 283
- 284
- 285
- 286
- 287
- 288
- 28 (289) ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI
- 289 Ertelenmiş Vergi Varlığı
- 29 DİĞER DURAN VARLIKLAR
- 290
- 291
- 292 Diğer KDV
- 293 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar
- 294 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar
- 295
- 296 Kullanım Dışı Maddi Duran Varlıklar
- 297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar
- 298 Diğer Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 299 Birikmiş Amortismanlar (-)
- 3 KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER**
- 30 (300-308) FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER
- 300 Banka Kredileri
- 301 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar
- 302 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri

- 303 Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler
- 304 Çıkarılmış Bonolar, Senetler ve Diğer Borçlanma Araçları
- 305 Çıkarılmış Tahvil ve Uzun Vadeli Borçlanma Araçlarının Anapara Taksit ve Faizleri
- 306 Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçlarının Finansal Yükümlülük Bileşenleri
- 307 Diğer Finansal Yükümlülükler
- 308 Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri (-)
- 30 (309) TÜREV ARAÇLARDAN BORÇLAR
- 309 Türev Araçlardan Borçlar
- 31
- 32 TİCARİ BORÇLAR
- 320 Satıcılar
- 321 Borç Senetleri
- 322 Verilen İleri Tarihli Çekler
- 323
- 324 İlişkili Taraflara Ticari Borçlar
- 325 Faturası Beklenen Alımlardan Borçlar
- 326 Diğer Ticari Borçlar
- 327
- 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)
- 329
- 33 DİĞER BORÇLAR
- 330
- 331 Ortaklara Borçlar
- 332 Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere ve Müşterek Girişimlere (Anlaşmalara) Borçlar
- 333 Diğer İlişkili Taraflara Borçlar
- 334 Alınan Depozito ve Teminatlar
- 335 Personele Borçlar
- 336 Diğer Çeşitli Borçlar
- 337
- 338 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)
- 339

- 34 (340-344) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER
- 340 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler
- 341 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler
- 342
- 343
- 344
- 34 (345-349) ALINAN AVANSLAR
- 345 Alınan Sipariş Avansları
- 346 Alınan İş Avansları
- 347
- 348 Alınan Diğer Avanslar
- 349
- 35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ
- 350-357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri
- 358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı
- 359
- 36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER
- 360 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
- 361 Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek Vergiler
- 362 Ödenecek KDV
- 363 Ödenecek ÖTV
- 364 Ödenecek Diğer Vergiler
- 365 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri
- 366
- 367
- 368 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler
- 369 Ödenecek Diğer Yükümlülükler
- 37 (370 – 371) DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI
- 370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları
- 371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri (-)
- 37 (372 – 379) KARŞILIKLAR
- 372 Kıdem Tazminatı Karşılıkları

- 373 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar
- 374 Gider Karşılıkları
- 375 Garanti Karşılıkları
- 376 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Maliyetlere İlişkin Karşılıklar
- 377 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları
- 378 Çevre Düzenleme Karşılıkları
- 379 Diğer Karşılıklar
- 38 ERTELENMİŞ (GELECEK AYLARA AİT) GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
 - 380 Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler
 - 381
 - 382 Alınan Devlet Teşvikleri
 - 383
 - 384
 - 385 Gider Tahakkukları
 - 386
 - 387
 - 388 Sayım ve Tesellüm Fazlaları
 - 389
- 39 (390-395) DİĞER KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER
 - 390
 - 391 Hesaplanan KDV
 - 392 Diğer KDV
 - 393 Merkez ve Şubeler Cari Hesabı
 - 394
 - 395 Diğer Çeşitli Kısa Vadeli Yükümlülükler
- 39 (396-399) SATIŞ AMAÇLI SINIFLANDIRILAN GRUPLARA İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLER
 - 396
 - 397 Satış Amaçlı Elde Tutulan Gruplara İlişkin Yükümlülükler
 - 398 Ortaklara Dağıtım Amacıyla Elde Tutulan Gruplara İlişkin Yükümlülükler
 - 399 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Yükümlülükler
- 4 UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER**
 - 40 (400-408) FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER

- 400 Banka Kredileri
- 401 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar
- 402
- 403 Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler
- 404
- 405 Çıkarılmış Tahvil ve Diğer Borçlanma Araçları
- 406 Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçlarının Finansal Yükümlülük Bileşenleri
- 407 Diğer Finansal Yükümlülükler
- 408 Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri (-)
- 40 (409) TÜREV ARAÇLARDAN BORÇLAR
- 409 Türev Araçlardan Borçlar
- 41
- 42 TİCARİ BORÇLAR
- 420 Satıcılar
- 421 Borç Senetleri
- 422 Verilen İleri Tarihli Çekler
- 423
- 424 İlişkili Taraflara Esas Faaliyetlerden Borçlar
- 425
- 426 Diğer Ticari Borçlar
- 427
- 428 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)
- 429
- 43 DIĞER BORÇLAR
- 430
- 431 Ortaklara Borçlar
- 432 Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere ve Müşterek Girişimlere (Anlaşmalara) Borçlar
- 433 Diğer İlişkili Taraflara Borçlar
- 434 Alınan Depozito ve Teminatlar
- 435 Personele Borçlar
- 436 Diğer Çeşitli Borçlar
- 437

438 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)

439

44 (440-444) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET
SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER

440 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler

441 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler

442

443

444

44 (445-449) ALINAN AVANSLAR

445 Alınan Sipariş Avansları

446 Alınan İş Avansları

447

448 Alınan Diğer Avanslar

449

45

46 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER

460 Gelecek Yıllarda Ödenecek Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

461

462

463

464

465 Gelecek Yıllarda Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri

466

467

468 Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Diğer Vergi ve Yükümlülükler

469 Gelecek Yıllarda Ödenecek Diğer Yasal Yükümlülükler

47 KARŞILIKLAR

470

471

472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları

473 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar

474

475 Garanti Karşılıkları

476 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Maliyetlere İlişkin Karşılıklar

477 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları

478 Çevre Düzenleme Karşılıkları

479 Diğer Karşılıklar

48 (480-488) ERTELENMİŞ (GELECEK YILLARA AİT) GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

480 Ertelenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Gelirler

481

482 Alınan Devlet Teşvikleri

483

484

485 Gider Tahakkukları

486

487

488

48 (489) ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

49 DİĞER UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER

490

491

492 Diğer KDV

493

494 Tesise Katılma Payları

495 Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yükümlülükler

496

497

498

499

5 ÖZKAYNAKLAR

50 ÖDENMİŞ SERMAYE

500 Sermaye

501 Ödenmemiş Sermaye (-)

502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları

503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)

504 Paya Dönüşen Borçlanma Araçları

505

506

507

508

509

51 SERMAYE KATKILARI

510 Pay Sahiplerinin İlave Sermaye Katkıları

511 Sermaye Tamamlama Fonu

512 Kooperatif Ortaklarının Sermaye Niteliğindeki Katkı Payları

513

514

515 Geri Alınmış Paylar (-)

516 Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi

517

518

519

52 SERMAYE YEDEKLERİ

520 Pay İhraç Primleri

521 Pay İptal Karları

522 Geri Alınan Payların Yeniden Satışından Ortaya Çıkan Primler

523 Pay İhraç Giderleri (-)

524

525

526

527

528

529

53

54 KAR YEDEKLERİ VE FONLAR

540 Kardan Ayrılan Yasal Yedekler

541 Statü Yedekleri

542 Olağanüstü Yedekler

543 Geri Alınan Paylara İlişkin Yedekler

- 544 Girişim Sermayesi Fonu
- 545 Yedeklerde İzlenen İstisnaya Konu Satış Karları
- 546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri
- 547 Sabit Kıymet Yenileme Fonları
- 548 Kardan Ayrılan Özel Amaçlı Fonlar
- 549 Diğer Kar Yedekleri
- 55 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK
ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)
 - 550 Özkaynak Araçlarına İlişkin Gerçeğe Uygun Değer Farkları
 - 551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları
 - 552 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları
 - 553 Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)
 - 554 Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)
 - 555 Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar)
 - 556 Yabancı Para Çevrim Farkları ile Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)
 - 557 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar
 - 558 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler)
 - 559 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler ($\pm$)
- 56 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRIACAK
ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)
 - 560 Yabancı Para Çevrim Farkları ($\pm$)
 - 561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) ($\pm$)
 - 562 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)
 - 563 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlar (Kayıplar)
 - 564 Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişiklikler Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişiklikler
 - 566 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişiklikler

567 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında
Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak
Paylar

568 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen
Diğer Gelirler (Giderler) ($\pm$)

569 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen
Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler ($\pm$)

57 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI

570 Geçmiş Yıllar Karları

571 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerden Kaynaklanan Düzeltme Karları

572 Geçmiş Yıl Hatalarından Kaynaklanan Düzeltme Karları

573 İlk Geçişte Ortaya Çıkan Karlar

574

575

576

577

578

579 Ödenen Kar Payı Avansları (-)

58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI

580 Geçmiş Yıllar Zararları

581 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerden Kaynaklanan Düzeltme
Zararları (-)

582 Geçmiş Yıl Hatalarından Kaynaklanan Düzeltme Zararları (-)

583 İlk Geçişte Ortaya Çıkan Zararlar (-)

584

585

586

587

588

589

59 DÖNEM NET KARI (ZARARI)

590 Dönem Net Karı

591 Dönem Net Zararı (-)

592

593

594

595

596

597

598

599

6 KAR VEYA ZARAR TABLOSU HESAPLARI**60 BRÜT SATIŞ HASILATI**

600 Yurtiçi Satışlar

601 Yurtdışı Satışlar

602 İhraç Kaydıyla Satışlar

603 Özel Üretim Bölgelerden Satışlar

604

605

606

607

608

609 Diğer Satış Hasılatları

61 SATIŞ HASILATINDAN YAPILAN İNDİRİMLER (-)

610 Satıştan İadeler (-)

611 Satış İskontoları (-)

612 Diğer İndirimler (-)

613

614

615

616

617

618

619

62 SATIŞLARIN MALİYETLERİ (-)

620 Satılan Mamuller Maliyeti (-)

621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)

622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-)

623 Diğer Satışların Maliyeti (-)

- 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)
- 625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-)
- 626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)
- 627 Stoklara İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar (+)
- 628
- 629 Diğer Giderler (-)
- 63 ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ (-)
 - 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)
 - 631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)
 - 632 Genel Yönetim Giderleri (-)
 - 633
 - 634
 - 635
 - 636
 - 637
 - 638
 - 639
- 64 (640-644) ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİR VE KAZANÇLAR
 - 640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları
 - 641 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar
 - 642 Esas Faaliyetlerle İlgili Komisyon Gelirleri
 - 643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları
 - 644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar
- 64 (645-649) DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KAZANÇLAR
 - 645 Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından Paylar
 - 646 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Sağlanan Gelir ve Kazançlar
 - 647 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Elde Edilen Gelir ve Kazançlar
 - 648 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar
 - 649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar
- 65 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDER VE ZARARLAR İLE DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR (-)
- 65 (650-654) ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)

- 650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları (-)
- 651 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)
- 652 Esas Faaliyetlerle İlgili Komisyon Giderleri (-)
- 653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)
- 654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar (-)
- 65 (655-659) DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR
- 655 Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Zararlarından Paylar (-)
- 656 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)
- 657 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)
- 658 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Zararlar (-)
- 659 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar (-)
- 66 FİNANSAL GELİRLER
- 660 Mevduat Faiz Gelirleri
- 661 Menkul Kıymet Yatırımlarından Faiz Gelirleri
- 662 Diğer Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri
- 663 Diğer Faiz Gelirleri
- 664 Kur Farkı Kazançları
- 665 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları
- 666 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gelir ve Kazançlar
- 667 Türev Araçlardan Sağlanan Kazançlar
- 668 Diğer Finansal Gelirler
- 669 Net Parasal Pozisyon Kazançları (Enflasyon Düzeltmesi Kârları)
- 67 FİNANSAL GİDERLER (-)
- 670 Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri (-)
- 671 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri (-)
- 672 Diğer Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri (-)
- 673 Diğer Faiz Giderleri (-)
- 674 Kur Farkı Zararları (-)
- 675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları (-)
- 676 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gider ve Zararlar (-)

677 Türev Araçlardan Kaynaklanan Zararlar (-)

678 Diğer Finansal Giderler (-)

679 Net Parasal Pozisyon Zararları (Enflasyon Düzeltme Zararları) (-)

68 DURDURULAN FAALİYETLER GELİR VE KARLARI İLE GİDER VE ZARARLARI

680 Durdurulan Faaliyetler – Net Satış Hasılatı

681 Durdurulan Faaliyetler – Diğer Gelir ve Kazançlar

682 Durdurulan Faaliyetler – Gider ve Zararlar (-)

683

684

685

686

687 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Değer Artış ve Satış Kazançları

688 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Değer Azalış ve Satış Zararları (-)

689

69 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI

690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı

691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)

692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)

693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı

694 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı

695 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)

696 Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)

697 Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı

698

699 Dönem Net Kar veya Zararı

7 MALİYET HESAPLARI

7/A SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI

70 (700-701) MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI

700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı

701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı

70 (700-709) MALİYET OLUŞUM HESAPLARI

700

701

702

703 Üretim (İmalat) Hesabı

704 Canlı Varlık Üretim Hesabı

705 Hizmet Üretim Hesabı

706 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırım Maliyetleri Hesabı

707 Yapılmakta Olan Maddi Olmayan Duran Varlık Yatırım Maliyetleri Hesabı

708 Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Yatırım Maliyetleri Hesabı

709

71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı

712 Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkları

713 Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkları

714

715

716

717

718

719

72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

720 Direkt İşçilik Giderleri

721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı

722 Direkt İşçilik Ücret Farkları

723 Direkt İşçilik Süre (Zaman) Farkları

724

725

726

727

728

729

73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

730 Genel Üretim Giderleri

731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı

- 732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları
- 733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları
- 734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları
- 736 Değişken Genel Üretim Giderleri Hesabı
- 737 Değişken Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı
- 738 Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabı
- 739 Sabit Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı

74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

- 740 Hizmet Üretim Maliyeti
- 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı
- 742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları
- 743
- 744
- 745
- 746
- 747
- 748
- 749

75 ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME VE MADEN KAYNAKLARININ ARANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ GİDERLERİ

- 750 Araştırma Giderleri
- 751 Araştırma Giderleri Yansıtma Hesabı
- 752 Araştırma Gider Farkları
- 753 Geliştirme Giderleri
- 754 Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı
- 755 Geliştirme Gider Farkları
- 756 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri
- 757 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri Yansıtma Hesabı
- 758 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri Farkları
- 759

76 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

- 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
- 761 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı

762 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Farkları

763

764

765

766

767

768

769

77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

770 Genel Yönetim Giderleri

771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı

772 Genel Yönetim Giderleri Farkları

773

774

775

776

777

778

779

78 FİNANSMAN GİDERLERİ

780 Finansman Giderleri

781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı

782 Finansman Giderleri Farkları

783

784

785

786

787

788

789

7/B SEÇENEĞİNDE GİDER HESAPLARI

79 GİDER ÇEŞİTLERİ

790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri

791 İşçi Ücret ve Giderleri

- 792 Memur Ücret ve Giderleri
- 793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Giderler
- 794 Çeşitli Giderler
- 795 Vergi, Resim ve Harçlar
- 796 Amortismanlar ve Tükenme Payları
- 797 Finansman Giderleri
- 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları
- 799 Üretim Maliyet Hesabı

8 DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER) VE SERBEST HESAPLAR

80-83 DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)

80 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)

- 800 Özkaynak Araçlarına İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Gerçeğe Uygun Değer Farkları
- 801 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)
- 802 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)
- 803 Tanımlanmış Fayda Planlarına İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)
- 804 Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)
- 805 Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde Dönemde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar)
- 806
- 807 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar
- 808 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirde Dönemde Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler)
- 809 Dönemde Ortaya Çıkan Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)

81 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)

- 810 Dönemde Ortaya Çıkan Yabancı Para Çevrim Farkları
- 811 Dönemde Ortaya Çıkan Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)

- 812 Dönemde Ortaya Çıkan Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)
- 813 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Kazançlar (Kayıplar)
- 814 Opsiyonların Zaman Değerinde Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler
- 815 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler
- 816 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler
- 817 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar
- 818 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirde Dönemde Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler) ($\pm$)
- 819 Dönemde Ortaya Çıkan Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler ($\pm$)
- 82 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN YENİDEN SINIFLANDIRMA DÜZELTMELERİ**
- 820 Yabancı Para Çevrim Farklarına İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
- 821 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançlarına (Kayıplarına) İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
- 822 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançlarına (Kayıplarına) İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
- 823 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlara İlişkin Kazançlar (Kayıplar) Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
- 824 Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişikliklere İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
- 825 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişikliklere İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
- 826 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişikliklere İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
- 827 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylara İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
- 828 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirde Kaydedilen Diğer Gelirlere (Giderlere) İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri

829 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere
(Giderlere) İlişkin Vergiler Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri

**83 DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN DİĞER
DÜZELTMELER**

830 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançlarına (Kayıplarına) İlişkin Diğer
Düzeltmeler

832

833 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak
Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlara (Kayıplara) İlişkin Diğer
Düzeltmeler

834

835

836

837 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı
Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda
Sınıflandırılacak Paylara İlişkin Diğer Düzeltmeler

838

839 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere
(Giderlere) İlişkin Vergilerde Diğer Düzeltmeler

84-89 SERBEST HESAPLAR

9 FİNANSAL TABLO DIŞI BİLGİ HESAPLARI (NAZIM HESAPLAR)