



**TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDININ BORSADA
İŞLEM GÖREN SÜT İŞLETMELERİNDE UYGULANIŞI**

Turgay Yavuzarslan

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME EĞİTİMİ ANABİLİM DALI

GAZİ ÜNİVERSİTESİ

EĞİTİM BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

NİSAN, 2019

TELİF HAKKI VE TEZ FOTOKOPİ İZİN FORMU

Bu tezin tüm hakları saklıdır. Kaynak göstermek koşuluyla tezin teslim tarihinden itibaren Ay sonra tezden fotokopi çekilebilir.

YAZARIN

Adı : Turgay

Soyadı : Yavuzarslan

Bölümü : İşletme Eğitimi

İmza :

Teslim Tarihi :

TEZİN

Türkçe Adı : TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Borsada İşlem Gören Süt İşletmelerinde Uygulanışı

İngilizce Adı : Application of The TMS 41 Agricultural Operations Standard in The Exchange

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Tez yazma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyduğumu, yararlandığım tüm kaynakları kaynak gösterme ilkelerine uygun olarak kaynakçada belirttiğimi ve bu bölümler dışındaki tüm ifadelerin şahsıma ait olduğunu beyan ederim.

Yazar Adı Soyadı : Turgay Yavuzarslan

İmza :

JÜRİ ONAY SAYFASI

Turgay Yavuzarslan tarafından hazırlanan “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Borsada İşlem Gören Süt İşletmelerinde Uygulanışı” adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Gazi Üniversitesi İşletme Eğitim Anabilim Dalı’nda Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN

(Uluslararası Ticaret A.B.D, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi)



Başkan: Prof. Dr. Haşim ÖZÜDOĞRU

(Sigortacılık A.B.D., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi)



Üye: Doç. Dr. Deniz Umut ERHAN

(Muhasebe ve Finansal Yönetim A.B.D., Başkent Üniversitesi)



Tez Savunma Tarihi: 12/04/2019

Bu tezin İşletme Eğitimi Anabilim Dalı’nda Yüksek Lisans tezi olması için şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

Prof. Dr. Selma YEL

Eğitim Bilimleri Enstitüsü Müdürü

.....

TEŐEKKÜR

Öncelikle alıŐma boyunca her durumda kendisine rahatlıkla ulaŐma imkanı bulduğum, engin bilgi birikiminden yararlandığım, kıymetli vakitlerini bana ayıran, saygıdeğer hocam Prof. Dr. Yıldız Özerhan'a, kendilerinden çaldığım zaman için gösterdikleri sabır ve verdikleri destek için sevgili eŐim Nihal ve oğlum Uras Yavuzarslan'a, son olarak beni yetiŐtiren, sevgili annem Melahat ve babam Uğur Yavuzarslan'a teŐekkür ederim.

TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDININ BORSADA İŞLEM GÖREN SÜT İŞLETMELERİNDE UYGULANIŞI

(Yüksek Lisans Tezi)

Turgay Yavuzarslan

GAZİ ÜNİVERSİTESİ

EĞİTİM BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

Nisan 2019

ÖZ

Ülkemizde faaliyet gösteren tarım işletmelerinin büyük çoğunluğu küçük olarak sınıflandırılabilir aile işletmelerinden oluşmaktadır. Son zamanlarda, nüfusun yeterli beslenmesinin, kırsal kesimin kalkınmasının ve tarımsal üretimin devamının sağlanması amacıyla, tarım sektörü, devlet tarafından uygulanan teşviklerle önemli ölçüde desteklenmektedir. Bu desteklemelerle üretimin daha kârlı hale gelmesi, büyük işletmelerin de bu alana yönelmesine neden olmuştur. Bu çalışmanın ana konusunu da tarımsal faaliyetlerini Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak muhasebeleştirmeyle yükümlü olmaları nedeniyle Borsa İstanbul'da işlem gören süt işletmeleri oluşturmaktadır. Çalışma kapsamında öncelikle tarımsal faaliyetlerle ilgili temel kavramlara, tarım sektörünün ve büyükbaş hayvancılığın ülke ekonomisi için önemine yer verilmiştir. Ardından tarım işletmelerinin, mevcut vergi mevzuatına ve Tekdüzen Hesap Planına göre faaliyetlerini nasıl muhasebeleştirdiği ifade edilmiştir. Sonrasında tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi için yayınlanmış TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve bunun uygulanmasına yardımcı olan diğer muhasebe ve raporlama standartlarının ilgili hükümleri incelenmiştir. Son olarak süt işletmelerinde gerçekleşecek temel işlemlerle ilgili TMS 41

Tarımsal Faaliyetler Standardına uygun örnekler gösterilmiş ve bu standarda uygun raporlama yapan Borsa İstanbul'da işlem gören süt işletmelerinin finansal tabloları ile finansal tablo dipnotları ilgili standart kapsamında irdelenmiştir ve uygulama sonuçlarına yer verilmiştir.



Anahtar Kelimeler: Tarım muhasebesi, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, Canlı Varlıkların Değerlemesi, Gerçeğe Uygun Değer

Sayfa Adedi : 106

Danışman : Prof. Dr. Yıldız Özerhan

APPLICATION OF THE TMS 41 AGRICULTURAL OPERATIONS STANDARD IN THE EXCHANGE

(M.S. Thesis)

Turgay Yavuzarslan

GAZI UNIVERSITY

GRADUATE SCHOOL OF EDUCATIONAL SCIENCES

April 2019

ABSTRACT

Most of the agricultural enterprises operating in our country are composed of small family businesses. More recently, government incentives have been increased in order to ensure adequate nutrition of the society and to ensure the continuation of development and agricultural production. With these supports, the sector has become more profitable and large enterprises have also directed to this field. The subject of this study is the milk enterprises operating in Borsa Istanbul. Turkey Accounting Standards that businesses must make proper accounting. Firstly, basic concepts related to agricultural activities are included in the study. The importance of the sector for the economy of the country is examined. Then, the existing accounting practices are given according to the tax laws of agricultural enterprises. TMS 41 Agriculture Standard and other related standards are examined. Finally, the companies operating in Borsa Istanbul are examined within the scope of this standard.



Keywords: Agricultural accounting, TMS 41 Agricultural Operating Standard, Valuation of biological assets, Fair Value

Page Number : 106

Supervisor : Prof. Dr. Yıldız Özerhan

İÇİNDEKİLER

ÖZ	v
ABSTRACT	vii
TABLolar LİSTESİ	xii
BÖLÜM 1	1
GİRİŞ	1
TARIMSAL FAALİYETLER VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	3
Tarımsal Faaliyetler ve Tarım İşletmeciliği	3
Tarımın Milli Gelirdeki Payı	6
Tarımın İstihdamdaki Payı	8
Tarımsal Üretimin ve Tarım Ürünlerinin Genel Özellikleri	9
Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması	11
Türkiye’de Büyükbaş Hayvancılık ve Süt Üretimi	12
Türkiye’de Büyükbaş Hayvancılıkta İşletme Yapısı	15
Hayvancılık Destekleri	16
Türkiye’de Tarım İşletmelerinde Tek düzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Usul Kanuna Göre Muhasebe Düzeni	19
Canlı Varlıkların Raporlanması	23
Canlı Varlıkların Değerlemesi	25
Canlı Varlıklarda Değer Artış-Azalışlarının Muhasebeleştirilmesi	26
Canlı Varlıklarda Amortisman	28
BÖLÜM 2	33

TMS 41 –TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI KAPSAMINDA CANLI VARLIKLARIN ÖLÇÜMÜ VE FİNANSAL TABLOLARDA RAPORLANMASI.....	33
Standardın Gerekçesi.....	34
Standardın Kapsamı	34
TMS 41-Tarımsal Faaliyetler Standardı’nda Geçen Tanımlar:.....	35
TMS 41’e Göre Canlı Varlıkların İlk Muhasebeleştirilmesi.....	39
Gerçeğe Uygun Değer Kavramı	40
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti	42
Gerçeğe Uygun Değerin Ölçülememesi	47
TMS 41’e Göre Amortisman	50
Canlı Varlığın İlk Muhasebeleştirilmesinde ve Gerçeğe Uygun Değerdeki Değişimden Kaynaklanan Kâr veya Zararlar ile Bunlardan Doğan Ertelenmiş Vergi Varlıkları veya Yükümlülükleri.....	51
Devlet Teşvikleri.....	53
Dipnotlarda Yapılacak Açıklamalar	54
TMS 41 ile Uyumlu Olarak Tekdüzen Hesap Planında Kullanılabilecek Hesaplar	57
Kısa Vadeli Canlı Varlıklar	60
Uzun Vadeli Canlı Varlıklar	63
Gelir-Gider Hesapları	66
TMS 41 ve Vergi Mevzuatı Karşılaştırması	67
BÖLÜM 3.....	71
SÜT ÜRETİMİ AMAÇLI BESİCİLİK YAPAN İŞLETMELERDE TMS 41’İN UYGULANMASI VE BORSADA İŞLEM GÖREN SÜT İŞLETMELERİNİN FİNANSAL TABLOLARININ İNCELENMESİ..	71
Süt Üretimi Amaçlı Besicilik Yapan İşletmelerde Meydana Gelebilecek Temel İşlemlerle ilgili TMS 41’e Uygun Örnekler	71
Canlı Varlığın İlk Muhasebeleştirilmesi.....	71
Değerleme Farkından Doğan Kârların Muhasebeleştirilmesi	73
Değerleme Farkından Doğan Zararların Muhasebeleştirilmesi	75
Canlı Hayvanın Ölümü	76
Canlı Hayvanın Satılması	77
Devlet Teşvikleri	79
Borsa İstanbul’da İşlem Gören Canlı Hayvan Sahibi Süt İşletmeleri	80

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.....	80
Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.....	81
İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş.....	81
Canlı Varlıkların Finansal Durum Tablosunda (Bilanço) Muhasebeleştirilmesi ve Dipnotlarda İlgili Açıklamalar.....	81
Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. Uygulaması	81
Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Uygulaması.....	86
İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Uygulaması.....	90
İşletmelerin Karşılaştırılması	92
Canlı Varlık Değerleme Farklarından Doğan Kâr veya Zararın Gelir-Gider Tablosunda Raporlanması ve Dipnotlarda İlgili Açıklamalar	93
Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. Uygulaması	93
Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Uygulaması.....	94
İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Uygulaması.....	95
İşletmelerin Karşılaştırılması	96
Devlet Teşviklerinin Gelir-Gider Tablosunda Muhasebeleştirilmesi ve Dipnotlarda İlgili Açıklamalar.....	97
Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. Uygulaması	97
Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Uygulaması.....	98
İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Uygulaması.....	100
İşletmelerin Karşılaştırılması	101
Canlı Varlık Değerleme Farklarından Ortaya Çıkan Kâr veya Zarardan Doğan Ertelenmiş Vergi Varlık ve Yükümlülüklerinin Raporlanması ve Dipnotlarda İlgili Açıklamalar.....	101
Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. Uygulaması	101
Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Uygulaması.....	102
İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Uygulaması.....	103
İşletmelerin Karşılaştırılması	103
SONUÇ	104
KAYNAKLAR.....	107

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1 <i>Tarımsal Faaliyetlerin Milli Gelirdeki Payı</i>	7
Tablo 2 <i>Yıllara Göre İstihdamın Sektörlere Göre Dağılımı</i>	8
Tablo 3 <i>Yıllara Göre Büyükbaş Hayvan Sayıları</i>	13
Tablo 4 <i>Yıllara Göre Kırmızı Et ve Süt Üretimi</i>	14
Tablo 5 <i>Sağılan Hayvan Sayısı ve Süt Verimi</i>	14
Tablo 6 <i>Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinin Büyüklüklerine Göre Dağılımı</i>	15
Tablo 7 <i>Hayvancılık Destekleri</i>	18
Tablo 8 <i>Canlı Varlık Amortisman Süreleri</i>	32
Tablo 9 <i>Olgunlaşma Seviyesine Göre Büyükbaş Hayvanlar</i>	39
Tablo 10 <i>Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti</i>	46
Tablo 11 <i>Gerçeğe Uygun Değeri Belirlenemeyen Canlı Varlığın Değerinin Hesaplanması</i>	49
Tablo 12 <i>TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatında, Tarımsal Faaliyetlerle İlgili Yaklaşımların</i> <i>Karşılaştırılması</i>	68
Tablo 13 <i>Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş. Canlı Varlıkları</i>	82
Tablo 14 <i>Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş. Canlı Varlık Dikey Yüzdeleri</i>	82
Tablo 15 <i>Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş. Canlı Varlık Sınıflandırması</i>	83
Tablo 16 <i>Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş. Tarımsal Faaliyetler Detayı</i>	83
Tablo 17 <i>Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş. Canlı Hayvanları Detayı</i>	84
Tablo 18 <i>Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş. Canlı Varlık Hareketleri</i>	85
Tablo 19 <i>Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş. Canlı Varlık Makul Değerleri</i>	85
Tablo 20 <i>Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş. Canlı Varlık Değerleme Farkı Hareketleri</i>	85
Tablo 21 <i>Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Canlı Varlıkları</i>	86

Tablo 22 Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Canlı Varlık Dikey Yüzdeleri	86
Tablo 23 Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Canlı Varlıklar Sınıflandırması	87
Tablo 24 Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Tarımsal Faaliyetler Detayı	87
Tablo 25 Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Canlı Hayvanları Detayı	88
Tablo 26 Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Olgunlaşma Düzeyine Göre Dişi Hayvanları	88
Tablo 27 Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Olgunlaşma Düzeyine Göre Erkek Hayvanları	88
Tablo 28 Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Küçükbaş Hayvanları	89
Tablo 29 Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Kümes Hayvanları	89
Tablo 30 Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Canlı Varlık Hareketleri	89
Tablo 31 İz Hayvancılık, Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Canlı Varlıkları	90
Tablo 32 İz Hayvancılık, Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Canlı Varlık Dikey Yüzdeleri	90
Tablo 33 İz Hayvancılık, Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Canlı Varlıklar Sınıflandırması	91
Tablo 34 İz Hayvancılık, Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Canlı Hayvan Detayları	91
Tablo 35 Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. Canlı Varlık Değerleme Farkları	93
Tablo 36 Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. Canlı Varlık Değerleme Farklarının Hasılat Oranı	93
Tablo 37 Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. Canlı Varlık Değerleme Farkları Detayı	94
Tablo 38 Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Canlı Varlık Değerleme Farkları	94
Tablo 39 Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Canlı Varlık Değerleme Farklarının Hasılat Oranı	95

Tablo 40 <i>İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Canlı Varlık Değerleme Farkları</i>	95
Tablo 41 <i>İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Canlı Varlık Değerleme Farklarının Hasıllata Oranı</i>	96
Tablo 42 <i>İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Canlı Varlık Değerleme Farkları Detayı</i>	96
Tablo 43 <i>Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş. Hasılatı</i>	97
Tablo 44 <i>Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş. Hasılat Detayı</i>	97
Tablo 45 <i>Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş. Devlet Teşvikleri</i>	98
Tablo 46 <i>Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş. Teşviklerin Hasıllata Oranı</i>	98
Tablo 47 <i>Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Devlet Teşvikleri</i>	99
Tablo 48 <i>Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Devlet Teşviklerinin Hasıllata Oranı</i>	99
Tablo 49 <i>İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Hasılat Detayları</i>	100
Tablo 50 <i>İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Teşvik Gelirlerinin Hasıllata Oranı</i>	101
Tablo 51 <i>Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. Ertelenen Vergi Yükümlülükleri</i>	102
Tablo 52 <i>Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Ertelen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri</i>	102
Tablo 53 <i>İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Ertelenen Vergi Varlıkları</i> ..	103

KISALTMALAR LİSTESİ

TMS Türkiye Muhasebe Standartları

TFRS Türkiye Finansal Raporlama Standartları

VUK Vergi Usul Kanunu

KAP Kamuyu Aydınlatma Platformu

BÖLÜM 1

GİRİŞ

Tarım, binlerce yıl, avcılık ve toplayıcılıkla hayatını devam ettiren insanoğluna, yerleşik hayata geçmeleriyle birlikte, onlara, güvenilir ve sürekliliğe sahip bir gıda kaynağı sunmuştur. Tarımsal faaliyetler kapsamında yapılan bitkisel ve hayvansal üretim, o zamana kadar küçük topluluklar halinde yaşamış insanlar için büyük topluluklar halinde yaşayacakları şehirleri kurmalarının önünü açmıştır. Tarıma ve yerleşik hayata geçiş ilk etapta dünya nüfusunu önemli ölçüde artırsa da takip eden binlerce yılda dünya nüfusu önemli ölçüde artış göstermemiştir. 18. Yüzyılda Avrupa'da başlayan Sanayi Devrimine kadar bu durum süregelmiştir. 1800'lerde yaklaşık 1 milyar olan dünya nüfusu bugün 7 milyarı geçmiştir. Bu hızlı nüfus artışı, küçük işletmelerin karşılamayacağı bir tarımsal üretim ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Başlangıçta yoğun olarak emekten yararlanan tarım sektörü, bugün makineleşmeyle birlikte yoğun olarak sermayeden yararlanmaktadır. Ortaya çıkan bu tarım işletmeleriyle birlikte bunların verimli bir şekilde yönetilmesi hem dünya nüfusunun ucuza beslenmesi, hem de işletmelerin kârlılığını en üst seviyeye çıkarması açısından son derece önemlidir. İşletmenin verimli yönetimi içinse öncelikle mevcut mali durumun sağlıklı raporlanması gereklidir. Buradan elde edilen veriler hem geçmiş kararların yarattığı sonuçları gözler önüne serecek, hem de gelecekte verilecek kararların yaratacağı olası sonuçlar hakkında işletmeye ve yöneticilerine tahmin imkanı tanıyacaktır. Burada tarım işletmeleri açısından muhasebenin önemi ortaya çıkmaktadır.

Ülkemizde mevcut tarım işletmelerinin çoğunluğunun küçük ölçekte aile işletmeleri olması nedeniyle tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinin yeterince uygulandığını söylemek

mümkün değildir. Bu haliyle tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ülkemizde gelişim sürecini devam ettirmektedir.

İşletmeler hakkında en doğru ve güvenilir bilginin sunumunu amaçlayan, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan kuruluşların uygulamakla zorunlu olduğu, Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında tarımsal faaliyette bulunan işletmeler için de ayrı bir standart yayınlanmıştır. Bu kapsamda TMS 41-Tarımsal Faaliyetler Standardı 24 Şubat 2006 tarihli resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Çalışmada bu standardı uygulamakla zorunlu, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan kuruluşlar kapsamında olan, Borsa İstanbul'da işlem gören tarım ve hayvancılık sektöründe faaliyet gösteren aynı zamanda canlı hayvan sahibi 3 işletme incelenmiştir. Öncelikle birinci bölümde tarım, tarımsal faaliyet, tarımsal işletmeler, büyükbaş hayvancılık, bunların ülke ekonomisine etkisiyle ilgili genel bilgiler verilmiş, ülkemizdeki mevcut durum istatistiksel olarak betimlenmeye çalışılmıştır. Ardından tarım muhasebesi konusuna, tekdüzen muhasebe sistemi ve mevcut vergi mevzuatı açısından değinilmiştir. İkinci bölümde TMS 41-Tarımsal Faaliyetler Standardı ve buna uygun değerlendirme üzerinde durulmuş, ilgili standart mevcut vergi mevzuatı ile kıyaslanmıştır. Son bölümde TMS 41'in süt işletmelerinde uygulanışıyla ilgili örneklere yer verilmiş ve Borsa İstanbul'da işlem gören süt işletmelerindeki uygulama sonuçları, finansal tablolar ve dipnotlarından yola çıkılarak incelenmiştir.

TARIMSAL FAALİYETLER VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Tarımsal Faaliyetler ve Tarım İşletmeciliği

18 Nisan 2006 tarihinde çıkarılan, tarım sektörünün ve kırsal alanın, kalkınma plan ve stratejileri doğrultusunda geliştirilmesi ve desteklenmesi için gerekli politikaların tespiti ve düzenlenmesini amaçlayan, 5488 sayılı Tarım Kanununun 3. Maddesinde; tarımsal faaliyetler ve tarım işletmeciliğine ilişkin kavramlar aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

Tarım: Doğal kaynakları uygun girdilerle birlikte kullanarak yapılan her türlü üretim, yetiştirme, işleme ve pazarlama faaliyetleri,

Tarımsal İşletme: Üretim faktörlerini kullanarak; bitkisel ve/veya su ürünlerinin üretimi için tarımsal faaliyet yapan veya söz konusu tarımsal faaliyete ilave olarak işleme, depolama, muhafaza ve pazarlamaya yönelik faaliyetlerde bulunan işletme,

Tarımsal Üretim: Toprak, su ve biyolojik kaynaklar ile birlikte tarımsal girdiler kullanılarak yapılan bitkisel, hayvansal, su ürünleri, mikroorganizma ve enerji üretimi,

Tarımsal Ürün: Bitkisel, hayvansal ve su ürünleri alanında elde edilen her türlü işlenmemiş ham ürünler ile bunların birinci derecede işlenmesi ile elde edilmiş ürünler olarak tanımlanmıştır.

Toprak ve tohumu kullanarak bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi ve bu ürünlerin farklı düzeylerde işlenerek değerlendirilmesi şeklinde yapılan tanım, tarım ve tarımsal faaliyeti teknik yönüyle ifade etmek açısından uygundur. Tarım, esasında bitkisel ve hayvansal üretimin birlikte düşünüldüğü bir faaliyetin adıdır. Bu başlık altında hangi ayrıntılara gidilse de sonuçta uluslararası göstergelerde ifade ediliş ve gösterilişi şekli tarım sektörünü bu iki ana başlık altında (bitkisel ve hayvansal) toplama temayülündedir (Çetin,2013, sf. 7).

Tarım; “doğrudan tüketilen veya sanayi için girdi olan hayvani ve bitkisel ürünleri, toprağın ve doğanın sağladığı unsurları, düzenli bir çaba ile değerlendirerek ve geliştirerek elde etme faaliyetleri” olarak tanımlanabilir. Hangi faaliyetlerin tarımsal faaliyet olduğu konusunda ise farklı görüşler bulunmaktadır. Geniş anlamı ile tarımsal faaliyet; “toprağı ve tohumu kullanarak, bitkisel ve hayvansal maddeler üretmek ve üretilen bu maddeleri işleyerek yarı ve tam mamul haline getirmek” olarak tanımlanmaktadır. Bu anlamı ile tarım; meyve, çiçek, hububat pamuk, yonca gibi çeşitli bitkilerin yetiştiriciliği kadar, hayvan yetiştiriciliği ve hayvansal ürünlerin elde edilmesini de kapsar. Ayrıca, tarım işletmesi bünyesinde yer almak ya da işletmeye ait üretim araçlarını kullanarak yapılmak şartıyla ormancılık, avcılık ve balıkçılık faaliyetleri de tarımsal faaliyet olarak kabul edilmektedir (Akdoğan, Aktaş, Deran, Erhan & Acar, 2011, s. 91).

Zirai faaliyet, tabiata ve insana bağlı olarak gerçekleştirilen, biyolojik, yüksek riskli ve bu özelliklerinden dolayı yatırımcılar açısından pek tercih edilmeyen bir faaliyet türüdür. Zirai üretimin doğaya bağımlılığı, üretimin risk ve belirsizliğini yükseltmektedir. Bunun sonucunda fiyatlarda meydana gelen değişimler tarımsal ürünlerin arz ve talebini etkileyememektedir. Ürünlerin saklanma ve pazarlama imkanlarının düşük olması, tarımsal piyasalarda istikrarsızlığa neden olmaktadır. Tüm bu olumsuzluklar zirai işletmelerin başarısını belirleyen etkenlerdir (Topçu, 2008, s. 17).

Tarımsal faaliyetler kısaca tanımlanacak olursa; bitkileri, süt ürünlerini, kümes hayvanlarını ve çiftlik hayvanlarını (Küçükbaş, Büyükbaş, vb.) üretmeyi ve işletmeyi kapsar (Çevik, 2015, s. 9),

Tarım, doğaya bağlı gerçekleşmesi göz önünde bulundurulduğu zaman üreticiler kuraklık, sel, don, dolu ve fırtına gibi birçok doğal riskle karşı karşıya kalmaktadırlar. Doğal risklerin yanında ürün ve girdi fiyatlarındaki değişimler, hükümet politikaları, çiftçinin hastalanması veya ölümü, yeni teknolojik gelişmelere ayak uyduramama gibi riskler de tarımsal işletmeleri olumsuz etkilemektedir. Bütün bunların sonucu olarak işletmelerin sürdürülebilirlikleri olumsuz etkilenmektedir (Erdoğan & Bayramoğlu, 2017, s. 20).

Zirai ürünlerin ve canlı varlıkların değerindeki değişimler büyük ölçüde, doğal şartlara bağlıdır. Buna bağlı olarak, diğer üretim sektörlerindeki istikrar ve düzeni bu sektörde görmek mümkün değildir. (Tokay & Deran, 2011, s. 44).

31 Aralık 1960 yılında kabul edilen 193 sayılı Gelir vergisi kanununun 52. Maddesinde tarımsal faaliyet;

Arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricilerini tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılması şeklinde tanımlanmıştır. Doğrudan arazi üzerinde yapılmayan bitkisel ve hayvansal üretimlerde zirai faaliyet olarak kabul edilmiştir. Yukarıda sayılan faaliyetlerin yapıldığı işletmeler gelir vergisi kanununa göre zirai işletme sayılmıştır.

24 Şubat 2006 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanan Tarımsal faaliyetler standardının (TMS 41) 5. Maddesinde tarımsal faaliyet:

Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimi, olarak tanımlanmıştır. Aynı standartta tarımsal ürün ise; “İşletmenin canlı varlıklarından hasadı yapılmış ürün” olarak tanımlanmıştır.

Buraya kadar verilen bilgiler ışığında, tarım ekonomisi literatürü, tarım kanunu, gelir vergisi kanunu ve tarımsal faaliyetler standardı (TMS 41) karşılaştırıldığında önemli bir farklılık göze çarpmaktadır. Zirai ekonomistler, tarım kanunu ve gelir vergisi kanunu, tarımsal ürünlerin hasat sonrasında işlenmesini de tarımsal faaliyet olarak kabul etmektedir. Tarımsal faaliyetler standardı (TMS 41) ise hasat noktasına kadar yapılan faaliyetleri tarımsal faaliyet olarak değerlendirmektedir. Bu noktadan sonra elde edilen ürünler (TMS 2) stoklar standardı kapsamında değerlendirilecektir.

Tarım sektörünün ekonomideki önemi, bu sektörden yerine getirmesi beklenen işlevlerden kaynaklanmaktadır. Bu işlevler şunlardır: (Dinler,2008, s. 37).

- İnsanların besinsel gereksinimlerini sağlama
- Tarım dışı sektörlerle hammadde üretme
- Sağlıklı işgücü sağlama
- Ruhsal denge unsuru olma
- Kalkınmanın finansmanını sağlama

Yerleşik hayata gecen ilk insanlar ile birlikte tarım, insanlığın besin ihtiyaçlarını karşılamak için en önemli faaliyet olmuştur. Uzun yıllar işgücünün büyük çoğunluğu bu alanda faaliyet göstererek, insanların besin ihtiyaçlarını karşılamak üzere çalışmışlardır. Günümüzde teknolojinin gelişmesiyle birlikte işgücünün tarımdaki payı azalmıştır.

Gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye’de de tarımdaki işgücü oranı gittikçe azalmaktadır. TÜİK’ten alınan bilgilere göre 2018 yılı temmuz ayı itibariyle toplam işgücünün %19,7’si (yaklaşık 5.700.000 kişi) tarım sektöründe çalışmaktadır.

Tarım sektörünün ikinci işlevi, tarıma dayalı sanayiye hammadde üretmektir. Günümüzde bunun kapsamı çok geniş olup, tarım sektörü bir çok işletmeye hammadde sağlamaktadır. Pamuk, et ve süt, sebze ve meyveler, orman ürünleri, işlenerek yiyecek, giyecek, mobilya hatta biyoenerji olarak tüketicilere sunulmaktadır.

İnsanların fiziksel sağlığının sağlanabilmesi için sağlıklı besinlere, ruh sağlığının sağlanması için de temiz bir doğaya ihtiyaç vardır. Uygulanan tarımsal faaliyetler bu sayede insanlara iki yönlü etkide bulunacaktır.

Ekonomik büyüme için tarım ve sanayi sektörlerinin yakın ilişki içinde olması gereklidir. Tarımın gelişmesi, bu sektörde çalışanların alım gücünü artıracak, dolayısıyla diğer sektörlerde üretilen mal ve hizmetlere olan talebi artıracaktır. Diğer sektörlerde üretilen ürünlere olan talep artışı, bu sektörlerdeki üretimi ve istihdamı artıracaktır. Burada meydana gelen istihdam artışı da tarım ürünlerine ve diğer ürünlere olan talebi artıracaktır. Ayrıca tarım ürünlerine dayalı sanayi de de gelişim sağlanacaktır. Bu açıardan bakıldığında tarım ve sanayi sektörünün karşılıklı olarak birbirini destekleyeceğini söylemek mümkündür.

Tarımın Milli Gelirdeki Payı

Tarım sektörü ülkemizin dışa bağımlılığını azaltan ve her geçen gün özel girişimcilerin ilgisini çeken bir sektör olma yolunda ilerlemektedir. Türkiye’nin bulunmuş olduğu coğrafi konum sebebiyle birçok tarım ürünününün yetiştirilmesine imkan sağlamaktadır (Çevik, 2015, s. 17). Burada bahsedilen, yetiştirilebilen ürün çeşitliliği, hem nüfusun beslenmesine, hem de yetiştirilen ürünün dış satımına potansiyel yaratmaktadır. Bununla birlikte bu potansiyelin kullanılabilirliği tartışmaya açıktır.

Tarım sektörünün ülke ekonomimiz içindeki payı yıllar itibariyle düşüş göstermektedir. Cumhuriyetin ilk yıllarında tarım sektörü ekonomide en yüksek paya sahipken, ülke ekonomisindeki değişime ve şehirleşmeye bağlı olarak payı git gide azalmaktadır. TÜİK’ten alınan verilere göre 2010 yılından bu yana tarım sektörünün ekonomideki payı aşağıdaki gibi gösterilebilir:

Tablo 1

Tarımsal Faaliyetlerin Milli Gelirdeki Payı

Tarım, ormancılık ve balıkçılık		
	Değer	Pay
YIL	(Bin TL)	(%)
2010	104 703 635	9
2011	114 838 169	8,2
2012	121 692 893	7,8
2013	121 709 079	6,7
2014	134 724 745	6,6
2015	161 447 917	6,9
2016	161 304 618	6,2
2017	189 000 175	6,1

TÜİK, Yıllık Gayrisafi Yurtiçi Hasıla, 2017

Görüldüğü üzere yıllar itibariyle tutar olarak tarım sektörünün payı artmasına rağmen, oransal olarak bu pay azalmaktadır. 2010 yılında %9 pay, 2017 yılına gelindiğinde %6,1'e gerilemiştir. Bu gerilemenin sebebi olarak diğer sektörlerdeki yüksek gelişme gösterilebilir.

AB ülkeleri ile kıyaslandığında tarımsal üretim içinde hayvansal üretimin payı Türkiye'de daha düşüktür. Buna rağmen önemini ve gelişme potansiyelini sürdürmektedir. Hayvansal üretim yaklaşık 4'te 1 pay ile ülkemizde bitkisel üretimden sonra ikinci sıradadır (Antepli, 2016, s. 2).

Türkiye'de önemli sektörler içerisinde yer alan tarım, değişim için uygulanan yeni politikalarla ve sağlanan teşviklerle son zamanlarda gelişimini sürdürmekte ve ekonomik katkısını artırmaktadır. Ülkelerin gelişmesi ve istihdamdaki ağırlığın tarımdan, sanayiye kaydırılması için tarıma dayalı sanayi, son derece önemlidir. Tarıma dayalı sanayi genel olarak, yiyecek ve içecek maddeleri sanayi, tütün ürünleri sanayi, giyim sanayi, kağıt ve orman ürünleri sanayi ve deri sanayi olarak sınıflandırılmaktadır (Antepli, 2014, s. 7).

Tarıma dayalı sanayi geliştikçe, çiftçi kesimin ekonomik gücü yükselecek, ülke içerisinde yeni mallar talep edecek, üretim kapasitesini artıracaktır. Yani ekonomiye hem arz hem de talep yönlü etki edecektir. Kuşkusuz bu da uzun vadede toplumun tüm kesimlerini ekonomik açıdan olumlu etkileyecektir.

Tarımın İstihdamdaki Payı

Cumhuriyetin ilanından önceki dönemde ülkemizde halkın çoğunluğu toprağa bağlı olarak yaşamını sürdürmekte ve halkın çoğunluğu çiftçilikle geçimini sağlamaktaydı. Cumhuriyetin ilanı ile birlikte bu durum bir müddet daha devam etmekle birlikte günümüzde istihdamda tarım sektörünün payı azalmıştır. Teknolojik gelişmelerle tarım sektörünün daha az işgücüne ihtiyaç duyması ve ülkemizdeki veraset kanunları gereği miras yoluyla çiftçilere kalan toprakların git gide küçülmesi istihdamı diğer sektörlere kaydırmıştır.

TÜİK verilerine göre Türkiye'deki tarım işletmelerinin %80'i 100 dekardan daha küçük alanlarda faaliyet göstermektedir.

Yıllar itibariyle işgücünün sektörlere göre dağılımı aşağıdaki gibi gösterilebilir:

Tablo 2

Yıllara Göre İstihdamın Sektörlere Göre Dağılımı

Yıllar	Bin kişi					Yüzde (%)				
	Toplam	Tarım	Sanayi	İnşaat	Hizmetler	Toplam	Tarım	Sanayi	İnşaat	Hizmetler
2005 Yıllık	19 633	5 014	4 241	1 097	9 281	100,0	25,5	21,6	5,6	47,3
2006 Yıllık	19 933	4 653	4 362	1 192	9 726	100,0	23,3	21,9	6,0	48,8
2007 Yıllık	20 209	4 546	4 403	1 231	10 029	100,0	22,5	21,8	6,1	49,6
2008 Yıllık	20 604	4 621	4 537	1 238	10 208	100,0	22,4	22,0	6,0	49,5
2009 Yıllık	20 615	4 752	4 179	1 305	10 380	100,0	23,1	20,3	6,3	50,4
2010 Yıllık	21 858	5 084	4 615	1 434	10 725	100,0	23,3	21,1	6,6	49,1
2011 Yıllık	23 266	5 412	4 842	1 680	11 332	100,0	23,3	20,8	7,2	48,7
2012 Yıllık	23 937	5 301	4 903	1 717	12 016	100,0	22,1	20,5	7,2	50,2
2013 Yıllık	24 601	5 204	5 101	1 768	12 528	100,0	21,2	20,7	7,2	50,9
2014 Yıllık	25 933	5 470	5 316	1 912	13 235	100,0	21,1	20,5	7,4	51,0
2015 Yıllık	26 621	5 483	5 332	1 914	13 891	100,0	20,6	20,0	7,2	52,2
2016 Yıllık	27 205	5 305	5 296	1 987	14 617	100,0	19,5	19,5	7,3	53,7
2017 Yıllık	28 189	5 464	5 383	2 095	15 246	100,0	19,4	19,1	7,4	54,1
2018 Temmuz	29 265	5 774	5 703	2 020	15 768	100,0	19,7	19,5	6,9	53,9

TÜİK, İşgücü İstatistikleri

Tablodan görüleceği üzere tarım sektöründe çalışan sayısı dalgalı bir seyir izlemekteyken, istihdamdaki oransal payı gittikçe azalmaktadır. 2018 yılı temmuz ayı itibariyle yaklaşık 5.700.000 kişi tarım sektöründe çalışmaktadır. Hizmet sektöründen sonra en fazla tarım

sektöründe istihdam sağlanmaktadır. İşgücünün yarıdan fazlası hizmet sektöründe, %19,7'si tarım, %19,5'i sanayi, %6,9'u da inşaat sektöründe çalışmaktadır.

Tarımsal Üretimin ve Tarım Ürünlerinin Genel Özellikleri

Tarımın ve tarımsal ürünlerin genel özelliklerini şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Tarımsal üretim doğal koşullara bağlıdır ve belirli bir üretim sürecine ihtiyaç duyar: Tarım, doğal kaynaklardan ve biyolojik güçten yararlanılarak yapılan bir üretim faaliyetidir. Gerek bitki, gerekse hayvan yetiştiriciliğinin yapılabilmesi ve ürün elde edilebilmesi için toprak, su, güneş, hava, yağış gibi doğal kaynaklardan ve tohumdaki yaratıcı güçten yararlanmak zorunludur. İnsanın doğal kaynaklara yapabildiği etki ise çok azdır. Ayrıca, tarımsal faaliyette, ürün elde etmek için beklenecek belli veya sabit bir süre vardır ve bu süreyi kısaltmak mümkün değildir. Örneğin, süt ineğinin verimli çağa gelebilmesi için en azından 3 yıl beklemek gerekir (Karacan,2009, s.3).
- Tarımsal üretimde risk ve belirsizlikler fazladır: Tarımsal faaliyetlerin doğal koşullara olan bağımlılığı tarımsal üretim üzerine etkili olan risk ve belirsizliklerin de ana kaynağı durumundadır. Tarımsal üretimde ortaya çıkan risklere karşı 'tarımsal sigorta' yaptırmak yoluyla tarımsal üretim büyük ölçüde güvence altına alınabilmektedir (Çetin, 2013, s. 11)
- Tarım ürünlerinde arz ve talebin fiyat esneklikleri düşüktür: Tarım ürünlerinin çoğu gıda maddesi olarak tüketildiği için birinci dereceden ihtiyaç maddesidir. Bu yüzden fiyat değişimleri karşısında tarım ürünlerinin talebi fazla değişiklik göstermez. Tarımsal üretim uzun zaman gerektirdiği ve mevsimlere bağlı olduğundan fiyat arttığında üretimi artırmak da mümkün olmamaktadır. Aynı şekilde fiyat düştüğünde de üretimi kıstmak da mümkün olmamaktadır (Dernek,2005, s.5).
- Tarım sektöründe eğitim ve gelir düzeyi düşüktür: Gelişmiş ülkelerde tarım işletmeleri yöneticilerinin birçoğunun orta düzeyde de olsa tarım eğitimi aldıkları, bunun yanı sıra tarımsal yayım yoluyla gerekli olan konularda ve konu uzmanları tarafından belirli periyotlarda eğitildikleri bilinmektedir. Bu yönlerden benzeri çalışmalar ülkemizde de yapılıyor olsa da etkinliği ve sürekliliği konusu tartışmalıdır. Tarım işletmecisinin tarımsal üretimin teknik yönünü bilmesi yanında

en azından temel düzeyde de olsa tarımsal işletmecilik bilgilerini de bilmesi karlı bir üretim için şarttır (Çetin,2013, s.18).

- Tarımsal üretim birimleri genellikle küçük aile işletmeleridir: Ülkemizde halen nüfusun yaklaşık 1/3'ünü oluşturan tarım sektörü 4 milyonun üzerinde küçük aile işletmelerinden oluşmaktadır (Karacan,2009, s.6).
- Tarımsal üretimde azalan verim kanunu geçerlidir: Girdiyi artırarak, birim alandan elde edilen ürün miktarını artırmak bir noktaya kadar olanaklıdır. O noktadan sonra girdi ne kadar artarsa artsın verim artmaz tam tersine üretimi azaltır (Dernek, 2005, s. 4).
- Tarımsal üretimde kullanılan üretim faktörleri arasında sabit varlıkların, özellikle arazi ve tarımsal yapıların payı büyüktür (Çetin, 2008, s. 26).
- Tarımsal üretimde işletme sahibi ile arazi sahibi genelde aynı kişidir (Çetin, 1999, s. 22).

Görüldüğü üzere tarımsal faaliyetlerde üretim miktarını etkilemek kısa vadede mümkün değildir. Bitkisel üretimde ürün elde edebilmek için çoğunlukla bir yıl veya daha uzun süre beklemek gerekmektedir. Çoğu tarım ürünü yazdan yaza hasat edilmekte, üretim döngüsü bir yıllık süreyi kapsamaktadır. Ağaçta yetişen meyveler için ise bu süre daha da uzamaktadır. Hayvansal üretimde ise et üretimi amaçlı bazı besiciliklerde kısa vadede sonuç alınabileceği gibi (et tavuğu, balık), çoğunlukla üretim süreci bir yıldan uzun sürmektedir. Bu durum, fiyattaki değişimlere karşılık, tarım ürünleri üretim miktarının, tepki göstermesine olanak vermemektedir. Örneğin fındık fiyatları artırdığında üreticilerin kısa vadede üretim miktarlarını artırma olanakları yoktur. Bununla birlikte tarım ürünlerinin toplumun temel ihtiyaç maddeleri olması nedeniyle, fiyatların aşırı yükselmesi durumlarında devlet genellikle ithalat kolaylığı gibi kısa vadeli çözümlerle veya üretim teşvikleri gibi uzun vadeli çözümlerle fiyatlara müdahale etmektedir.

Tarımsal üretim, klasik üretim sürecinden (hammadenin işlenerek mamul elde edilmesi) önemli ölçüde farklıdır. Klasik üretim sürecinde normal şartlar altında bir ton ağaçtan ne kadar mobilya üretileceği, üretici tarafından, sürecin başında belirlenebilir ve bu hedeflere büyük ölçüde ulaşılabilir. Fakat aynı durumu bir ton ağacın yetiştirilmesi için söylemek mümkün değildir. Buradaki farklılık tarımsal üretimin doğal koşullara bağlı olmasından kaynaklanmaktadır. Tarımsal üretimde de üretici üretim sürecini yönetmekle birlikte, sürece etkisi, diğer üretim yöntemlerine göre oldukça sınırlıdır.

Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması

Tarım işletmeleri değişik açılardan sınıflandırılmaya tabi tutulmaktadır. En genel sınıflandırma biçimi tarım ürünlerinin bitkisel, hayvansal ve her ikisini kapsayan işletmeler şeklinde sınıflandırılmasıdır. Ürettikleri ürünlere göre tarım işletmelerini şu şekilde sınıflandırmak mümkündür (Dernek,2005, s.131):

- Bitkisel Üretim Yapan İşletmeler

Gelirlerinin %50 ve daha fazlasını bitkisel üretimden sağlarlar. Bu işletmeler tarla ziraatı yapan (buğday, şeker pancarı, pamuk işletmeleri), meyve (narenciye, fındık, elma işletmeleri), ve sebze üretimi yapan (sera sebzeciliği, tarla sebzeciliği işletmeleri) işletmeler olarak alt sınıflara ayrılırlar.

- Hayvansal Üretim Yapan İşletmeler

Gelirlerinin %50'lik dilimini ve daha fazlasını hayvansal üretimden elde ederler. Üretim çeşidine göre kendi içinde, süt işletmeleri, besi işletmeleri, et ve yumurta tavukçuluğu gibi alt çeşitlere ayrılmaktadırlar.

- Karışık İşletmeler

Hem bitkisel hem de hayvansal üretimi bir arada yapan işletmelerdir. Gelirleri de bu iki üretimden gelmektedir.

- Tarım ürünlerini işleyen işletmeler

Süt mandıraları, et ürünleri işleyen işletmeler, meyve suyu, konserve, salça vb. yeni ürün yapan işletmeler de bu grupta yer alır.

Tarım işletmeleri yukarıdaki sınıflandırmaların dışında işletmelerin ürettikleri ürün esas alınarak aşağıdaki şekilde de sınıflandırılabilir: (Çetin, 2013, s. 7).

- Tarımsal Girdiler Üretenler: İnorganik kökenli girdiler üretenler (tarımsal sanayiler), yanı sıra organik kökenli girdiler (tohum, fide, fidan, organik gübre, torf, kaba ve kesif yem üretenler vb.)
- Bitkisel ve hayvansal ürünler üretenler: Doğrudan ilk madde durumunda olan ürünler üreten her ölçekteki tarım işletmeleri vb.
- Bitkisel ve Hayvansal Ürünleri İşleyenler: Farklı ölçeklerdeki gıda işletmeleri ve firmaları, pamuk-yün-tiftik-keten vb. lifleri ilk derece işleyen dokuma firmaları vb.

- Tarımsal ürünler ve girdileri pazarlayanlar: İlk ürün ve gıda pazarlama şirketleri, depolama-ambalaj-lojistik yapan firmalar, toptancılar, perakendeciler, ithalat, ihracat firmaları vb.
- Tarımsal hizmetleri pazarlayanlar: Tarımsal finans ve kredi kuruluşları, tarımsal sigorta şirketleri, danışmanlık ve Ar-Ge firmaları vb.

2016 yılında TÜİK tarafından yapılan Tarımsal İşletme Yapı Araştırması'nda tarımsal işletmeler uzmanlaşma alanına göre 8 gruba ayrılmışlardır. Bunlar:

- Tarla ürünleri yetiştiriciliği
- Sebze yetiştiriciliği
- Meyvecilik ve diğer uzun ömürlü bitki yetiştiriciliği
- Büyükbaş hayvan yetiştiriciliği
- Küçükbaş hayvan yetiştiriciliği
- Karışık bitkisel ürün yetiştiriciliği
- Karışık hayvan yetiştiriciliği
- Karışık bitkisel ürün ve hayvan yetiştiriciliği

TÜİK tarafından 2006 yılında yapılan Tarımsal İşletme Yapı Araştırması'na göre Türkiye'deki toplam tarım işletmelerinin %62,3'ü bitkisel ve hayvansal üretim yapan işletmelerden, % 37,2'si bitkisel üretim yapan işletmelerden, %0,5'i yalnızca hayvancılık yapan işletmelerden oluşmaktadır. Küçükbaş hayvan varlığının %98,6'sı bitkisel ve hayvansal üretim yapan işletmelerin mülkiyetindeyken, %1,4'ü yalnızca hayvansal üretim yapan işletmelerin mülkiyetindedir. Büyükbaş hayvan varlığının %99,4'ü bitkisel ve hayvansal üretim yapan işletmelerde bulunmakta olup, %0,6'sı yalnızca hayvancılık yapan işletmelerdedir.

Hayvansal üretim yapan işletmeler içinde yer alan büyükbaş hayvancılık ve süt üretimi bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Bu kapsamda ülkemizdeki büyükbaş hayvancılık ve süt üretimine ilişkin ekonomik göstergeler açıklanacak ve bu işletmelerdeki muhasebe uygulamaları sonraki bölümlerde irdelenecektir.

Türkiye'de Büyükbaş Hayvancılık ve Süt Üretimi

Ülkemiz coğrafi koşullar açısından hayvan besiciliği için oldukça uygundur. Hayvancılığın milli gelire etkisi de önemli düzeydedir. Türkiye, hayvan varlığı açısından

değerlendirilecek olursa yeterli düzeyde görünmesine rağmen, süt üretimi açısından aynı durum söz konusu değildir. Ülkemizde süt üretimi ancak iç tüketimi karşılayacak düzeydedir. Süt ürünleri sektöründeki kayıt dışı ekonomi ve tüketim alışkanlarında bu ürünlere olan talebin ertelenebilmesi, büyükbaş hayvancılık sektörüne ilişkin dezavantajlardır. Ayrıca dönemsel olarak et fiyatlarında meydana gelen artışlar, süt sığırlarının kesime gitmesine neden olmakta, süt üretimini olumsuz etkilemektedir (Turan, Şanver & Öztürk, 2017, s. 61).

Ağırlıklı olarak sığır ve manda yetiştiriciliği başta olmak üzere at ve deve yetiştiriciliği de büyükbaş hayvancılık kapsamında değerlendirilmektedir. Sığır, tüm dünyada süt üretiminin tamamına yakını (%89), kırmızı et üretiminin de 4'te 1'ini kendi başına karşılamaktadır. Kırmızı et üretimi açısından ülkemizde küçükbaş hayvanların oldukça düşük bir katkısı vardır. Bu durum sığırın, ülkemizde hem et hem de süt üretiminin büyük kısmını karşılaması açısından önemini ortaya koymaktadır (Nergiz, 2013, s. 32).

Ülkemizde tarımsal üretimde beslenen büyükbaş hayvanlar sığır ve mandadır. Bu iki hayvanda hem et üretimi amaçlı, hem de süt üretimi amaçlı beslenmektedir. Son zamanlarda az da olsa eşeklerde süt üretimi amaçla beslenmeye başlanmıştır.

TÜİK verilerine göre Türkiye'nin 2010 yılından günümüze büyükbaş hayvan varlığı aşağıdaki gibi gösterilebilir:

Tablo 3

Yıllara Göre Büyükbaş Hayvan Sayıları

Yıl	Sığır(baş)	Manda(baş)
2010	11 369 800	84 726
2011	12 386 337	97 632
2012	13 914 912	107 435
2013	14 415 257	117 591
2014	14 223 109	121 826
2015	13 994 071	133 766
2016	14 080 155	142 073
2017	15 943 586	161 439

TÜİK

Tablodan görüleceği üzere Türkiye her geçen yıl büyükbaş hayvan varlığını artırmaktadır. Et ve süt üretimi açısından en verimli iki hayvan olması nedeniyle sığır ve manda varlığı ülkemiz açısından son derece önemlidir.

TÜİK verilerine göre 2010 yılından bu yana kırmızı et ve süt üretimi aşağıdaki gibidir:

Tablo 4

Yıllara Göre Kırmızı Et ve Süt Üretimi

Yıl	Kırmızı Et (Ton)	Süt (Ton)
2010	780.718	13.543.674
2011	776.915	15.056.211
2012	915.844	17.401.262
2013	996.125	18.223.712
2014	1.008.272	18.630.859
2015	1.149.262	18.654.682
2016	1.173.042	18.489.161
2017	1.126.403	20.699.894

TÜİK

Görüldüğü üzere ülkemizde 2010 yılından bu yana et ve süt üretimi genel olarak artış göstermektedir. Et üretimi yalnızca 2011 ve 2017 yıllarında bir önceki yıla göre azalış göstermiştir. Süt üretimi ise yalnızca 2016 yılında bir önceki yıla göre azalış göstermiştir.

TÜİK verilerine göre 2017 yılında sağılan hayvan sayısı, sağılan hayvanların toplam hayvan varlığı içindeki payları, bunlardan elde edilen süt miktarı, elde edilen süt miktarının toplam süt üretimi içindeki payı ve hayvan başına yıllık ortalama süt üretimi aşağıdaki gibi gösterilebilir:

Tablo 5

Sağılan Hayvan Sayısı ve Süt Verimi

Hayvan Türü	Hayvan Sayısı (Baş)	Sağılan Hayvan Varlığına Oranı	Süt Üretimi (Ton)	Toplam Süt Üretimindeki Payı	Hayvan Başına Üretim (Ton/Yıllık)
Sığır	5.969.046	20,9	18.762.319	90,6	3,14
Koyun	17.503.414	61,4	1.344.779	6,4	0,076
Keçi	4.963.581	17,4	523.395	2,5	0,10
Manda	69.496	0,2	69.401	0,3	0,99
Toplam	28.505.537	100	20.699.894	100	0,72

TÜİK

2017 yılında toplam hayvan varlığının yaklaşık %21'i büyükbaş hayvanlardan, %79'u küçükbaş hayvanlardan oluşmaktadır. Bununla beraber aynı yıl süt üretiminin 18.831.720 tonu (%91) büyükbaş hayvanlardan (sığır ve manda), 1.868.174 tonu (%9) küçükbaş hayvanlardan elde edilmiştir.

Hayvan başına yıllık süt verimine bakıldığında en verimli hayvanın yıllık yaklaşık 3 ton ile sığır olduğu görülmektedir. Bunu yaklaşık yıllık 1 ton ile manda, ardından keçi (yıllık 105 kg) ve koyun (yıllık 76 kg) takip etmektedir.

Türkiye’de Büyükbaş Hayvancılıkta İşletme Yapısı

TÜİK’ten alınan verilere göre Türkiye’de büyükbaş hayvancılık yapan işletmelerde hayvan sayısına göre sınıflandırma şu şekildedir:

Tablo 6

Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinin Büyüklüklerine Göre Dağılımı

Hayvan Sayısı (Baş)	İşletme Sayısına Oranı	Büyükbaş Hayvan Sayısına Oranı
1-4	44,5	7,9
5-9	22,2	10,5
10-19	17,0	16,4
20-49	11,8	24,8
50-149	3,9	20,9
150-299	0,4	5,1
300 +	0,2	14,4
Toplam	100,0	100,0

TÜİK, Tarımsal İşletme Yapı Araştırması, 2016

Büyükbaş hayvan besiciliği yapan işletmelerin %44,5’i 1-4 arası hayvan varlığına sahiptir. Buradan görüleceği üzere işletmelerin yarısından fazlasının (%66,7) işletme başına hayvan varlığı 9’un altındadır. Bu işletmeler toplam hayvan varlığının da %18,4’üne sahiptirler. 150 baş ve üzeri hayvan sayısına sahip işletme oranı ise %0,6’dır. Bu işletmeler toplam hayvan varlığının da yüzde 19,5’ine sahiptirler. Buradan işletmelerin çoğunluğunun küçük olarak sınıflandırılabilir besicilik işletmeleri olduğu anlaşılmaktadır. Fakat 150 baş ve üzeri hayvan varlığına sahip işletmeler, küçük besicilik işletmelerinden daha fazla hayvan varlığına sahiptir. Oransal olarak hayvan varlığının çoğunu elinde bulunduranlar, 20-49 arası hayvan besiciliği yapan işletmelerdir. Türkiye’deki büyükbaş hayvan varlığının yaklaşık çeyreği bu işletmelerin sahipliğindedir.

Hayvancılık Destekleri

Tarımsal üretimde girdi fiyatlarının değişken olması, aynı şekilde tarımsal ürün fiyatlarının da değişken olması üreticiye beklediği kârlılığı sağlamayabilir. Hatta bazı zamanlar ürünün satışı sonucunda serbest piyasada oluşan fiyatlar neticesinde üretici zarar da edebilmektedir.

AB önde olmak üzere tüm gelişmiş ülkelerde tarımsal üretim ve büyükbaş hayvancılık devlet tarafından desteklenmektedir. Elde edilen tarımsal ürünler için önemli teşvikler uygulanmaktadır. Uygulanan bu teşvikler olmasa, pek çok işletme faaliyetlerini devam ettiremeyeceklerdir. Çoğunlukla tarımsal ürünlerin maliyeti, bunlardan elde edilen gelirleri aşmaktadır (Taştan, 2014, s. 176).

Bu durumda devlet, hem toplumun beslenmesi için hem de tarım sektöründe çalışanların zarar görmemesi için farklı araçlar kullanarak duruma müdahale etmektedir. Tarım işletmelerine sağlanan üretim ve satış destekleri de devletin bu amaçla kullandığı araçlardandır.

Tarım sektöründe sübvansiyonlar, sektörün problemlerinin çözümünü sağlamayı, sektörde uygulanan politikaların verimliliğini artırmayı ve bunlara uyumu sağlamayı amaçlamaktadır. Zirai sübvansiyon uygulamaları, ekonomik ve toplumsal verimliliği sağlamayı amaçlar (Tunçez, 2011c, s. 350).

Devlet tarımsal ürünlere aşağıdaki amaçlarla müdahale etmektedir: (Dinler, 2008, s. 277).

- Tarımsal ürün fiyatlarındaki istikrarsızlığı azaltma
- Tarım işletmelerinde düşük olan gelir düzeyini iyileştirme
- Tarımsal üretimi ekonomik kalkınma ve dış ticaret dengesi açısından ülke lehine yönlendirme
- Tarım ürünü fiyatlarının aşırı yükselmesini engelleyerek tüketici menfaatlerini korumak
- Politik nedenler

Tarımsal üretimin mevsimsel koşullara bağlı olarak üretiminde yaşanan dalgalanma, ürünün fiyatını önemli ölçüde etkilemektedir. Örneğin Karadeniz Bölgesi'nde bir çok ailenin geçim kaynağı olan fındık üretiminde bazı yıllarda gerçekleşen bolluk nedeniyle, fındık fiyatları serbest piyasada oldukça düşmektedir. Bölgedeki üreticilerin bu durumdan

zarar görmemesini sağlamak için devlet taban fiyat uygulamakta ve doğrudan alım yapmaktadır.

Herhangi bir tarım ürünü ülke içerisinde üretilmediğinde veya yeterli miktarda üretilmediğinde, bu ürünün ithalatının yapılması zorunlu olacaktır. Ülkemizde üretilebilecek bir tarım ürününün, üreticinin karlı görmemesi nedeniyle üretilmemesi, zaten dış ticaret açığı vermekte olan ülkemizin dış ticaret açığının daha da artmasına neden olacaktır. Buna engel olmak için, bu tarz ürünlerin üretiminin teşvik edilmesi uygun olacaktır.

Buğday, et, süt, yumurta vb. tarım ürünleri toplumun tamamının tükettiği temel ihtiyaç maddeleridir. Bunların fiyatlarında meydana gelen yükselişler, tüketicileri büyük ölçüde mağdur edecek, toplum yetersiz beslenme riskiyle karşı karşıya kalacaktır.

Sayılan bu sebeplerin tümü, ülkemizde tarımsal desteklemeleri oldukça önemli kılmaktadır. Bu kapsamda ülkemizde Tarım ve Orman Bakanlığı'nca 2018 yılı itibariyle uygulanan hayvancılık destekleri şunlardır:

Tablo 7

Hayvancılık Destekleri

Destekleme Türü	Birim başına destek
1. Buzağı-Malak Desteği	TL/baş
- 4 ay ve üzeri buzağı-malak	350 TL/baş
- Soykütüğü	500 TL/baş
- Döl kontrolü	50 TL/baş
- Anaç manda	250 TL/baş
- Soy kütüğüne kayıtlı manda	400 TL/baş
- Malak	150 TL/baş
- Soy kütüğüne kayıtlı malak	400 TL/baş
2. Süt primi	Birime Destek
- Soğutulmuş manda,koyun,keçi, inek sütü	Bakanlıkça belirlenir.
3. İslah amaçlı süt kalitesinin desteklenmesi projesi kapsamında yapılacak analizler için süt içeriğinin tespiti amacıyla Adana, Aksaray, Balıkesir, Bursa, Erzincan, İzmir ve Uşak illerinde	Birime Destek
- Her bir sığır için	Bakanlıkça belirlenir.
4. Yem bitkileri	Birime Destek
- Yonca (sulu)	60 TL/dekar/yıl
- Yonca (kuru)	35 TL/dekar/yıl
- Korunga	45 TL/dekar/yıl
- Tek yıllıklar	40 TL/dekar
- Silajlık tek yıllıklar	55 TL/dekar
- Silajlık mısır (sulu)	90 TL/dekar
- Silajlık mısır (kuru)	45 TL/dekar
- Yapay çayır-mera	150 TL/dekar
- Patates siğili görülen alanlarda	Aldığı desteğe ilave %50
5. Hayvan başı ödeme	Birime destek
- Hastalıktan ari işletme	450 TL/baş
- Onaylı süt çiftliği desteği (ilave)	80 TL/baş
6. Aşı desteği	Birime Destek
- Büyükbaş aşı uygulama	1,50 TL/baş
- Büyükbaş küpe uygulama	1,50 TL/baş
7. Besilik Erkek sığır desteği	200 TL/baş

www.tarimorman.gov.tr

Tablodan görüldüğü üzere bir canlı varlık beslendiği için bir defaya mahsus hayvan başına verilen teşvikler olduğu gibi, üretimin devam ettirilmesi için (süt primi gibi) verilen teşvikler de bulunmaktadır. Bunun dışında yem bitkileri için üretimin yapıldığı alan başına devlet teşviki uygulanmaktadır.

Türkiye’de Tarım İşletmelerinde Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Usul Kanuna Göre Muhasebe Düzeni

Muhasebe, işletmelerin finansal nitelikteki varlık, kaynak ve işlemlerine ait işlemleri belirli kural ve esaslar çerçevesinde kaydeden, bunlara ilişkin bilgileri üreten ve bu bilgileri ihtiyaç duyanlara ileten bir bilgi sistemidir. (Karakaya, 2006, sf. 5). Muhasebe, mali karaktere sahip olayları para birimi ile ifade ederek sınıflayan, tarih sırası ile kaydeden, raporlayan ve bu raporları yorumlayan bir mali sanattır (Akdoğan & Tenker,2007, s. 3).

Muhasebenin işlevleri aşağıdaki gibi açıklanabilir: (Sevilengül, 2005, s. 10).

- Kaydetme: Muhasebe, para ile ifade edilebilir mali nitelikli işlem ve olayları derleyip kendi kuralları çerçevesinde kaydeder. Para ile ifade edilemeyen çok önemli bir olay muhasebe işlemi oluşturmazken, işletme için önemli olmayan bir olay parayla ifade ediliyorsa, bir muhasebe işlemi yaratacaktır.
- Sınıflandırma: Derlenen ve zaman sırasına göre kaydedilen bilgiler niteliklerine göre sınıflandırılır. Örneğin alınan senetler, bankaya yatırılan paralar veya yüklenilen giderler, muhasebe tarafından, ayrı kümeler halinde toplanır.
- Rapor etme: Muhasebe bilgi sisteminde üretilen işletmeye ilişkin bilgiler, evrensel bir dille, işletme ile ilgili gruplara sunulur. Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgilerin kullanıcıları, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasına ilişkin muhasebe standardında “mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, satıcılar, diğer ticari alacaklılar, müşteriler, devlet ve toplum” olarak sıralanmıştır.
- Yorumlama: Finansal tablolarda yer alan bilgilerin anlamlandırılması, sebep-sonuç ilişkilerinin araştırılması muhasebenin yorumlama aşamasıdır. Bu aşama, işletmeye yönelik kararlar almada yöneticiler ve işletme sahipleri için en önemli rehberdir.

Uygulamada muhasebe, finansal (genel) muhasebe ve yönetim muhasebesi olarak iki dala ayrılmıştır.

Finansal muhasebe: Diğer adı genel muhasebe olan bu muhasebe dalının amacı, işletme ile ilgili, işletme dışındaki kişi ve kuruluşlara, işletmenin finansal durumunu etkileyen, para ile ifade edilebilir işlem ve olaylar hakkında bilgi vermektir. İşletme dışındaki bu kişi ve kuruluşlar, işletme ile ilgili kamu kurumları, kreditorler ve yönetici olmayan işletme ortakları olmak üzere üç ana gruba ayrılabilir. Bu gruplara, işletme için belirlenmiş her dönemin sonunda, işletmenin finansal durumu için finansal durum tablosu (bilanço) ve

finansal performansı için gelir tablosu adlı raporlar düzenlenerek, ilgili bilgiler sunulur (Büyükmirza, 2008, s. 27).

Finansal muhasebe, daha çok işletme dışında bulunan ve işletme ile ilgili bilgilere ihtiyaç duyan kişi, kurum ve kuruluşlara bilgi sağlar. Finansal muhasebe bu yönüyle, dışa yönelik bir muhasebe alt sistemi olarak karşımıza çıkmaktadır (Karakaya, 2004, s. 6).

Yönetim muhasebesi: Analitik muhasebe adıyla da anılan bu ikinci ana muhasebe dalının amacı, işletme yöneticilerinin sağlıklı kararlar alabilmeleri için gereksinim duydukları sayısal bilgileri kendilerine sağlamaktır. Bu bakımdan, ilgili bilgilerin ham veri olarak toplanmasından başlayıp, sonuçta ihtiyaca uygun raporların düzenlenmesine kadar işletme yöneticilerini hedef alarak yürütülen tüm muhasebe çalışmaları, yönetim muhasebesini oluşturur (Büyükmirza, 2008, s. 29).

Sürekli gelişim ve değişim halinde bulunan bir çevrede, işletme yönetiminin, rasyonel hareket edebilmesi için, muhasebe, yönetimin kullanacağı önemli bir araçtır. Verimli ve etkili bir yönetim, rekabet şartlarının zorlu olduğu günümüzde, ancak muhasebeden ve diğer sistemlerden elde edilecek bilgilerle, sağlanabilecektir (Karakaya, 2004, s. 6).

Muhasebe, geçmişte meydana gelen işlemleri kaydetmesi nedeniyle, işletmelerin yazılı hafızasıdır. Bir kontrol aracı olarak işletmeyle ilgili önceden belirlenen, bütçelenen verilerle, gerçekleşen verileri kıyaslayıp, farkların nedenini ortaya çıkarır. Ayrıca geçmişten elde ettiği verilerle, geleceğe dönük tahminlerde bulunmaya ve planlamaya yardımcı olur (Sevilengül, 2005, s. 16).

Muhasebe eğitim amaçlı sınıflandırıldığında, genel muhasebe, maliyet muhasebesi, ihtisas muhasebeleri (banka muhasebesi, sigorta muhasebesi), finansal tablolar analizi, muhasebe denetimi vb. gibi türlere ayrılmaktadır (Karakaya, 2004, s. 5).

Yukarıdaki tanımlamalar ve sınıflandırmalar neticesinde tarım işletmelerinde uygulanan muhasebenin hem finansal muhasebe hem de yönetim muhasebesi ile ilgili olduğunu söyleyebiliriz. Bu işletmelerde işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına ve işletme yöneticilerine işletmeyle ilgili finansal bilgiler muhasebe aracılığıyla sağlanacaktır.

Tarım muhasebesinin temel işlevi işletme faaliyetleri sonucu ortaya çıkan değer hareketlerinin belirlenerek kaynaklarda oluşan artış ve azalışların belli bir düzene göre kayıt altına alınmasıdır (Büyükarıkan, 2018, s. 71).

Tarımsal faaliyet muhasebesi, tarım işletmelerinde, tarımsal faaliyetler sonucu ortaya çıkan parasal işlem ve olayları kaydeder, özetler, yorumlar ve bunlar sonucunda faydalı bilgiler üretmeye çalışır (Öcal, 2016, s. 3).

Tarım muhasebesinin konusu tarımsal faaliyetlerdir. Tarımsal faaliyetler de iki temel üretim sektöründen oluşur. Bunlardan birincisi bitkisel üretim, ikincisi hayvansal üretimdir. Ayrıca bu üretim sektörlerine bağlı çeşitli üretim dalları da bulunur. Mesela, yumurta tavukçuluğu, hayvansal üretimin bir alt dalını oluştururken; son yıllarda ülkemizde büyük bir gelişme gösteren çiçekçilik, bitkisel üretimin alt dalını oluşturur (Özkan, 2001, s. 36).

Tarım muhasebesinin amaçlarından aşağıdaki gibi bahsedilebilir: (Akdoğan vd., 2011, s. 504).

- Yıllara göre işletmenin finansal durumunun takibi,
- İşletmenin finansal performansının değerlendirilmesi,
- Vergi matrahının hesaplanması,
- Tarımsal faaliyet kazancının ortaklara eşit olarak dağıtımının sağlanması,
- Planlama ve bütçelemeye yardımcı olmak,
- Devletin tarım politikalarını belirleyebilmesi ve yönlendirilebilmesi için gerekli bilgileri sunmak,
- Finans kurumlarına, tarım işletmesiyle ilgili bilgi sunmak,
- Eğitim, öğretim ve araştırma hizmetlerinde ilgili kişi ve kuruluşlara bilgi sunmak,
- Tarımsal yardım ve desteklemelere esas teşkil edecek bilgileri sunmak,
- Tarımsal ürün fiyatlarının belirlenmesine katkıda bulunmak,
- Tarımsal işçiliklerin tespitine yardımcı olmak,
- Mamul karmasının belirlenmesi için üreticiye yardımcı olmak,
- Çalışan performansının değerlendirilmesine yardımcı olmak,
- Üretim yerleri verimliliğinin belirlenmesine katkıda bulunmak,
- Tarımsal üretimde kullanılacak varlıkların satın alınması ya da kiralanması kararlarının verilmesinde yatırımcıya fikir vermek.

Tarım işletmelerinde muhasebe, işletme yönetimi ile işletme faaliyetleri arasında bağlantı kurarak adeta bir köprü görevi üstlenmektedir. Bu açıdan işletme yöneticileri muhasebe bilgi sisteminden mutlaka yararlanmaktadırlar (Özkan, 2001, s. 36).

Planlama sürecinde işletmeler birden çok araçtan yararlanmaktadırlar. Bununla beraber, en yüksek fayda, muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen veriler ve bunlardan yararlanılarak üretilen bütçelerden sağlanmaktadır. Planlardan istenen sonuçların alınabilmesi için , sağlıklı bir muhasebe sisteminin işletmede uygulanıyor olması gereklidir. Planların başarılı olması için, muhasebede üretilen raporların, yeteri kadar doğru ve detaylı bilgiyi içermesi gerekir. Bu ancak organizasyonu iyi yapılmış bir muhasebe sistemi ile mümkündür (Tokay & Deran, 2011, s. 43).

En temel ihtiyaç olan beslenmeyi karşılayan, tarımsal faaliyetler tarih boyunca önemini yitirmemiştir. Bunun dışında diğer sektörlere sağladığı girdiler, ülke ekonomisi açısından önemini göstermektedir. Bu sektörde faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe uygulamalarına önem vermeyişi, tarım muhasebesinin dünyada ve Türkiye’de gelişmemesine neden olmuştur. Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi için uluslararası alanda uygulamaya konulan UMS 41, ülkemizde uygulamaya konulan TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, bu durumu değiştirme çalışmalarının bir aşaması olarak değerlendirilebilir (Yazarkan, 2016, s. 428).

Tüm bunlarla birlikte ülkemizdeki tarım işlemlerinin büyük çoğunluğu küçük işletmelerden oluştuğundan sağlıklı bir muhasebe sisteminden bahsedilememektedir. Bu küçük işletmelerde sahip ve yönetici hatta çalışan aynı kişi olduğundan tarım işletmeleriyle ilgili bilgiler kaydedilmemektedir. Bunun dışında tarım gelirlerinin ciddi bir şekilde vergilendirilmemesi, tarım işletmelerini muhasebe sisteminin dışında tutmuştur. Muhasebenin en temel fonksiyonu gerçekleştirilmediği için bu işletmelerden ancak sözlü bilgiler alınabilmektedir. Günümüzde büyük ölçekli sermaye şirketlerinin de tarımsal işletmeciliğe başlaması, tarım muhasebesinin önemini artırmıştır.

Tarımsal işletmelerin kapasitelere kıyaslandığında önemli farklılıklar göze çarpmaktadır. İşletme büyüklükleriyle ilgili bu kapasite farkları, işletmelerin muhasebe uygulamalarını önemli ölçüde etkilemektedir. Küçük işletmeler basit muhasebe sistemleri uygularken, büyük işletmeler, maliyet muhasebesini esas alan detaylı muhasebe sistemleri kullanmaktadır. Bu farklılıklar, tarım işletmelerinde muhasebe uygulamalarını zorlaştırmaktadırlar (Tokay & Deran, 2011, s. 44).

Çiftlik kayıtlarının yeterli ölçüde tutulmadığı Türkiye’de, çiftçi beyanlarına göre hareket edilerek hazırlanan verilerin ve bu verilere dayalı olarak hazırlanan araştırma ve istatistiklerin ne kadar gerçeği yansıttığı tartışmaya açık bir konudur. Bir ülkede elde

edilecek tarımsal verilerin doğruluğundan emin olmadıkça, o ülkede tarımsal üretimi gerçekleştiren en küçük birim olan tarım işletmelerinin mevcut durumundan yetkili birimlerin haberdar olması mümkün değildir (Göktolga & Karkacier, 1999, s. 30).

Türkiye’deki tarım işletmelerinin piyasaya yönelik üretim faaliyetlerinde bulunmalarında kısıtlayıcı etkenlerden olan; piyasa koşulları, değer hareketleri ve bunların dışında meydana gelen risk ve belirsizlik etkenleri, işletmelerin sürdürülebilirliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Tarım işletmelerinin dalgalanmalar gösteren piyasa koşullarına uyum sağlayarak başarılı olabilmesi için işletmelerde muhasebe kayıtlarının standartlara uygun biçimde tutulması bir gerekliliktir. Muhasebe kayıtlarının bulunmadığı tarım işletmelerinde planlama ve öngörme faaliyetlerinin başarıya ulaşabilmesi olası değildir. Diğer bir ifadeyle; tarım işletmesinden elde edilen gelirin hangi faaliyetlerden kaynaklandığı, söz konusu gelirin elde edilebilmesi için ne kadar maliyete katlanıldığı ve oluşabilecek kâr/zararın nerelerden kaynaklandığını belirlemenin tek yolu, muhasebe kayıtlarının gerektiği biçimde tutulmasıdır (Büyükarıkan, 2018, s. 56).

Bunlara ek olarak, işletmelerde, muhasebe sistemi, tek başına kârı artırmaya yardımcı olamaz. Muhasebe uygulamaları işletmelerde bir amaç değil, işletmeyle ilgili bilgi sağlamada ve karar almada kullanılan bir araçtır. Bu araçtan yararlanabilen işletme yöneticileri, istedikleri amaçlara ulaşabilir ve muhasebeden yarar sağlayabilirler (Özkan, 2001, s. 40).

Canlı Varlıkların Raporlanması

Tekdüzen hesap planında canlı varlıkların doğrudan gösterilebileceği hesaplar bulunmamaktadır. Kısa ve uzun vadeli canlı varlıklar dolaylı olarak tekdüzen hesap planıyla bağlantılandırılmış, kısa vadeli olanlar 15. Stoklar grubunda, uzun vadeli olanlar 25. Maddi Duran Varlıklar grubunda muhasebeleştirilmiştir.

Buna göre tarımsal üretimde kısa vadede yetiştirilen ve satışa sunulan canlı varlıklar üretilen mamul kapsamında değerlendirilmektedir. Buna göre 150. İlk Madde Malzeme, 151. Yarı Mamul-Üretim ve 152. Mamuller hesabında klasik maliyet muhasebesi sisteminde izlenmekte ve satış gerçekleştiğinde 620. Satılan Mamul Maliyeti hesabına aktarılmaktadır. Kısa vadeli üretime örnek olarak, tek yıllık bitkiler (domates, soğan,

buğday vb.), et üretimi amaçlı beslenen tavuklar, küçük ve büyükbaş hayvanlar, su ürünleri yetiştiriciliği örnek verilebilir.

Uzun vadede yetiştirilen ürünler ise 25. Maddi Duran Varlıklar grubunda izlenmektedir. Burada yararlanma süreci başlamamış varlıklar için yapılan harcamalar 258. Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenmektedir. Örneğin, henüz meyve verecek olgunluğa ulaşmamış bir ağaç için yapılan harcamalar bu hesapta izlenir. Ağaç olgunlaştığında 255. Demirbaşlar Hesabına aktarılır. Satın alma yoluyla elde edilen, uzun vadeli yararlanacak canlı varlıklar ise doğrudan 255. Demirbaşlar hesabında izlenir. İlerleyen bölümlerde bahsedileceği üzere bunlara uygun oranlarda amortisman ayrılacaktır. Üretimde kullanılan bu uzun vadeli canlı varlıklar için yapılan harcamalar, üretilen ürünlerin maliyetine aktarılır. (7/A veya 7/B seçeneğinde kullanılan hesaplara göre).

Çalışmanın konusu gereği süt üretimi amaçlı besicilik yapan işletmeler açısından bakılacak olursa, öncelikle küçük ve büyükbaş olmak üzere canlı hayvanlar, genel olarak şu şekilde detaylı olarak sınıflandırılmaktadır (Özulucan & Deran, 2008, s. 2);

- i- Damızlık büyük ve küçükbaş hayvanlar,
- ii- Üretimde kullanılan (süt üretimi, yün üretimi vb.) büyük ve küçükbaş hayvanlar,
- iii- Besi hayvanları,
- iv- Olgunlaşmamış büyük ve küçükbaş hayvanlar.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde biyolojik varlıkların raporlanacağı hesaplar ve hesap grupları belirtilmemiştir. Mevcut durumda canlı varlıklar, bu alanda çalışanların yorumları doğrultusunda uygun görülen hesaplarda muhasebeleştirilmektedir. Bu belirleme yapılırken, canlı varlığın, elde bulundurma amacı, üretilme veya satın alma amacı dikkate alınır. Yetiştirme süreci belirli bir zaman alan, bu sürecin sonunda satılacak veya uzun vadeli olarak kendisinden ürün elde edilecek (sağılacak) canlı hayvanların maliyetlerinin belirlenmesi ve raporlanması işletmeler açısından son derece önemlidir (Taştan vd., 2013, s. 124).

Yukarıda da belirtildiği üzere tarımsal faaliyetlerle uğraşan işletmeler için özellikli hesaplar bulunmamaktadır. Bu yüzden Tekdüzen Hesap Planına uygun olarak yapılan raporlamada yukarıda ifade edilen hesaplar esas alınmaktadır.

Çalışmanın esas konusun oluşturan, süt işletmelerine bakıldığında, bunlarda süt üretimi amaçlı beslenen canlı varlıklar duran varlıklarda sınıflandırılacaktır. Bunların olgunlaşmış (255. Demirbaşlar) ve olgunlaşmamışlar (258. Yapılmakta Olan Yatırım) olarak ayrı takip edilmesi doğru olacaktır. Süt üretimi amacı dışında damızlık olarak beslenen veya yetiştirilecek olan erkek hayvanlar da yine duran varlıklarda (255. Demirbaşlar) raporlanacaktır.

Süt üretimi amaçlı beslenen hayvanlar, faydalı ömürlerini tamamlamış olsalar bile önemli bir satış değerine sahip olacaklardır. Süt verimi azalan veya sona eren hayvanlar kasaplık olarak satılmaktadırlar. Burada süt veriminin sonuna gelen canlı varlıklar, kasaplık olarak satılacakları belli olduğunda dönen varlıklara aktarılmalıdırlar.

Süt işletmelerinde doğan erkek yavrular damızlık olarak yetiştirilmeyecekse doğrudan satışa sunulurlar. Bunlar bu özellikleri nedeniyle, süt üretimi için yetiştirilecek dişi yavruardan farklı olarak, doğrudan dönen varlıklarda raporlanacaktır.

Canlı Varlıkların Değerlemesi

Vergi Usul Kanuna Göre canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin değerlendirilmesi şu şekildedir:

Tarım ürünleri maliyet bedeli ile belirlenir. (VUK, Madde 276). Bir ürünün maliyet bedeli şu hususlardan oluşur: (VUK, Madde 275).

- Mamul üretiminde kullanılan ilk madde ve malzeme giderleri
- İşçilik giderleri
- Genel üretim giderlerinden ürüne düşen pay
- Genel yönetim giderlerinden ürüne düşen pay (isteğe bağlı)
- Ambalajlı olarak satılmak zorunda olan ürünlerde ambalaj gideri

Tarım işletmelerindeki hayvanlar da aynı şekilde maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tespit edilemediği durumlarda emsal bedel dikkate alınır. Emsal bedel işletmenin bulunduğu bölgedeki zirai kazanç komisyonlarınınca belirlenmiş, ortalama maliyet bedelidir. (VUK, Madde 277).

İşletmede doğan bir canlı varlığın raporlanması esnasında, doğal olarak maliyetinin tespiti mümkün olmayacaktır. Bu durumda VUK'a göre varlık için emsal bedel belirlenecek, raporlanması bunun üzerinden gerçekleştirilecektir.

VUK ilk kayıt anında küçük ve büyükbaş canlı varlık ayrımı yapmadan, tespit edilebilmesi durumunda tüm hayvanların maliyet bedeliyle, tespit edilememesi durumundaysa emsal bedeliyle değerlemeye tabi tutulacağını açık bir şekilde ortaya koymuştur. Bu anlamda VUK a göre, işletmelerin emsal bedelini belirlemede bir keyfiyetleri söz konusu değildir (Özulucan & Deran, 2008, s. 4).

Canlı hayvanların işletmede bulundurma amacına göre dönen varlıklar veya duran varlıklar sınıfında bulunmasına karar verilecektir. Buna paralel olarak bilançoda hangi değerle bulunacağı da belirlenmiş olacaktır. Duran varlık sınıfında bulunan canlı varlıklar üzerinden amortisman ayrılmasına karşın dönen varlıklar sınıfında bulunan canlı varlıklar için amortisman söz konusu olmayacaktır (Taştan, 2013, s.155).

VUK'a göre varlıklar normalde kendi başına değerlendirilir. Bununla birlikte uygulamada aynı cins kabul edilen veya değer olarak önemsiz görülen varlıklar topluca değerlendirilebilir. (VUK, Madde 260). Buna göre büyükbaş hayvanların, yaş, cins vb. özelliklere göre değer açısından birbirleriyle önemli farklılıkları olacağından ayrı olarak takip edilmesi uygun olacaktır. Birbiriyle aynı türden olan ve aralarında önemli farklılıklar olmayan varlıklar (Aynı cins ceviz ağaçları, yumurta tavukları vb.) ise topluca değerlendirilecektir.

Canlı Varlıklarda Değer Artış-Azalışlarının Muhasebeleştirilmesi

Hayvancılık işletmelerinde besi hayvanlarında ve yetiştirilmekte olan hayvanlarda ağırlık artması ve çağ değişimi yani büyümesi önemli bir konudur. Mevcut vergi yasaları açısından canlı varlıklardaki olgunlaşma ve değişim muhasebeleştirilmemektedir. Bunlar tarihi maliyete göre raporlanmaktadır (Özkan, 2001, s. 239).

Tarihi maliyet yönteminde varlıklar, satın alındıkları tarihte katlanılmış fiili veya onlara yüklenmiş toplam maliyet esasına göre gösterilir. Bu maliyet yönteminin en önemli özelliklerinden biri, satın alma işleminden sonra varlıkların değerlerinde oluşan değişimleri, değer düşme durumları dışında göz önüne almamalarıdır. Söz konusu yöntem, bazı özel durumlarda, tarihsel maliyetleri esas almayan bir değer de uygulayabilir. Stokların değerlemesinde stok değer düşmelerinin göz önünde bulundurulması buna örnek gösterilebilir (Akdoğan, 2004, s. 33).

VUK'a göre biyolojik varlıklar ilk muhasebeleştirildiğinde ve sonraki her raporlama döneminde maliyet bedeliyle, değerlemeye tabi tutulduğundan, bu tarihlerde ortaya

değerleme kârı veya zararı çıkmaz. Dolayısıyla değerlendirme farkının muhasebeleştirilmesi de gerekmez (Özulucan & Deran, 2008, s. 7).

Gerek değer artışları ve gerekse değer düşüklüğü vergi yasalarında tanımlanmamıştır. Yapılan değerlemeler neticesinde VUK uyarınca işletme yöneticilerinin takdiri ile gelir veya gider yazılamaz, yazılmış ise bile gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi düzenlenmesi sürecinde kanunen kabul edilmeyen gelir veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilir. Ancak satışları esnasında maliyet değeri ile satış değeri arasındaki kâr veya zarar dönem kârı veya zararına ilave edilir. Bunun dışında fevkalade amortisman uygulanması durumunda ortaya çıkan kayıplar giderleştirilebilir (Taştan, 2013, s. 167).

Fevkalade amortisman aşağıdaki durumlarda uygulanır: (VUK, Madde 317)

- Yangın, deprem ve sel gibi afetler neticesinde duran varlığın değerini tamamen veya kısmen kaybetmesi,
- Yeni icatlar nedeniyle duran varlığın değerinin düşmesi, tamamen veya kısmen kullanılamaz hale gelmesi,
- Varlığın kapasitesinin üzerinde çalıştırılması nedeniyle, normalden fazla aşınmaya ve yıpranmaya maruz kalması durumunda.

Buna göre piyasa değerinde meydana gelen değişimler, maliyet bedeli ile değerlendirilen kısa vadeli canlı varlıkların değerini etkilemeyecektir. Bu şekilde ortaya çıkan değer artış kârları muhasebeleştirilmez. Ancak satış gerçekleştiğinde kesinleşmiş kâr, satış gelirinin ve satış maliyetinin kaydedilmesiyle finansal tablolara aktarılmış olur.

Uzun vadeli canlı varlıklarda ise aynı şekilde değer artışı kaydedilmeyecektir. Bununla birlikte Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen süreler boyunca bunlar için amortisman ayrılarak değerleri sıfırlanacaktır.

Bunlara ek olarak, bu varlıkların maliyet bedeline göre değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiğinde, maliyet bedeli yerine emsal bedel uygulanabilir (Şimşek & Özkök, 2009, s. 37).

Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline göre sahip olacağı değerdir. Emsal değeri, mükellef tarafından ortalama fiyat yöntemine göre (içinde bulunulan ay veya önceki ayda veya daha da önceki ay yapılan satışların tutar ve miktar

ortalaması), maliyet esası yöntemine göre (maliyet bedeline toptan satışlarda %5, perakende satışlarda %10 eklenerek) veya sırasıyla bu yöntemler uygulanmadığı takdirde vergi dairesince (takdir komisyonu) tespit edilecektir. (VUK, Madde 267).

Uzun vadeli canlı varlıklar satıldığında, bunların kayıtlı değerlerinden birikmiş amortismanları mahsup edildikten sonra kalan değerden, satış fiyatı düşülmesiyle kalan tutar, kâr veya zarar olarak kaydedilir. (VUK, Madde 328).

Burada elde edilen satış geliri, esas faaliyet kârı/zararı içinde değerlendirilmeyecektir. VUK'a göre varlığın satışından elde edilen tutar, satış geliri olarak değil, varlığın kalan değeriyle kıyaslanarak belirlenen, satış kârı veya zararı olarak kayıt altına alınacaktır ve gelir tablosunda diğer faaliyetlerle ilgili kısımda raporlanacaktır. Ömrünü tamamlamış canlı varlıkların kalan değeri sıfırlanmış olacağı için bunların satış bedelinin tamamı diğer faaliyetlerden kârlar kısmında raporlanacaktır.

Canlı Varlıklarda Amortisman

VUK'a göre işletmelerde bir yıldan uzun süre kullanılacak varlıklar amortismanına tabidir. Bu varlıkların değerinin yok edilmesi amortismanın konusudur. (VUK, Madde 313).

Uzun vadeli yararlanılacak canlı varlıkların amortismanında, bu varlıkların ne zaman aktife alındıkları önem arz etmektedir (Özulucan, 2008, s. 167). Bunların amortisman süresi aktife alındıklarından itibaren başlayacaktır. Burada henüz ürün verme aşamasına gelmemiş canlı varlıklar için amortisman ayrılmayacaktır. VUK'a göre yıpranma ve aşınma başlamamış olduğundan amortisman da hesaplanmayacaktır. (VUK, Madde 313).

Amortisman ayırmak için değerlendirme gününde envantere dahil ve kullanıma hazır olmasının yanında değer de belli bir tutarı da aşması beklenir (Kozak, 2014, s. 34). Bu tutar sınırı 2018 yılı için 1.000 TL'dir. Bu tutarın altındaki duran varlıklar için amortisman ayrılmayacaktır.

Duran varlıklara amortisman ayrılmasına ilişkin yaklaşımlar aşağıdaki gibidir: (Sevilengül, 2005, s. 422)

- Değerleme Yaklaşımı: Bu yaklaşımda, kullanıma bağlı olarak uzun vadeli varlığın değerinde meydana gelen azalış, amortisman olarak ifade edilir. Buna göre

amortisman varlığın bilançodaki değerinin düzeltilmesidir. Amortisman, varlığın dönem başındaki değeri ile dönem sonundaki değeri arasındaki farktır.

- Tüketim Yaklaşımı: Bu yaklaşımda, varlığın satın alınmasıyla işletmenin “fayda stoku” elde ettiği varsayılır ve varlığın kullanımıyla birlikte bu fayda stokunda meydana gelen azalışların dönemlere dağıtılması amortisman olarak ifade edilir. Bu yaklaşımda üretim yöntemine göre amortisman hesaplanmaktadır. Üretim yöntemine göre amortismanda varlığın değeri, bundan üretilebilecek birim miktarına bölünerek bir birime düşen amortisman hesaplanır. İlgili dönemde yapılan üretim miktarı o dönemin amortismanını ifade eder.
- Yenileme Yaklaşımı: Bu yaklaşımda amortisman, duran varlık ömrünün sonuna geldiğinde, duran varlığın yenilenmesi için gerekli fonların ayrılması için kullanılır. Amortismanlar sayesinde ayrılan fonlar, başlangıç sermayesinin korunmasını amaçlar. Yüksek enflasyonun olduğu ortamlarda, ayrılan bu fonlar, varlığın yenilenmesini kolaylaştıracaktır.
- Dağıtım Yaklaşımı: Bu yaklaşım, amortismanı, duran varlıkların edinilmesi için yüklenilmiş olan maliyetlerin, bu varlıkların ekonomik ömürleri içinde kalan dönemlere dağıtılması olarak görmektedir. Bu yaklaşımda katlanılan maliyetten hurda değer düşülmesinden sonra kalan değer, yararlanma süresine bölünerek, dönemlere paylaştırılmaktadır. Bu yaklaşıma göre amortisman katlanılan maliyetin dönemlere dağıtım işlemidir.

Değerleme yaklaşımında amortisman yalnızca varlığın değerinin düşmesi durumunda ortaya çıkacaktır. Bazı durumlarda işletmede kullanılan bir varlığın değerinin aradan geçen zamanla birlikte artması mümkün olacaktır. Örneğin yeni süt vermeye başlamış bir sığırın değeri, bir sonraki yıl süt verimi artacağı için, önceki yıla göre artış gösterecektir. Aynı şekilde, işletmede kullanılan bir taşıtın değeri, aynı otomobilin sınıfının değerindeki artış nedeniyle, geçen zamanla birlikte artabilecektir. Bu durumlarda bu varlıklar için amortismandan bahsedilemeyecek, yalnızca yukarıda bahsedilen aktif düzeltmesi gerçekleştirilecektir. Bu da ilgili varlıkta değer artış kârına neden olacaktır.

Tüketim yaklaşımı varlıktan yararlanma ölçüsünde amortisman ayırmayı esas alırken, yenileme yaklaşımı, varlığın ömrünün sonunda yenisinin edinebilmesi için gerekli fonların ayrılmasını esas almaktadır. Tüketim yaklaşımında varlığın ilgili yıllardaki kullanım oranına göre amortisman tutarı değişecek, yenileme yaklaşımında ise varlığın yenisinin

fiyatındaki değişimlere bağlı olarak amortisman tutarı belirlenecektir. Dağıtım yaklaşımı, varlığın elde edilmesi için katlanılan maliyetin, varlığın ekonomik ömrü boyunca kullanılacağı yılların kâr-zararın hesabında dikkate alınmasını amaçlamaktadır. Yukarıda sayılan amortisman yaklaşımları karşılaştırıldığında, VUK'un dağıtım yaklaşımını esas aldığı ortaya çıkmaktadır.

Zirai işletmelerde kullanılan duran varlıklar, VUK'a göre maliyet bedeli üzerinden bilançoda raporlanmakta ve bu bedel üzerinden amortismanları hesaplanmaktadır. Bununla beraber henüz ürün verecek olgunluğa erişmemiş canlı varlıklar, maddi duran varlıklar içerisinde, yapılmakta olan yatırım olarak izlenir ve ürün vermeye başladıktan sonra ilgili duran varlık hesabına aktarılır. Bu noktadan sonra ilgili canlı varlıklar amortismanına tabi tutulur (Antepli, 2016, s. 5). VUK'a göre uzun vadeli canlı varlıklar için normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve fevkalade amortisman yöntemi uygulanabilir.

Süt üretimi yapan işletmeler birer üretim işletmesidir. Fakat buradaki üretim sanayi işletmelerinden farklı olarak canlı hayvanlarca yerine getirilmektedir. Süt üretiminde kullanılan hayvanlar işletmenin canlı demirbaşları olup, demirbaşların tabi olduğu değerleme ve muhasebe işlemlerine tabidir. Bu bakımdan söz konusu süt inekleri; yeniden değerlemeye tabi tutulabilir, satıldıklarında maliyet bedeli artırımını uygulanabilir, yenileme fonu ayrılabilir ve yasal sınırlar içerisinde amortismanına tabi tutulur (Özkan, 2001, s. 237).

Kalıntı değer, varlık ekonomik ömrünün sonuna geldiğinde, elden çıkarılması durumunda elde edilecek tutardır. Vergi Usul Kanununda kalıntı değer yer almamaktadır ve buna göre yapılan amortisman hesaplamalarında kalıntı değer göz önüne alınmaz (Taştan, 2014, s. 179). VUK'a uygun olarak canlı varlıklar değerlenirken, varlığın elde bulundurulma amacı göz önünde bulundurulur. Bunun nedeni, kısa vadeli olarak satış amacıyla elde bulundurulan canlı varlıkların amortismanına tabi olmaması, uzun vadeli olarak kendisinden yararlanılacak, ürün elde edilecek canlı varlıkların amortismanına tabi olmasıdır (Özulucan & Deran, 2008, s. 5).

Buna göre tamamıyla aynı özelliklere sahip, biri damızlık olarak beslenen, diğeri kasaplık olarak beslenen iki boğanın değeri bilançoda farklı görülecektir. Damızlık olarak beslenen için amortisman ayrılacak, değeri her yıl azalacakken, kasaplık olarak beslenenin değeri işletmede buldukça maliyetlerden pay alacağı için artacaktır. Küçük ve büyükbaş hayvanlar amortisman süresi sonunda hala ürünlerinden yararlanmak için işletmede

tutulursa, o zaman iz bedeli üzerinden bu varlıkların bilançoda gösterilmesi gerekir. Bu varlıklar için katlanılan giderler, üretilen ürünün maliyetine eklenir. Söz konusu hayvanların ekonomik ömürlerini doldurmaları, yani kasaplık duruma gelmeleri halinde stoklar grubuna aktarılırlar (Özulucan, 2008, s. 163).

Bunlarla birlikte, yetişmesi uzun süren canlı varlık ve bitkiler için katlanılan maliyetlerin, yapıldığı zamanki fiyatlarla kaydedilmesi, bunlardan elde edilen ürünlerin, (özellikle yüksek enflasyon dönemlerinde) birim maliyetlerinin gerçekçi olmamasına neden olacaktır. Vergi Usul Kanunu uygulamalarında kesilip satılmak üzere yetiştirilen kavak, okaliptüs ve benzeri nitelikteki ağaçlarla ilgili giderler, yeniden değerlendirme oranında artırılarak, enflasyonun etkisi giderilirken; kesilip satılmak üzere yetiştirilen ve yetişmesi 24 ay gibi uzun süre alan besi hayvanlarında ve kesilip satılmak amacı taşımayan meyve bahçelerinde bu uygulamaya yer verilmemektedir (Özkan, 2001, s. 54).

Tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak, 333, 339 ve 389 no'lu Vergi Usul Kanunu Uygulama Genel Tebliğine Göre Canlı varlıklarla ilgili amortisman süreleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 8

Canlı Varlık Amortisman Süreleri

Canlı Varlık	Süre	Oran
Sütlük ve Damızlık Sığırlar	5	%20
Damızlık Atlar	18	%5,55
2 Yaşından Büyük Yarış Atları	10	%10
Sütlük Koyun ve Keçiler	5	%20
Arılar	5	%20
Yumurtalık Tavuklar	2	%50
Deniz ve Tatlı Su Balıkları	5	%20
Diğer Hayvanlar (Köpek, iş hayvanları vb.)	5	%20
Zeytinlikler	50	%2
Dutluklar	40	%2,5
Fındıklıklar	25	%4
Süs Ağaçları, Güllükler	20	%5
Bağlar	20	%5
Narenciye Ağaçları	25	%4
Şeftali Ağaçları	10	%10
Kayısı, Erik, Badem Ağaçları	25	%4
Elma, Armut, Ayva, İncir Ağaçları	25	%4
Vişne, Kiraz Ağaçları	20	%5
Ceviz, Kestane, Antep Fıstığı Ağaçları	40	%2,5
Diğer Meyveli Ağaçlar	10	%10
Yoncalık Tesisi	3	%33,33
Korungalık Tesisi	2	%50
Suni Çayır Mera Tesisi	3	%33,33
Çam Fıstığı Tesisi	50	%2
Kavaklık Tesisi	10	%10

333, 339 ve 389 no'lu Vergi Usul Kanunu Uygulama Genel Tebliği

VUK'a göre süt üretiminde yararlanılan büyükbaş ve küçükbaş hayvanların ekonomik ömrü 5 yıl olarak belirlenmiştir. Bal üretiminde yararlanılacak arıların ömrü 5 yıl, yumurta üretiminde kullanılacak tavukların ömrü ise 2 yıl olarak belirlenmiştir. Büyükbaş hayvancılıkla ilgili yem üretiminde kullanılacak yoncalık tesislerinin ömrü 3 yıl, korungalık tesisinin ömrü 2 yıl, suni meraların ömrü ise 3 yıl olarak belirlenmiştir. Ağaçlar için ise 10-50 yıl arası ömür biçilmiştir.

BÖLÜM 2

TMS 41 –TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI KAPSAMINDA CANLI VARLIKLARIN ÖLÇÜMÜ VE FİNANSAL TABLOLARDA RAPORLANMASI

Tarımsal faaliyetler standardı, tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmelerin finansal durumlarının ve performanslarının doğru bir şekilde raporlanmasını amaçlamaktadır. Burada bahsedilen, tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmeler, ülkemizdeki tarım işletmelerinin çoğunluğunu oluşturan küçük aile işletmelerinden ziyade, büyük ölçekte faaliyet gösteren tarım işletmeleridir. Ülkemizde, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan halka açık şirketler, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları'na uyumlu raporlama yapmak zorundadırlar.

Kamu Gözetimi Kurumu, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) tanımına girmeyen ancak bağımsız denetime tabi olan büyük ve orta ölçekli işletmeler için Büyük ve Orta Boy işletmeler için Finansal Raporlama Standardını 2017 yılında yayınlamıştır. Söz konusu işletmeler bu standardı 1/1/2018 tarihinden itibaren uygulamaya başlamışlardır. Söz konusu standartta tarımsal faaliyetlere ilişkin bir bölüme de yer verilmiştir. BOBİ FRS'de yer alan ilkelerin genel olarak TMS 41 ile uyumlu olduğu gözlenmektedir. Yalnızca canlı varlıkların ölçümünde TMS 41 ile arasında farklılık bulunmaktadır. TMS 41 de canlı varlıklar gerçeğe uygun değeri ile ölçülürken BOBİ FRS de gerçeğe uygun değer veya maliyet değeri ile ölçüme izin verilmektedir. TMS 41'de

taşıyıcı bitkiler maddi duran varlıklarda raporlanmaktadır. BOBİ FRS’de ise bununla ilgili bir açıklamaya yer verilmemiş olup, taşıyıcı bitkilerin de canlı varlıklar grubunda raporlanacağı anlaşılmaktadır

Standardın Gerekçesi

Tarımsal Faaliyetler Standardının amacı tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilke ve yöntemler ile bunların finansal tablo dipnotlarında nasıl açıklanacağını belirlemektir.

Standardın Kapsamı

Tarımsal faaliyetler standardı, tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamalarını düzenlemektedir. Canlı varlıklar, hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve tarımsal faaliyetlerden alınan devlet teşvikleri bu standart kapsamında değerlendirilir. Standart yalnızca hasat zamanındaki ürünleri kapsamakta olup, hasattan sonra ürünlerin işlenmesi ve bunun sonucunda elde edilecek yeni ürünler TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında değerlendirilir. Örneğin sığırdan süt elde edilmesi ve bu süttten peynir üretilmesinde, canlı varlık sığır ve bundan elde edilen süt TMS 41-Tarımsal Faaliyetler standardını ilgilendirirken, süttten üretilen peynir TMS 2- Stoklar Standardını ilgilendirmektedir. Ayrıca standart taşıyıcı bitkilere uygulanmaz. Taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılanlar TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre muhasebeleştirilirler.

TMS 41 sadece tarımsal faaliyetlere özgü canlı varlıklara uygulanmaktadır. Varlığın biyolojik dönüşümü tamamlandığında, varlık hasat edildiğinde artık standarda göre muhasebeleştirmeye son verilir.

Canlı varlık hasat anında yaşamını yitirmeyip yeniden hasat edilebiliyorsa, hasat noktasında ortaya çıkan tarımsal ürün canlı varlıktan ayrılır. Canlı varlık yeniden TMS-41 standardı kapsamında değerlendirilirken, ortaya çıkan tarımsal ürün ilgili diğer standart kapsamında değerlendirilir. Örneğin bir mandıraya ait koyun için hasat noktasında elde edilecek ürün süt olup, süttün sağılmış olması (tarımsal ürünün canlı varlıktan ayrılması) koyun yaşamını devam ettirmesine engel olmadığından söz konusu koyun TMS 41 kapsamında değerlendirilmeye devam edilir. Koyundan hasat edilen süt ise Stoklar Standardı kapsamında değerlendirilir (Özerhan & Yanık, 2015, s.797).

Canlı varlık hasat anında yaşamını yitiriyorsa, bu durumda yalnızca canlı varlıktan elde edilen tarımsal ürün söz konusu olur ve bu ürünler TMS-41 kapsamında değil, ilgili standart ne ise, o standart kapsamında değerlendirilir. Bu standart genellikle Stoklar Standardı olmaktadır. Örneğin sucuk imalatı yapan bir işletmenin aktifleri içerisinde yer alan sığırın, hasat noktasında kesilerek tarımsal ürün (et, sakatat, deri vb.) elde edilmesi, sığırın yaşamının sonlanması ile mümkün olduğundan, elde edilen tarımsal ürünler TMS 2-Stoklar Standardı kapsamında değerlendirilir (Özerhan & Yanık, 2015, s. 798).

Öte yandan aşağıda belirtilen canlı varlıklar işletmenin varlıkları arasında olsa bile TMS-41 kapsamında değerlendirilmez. Bunlar (Pop & Deaconu, 2008, s. 9);

- Hayvanat bahçesi, botanik bahçe, eğlence parkları için alınan canlı varlıklar ile sportif avcılık ve balıkçılık dahil ticari olmayan aktiviteler,
- Atmosferde oluşan karbondioksiti azaltmak için bir ormana yapılan yatırımlar,
- Dövüş hayvanları ve kuşları (köpek, horoz gibi),
- Korumak için alınan hayvanlar (köpek gibi),
- Dağları korumak için yapılan orman yatırımları,
- Fuar ve yarışmalar için alınan canlı hayvan ve bitkiler,
- Dekoratif amaçlı alınan canlı hayvan ve bitkiler,
- Sadece çalıştırmak için kullanılan hayvanlar (at, katır, eşek, vs.)

Yukarıda sayılanlara ek olarak, araştırma, geliştirme faaliyetleri kapsamında işletmelerde kullanılan deney hayvanlarının da bu standart kapsamında değerlendirilemeyeceğini söylemek mümkündür.

Burada bahsedilenlerden anlaşılın, bir canlı varlığın TMS 41 hükümlerine tabi olup olmaması, canlı varlığın biyolojik dönüşümünün işletme tarafından yönetilme durumuna bağlıdır (Top, 2009, s. 6).

TMS 41-Tarımsal Faaliyetler Standardı'nda Geçen Tanımlar:

- Tarımsal Faaliyet: Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir.
- Tarımsal Ürün: İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür.
- Taşıyıcı bitki: Aşağıdaki özelliklere sahip yaşayan bir bitkidir:

- (a) Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması,
- (b) Bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklenmesi ve
- (c) Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olması.

- Canlı Varlık: Yaşayan hayvan veya bitkidir.
- Biyolojik Dönüşüm: Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecidir.
- Satış Maliyetleri: Finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir.
- Canlı Varlık Grubu: Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur.
- Hasat: Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 2014 yılında değiştirilinceye kadar, taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılan varlıklar, UMS 41'e göre raporlanmaktaydı. Belirtilen tarihte, ilgili standarda taşıyıcı bitki kavramı eklenmiş, bu kapsama giren varlıkların, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına uygun raporlanması gerektiği belirtilmiştir (Yazarkan, 2016, s. 411).

Standarda göre aşağıdakiler taşıyıcı bitki değildir:

- Tarımsal ürün olarak hasat edilecek bitkiler (örneğin, kesilmek üzere yetiştirilen ağaçlar)
- Bitkisinin satışı sonucunda, önemsiz kalıntı satışı sayılmayacak bir değer elde edilecek, aynı zamanda kendisinden ürün hasat edilen canlı varlıklar (örneğin, hem kerestesi hem de meyvesi satılabilen ağaçlar)
- Tek yıllık tarım ürünü bitkileri (Örneğin, biber, çeltik)

Ekonomik ömrünü tamamlayan, artık ürün vermeyen taşıyıcı bitkiler, tarım işletmeleri tarafından, kesilip, yakacak olarak satılabilir. Bu gibi durumlarda elde edilecek önemsiz kalıntı satışları, bu bitkileri, taşıyıcı bitki kapsamından çıkarmaz. Buna göre hem meyvesi hem de kerestesi için yetiştirilebilen ceviz ağacı taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılmazken, ancak önemsiz bir fiyata odun olarak satılma imkanı bulunan fındık ağacı taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılacaktır. Bununla birlikte doğrudan kerestesi için yetiştirilen ağaçlar,

(okaliptüs, kavak ağacı vb.), ve tek yıllık ürün veren bitkiler (domates, biber vb.) taşıyıcı bitki olarak değerlendirilmeyecek, canlı varlık olarak sınıflandırılacaktır.

Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürünler hasat noktasına kadar canlı varlık olarak değerlendirilir. Örneğin henüz hasat edilmemiş kivi meyvesi, canlı varlık olarak değerlendirilecek, kivi ağacı ise taşıyıcı bitki olarak dikkate alınacaktır.

Taşıyıcı bitkiler temel olarak canlı varlık olsalar da standardın kapsama aldığı canlı varlıklarla ortak özelliklere sahip olduğu gibi bazı noktalarda onlardan ayrılmaktadırlar. Standartta bahsedilen canlı varlıklarla, taşıyıcı bitkiler arasındaki en önemli farkın, ekonomik ömrünün sonunda taşıyıcı bitkilerin bir satış değerinin olmaması (veya önemli bir satış değerinin olmaması) söylenebilir. Bunun dışında olgunluğa eriştikten sonra taşıyıcı bitkilerin değerinde önemli bir değişiklik meydana gelmez. Bir başka bakış açısıyla bunların değerlerinin, maliyetlerinden ibaret olduğu söylenebilir. Bu açıardan bakıldığında taşıyıcı bitkiler maddi duran varlık olarak değerlendirilmiş ve TMS 16 kapsamına alınmıştır.

TMS 41'e göre tarımsal faaliyetlerin ortak özellikleri aşağıdaki gibidir:

- Değişim kapasitesi: Yaşayan hayvanlar ve bitkiler biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahiptir.
- Değişimin yönetilmesi: Yönetim, ilgili sürecin gerçekleşmesi için gereken koşulları geliştirmek veya en azından korumak suretiyle söz konusu dönüşümü kolaylaştırır . Böyle bir yönetim, tarımsal faaliyeti, diğer faaliyetlerden ayırır. Örneğin yönetilmeyen kaynaklardan ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet değildir.
- Değişimin ölçülmesi: Biyolojik değişim veya hasat sonucunda kalitede veya miktarda meydana gelen değişiklik, rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülür ve izlenir.

Canlı varlıkların doğumu, büyümesi, çağ değiştirmesi, yaşlanması ve en nihayetinde ölümü, dönemler itibarıyla, bu varlıkların değerlerinde önemli değişiklikler meydana getirmektedir. Bu açıdan bunların, değerinin belirlenmesi, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması, tarımsal işletmeler açısından son derece önemlidir (Tuğay, 2013, s. 149).

Bir bitkiye gübre verilmesi, bir tarım ürününün sulanması, bunların yabancı otlardan temizlenmesi, canlı hayvanın beslenmesi, temizlenmesi, tıbbi bakımlarının yaptırılması gibi birçok faaliyet değişimin yönetilmesi kapsamında değerlendirilebilir.

Bir canlı varlığın veya tarımsal ürünün önemli fiziksel özelliklerindeki değişim suretiyle, işletmenin canlı varlıktan veya tarımsal üründen gelecekte sağlayacağı ekonomik faydaların belirlenebilmesi gerekmektedir. Örneğin bir ineğin önemli fiziksel özellikleri arasında sayılabilecek günlük ortalama süt verime ya da kasaplık et miktarı gibi özellikleri, o ineğin gelecekte işletmeye sağlayacağı faydaların ölçülmesine olanak sağlamaktadır (Özerhan & Yanık,2015, s.799).

Canlı varlıklar aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (Özkan, 2001, s. 83):

- Tüketilebilir canlı varlıklar
Temel tarımsal ürün olarak hasat edilebilen biyolojik varlıklardır. Örneğin, et üretimi için beslenen canlı hayvan, mısır, buğday, arpa ve kereste gibi
- Ürün veren canlı varlıklar
Ürünüden yararlanmak amacıyla işletmede tutulan ve sürekli olarak tarımsal ürün veren biyolojik varlıklardır. Bunlar temel ürün olmaktan ziyade, ürün verirler. Örneğin, süt veren canlı hayvan, yağ üreten palmiye, meyve ağacı gibi
- Verim aşamasındaki canlı varlıklar
Ürün veren biyolojik varlıklar, düzenli olarak ürünü hasat edilebileceği zaman, artık verim aşamasına gelmiş, olgunlaşmışlardır. Örneğin süt veren canlı hayvan verim aşamasına gelmiş canlı varlıktır.
- Verim aşamasına gelmemiş canlı varlıklar
Henüz olgunlaşmamış veya hasadı düzenli olarak sürdürülemeyen varlıklardır. Örneğin, henüz süt vermeye başlamamış hayvanlar ile meyve ağacı fidanları
- Grup Canlı Varlıklar
Küçükbaş veya büyükbaş hayvan sürüsü, kanatlı hayvan sürüsü, fidanlık veya benzer hayvan ve bitki sınıflamaları grup biyolojik varlıkları oluşturur.

Tarımsal Faaliyetler Standardında, “İşletmeler her bir canlı varlık grubu için, uygun oldukça, tüketilen ve taşıyıcı canlı varlıklar veya olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayırım yapmak suretiyle sayısal açıklamada bulunması konusunda teşvik edilir” ifadesi yer almaktadır. Bu ifadeye göre küçük ve büyükbaş hayvanlar olgunlaşmamış ve olgunlaşmış küçük ve büyükbaş hayvanlar olmak üzere ayrı hesaplarda kayıtlanıp, raporlanabilir (Özulcan, 2008, s. 168). TMS-41 standardında bahsedilen olgunlaşma durumuna uygun sınıflandırmaya örnek olarak, büyükbaş hayvanlar için aşağıdaki tablo gösterilebilir. Tabloda varlıklar temel olarak olgunlaşmış ve olgunlaşmamış

büyükbaş canlı varlıklar olarak ikiye ayrılmaktadır. Doğumundan itibaren büyükbaş canlı varlıklar büyümesinin her bir sürecinde erkek ve dişi olmasına göre farklı isimlerle anılmaktadır. Buna ilişkin tablo aşağıdaki gibidir: (Taştan,2013, s.71)

Tablo 9

Olgunlaşma Seviyesine Göre Büyükbaş Hayvanlar

Yaş (Çağ)	Erkek	Dişi	Durumu
0-6 Aylık	Buzağı	Buzağı	Yetişmekte olan
7-12 Aylık	Dana	Dana	Büyükbaş canlı varlıklar
13 Aylık- İlk Buzağılayıncaya Kadar		Düve	Olgunlaşmamış
13 Aylık- İlk Damızlıkta Kullanılıncaya Kadar	Tosun		Olgunlaşmamış
Damızlık Kullanılanlar (2 yaş üstü)	Boğa		Olgunlaşmış
En az bir kez buzağılayanlar (sağmal-2 yaş üstü)		İnek	Olgunlaşmış

Taştan,2013

TMS 41'e Göre Canlı Varlıkların İlk Muhasebeleştirilmesi

Standarda göre canlı bir varlığın veya tarımsal bir ürünün muhasebeleştirilmesi için şu koşulları sağlamış olması gerekir:

- Varlığın, geçmişte meydana gelen olaylar sonucu işletmede kontrol ediliyor olması,
- Varlığın, gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlama ihtimalinin olması,
- Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülmesi.

Tarımsal faaliyette kontrol, yasal sahiplik, hayvanların damgalanması veya markalanması, doğum ve yetiştirme olarak açıklanabilir (Örten, Kaval & Karapınar, 2015, s.592).

Kontrolün geçmiş olaylar sonucu gerçekleşmesi ise varlığı işletmenin yetiştirmesi veya satın almış olması ile sağlanacaktır. Canlı bir hayvanın işletmede doğması veya satın alınması, sebze fidelerinin satın alınıp veya işletmede tohumdan yetiştirilip, bunlardan ürün elde edilmesi süreci buna örnek olarak gösterilebilir.

Bir işletmede süs havuzunda ördek beslenmesi, işletmenin standarda uygun canlı varlık sahibi olduğunun göstergesi sayılamaz. Zira söz konusu hayvanlardan işletmeye sağlanacak bir ekonomik fayda bulunmamaktadır. Bunların dışında bir varlığın gerçeğe uygun değeri veya maliyeti güvenilir olarak ölçülemiyorsa, standarda göre bunların muhasebeleştirilmesi uygun değildir. İşletmelerde yukarıda sayılan ilk iki maddeden

birinin sağlanmış olması durumunda bu durumla karşılaşma ihtimali oldukça düşüktür. Söz konusu varlığın geçmiş olayların sonucunda ortaya çıkması, onun bir maliyetinin olacağını göstergesidir. Maliyetin belirlenememesi durumu ancak işletmede doğan canlı varlıklar için söz konusu olabilir. Bu durumda da varlığın gelecekte sağlayacağı yarar onun gerçeğe uygun değerinin belirlenmesine yardımcı olacaktır. Aynı şekilde bir varlığın gelecekte ekonomik faydalarının olacağını tahmin edilmesi, bunun bir anlamda gerçeğe uygun değerini ortaya koyacaktır.

Gerçeğe Uygun Değer Kavramı

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilen veya bir borcun devrinde ödenen fiyattır (TFRS 13. Madde:9). Gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek muhasebeleştirilmesi gereken canlı varlıklar da bu bağlamda TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değerin Ölçümü Standardıyla ilişkilendirilmektedir.

TFRS 13'e göre canlı varlığın gerçeğe uygun değeri belirlenirken;

- Varlığın mevcut konum ve durumu ile
- Varsa, varlığın satışına veya kullanımına ilişkin kısıtlamalar, göz önünde bulundurulur.

Burada canlı varlığın durumu, örneğin olgunlaşmış, olgunlaşmadığına göre değerlendirilmelidir. Varlığın ürün verme durumu (olgunlaşma durumu) gerçeğe uygun değeri üzerinde önemli etki edecektir. Bununla birlikte konumu, mesela pazara olan uzaklığı, varlığa olan talebi, dolayısıyla değerini etkileyecektir. Varlıkların gerçeğe uygun değeri tek başına veya grup olarak belirlenebilir. (TFRS 13, Madde:13). Söz konusu canlı varlık olduğunda büyükbaş hayvanların her biri ayrı ayrı ele alınıp değerlendirilebilirken, bir buğday tarlasındaki bitkilerin toplu olarak değerlendirilmesi doğru olacaktır.

Gerçeğe uygun değer tespitinde, varlığın satış işleminin asıl piyasada veya asıl piyasanın olmadığı durumda varlığa ilişkin en avantajlı piyasada gerçekleştiği var sayılır. (TFRS 13, Madde:16). Aynı standartta asıl piyasa, varlığın en yüksek hacimde ve seviyede işlem gördüğü piyasa, olarak ifade edilmiştir. Örneğin, bir süt ineği için, süt ineklerinin alınıp, satıldığı piyasa asıl piyasa, kasaplık büyükbaş hayvanların alınıp, satıldığı piyasa, diğer en avantajlı piyasa olacaktır. Bununla birlikte asıl piyasa, en avantajlı piyasa, varlığın

durumuna göre değişiklik gösterecektir. Süt veriminin en yüksek olduğu çağda bir süt ineği için, yukarıda bahsedilen süt ineği piyasası asıl piyasa olacakken, süt veriminin sonuna gelmiş bir süt ineği için, kasaplık hayvan piyasası asıl piyasa olacaktır.

Normal şartlarda işletmelerin kendileri için öncelikli olarak asıl piyasayı seçecekleri kabul edilmektedir. Asıl piyasası bulunan bir varlık, diğer piyasalarda daha yüksek bir fiyata sahip olsalar dahi, gerçeğe uygun değer belirlenirken, asıl piyasadaki değer esas alınır. (TFRS 13, Madde: 18). Gözlemlenebilir bir piyasa bulunmadığı durumlarda dahi, piyasadaki alıcı veya satıcı açısından düşünülerek, gerçeğe uygun değer belirlenmeye çalışılır. Varlığın gerçeğe uygun değerinin tespitinde, varlığın en iyi ve en üst seviyede kullanıldığı-kullanılacağı dikkate alınır. (TFRS-13, Madde:27). Varlığın en iyi ve en üst seviyede kullanımı, varlığın fiziki olarak mümkün olan, yasalara uygun ve finansal açıdan elverişli bir biçimde kullanımına göre belirlenir. (TFRS 13, Madde: 28).

Fiziki olarak mümkün kullanımı, varlığın fiziksel özelliklerine göre belirlenir. Örneğin, bir tavuğun yumurta verimi veya et verimi fiziksel olarak mümkündür. Yasalara uygun kullanım ise yasal sınırlamalara göre belirlenir. Örneğin, süt ineklerinin, verimli çağlarında kesimleri ülkemizde yasaklanmıştır. Finansal açıdan elverişli kullanım, fiziken ve kanunen kullanımın, varlığa yapılan yatırımın işletmeye nakit akışı veya gelir sağlama durumuna göre belirlenir. Örneğin, et üretimi amaçlı at beslemenin, fiziki olarak ve ülkemizdeki yasalara göre önünde bir engel bulunmamaktadır. Bununla birlikte, bu yatırım işletmeye, bu amaçtan beklediği getiriyi sağlamayacaktır.

Yukarıda bahsedilen, en iyi ve en üst seviyede kullanım, işletmede mevcut diğer tamamlayıcı varlıklarla birlikte sağlanıyorsa, piyasadaki katılımcıların bu varlıklara sahip olduğu varsayılır. Örneğin bir aydınlatma sistemi, yumurta tavuğundan en yüksek verimin alınmasını sağlıyorsa, (yumurta verimi tavuğun gerçeğe uygun değerini etkileyeceği için), piyasadaki katılımcıların bu aydınlatma sistemine sahip olduğu varsayılır.

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarında yer alan değerleme esaslarından biri olan “gerçeğe uygun değer” kavramı finansal tablolarda gerçek bilgiler sunulmasına olanak sağlamaktadır (Taştan, Azaltun & Mert, 2013, s. 122).

Varlıkların değerlemede, gerçeğe uygun değerin esas alınması, varlık için en doğru ve yasalara en uygun değerin belirlendiği anlamı gelmez. Aynı şekilde değerlemenin, yasal mevzuata uygun olarak yapılması, bu değerin gerçeğe uygun değer olduğunu göstermez. İşletme ile ilgili finansal tabloları düzenleyenlere, esneklik tanıyarak, kendi ölçütlerini

kullanma imkanı sağlar. Sağlanan bu esneklik, bunun kötüye kullanılma ihtimaliyle ilgili endişeleri de beraberinde getirmektedir (Şensoy, 2014, s. 13).

Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti

Canlı varlıklar biyolojik özelliklerinden dolayı doğma, büyüme, olgunlaşma gibi bir takım evrelerden geçmektedirler. Bu değişimler neticesinde canlı varlıkların TMS 41'e göre değerlendirilmesi yapılarak finansal tabloların güvenilirliği artırılmış olur (Gültekin, 2014, s. 45). Canlı varlığın aktif bir piyasada değerini belirleyecek unsurların başında, biyolojik dönüşüm gelmektedir. Biyolojik dönüşüm ve aktif bir piyasanın bir araya gelmesiyle canlı varlığın gerçeğe uygun değeri belirlenmiş olur (Demirkol, 2008, s. 123). Biyolojik dönüşüm sonucu varlık zamana bağlı olarak sürekli değişmektedir. Bu değişimler de varlık fiyatında önemli değişiklikler yaratmaktadır. Bu değişim bir noktaya kadar artış yönünde olacakken, bir müddet sonra varlığın değerini azaltmaya başlayacaktır.

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirilmelerinde ve her raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değer olarak ölçülemediği durumlar hariç olmak üzere, gerçeğe uygun değerden, satış maliyetleri düşülmek suretiyle değerlendirilir.

Finansal tablolarda, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle raporlanan bir canlı varlığın, sonraki dönemlerinin tamamında da buna uygun raporlanması gerekir (Demirkol, 2008, s. 122).

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi esastır. Varlıklar, her dönem değerlemeye tabi tutulacak ve değerlendirme farklarından doğan kâr-zararlar, sonuç hesaplarına aktarılacaktır. Kısa vadeli canlı varlıkların elde edilmesi ve/veya bunların yetiştirilmesi ile ilgili giderler ise bu varlıkların maliyetine eklenecektir. Uzun vadeli canlı varlıklarda olgunluğa erişmemiş canlı varlıklar için yapılan harcamalar da bunların maliyetine eklenecektir. Olgunlaşmış canlı varlıklar için yapılan harcamalar ise bunlardan üretilen ürünlerinin maliyetine aktarılacaktır. Her raporlama döneminde kısa vadeli canlı varlıkların ve uzun vadeli canlı varlıklar gerçeğe uygun değer ile değerlendirilecek, dönem başındaki kayıtlı değer ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark doğrudan sonuç hesaplarına aktarılacaktır. Bu işlem sonucunda varlığın kayıtlı değeri ile gerçeğe uygun değeri eşitlenecektir. Aynı işlem her raporlama döneminde tekrarlanacaktır. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri, canlı varlığın piyasa fiyatından, satış maliyetlerinin düşülmesiyle

elde edilmektedir. Satış maliyetleri; finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, canlı varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri ifade etmektedir (Özerhan & Yanık, 2015, s.801). Örneğin, et üretimi için beslenen hayvanların, belediyenin belirlediği yerlerde, mezbaha, kasaplık ve veterinerlik ücretleri ödenmek koşuluyla kesilmesi zorunlu tutulduğunda tüm bunlar satış maliyeti olarak sayılacak ve piyasa fiyatından düşülecektir. Bununla beraber genel olarak satış maliyetleri, pazara ulaştırma maliyeti olarak kabul edilebilir. Yine canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünler de hasat noktasında, gerçeğe uygun değerden, satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçülür.

Biyolojik dönüşümün varlık üzerinde yarattığı değişiklikleri en iyi şekilde göstereceği için, değerlemede gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılması, standart tarafından önerilmektedir (Tuğay, 2013, s. 150). Örneğin bir kavak ağacı fidesi, toprağa dikildikten yaklaşık 10 yıl sonra, cari fiyatlarla, maliyet bedelinin yaklaşık 20 katı bir satış bedeline sahip olmaktadır.

Tarımsal faaliyetler standardına göre, gerçeğe uygun değer üzerinden yapılan raporlama yalnızca finansal durum tablosunu değil, gelir tablosunu da etkilemektedir (Tunçez, 2011a, s. 137). Gerçeğe uygun değere göre muhasebeleştirilmenin temel ilkelerinden biri de bu değerde meydana gelen değişimleri dönem kârının veya zararının hesabında göz önünde bulundurmadır (Antepli, 2016, s. 8). Dönemsellik kavramına uygun olarak bir varlığın değerinde meydana gelen artıştan doğan kâr-zararın ilgili olduğu dönemde muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır.

Gerçeğe uygun değere göre değerlendirme yapmanın amacı yalnızca dönem kârını doğru hesaplamak değildir. Bununla birlikte işletmenin piyasa değerinin doğru bir şekilde ortaya konması da amaçlanmaktadır. Tarihi maliyete göre raporlama yapıldığında, özellikle canlı varlıklar açısından, bunların piyasa değeri ile kayıtlı değerleri arasında büyük farklar ortaya çıkmaktadır. Varlıkların değerinin doğru olmaması da işletmenin piyasa değerinin doğru ölçülememesine sebep olacaktır. Bunun sonucunda bu raporlara güvenmeyen kredi kuruluşları, işletme değerini belirlemek için ayrıca uzmanlar görevlendirmektedir (Taştan ve diğerleri, 2013, s. 123).

Öte yandan canlı varlıkların üreme yolu ile edinilmeleri bu varlıkların ilk muhasebeleştirme anında değerlendirme işlemini özellikli kılmaktadır. Zira üreme yolu ile elde edilen canlı varlıkların değerlerini belirlemek ve söz konusu varlıkların işletmenin

ekonomik ve finansal sonuçlar üzerindeki etkisinin nasıl yansıtılacağı, önemli bir problem olarak karşımıza çıkmaktadır (Özulucan & Deran, 2008, s. 2). İşletmelerde doğal yollardan doğan varlıklar herhangi bir maliyet bedeline sahip olmayacaklarından, bunlar için değerlendirme işlemi zorunlu olacaktır. Bununla birlikte suni tohumlama yoluyla doğacak canlı varlıklar için bir maliyetten bahsedilebilecektir. Örneğin, bir sığırın suni tohumlanması, doğumunun yaptırılması ve hamilelik süreci boyunca bakımı için veterinerlik hizmetlerine ödenen ücret o canlı hayvanın maliyetini gösterecektir.

Gerçeğe uygun değer belirlenirken, canlı varlığın veya tarımsal ürünün, piyasa değerini etkileyen önemli özellikleri mutlaka göz önünde bulundurulur. Canlı varlığın veya tarımsal ürünün, daha önceden bir sözleşmeyle belirlenmiş, piyasa fiyatına göre avantajlı veya dezavantajlı bir fiyatının bulunması durumunda bu fiyatın esas alınması zorunlu değildir.

Gerçeğe uygun değeri ifade eden birçok değerlendirme ölçüsü bulunmaktadır. Gerçeğe uygun değer, bir varlığın alış değeri, satış değeri, emsal değeri, net bugünkü değeri gibi bir çok değeri içerisinde barındırmaktadır. Gerçeğe uygun değer, niteliksel bir değerdir. Hesaplanması bir başka ifade ile niceliksel hale getirilmesi çeşitli yöntemlerin uygulanmasını gerekli kılmaktadır. Yöntemler bu değerlere ulaşmanın araçları niteliğindedir. Aslında, etkin bir piyasada yukarıdaki tüm değerlerin birbirine eşit olması gerekmektedir (Örten & Karapınar, 2009, s. 7). Elde edilen ürünler veya canlı varlıklarla ilgili aktif bir piyasanın bulunması durumunda, piyasada ortaya çıkan fiyat, gerçeğe uygun değer belirlenmesine uygun bir esas teşkil eder.

Aktif piyasa kavramı, TFRS 13'te "Varlık veya borca ilişkin işlemlerin, fiyatlandırma bilgisi sağlamaya yönelik yeterli sıklıkta ve hacimde sürekli bir şekilde gerçekleştiği piyasa" olarak tanımlanmıştır. Burada belirtilen "fiyatlandırma bilgisi" gözlemlenebilir olması açısından, gerçeğe uygun değer belirlenmesi açısından önemlidir. Zira TFRS 13, gerçeğe uygun değer belirlenmesi için gözlenebilir verilerin maksimum seviyeye, gözlemlenebilir olmayan verilerin minimum seviyeye, getirilmesi gerektiğini, ifade etmektedir. Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde de bu standarda göre, gözlenebilir verilerden, gözlenemeyenlere doğru ilerleyen bir sıralamanın esas alınması gerektiği, belirtilmiştir.

TFRS 13, tanımlar bölümünde, gözlemlenebilir girdileri, "Gerçek olaylar ve işlemler hakkındaki halka açık bilgiler gibi piyasa verileri kullanılarak geliştirilen ve piyasa katılımcılarının varlık veya borcu fiyatlandırırken kullandığı varsayımları yansıtan

girdiler” olarak, gözlemlenebilir olmayan girdileri ise “Piyasa verileri bulunmayan ve piyasa katılımcılarının varlığı veya borcu fiyatlandırırken kullandıkları varsayımlara ilişkin mevcut en iyi bilgiler kullanılarak geliştirilen girdiler” olarak tanımlamıştır. Burada söz konusu veriler, gözlemlenebilir, gözlemlenebilir veya gözlemlenebilir olmayan, gözlemlenebilir olmayan girdiler olmak üzere 3 seviyeye ayrılmışlardır.

1. Seviye olarak ifade edilen gözlemlenebilir girdiler, genel olarak, homojen varlıkların işlem gördüğü aktif piyasalarda oluşan fiyatlardır.
2. Seviye olarak ifade edilen gözlemlenebilir veya gözlemlenebilir olmayan veriler ise genel olarak benzer varlıkların aktif piyasalardaki fiyatlarıdır.
3. Seviye girdiler olarak ifade edilen gözlemlenebilir olmayanlar ise işletme tarafından tahmin edilmeye çalışılan gerçeğe uygun değerdir. Bunun uygulanmasına aktif piyasanın olmadığı durumlarda izin verilmektedir.

Gerçeğe uygun değer, genel olarak, piyasa yaklaşımı, maliyet yaklaşımı ve gelir yaklaşımı yöntemlerine göre belirlenir.

Piyasa yaklaşımı, özdeş veya karşılaştırılabilir varlıklar, borçlar veya varlık ve borçlardan oluşan bir grubu (bir iş gibi) içeren piyasa işlemlerinden elde edilen fiyatları ve diğer ilgili bilgileri kullanan değerlendirme yöntemidir.

Maliyet yaklaşımı, bir varlığın hizmet kapasitesini yenilemek amacıyla halihazırda gerekli olan cari tutarı yansıtan bir değerlendirme yöntemidir.

Gelir yaklaşımı, gelecek değeri (örneğin nakit akışları ya da gelir ve giderleri) tek bir bugünkü değere (başka bir ifade ile iskonto edilmiş tutara) dönüştüren değerlendirme yöntemidir. Gerçeğe uygun değer ölçümü gelecekteki söz konusu tutarlara ilişkin cari piyasa beklentilerinin gösterdiği değer olarak belirlenir.

Piyasada oluşmuş bir fiyat veya değer oluşmaması durumunda, canlı varlıktan beklenen net nakit akışlarının, cari iskonto oranı üzerinden hesaplanmış net bugünkü değeri kullanılır. Elde edilen net bugünkü değer gerçeğe uygun değer tespitinde kullanılır.

İşletmenin tahmin edilen net nakit akışlarının bugünkü değerinin hesaplamasının amacı, canlı varlığın mevcut konumu ve yeri itibarıyla gerçeğe uygun değerinin belirlenmesidir. İşletme, kullanılması gereken uygun iskonto oranının tespiti ve beklenen net nakit akışlarının tahmin edilmesi sırasında bu durumu göz önünde bulundurur. Beklenen net

nakit akışlarının tahmin edilmesi sırasında, piyasa katılımcılarının, varlığın kendisi için en uygun olan piyasada üretebileceğini tahmin ettikleri net nakit akışları dikkate alınır (Sağlam, Şengel & Öztürk, 2009, s. 1101).

Burada öncelikli olarak, gerçeğe uygun değer ölçülmesinde piyasa yaklaşımının dikkate alınması doğru olacaktır.

Bir canlı varlığın gerçeğe uygun değeri, o varlığın mevcut durumdaki yerine ve durumuna göre değişmektedir. Örneğin bir ineğin bulunduğu yerin pazara olan uzaklığı; o ineğin mevcut durumdaki yerini ifade etmektedir. İneğin pazara olan uzaklığı ile pazara götürme sırasında katlanılacak maliyetlerin değişeceği açıktır. Canlı varlığın durumuna ilişkin bir örnek ise şu şekilde verilebilir: Bir domates tarlasının aşırı yağış nedeniyle zarar görmüş olması ya da bir kayısı bahçesindeki ağaçlarda baş gösteren hastalık; gerçeğe uygun değer değişmesine neden olabilecektir (Özerhan & Yanık, 2015, s.800).

Buna göre Kurban Bayramında satılmak üzere Balıkesir’de beslenen büyükbaş hayvan ile Erzurum’da beslenen büyükbaş hayvanın gerçeğe uygun değeri büyük pazarlara ulaştırma maliyetleri açısından farklı olacaktır.

Bazı durumlarda da aktif piyasa, varlığın gerçeğe uygun değerini geçici olarak doğru yansıtmayabilir. İşletme bu tür durumlara karşı bir politika belirler ve bunu tutarlı bir şekilde uygular. (TFRS 13, madde 79). Bu duruma örnek olarak, kurban bayramı sonrası, kasaplık hayvan piyasası gösterilebilir.

Gerçeğe uygun değer tespiti aşağıdaki gibi ifade etmek mümkündür: (Sağlam vd. 2009, s.1098).

Tablo 10

Gerçeğe Uygun Değer Tespiti

Varlığın Piyasa Değeri

- Varlığı o piyasaya ulaştırmak için yapılan maliyetler

= Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri

- Tahmini Pazar yeri maliyetleri

= Biyolojik varlığı ilk kez ve her bilanço tarihinde muhasebeleştirme için kullanılacak değer

Sağlam vd. 2009

Söz konusu ifade canlı varlıklar için geçerli olup, tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesinde gerçeğe uygun değerden, tahmini satış maliyetlerinin düşülmesi yeterlidir.

Tarımsal faaliyetler standardına göre maliyet, aşağıdaki durumlarda gerçeğe uygun değere yaklaşır:

- İlk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması
- Biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisi olmasının beklenmemesi

Küçük biyolojik dönüşümler ilk kayıtlamada ortaya çıkıyorsa, örneğin meyve ağacı fidanlarının bilanço gününde dikilmesi gibi, maliyet bedeli gerçeğe uygun değer olarak kullanılabilir. Böyle bir durumda büyümekte olan fidanların piyasa fiyatı henüz oluşmamış olacaktır (Örten vd., 2015, s.594). Uzun sürede yetişen ağaçlarda da bunların ilk yetişme dönemindeki yıllarda gösterdikleri büyümeye göre fiyatları önemli ölçüde değişmeyecektir.

Canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde, gerçeğe uygun değerinden, satış maliyetleri düşülerek elde edilen kazanç veya zarar, ilgili dönemin kâr veya zararının hesaplanmasında dikkate alınır. Sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişimden ortaya çıkan kâr veya zarar yine ilgili dönemlerin kâr veya zararının hesabında dikkate alınır. Bazı durumlarda ilk muhasebeleştirme esnasında zarar çıkması (ürünün maliyetinin, gerçeğe uygun değerinden yüksek olması) muhtemeldir. Örneğin, bilanço gününde kuluçka makinesinde, yumurtadan çıkan civcivin gerçeğe uygun değerinin, kuluçka makinesinde onun için harcanan elektrik giderinden düşük olması durumunda, ilk muhasebeleştirmede zarar ortaya çıkacaktır.

Canlı varlığın ilk aktife alındığı tarihte satış maliyetlerinin doğru tahmin edilememesi sonucunda aktife alındığı tarihte bir zarar ortaya çıkabilir. Bunlar ortaya çıktığı dönemin gelir tablosunda raporlanır. Yine canlı varlığın aktife alındığı tarihte kâr ortaya çıkabilir. Örneğin büyük baş hayvancılıkta buzağı doğumu gibi, ortaya çıkan bu durum ilgili dönemde gelir kaydedilir (Örten vd., 2015, s. 596). Tarımsal ürünlerin aktife alınmalarında kâr; gerçeğe uygun değeri canlı varlıkların maliyetinden büyük olması durumunda ortaya çıkar (Tunçez, 2011a, s. 138).

Gerçeğe Uygun Değerin Ölçülememesi

Standart canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir şekilde elde edilebileceği varsayımı ile hareket eder. Ancak canlı varlığa ilişkin gerçeğe uygun değer

güvenilir olarak tespit edilemediği nadir durumları da yok saymaz. Pazar fiyatı yoksa veya pazarda değeri tespit edilecek emsal canlı varlık bulunmuyorsa veya alternatif değerlendirme ölçüleri güvenilir bulunmuyorsa canlı varlık maliyet bedeli ile kayıtlanır ve maliyet bedelinden birikmiş amortismanlar ve değer azalışları düşüldükten sonraki değer ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin belirlenmesinde ise TMS 2, TMS 16, TMS 36 numaralı standartlar esas alınır (Örten vd., 2015, s.596).

Gerçeğe uygun değeri belirlenemeyen canlı varlıkların kısa vadeli olanları için TMS 2 – Stoklar Standardının, uzun vadeli olanları için TMS 16 – Maddi Duran Varlıklar Standardının uygulanması doğru olacaktır. Bunlarda meydana gelen değer düşüklükleri için ise TMS 36 – Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı uygulanacaktır.

Gerçeğe uygun değeri belirlenemeyen kısa vadeli canlı varlıkların maliyeti, TMS 2'ye göre, satın alma maliyetlerinden, dönüştürme maliyetlerinden ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetlerden oluşacaktır (TMS 2, Madde 10).

Satın alma maliyetleri, satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetlerden oluşur. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılıır.

Dönüştürme maliyetleri, üretilen ürünle doğrudan ilgisi kurulabilen direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderlerinden ve üretilen ürünle doğrudan ilgisi kurulamayan genel üretim giderlerinden oluşur. Burada genel üretim giderleri sabit ve değişken olmak üzere iki gruba ayrılarak ürün maliyetine yüklenir. Değişken genel üretim giderleri doğrudan ürün maliyetine yüklenirken, sabit genel üretim giderleri normal kapasiteye göre kapasite kullanım oranı dikkate alınarak ürünün maliyetine yüklenir. Bununla birlikte ürünün üretilmesi esnasından ortaya çıkan, tutar olarak önemsiz görülen, yan ürünlerin tahmini satış gelirleri ürün maliyetinden düşülür (TMS 2, Madde 12-13-14).

Bunların dışında kalan maliyetler, ancak stokları mevcut konumuna getirmeleri şartıyla, maliyetlere eklenebilmektedir.

Gerçeğe uygun değeri belirlenemeyen uzun vadeli canlı varlıkların maliyeti ise TMS 16 – Maddi Duran Varlıklar Standardına göre belirlenir. TMS 16'da varlık maliyeti, satın alma

fiyatı ve işletmede kullanılabilir hale gelmesi için yapılan harcamalardan oluşur. Bunun dışında bu varlıklarla doğrudan ilgisi kurulabilen, bunlarla ilgili çalışanlara sağlanan faydalar da varlık maliyetine eklenir (TMS 16, Madde 16-17). Örneğin bir fidanlıkta çalışan bekçinin alacağı ücret ve gelecekte almak üzere hak ettiği kıdem tazminatları, bunların maliyetine eklenecektir.

Her ikisinde de satın alma fiyatları, maliyete peşin fiyata indirgenerek yansıtılacaktır. Kısa vadeli veya uzun vadeli canlı varlık, belirli bir vadede, belirli bir vade farkına tabi tutularak, peşin fiyatından farklı alındığında peşin fiyat dikkate alınacak, aradaki fark finansman gideri olarak dönem giderlerine aktarılacaktır (TMS 2 Madde:18, TMS 16 Madde: 23).

Gerçeğe uygun değerın güvenilir bir şekilde ölçülemediği durumlarda, varlığın maliyetinden o zamana kadarki birikmiş amortismanları ve birikmiş değer düşüklükleri düşülerek değeri belirlenir. Gerçeğe uygun değeri ölçülebilir duruma geldiğinde, yine gerçeğe uygun değerden değerenir.

Standart canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülebileceğini varsaymaktadır. Ancak canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin bu şekilde güvenilir olarak ölçülebileceğini varsaymak, bunun her koşulda mümkün olacağı anlamına gelmemektedir. Nitekim ilk muhasebeleştirme sırasında, canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde ölçülememesi de mümkündür. Bu durum TMS 41, madde 30'da ifade edilmiştir. Buna göre, ilk muhasebeleştirme sırasında canlı varlığın piyasa fiyatı veya değerinin bulunmadığı açık olarak anlaşıldığında; canlı varlığın, maliyet değerinden, her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülerek ölçülmesi gerektiği ifade edilmektedir. Bu ifade aşağıdaki gibi formüle edilebilir (Özerhan & Yanık, 2015, s.806).

Tablo 11

Gerçeğe Uygun Değeri Belirlenemeyen Canlı Varlığın Değerinin Hesaplanması

İlk muhasebeleştirme dönemi sonundaki maliyet değeri
(-) İlk muhasebeleştirme dönemi sonundaki birikmiş amortisman
(-) İlk muhasebeleştirme dönemi sonundaki birikmiş değer düşüklüğü karşılığı
= Canlı Varlığın Değeri

Özerhan & Yanık, 2015

Bu varlıklarda meydana gelen değer düşüklükleri için ise TMS 36 – Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı uygulanacaktır. İlgili standart, varlıkların, finansal tablolarda, geri

kazanılabilir değerinden daha yüksek bir bedelle raporlanmasını engellemeyi amaçlamaktadır (TMS 36 – Madde 1). Bir varlığın defter değeri, geri kazanılabilir değerini aştığında, standarda göre, ilgili varlık değer düşüklüğüne uğramıştır (TMS 36, Madde 8). Bir varlığın değer düşüklüğüne uğrama durumunu test etmek için işletme dışı ve işletme içi bilgi kaynaklarına başvurulur (TMS 36, Madde 12). Bu belirtilere örnek olarak, işletmenin faaliyet gösterdiği çevrede meydana gelen, varlığın kullanımını önemli ölçüde etkileyebilecek ekonomik veya hukuki değişimler, varlığın fiziki hasara uğradığının gözlemlenmesi, varlığın kullanılmıyor veya beklenen ölçüde kullanılmıyor oluşu, varlığın planlanan ekonomik ömürden önce elden çıkarılmasına karar verilmesi, gösterilebilir.

İlgili standarda göre varlığın geri kazanılabilir tutarı, gerçeğe uygun değer veya kullanım değerinden yüksek olanı olarak ifade edilmiştir. Burada bahsedilen kullanım değeri, ilgili varlıktan elde edilecek nakit akışlarının net bugünkü değeridir. Bugünkü değer hesaplanmasında cari faiz oranı kullanılmaktadır. Sağlanacak nakit akışları ise varlığın ömrü boyunca sağlanacak tutarlardan ve kullanım süresi sonunda sağlanacak tutar üzerinden hesaplanır.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri ölçülebilir olduğunda, gerçeğe uygun değer üzerinden raporlanması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında maliyet bedeli üzerinden takip edilen bir canlı varlık için TMS 36'nın uygulanması için gerçeğe uygun değerinin ölçülemiyor olması, değer düşüklüğünün kullanım değeri üzerinden belirlenebiliyor olması gerekir. Aksi durumda gerçeğe uygun değer tespit edildiğinde TMS 41'e uygun raporlama yapılacak ve gerçeğe uygun değer tespitinde TFRS 13 hükümlerinden yararlanılacaktır.

TMS 41'e Göre Amortisman

Hayvancılık işletmelerinde canlı varlıklar için amortisman ayrılması TMS 41 standardına göre sakıncalıdır. Sadece maddi duran varlıklar amortismanına tabi tutulmalı, canlı varlıklar için amortisman hesaplanmamalıdır. Gerçeğe Uygun Değer yöntemini benimseyen TMS 41 uygulamasında amortisman sadece maddi duran varlıklar için ayrılmalı, canlı varlıklar için raporlama dönemlerinde değerlendirme işlemi yapılmalıdır. Değerleme işleminde ortaya çıkan değer artış ve azalışları da sonuç hesaplarına aktararak dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir (Antepli, 2016, s. 8).

Standart özellikle maliyet bedeli ile değ erlenenlerin amortismanı üzerinde durmuştur. Bunların birikmiş amortismanlarının, kullanılan amortisman yöntemlerinin belirtilmesini istemiştir. Buna göre yalnızca gerçeğe uygun değ eri tespit edilemediği için maliyet bedeli ile değ erlenen canlı varlıklar için amortisman söz konusudur.

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildiklerinde maliyet bedeli ile değ erlemeye tabi tutulmuş ise, amortismanına tabi değ er maliyet bedeli olacaktır. İlk muhasebeleştirmede ve sonraki değ erleme dönemlerinde canlı varlıklar gerçeğe uygun değ er üzerinden raporlanmış ise, amortismanına tabi değ er, bu değ er olacaktır (Tunçez, 2011a, s. 141).

Buna göre maliyet bedeli ile değ erlenen canlı varlıklar için uygulanan amortisman yöntemine göre hesaplanan amortismanlar, bunlardan üretilen ürünlerin maliyetine yüklenecek ve varlık değ erinden bilançoda dolaylı olarak düş ülmüş olacaktır. Buna göre yetiştirme süreci devam eden, henüz üretime katılmayan canlı varlıklar için de amortisman ayrılmayacaktır.

Gerçeğe uygun değ ere göre muhasebeleştirilmiş canlı varlıklar için ise, gerçeğe uygun değ erde değ er azalış ı olması durumundan amortismandan bahsedilebilecektir. Ortaya çıkan amortisman (değ er azalış ı) ürün maliyetine yüklenmeksizin, doğ rudan sonuç hesaplarına aktarılacaktır. Bilançoda canlı varlığ ın değ erinde de doğ rudan bir azalış olacaktır. Değ er artışı olması durumunda kesinlikle amortismandan bahsedilemeyecektir. Meydana gelen değ er artışı sonuç hesaplarında kâr olarak gösterilecektir.

Canlı Varlığ ın İlk Muhasebeleştirilmesinde ve Gerçeğe Uygun Değ erdeki Değ iş imden Kaynaklanan Kâr veya Zararlar ile Bunlardan Doğ an Ertelenmiş Vergi Varlıkları veya Yükümlülükleri

Muhasebenin temel varsayımlarından bir tanesi de dönemsellik ilkesidir. Bu ilkeye göre gelirler tahsil edilip edilmediğ ine, giderler ödenip ödenmediğ ine bakılmaksızın doğ dukları anda veya ilgili oldukları hesap döneminin gelirleri veya giderleri iç ine alınırlar. Ülkemizdeki uygulamalarda ticari kârın tespiti amacıyla bu ilkeye uyulur. Ancak bazı gelir ve gider unsurları vardır ki, vergi ağı rlıklı uygulamalar nedeniyle bu ihmal edilir. Kurumlar vergisi hesaplamalarında da dönemsellik varsayımı ve bunun sonucu olarak tahakkuk esasına göre kayıt yapılması gerekirken, nakit esasına göre kayıt yapılır. Vergi ertelemeleri veya değ erleme farklılaş maları nedeniyle daha önce ödenen vergi alacakları pek dikkate alınmaz. Bunun sonucunda da bilançonun aktifinde veya pasifindeki değ erlerin vergi

yasalarına esas değerleri ile ticari veya muhasebe kârı farklılaşır. Bu sebeple çoğu kez ticari kâr, mali kâr farklılaşmasından bahsedilir. Hatta daha ileri gidilerek ticari bilanço, vergi bilançosu ayrımı yapılmaya başlanır. Bu ayrımın uyumlaştırılabilmesi, ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğünü kayda almakla mümkündür (Kaval, 2008, s. 400).

Standarda göre, canlı varlıkların değerlemesiyle ilgili kâr veya zararlar iki şekilde ortaya çıkacaktır. Bunlar; gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle, canlı varlığın ilk muhasebeleştirmesinde ortaya çıkan ve sonraki raporlama dönemlerinde gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişimlerden kaynaklanan kâr veya zararlardır. İki durumda da ortaya çıkan kâr veya zararlar ilgili dönemin kâr veya zararının hesabında dikkate alınır (Büyükipekçi & Kağıtçı, 2015, s. 110).

Standarda göre, canlı varlığın satın alma maliyeti dışındaki tüm maliyetleri dönemin giderleri arasında raporlanır. Gerçeğe uygun değerde meydana gelen pozitif değişimler ise gelir olarak dikkate alınır (Hatunoğlu & Kılılı, 2016, s. 67).

TMS 12 Gelir Vergileri Standardının 5. Maddesinde ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğüyle ilgili kavramlar aşığıdaki gibi ifade edilmiştir:

Ertelenmiş vergi borçları: Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.

Ertelenmiş vergi varlıkları: Aşığıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder:

- (a) İndirilebilir geçici farklar;
- (b) Gelecek dönemlere devreden mali zararlar ve
- (c) Gelecek dönemlere devreden vergi avantajları.

Geçici farklar: Bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki (bilançoadaki) defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade eder. Geçici farklar aşığıdakilerden biri şeklinde olabilir:

- (a) Vergiye tabi geçici farklar; bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar; ya da

(b) İndirilebilir geçici farklar; bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.

Muhasebe kârı ile mali kâr arasındaki farklar, gelecek dönemlerde varlığın tahsili veya gidere dönüşmesi ya da borcun ödenmesi ya da gelir kaydedilmesi ile ortadan kalkıyor ise, geçici farklar (zamanlama farkları) olarak adlandırılır. Standarda göre zamanlama farklarının vergi etkisi, vergi gideri veya vergi geliri olarak gelir tablosunda, ertelenen vergi varlığı veya ertelenen vergi yükümlülüğü olarak da bilançoda raporlanmalıdır (Gençoğlu, 2007, s. 94).

Varlıklar yeniden değerlendirirken, vergi mevzuatındaki kriterlere göre eşit bir değerlendirme yapılmazsa, geçici farklar ortaya çıkar (Gökçen, Ataman & Çakıcı, 2011, s. 211). Buna göre gerçeğe uygun değer farkından doğan kârlar, içinde bulunulan dönemin dönem kârının hesabında dikkate alınacak, yalnız ilgili dönemin vergi matrahına ulaşmak için dönem kârından düşülecektir. Dönem kârı ile vergi matrahı arasında bu olaydan dolayı oluşacak fark, gelecek dönemlerde vergilendirilecek, dolayısıyla ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkacaktır. Gerçeğe uygun değer farkından doğan zararlar ise, yine içinde bulunulan dönem kârının hesabında dikkate alınacak, yalnız ilgili dönemin vergi matrahına ulaşmak için dönem kârına eklenecektir. Dönem kârı ile vergi matrahı arasında bu olaydan kaynaklanan fark ise gelecek dönemlerde vergi matrahından indirilebilecek, dolayısıyla ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkacaktır.

Devlet Teşvikleri

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardı Devlet tarafından sağlanan teşviklerin ve yardımların açıklanmasında ve muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır. Devlet teşviklerini faaliyet alanlarına göre işletmelerin geçmişte veya gelecekte bazı şartları yerine getirmeleri halinde sağlanan yardımlar olarak tanımlayan standarda göre, sağlanan teşvikin hangi dönemleri ilgilendirdiği belirlenmeli ve dönemsellik esasına göre muhasebeleştirilmelidir. Bütün teşvikleri konu edinen bu standardın bir istisnası canlı varlıklarla ilgili olanlarıdır. Canlı varlıklarla ilgili teşvikler TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardına göre muhasebeleştirilmelidir (Ertaş, Çidem & Çiğdem, 2017, s. 578). Herhangi bir şarta bağlı

olmaksızın, canlı varlıklar için yapılan devlet yardımları, alacak durumuna geldiklerinde gelirler arasında raporlanır.

Bu standart gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş canlı varlığa ilişkin yardımların kaydedilmesi konusunda düzenleme getirmektedir. Maliyet bedeli ile değerlendirilmiş canlı varlığa ilişkin yardımlar ise TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardına göre kaydedilir, yani ya canlı varlığın maliyetinden düşülür veya canlı varlıktan yararlanılacak süreyle orantılı olarak gelirlere aktarılır (Örten vd. 2015, s.597).

Bazı durumlarda devlet yardımlarının şartları farklılık gösterebilir. Devlet teşviki belirli bir faaliyetin, belirli bir yerde, belirli bir süre devam ettirilmesi şartıyla ödenebilir. Faaliyet bu sürenin sonuna kadar devam ettirilmediği takdirde iade edilmesi istenebilir. Bu durumda belirlenmiş bu süre dolmadan teşvikin gelir kaydedilmemesi gerekir. Faaliyetin devam ettirildiği her yıl için teşvike hak kazanıldığı ve ödemenin yapıldığı durumlarda, alınan teşvikler gelir olarak kaydedilir.

Belirli koşullara bağlı olarak yapılacak devlet teşvikleri, yalnızca o koşullar sağlandığında kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. TMS 41’de bu konu için atıf yapılan TMS 20, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardı, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımını benimsemiştir. Buna göre gelir tablosunda 602 Diğer Gelirler Hesabı, devlet teşviklerinin kaydedilmesi için uygun görülmektedir (Yazan, 2010, s. 49).

Dipnotlarda Yapılacak Açıklamalar

İşletme, finansal tablolardan faydalananlar için anlaşılır olması açısından varlıklarını ve kaynaklarını ayrıntılı biçimde göstermesi gerekir. İşletmeler yasal zorunluluk ve sosyal sorumluluk gereği bazı bilgileri finansal tablolarda açıklarken, bazı bilgilere ise dipnotlarda yer verir (Tunçez, 2011a, s. 146).

Standartta göre, dönem içerisinde, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmelerinden ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri ile satış maliyetleri arasındaki farkta meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya zararlar finansal tablo dipnotlarında açıklanmalıdır.

İşletme, her bir canlı varlık ve hasat noktasındaki her bir tarımsal ürün grubunun gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde kullandığı yöntem ve varsayımları açıklar. Öte yandan hasat noktasında, belirlenen dönem boyunca hasat edilen tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerleri ile satış maliyetleri arasındaki fark da işletme tarafından açıklanır (Özerhan & Yanık,2015, s.825).

Bir canlı varlığın, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle elde edilen değeri, ilgili varlığın fiziksel özelliklerinde ve piyasa fiyatlarında oluşan farklılıklar nedeniyle değiştiğinde, eğer üretim döngüsü bir yıldan uzun ise aşağıdaki unsurlarda açıklanır: (Sağlam vd. 2009, s.1115).

- Ayrı ayrı olarak fiziksel özelliklerde ve fiyatlardaki değişim.
- Fiziksel özelliklerde ve fiyatlarda meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan ve kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınan gerçeğe uygun değerdeki değişiklik.
- İşletmenin gelir ve giderlerinde önemli bir etkisi olduğunda tarımsal faaliyetin iklimden, hastalık veya diğer doğal sebeplerden dolayı maruz kaldığı riskler.

Her bir canlı varlık grubu yine dipnotlarda tanımlanır. Yine her bir canlı varlık grubu için, uygun oldukça, tüketilen ve taşıyıcı varlıklar veya olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar ayrı olarak belirtilir.

Canlı varlıkların, dönem sonundaki maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi esasına göre ölçülmesi durumunda, işletme, canlı varlıklara ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapar: (TMS 41, md. 54)

- (a) Canlı varlığın türü;
- (b) Gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülememesinin nedenleri;
- (c) Eğer mümkünse, gerçeğe uygun değere ilişkin muhtemel tahmini değer aralıkları;
- (d) Amortisman yöntemi;
- (e) Faydalı ömürleri veya kullanılan amortisman oranları ve
- (f) Dönem başı ve dönem sonu itibarıyla brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanları (birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarıyla toplanmak suretiyle).

Gerçeğe uygun değeri tespit edilemediği için daha önce maliyet değeri ile değerlendirilmiş canlı varlıkların, gerçeğe uygun değeri ölçülebilir duruma geldiğinde, işletme canlı varlıklar ilgili aşağıdaki açıklamaları yapar (Gökçen vd. 2011, s. 540):

- Canlı varlığın tarifi
- Gerçeğe uygun değerın güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesinin nedenleri,
- Değişimin etkileri.

İşletmeler her bir canlı varlık grubu için, uygun oldukça, tüketilen ve taşıyıcı canlı varlıklar veya olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayırım yapmak suretiyle sayısal açıklamada bulunması konusunda teşvik edilir. Örneğin; işletme, tüketilebilir canlı varlıklar ile taşıyıcı canlı varlıkların defter değerlerini grup olarak açıklayabilir. Dahası, söz konusu kayıtlı değerleri, olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayrıştırabilir. Yapılan ayrıştırma işlemi, gelecekteki nakit akışlarının zamanlaması konusunda faydalı bilgiler sağlayabilir. İşletme, bu tür her bir ayrıştırma işleminin dayanağı açıklar. (TMS 41, md.43).

Zirai işletmelerde yapılan faaliyetler, dönüşüm kapasitesine sahip canlı varlıklarla ilgili olduğundan, bunların değerinde meydana gelen değişikliklerden doğan kâr veya zararların, piyasa fiyatlarındaki dönemsel değişikliklerden mi, yoksa varlığın niteliksel ve niceliksel değişiminden mi kaynaklandığıyla ilgili soru işareti oluşmaktadır. Standarda göre, özellikle uzun vadeli canlı varlıklarda meydana gelen bu değer değişimlerinin kaynağı, piyasa fiyatlarından veya varlıktaki fiziksel değişimlerden kaynaklanma durumuna göre açıklanması tavsiye edilmektedir (Antepli, 2014, s. 114).

İşletmenin canlı varlıklar ile ilgili olarak açıklaması gereken diğer hususlar aşağıdaki gibidir: (Özerhan & Yanık, 2015, s.827).

- Kullanım hakkı kısıtlanmış ve kayıtlı değerleri işletme yükümlülüklerinden dolayı ipotek edilmiş canlı varlıklar ve bunların kayıtlı değerleri
- Canlı varlıkların geliştirilmesi veya iktisap edilmesine ilişkin taahhüt tutarları,
- Zirai faaliyetlerle ilişkili finansal risklerin yönetim stratejileri
- Aşağıda belirtilen ifadeleri kapsamak üzere, canlı varlığın kayıtlı değerinde dönem başından sonuna kadar meydana gelen değişime ilişkin mutabakat dipnotlarda gösterilir.

- Gerçeğe uygun değer ile satış maliyetleri arasındaki farkta ortaya çıkan değişimden kaynaklanan kazanç ve zarar,
 - Canlı varlık alımlarından doğan artış,
 - TMS 5 kapsamında satışlar ve satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilen) canlı varlıklar ile ilişkilendirilebilen azalmalar,
 - Hasattan kaynaklanan azalış,
 - İşletme birleşmelerinden doğan artışlar ve azalışlar,
 - Finansal tabloların farklı bir para birimine veya, yurtdışındaki bir işletmenin finansal tablolarını raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullandığı para birimine çevrilmesi durumunda oluşan net kur farkları
 - Diğer değişiklikler.
- Biyolojik dönüşüm, her biri gözlemlenebilen ve ölçülebilen, büyüme, bozulma, üretim ve döllenme gibi çeşitli fiziksel değişimlerle sonuçlanır. Söz konusu fiziksel değişikliklerin her biri, beklenen ekonomik fayda ile doğrudan ilişkilidir. Hasat nedeniyle canlı varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişim de fiziksel bir değişimdir.
 - Tarımsal faaliyet sıklıkla, iklimsel riskler, hastalık veya diğer doğal risklere maruz kalır. İşletmenin gelir ve giderinde önemli bir kalem oluşturan bir olayın gerçekleşmesi durumunda, söz konusu kalemin niteliği ve tutarı “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı uyarınca açıklanır. Virütik bir hastalığın yayılması, sel, aşırı bir kuraklık veya don ve böcek istilası bunlara örnek olarak verilebilir.

Ayrıca işletme devlet teşviklerine ait tarımsal faaliyetle ilgili olarak aşağıdaki açıklamaları yapar: (Sağlam vd. 2009, s.1112)

- Finansal tablolara yansıtılan devlet teşviklerinin niteliği ve kapsamı.
- Devlet teşviklerine ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer ihtimaller
- Devlet teşviklerinde meydana gelmesi beklenen önemli düşüşler.

TMS 41 ile Uyumlu Olarak Tekdüzen Hesap Planında Kullanılabilecek Hesaplar

TMS 41’de açıklanan tarımsal faaliyetlerin tekdüzen muhasebe sistemine göre muhasebeleştirilmesinde, Tekdüzen Hesap Planı, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin kaydedilmesinde yetersiz kalmaktadır (Akdoğan vd, 2011, s. 557).

Tarımsal faaliyetlerde yararlanılan canlı varlıklar, finansal tablolarda maddi duran varlıklar grubunda değil, ayrı bir hesap grubunda raporlanmalıdır (Tunçez, 2011b, s. 325).

Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesiyle ilgili çalışmalar günümüzde devam etmesine rağmen bunlara ilişkin uygulama henüz yaygınlaşmamıştır. Bunun nedeni olarak, tarım işletmelerinin çoğunun olaya vergi açısından yaklaşması gösterilebilir. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının uygulanmasıyla bu eksikliklerin giderileceği düşünülmektedir (Kıllı & Hatunoğlu, 2016, s. 10).

Canlı varlıklar, farklı bir varlık grubunu ifade ettiği için, stoklar grubundan ve maddi duran varlık grubundan ayrı raporlanması gerekir. Bunlar için oluşturulacak hesap grubunun, ürün elde edilen bitkiler, ürün elde edilmeyen bitkiler, büyükbaş canlı hayvanlar, küçükbaş canlı hayvanlar, kümes hayvanları, su hayvanları, diğer canlı hayvanlar ve bunlara ilişkin değer düşüklüğü karşılıkları ve yine bunlar için verilen avanslar şeklinde sınıflandırılması uygun olacaktır (Akbaba, 2015, s. 102).

Canlı varlıklar, büyüme, bozulma, çürüme ve ölme gibi özelliklere sahip olmaları , bir başka ifadeyle değişim kapasitesine sahip olmaları , bu değişimin yönetilebilmesi ve değişimin nitelik (kalite) ve nicelik (miktar) olarak ölçülebilmesi nedeniyle Tekdüzen Hesap Planında ayrı gruplar halinde izlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle canlı varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak Tekdüzen Hesap Planında yeni hesap gruplarının açılması gerekmektedir (Özulucan & Deran, 2008, s. 9).

TMS 41'e göre canlı varlıklar ve bunlardan elde edilen tarımsal ürünler gerçeğe uygun değer üzerinden raporlandığından, bu değerlendirme esnasında değer artış ve azalışları ortaya çıkmaktadır. Bu değerlendirme farklarından doğan kâr veya zararlar TMS 41'e göre gelir tablosunda raporlanır. Fakat bu kâr veya zararları kaydetmek için uygun hesaplar Tekdüzen Hesap Planında bulunmamaktadır (Tunçez, 2011a, s. 125).

Bazı çalışmalarda değerlendirme artış ve azalışlarının gelir tablosunun diğer faaliyetlerle ilgili bölümünde raporlanması önerilmiştir. Buna göre değer artışları 649. Diğer Olağan Gelir ve Kârlar, değer azalışları 659. Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabından muhasebeleştirilmektedir.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı değer artış ve azalışlarının gelir tablosunun hangi bölümünde yer alacağıyla ilgili bir açıklamada bulunmamıştır. Bununla birlikte canlı varlıklardaki değer artış ve azalışlarının doğrudan esas faaliyetle ilgili olduğu açıktır.

Türkiye Muhasebe Standartları ile Tekdüzen Hesap Planını uyumlaştırma çalışmaları günümüzde devam etmektedir. Nitekim, KGK Aralık 2018’de hesap planı taslağını yayınlamış ve kamuoyunun görüşüne sunmuştur. Taslakta açılan hesaplar aşağıdaki gibidir:

17. Canlı Varlıklar

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 Karşılığı (-)

179. Verilen Sipariş Avansları

Aynı kaynakta uzun vadeli canlı varlıklar için aşağıdaki hesaplar önerilmiştir:

27. Canlı Varlıklar

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 Karşılığı (-)

277. Birikmiş Amortismanlar (-)

278. Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları

279. Verilen Avanslar

Değerleme farkları için ise 643. Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları ve 653. Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-) hesapları belirlenmiştir. 64 no’lu hesap

grubunda 640-644 arası Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Kazançlar, 645-649 arası Diğer Faaliyetlerden gelir ve kazançlar olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. 65 no'lu hesap grubunda 650-654 arası Esas Faaliyetlerden Diğer Gider ve Zararlar (-), 655-659 arası Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Buna göre tarımsal faaliyetlerde ortaya çıkan değerlendirme farkları esas faaliyetler kapsamında değerlendirilmiştir.

Hazırlanan hesap planında tarımsal faaliyetlerde ortaya çıkan satış maliyetleri için ayrı bir hesap belirlenmemiştir. Buna göre söz konusu satış maliyetleri 620. Satılan Mamuller Maliyeti Hesabında muhasebeleştirilecektir.

Bu çalışmada yukarıda belirtilen hesap planı esas alınmıştır.

Bu hesapların nitelikleri kısaca şu şekilde açıklanabilir:

Kısa Vadeli Canlı Varlıklar

Kısa vadeli canlı varlıklar için önerilen hesap grubu ve ilgili grupta yer alabilecek hesapların nitelikleri kısaca aşağıdaki gibidir:

17. Canlı Varlıklar (Biyolojik Varlıklar)

Bir yıl içerisinde nakde çevrilecek veya tüketilecek canlı varlıklardır. Söz konusu varlıklar kısa vadeli olduklarından, amortismanına tabi olmayacaklardır. Bununla birlikte, raporlama dönemleri sonunda henüz hasat edilmedikleri takdirde, TMS 41'e göre değerlendirilmeleri gerekmektedir. Buna göre dönem sonunda bunlara ait değer artış veya azalışları ortaya çıkacaktır.

170. Tarla Bitkileri

Tahıllar, baklagiller, yem ve yağ bitkileri gibi tek yıllık bitkilerdir. Buğday, arpa, nohut, mısır vb. ürünlerdir. İlk elde edildiklerinde gerçeğe uygun değeri veya maliyet bedeli ile, gerçeğe uygun değer artışları ve maliyet artışları bu hesabın borcuna kaydedilecektir. Hasat edildiklerinde hesap alacaklandırılır. Hasat edilen ürün stoklara, 152. Mamuller hesabına aktarılır. İşletmede başka bir ürün üretiminde kullanılmak üzere yetiştirilen ürünler ise (yem bitkileri vb.) 150. İlk Madde ve Malzeme hesabına aktarılır. İhtiyaç duyulması halinde gerçeğe uygun değerlendirme farkları alt hesap düzeyinde takip edilebilir.

171. Bahçe Bitkileri

Tek yıllık sebze ve meyve bitkileridir. Domates, biber, karpuz gibi yalnızca bir yıl hasadı yapılan, ertesı yıl yeniden dikilmesi gereken bitkilerdir. İlk elde edildiklerinde gerçeğe uygun değeri veya maliyet bedeli ile, gerçeğe uygun değer artışları ve maliyet artışları bu hesabın borcuna kaydedilecektir. Hasat edildiklerinde hesap alacaklandırılır. Hasat edilen ürünler 152. Mamuller hesabına aktarılır. İhtiyaç duyulması halinde gerçeğe uygun değerleme farkları alt hesap düzeyinde takip edilebilir.

172. Büyükbaş Hayvanlar

Et üretimi amaçlı beslenen veya kısa vadede satılması düşünölen büyükbaş hayvanlardır. Et üretimi amaçlı besicilik yapılan işletmelerde çoğunlukla kısa vadede olgunlaşan hayvanlardır. Süt üretimi amaçlı besicilikte de yalnızca dişi hayvanlar olgunlaştırma amaçlı beslenmeye devam edildiğinden, erkek yavrular, damızlık olarak beslenmeyecekse, genelde kısa vadede satışa sunulur. İlk elde edildiklerinde gerçeğe uygun değeri ile veya maliyet bedeliyle bu hesaba borç kaydedilirler. Sonradan ortaya çıkan değer artışları veya maliyet artışları da bu hesaba borç kaydedilir. Değer azalışları hesabın alacak tarafına kaydedilir. İşletmede kesilip satılmaları durumunda 152. Mamuller hesabına aktarılırlar. İşletmede başka bir ürün üretmek için (salam, sucuk, sosis gibi) kesildiklerinde önce 150. İlk Madde ve Malzeme, üretim tamamlandığında da 152. Mamuller hesabına aktarılırlar. Satıldıklarında satış maliyeti 620. Satılan Mamul Maliyeti hesabına aktarılır. Doğrudan canlı olarak satılmaları durumunda 172. Büyükbaş Hayvanlar hesabından 620. Satılan Mamuller Maliyeti hesabına aktarılırlar. İhtiyaç duyulması halinde değer artış ve azalışları alt hesap düzeyinde ayrı olarak takip edilebilir.

173. Küçükbaş Hayvanlar

Genellikle et üretimi amaçlı beslenen, kısa vadede satışa sunulacak, koyun, keçi gibi hayvanlardır. İlk elde edildiklerinde gerçeğe uygun değeri ile veya maliyet bedeliyle bu hesaba borç kaydedilirler. Sonradan ortaya çıkan değer artışları veya maliyet artışları da bu hesaba borç kaydedilir. Değer azalışları hesabın alacak tarafına kaydedilir. İşletmede kesilip satılmaları durumunda 152. Mamuller hesabına aktarılırlar. İşletmede başka bir ürün üretmek için (salam, sucuk, sosis gibi) kesildiklerinde önce 150. İlk Madde ve

Malzeme, üretim tamamlandığında da 152. Mamuller hesabına aktarılırlar. Satıldıklarında satış maliyeti 620. Satılan Mamul Maliyeti hesabına aktarılır. Doğrudan canlı olarak satılmaları durumunda 173. Küçükbaş Hayvanlar hesabından 620. Satılan Mamuller Maliyeti hesabına aktarılırlar.

174. Kanatlı Hayvanlar

Genellikle et üretimi amaçlı beslenen, tavuk, ördek, bıldırcın gibi kümes hayvanlarıdır. Kısa vadede olgunlaşıp et ve et ürünlerine dönüştürülürler. İlk elde edildiklerinde gerçeğe uygun değerleri veya maliyet bedelleri ile, gerçeğe uygun değer artışları ve maliyet artışları bu hesabın borcuna kaydedilir. Hasat edilip satılmaları halinde (kesilerek) önce 152. Mamuller hesabına, oradan da 620. Satılan Mamul Maliyeti Hesabına aktarılırlar. Canlı olarak satılmaları durumunda bu hesaptan, 625. Satılan Canlı Varlık Maliyetleri hesabına aktarılırlar.

175. Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar

Balık üretme çiftliklerinde, göletlerde, nehirlerde ve açık denizlerde yapılan her türlü balık, sünger ile diğer su varlıklarının izlenebileceği hesaptır (Tunçez, 2011a, s. 120). Bunların dışında yukarıda belirtilen hesapların hiçbirinin kapsamına alınmayan ve tanımı yapılmamış diğer canlı varlıklarda bu hesapta izlenir. İlk elde edildiklerinde gerçeğe uygun değeri veya maliyet bedeli ile, gerçeğe uygun değer artışları ve maliyet artışları bu hesabın borcuna kaydedilecektir. Hasat edildiklerinde hesap alacaklandırılır. İşletmede işlenmek üzere hasat edildiklerinde önce 150. İlk Madde ve Malzeme hesabına oradan da nihai olarak 152. Mamuller hesabına aktarılacaktır. Satıldıklarında ise 620. Satılan Mamul Maliyeti hesabına aktarılacaktır.

176. Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Kısa vadeli canlı varlıklarda meydana gelen değer düşüklükleri için ayrılan karşılıklardır. Canlı varlıkların satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer ile izlenmesi durumunda bu hesap kullanılmaz, değer artış ve azalışları doğrudan ilgili canlı varlık hesabında izlenir.

179. Verilen Sipariş Avansları

Kısa vadeli canlı varlık satın almak için verilen avanslardır. Canlı varlık satın alındığında avans hesabı kapatılıp ilgili varlık hesabına aktarılır.

Uzun Vadeli Canlı Varlıklar

Uzun vadeli canlı varlıklar için önerilen hesap grubu ve bu grupta yer alabilecek hesaplar aşağıdaki gibidir:

27. Canlı Varlıklar (Biyolojik Varlıklar)

İşletmede bir yıldan uzun süre yararlanılacak veya ömrünü tamamlayacak varlıkların izlendiği gruptur. Olgunlaşma dönemine kadar bunlar için yapılan harcamalar maliyetlerine eklenecektir. Ürün vermeye başladıktan sonra yapılan harcamalar, ürün maliyetlerine yüklenecektir. Uzun vadeli yararlanılacakları için amortismanına tabi olacaktır.

Bir yıl içinde satılmasına karar verilen, uzun vadeli canlı varlıklar TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı'na göre dönen varlıklarda raporlanır.

270. Tarla Bitkileri

Bu hesapta bir yıldan uzun süre yararlanılacak tarla bitkileri için katlanılan maliyetler ile bunlardaki değişiklikler izlenir.

271. Ağaçlar

Bir yıldan uzun süreli hasadı yapılan her türlü meyve ağaçları bu hesapta izlenir. Elma, portakal, ceviz, fındık, çay vb. ağaçlar. Ömürlerinin sonunda önemli bir kalıntı değer taşımayacak olanlar ise taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılıp 256. Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabında muhasebeleştirilecektir. Ömrünün sonunda önemli bir satış bedeline sahip olacakların hem ağacı hem de hasat edilmemiş ürünü bu hesapta değerlendirilecektir. Örneğin Ceviz ağacı ömrünün sonunda önemli bir kalıntı değere sahip olacaktır. Onun için hem ağaç hem de hasat edilmemiş ceviz bu hesapta izlenecektir. Fındık ocağı ise önemli

bir kalıntı değer sahip olmayacak, sadece yakacak olarak satılacaktır. Bu yüzden fındık ocağı ile ilgili maliyetler 256. Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabında muhabeleştirilecektir. Önemli kalıntı değere sahip olanlarda maliyet bedeli ile gerçeğe uygun değeri arasında fark gözlemlenecek ve her dönem değer artışı gözlemlenmesi olası olacaktır.

İlk elde edildiklerinde maliyet bedeli veya gerçeğe uygun değeri bu hesabın borcuna kaydedilecektir. Sonraki dönemlerde değer-maliyet artışları hesabın borcuna, değer azalışları-amortismanlar hesabın alacağına yazılacaktır. Uzun vadeli varlıklar oldukları için değer artış-azalışları ile amortismanlarının ayrı alt hesaplarda izlenmesi doğru olacaktır. Bunlardan hasat edilen ürünler stoklara aktarılacak, satıldıklarında 620. Satılan Mamul Maliyeti hesabına gidecektir.

Tohumdan yetiştirilen meyve ağaçlarının yetiştirme süresi de bir yıldan uzun sürecektir. Bunlar da yine uzun vadeli canlı varlık olarak 271. Ağaçlar hesabında takip edilecek, satıldıklarında 620. Satılan Mamuller Maliyeti hesabına aktarılacaktır.

Ömrünü tamamlayanların canlı olarak satılma imkanları olmayacağından, kesildiklerinde önce stoklara, oradan da 620. Satılan Mamul Maliyeti hesabına aktarılacaktır.

Meyve ağaçlarının dışında, meyve vermeyen endüstriyel amaçlı yetiştirilen ağaçlar da bu hesap kapsamına alınacaktır. Bunlar genellikle endüstride hammadde olarak kullanılan çam, kavak, meşe vb. ağaçlardır. İlk elde edilmelerinde gerçeğe uygun değerleri veya maliyet bedelleri bu hesabın borcuna kaydedilecektir. Nitelikleri gereği sonraki hesap dönemlerinde bu ağaçlarda ciddi değer artışları meydana gelecektir. Bu değer artışları hesabın borç tarafına kaydedilecektir. Yetiştirme süreci sonunda kesileceklerinden, herhangi bir aşınma veya yıpranmaya maruz kalmayacaklarından bunlarda amortisman hesaplanması beklenmez. Ancak fiyat dalgalanmalarına veya doğal koşullara bağlı olarak değer azalışı ortaya çıkabilir. Bu azalışlar hesabın alacak tarafına kaydedilir.

Hasat edilenler, işletmede işlenmeleri durumunda önce 150. İlk Madde ve Malzeme hesabına, oradan nihai olarak 152. Mamuller hesabına aktarılacaktır. Doğrudan satış amacıyla hasat edilenler de 152. Mamuller hesabına aktarılacak. Burada birikenler satıldıklarında 620. Satılan Mamul Maliyeti hesabına aktarılacaktır.

Genel olarak meyve veren veya meyve vermeyen endüstriyel amaçlı ağaçların, gerçeğe uygun değerlerinin, grup olarak belirlenmesi, işletme açısından uygun olacaktır.

272. Büyükbaş Hayvanlar

Süt üretimi amaçlı ve damızlık olarak beslenen büyükbaş hayvanlardır. Bir yıldan uzun süreli süt üretimi için beslenen dişi hayvanlardır. Bununla birlikte erkek hayvanların bir kısmı da damızlık olarak uzun vadeli beslenmektedirler.

Olgunlaşma dönemine kadar yapılan harcamalar, varlık maliyetine eklenir. Bundan sonra yapılan harcamalar, ürün maliyetine aktarılır. Kasaplık olarak satılmasına karar verilenler, dönen varlıklara aktarılır.

273. Küçükbaş Hayvanlar

Süt üretimi amaçlı ve damızlık olarak beslenen koyun, keçi gibi küçükbaş hayvanlardır. Çoğunlukla dişi hayvanlardan oluşmakla birlikte, damızlık olarak erkek hayvanlar da uzun vadeli beslenebilirler.

Olgunlaşma dönemine kadar yapılan harcamalar, varlık maliyetine eklenir. Bundan sonra yapılan harcamalar, ürün maliyetine aktarılır. Kasaplık olarak satılmasına karar verilenler, dönen varlıklara aktarılır.

274. Kanatlı Hayvanlar

Genellikle yumurta üretimi amaçlı yetiştirilen, bir yıldan uzun süreli faydalanılan kümes hayvanlarıdır. Tavuk, kaz, ördek, bıldırcın vb.

Olgunlaşma dönemine kadar bunlar için yapılan harcamalar varlık maliyetine eklenir. Ürün vermeye başladıktan sonra yapılan harcamalar, ürün maliyetine aktarılır.

Kısa vadede, kasaplık olarak satılmalarına karar verildiğinde, dönen varlıklara aktarılırlar.

275. Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar

Kendisinden veya ürününden uzun vadeli fayda sağlamak üzere elde bulundurulan her türlü balık ve diğer su ürünleri için ve yukarıda belirtilen hesapların hiçbirinin kapsamına alınmayan ve tanımı yapılmamış diğer canlı varlıklar için katlanılan maliyetler ile bunlardaki değer değişikliklerinin izlendiği hesaptır.

276. Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

Uzun vadeli canlı varlıklarda meydana gelen değer düşüklüklerinin izlendiği hesaptır. Canlı varlıkların satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerleri ile izlenmesi durumunda bu hesap kullanılmaz, değer artış veya azalışları doğrudan ilgili canlı varlık hesabında izlenir.

277. Birikmiş Amortismanlar (-)

Uzun vadeli canlı varlıklar için ayrılan amortismanların izlendiği hesaptır. Canlı varlığın değerinin maliyet değeri üzerinden ölçülmesi durumunda kullanılır.

278. Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları

Henüz ürün verme aşamasına gelmemiş canlı varlıklar için yapılan harcamaların izlendiği hesaptır. Varlık ürün verme aşamasına geldiğinde hesap kapatılıp ilgili varlık hesabına aktarılır.

279. Verilen Avanslar

Uzun vadeli canlı varlık edinmek için verilen avansların izlendiği hesaptır. İlgili varlık elde edildiğinde avans hesabı kapatılıp, ilgili varlık hesabına aktarılır.

Gelir-Gider Hesapları

Değer artış ve azalışları ile satış maliyetleri için kullanılabilecek hesaplar aşağıdaki gibidir:

643. Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından bunların ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazançlar ile sonradan meydana gelen değer artışlarının ve canlı varlıklardan hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazançların izlenmesinde kullanılır.

653. Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)

Canlı varlığın değerinde meydana gelen olumsuz farktır. Dięer bir ifadeyle canlı varlık değerleme zararı denilebilir. Satış maliyetleri dūřülmüř gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklara ilişkin değer azalışları ile maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklara ilişkin değer dūřüklüęü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır.

620. Satılan Mamuller Maliyeti (-)

Satışı geręekleřtirilen canlı varlıklar, ilgili varlık hesabından bu hesaba aktırılır.

TMS 41 ve Vergi Mevzuatı Karşılaştırması

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının ve Vergi Mevzuatının Tarımsal Faaliyetleri Muhasebeleştirilmesiyle ilgili yaklaşımları karşılaştırmalı olarak aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 12

TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatında, Tarımsal Faaliyetlerle İlgili Yaklaşımların Karşılaştırılması

	TMS 41'de Yer Alan Düzenlemeler	Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler
Amacı	Gerçeğe uygun, güvenilir bilgi sunmak.	Vergi matrahının belirlenmesi
Kapsamı	Canlı varlıklar, hasat anındaki ürünler ve gerçeğe uygun değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri	Hasat anına kadar olan tüm tarımsal faaliyetler ile hasat anından sonraki bazı faaliyetler
Aktifleştirme kriteri	Kontrol, değer yaratma ve ölçümdür.	Edinim ve kayıttır.
Canlı varlıkların değerlendirme esasları	İlk aktifleştirmede, piyasa fiyatı ya da net bugünkü değere göre belirlenen net gerçeğe uygun değer. Nispi istisna durumunda; Tarihi maliyet	Borsa rayicinin olması halinde borsa rayici, borsa rayicinin olmaması halinde kayıtlı değer, o da yoksa emsal bedeli
Tarımsal ürünlerin değerlendirme esasları	İlk kayıta, net gerçeğe uygun değer. Hasattan sonraki bilanço dönemleri kayıtlı değer	Maliyet bedeli
Toprak varlığının değerlendirme esasları	Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesisten ayrı olarak maliyet değeri ile	Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesis ile birlikte maliyet değeriyle.
Kâr veya zararın ortaya çıkış zamanı	İlk kayıt anında, değerlendirme dönemlerinde ve satış anında	Satış anında
Devlet teşvikleri ile ilgili açıklama var mı?	Var	Yok
Kayıt usulü	Tahakkuk esası	Tahakkuk esası
Değerleme farkları nerede gösterilmektedir?	Gelir tablosunda	-
Amortisman ayrılıyor mu?	Evet	Evet
Amortisman tabi varlıkların isimleri ayrıntılı bir şekilde sunulmuş mu?	Hayır	Evet
Amortisman hesaplama yöntemi	Gerçeğe uygun değerlendirildiği durumlarda amortisman ayrılmaz. Maliyet esasının uygulandığı durumlarda yararlı ömrüne göre hesap edilir.	1/ Yararlı ömür, (Oranlar, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.)

Kaynak: Akdoğan vd., 2011, s. 556

Standarda göre tarımsal ürünlerin ilk kayda alınmaları esnasında gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi ve oluşacak farkların dönem kârı veya zararı olarak düşünülmesi

yaklaşımına karşın Vergi Usul Kanunu, tarımsal ürünleri maliyet bedeli ile kayda almaktadır (Yazan, 2010, s. 72). TMS 41'e göre canlı varlıkların aktifleştirilmesi için işletme kontrolünde yaratılan bir değer olması ve bu değer veya maliyetin ölçülebilir olması gereklidir. Vergi mevzuatında ise varlığın elde edilmiş olması aktifleştirilmesi için yeterlidir.

TMS 41'deki değerlendirme ölçülerinin temel amacının, bilgi kullanıcılarına (devlet, ortak, yönetici, personel vb.) en doğru bilgiyi sunmak, VUK'ta yer alan değerlendirme ölçülerinin temel amacının ise devletin vergi alacağına konu olacak vergi matrahının doğru bir şekilde hesaplanması olduğunu söylenebilir. Değerlemenin amacı sadece dönem kârı veya zararının doğru hesaplanması değil aynı zamanda bir işletmenin piyasa değerinin de ortaya çıkmasına yardımcı olur. Maliyet bedeli esas alındığında, canlı varlık işletmelerinin bilançolarında yer alan değerler, piyasa değeri ile eşdeğerlik göstermemektedir. Bilançoda yer alan değerlerin doğru olmaması nedeniyle işletmenin değeri de doğru ölçülememektedir (Taştan, 2013, s. 88).

Muhasebe standartlarında kârın doğru olarak tespit edilebilmesi için bilanço unsurlarını gerçeğe uygun değerlerinin tespit edilmesi büyük önem taşımaktadır. Bununla birlikte tarihi maliyet yönteminde, elde etme maliyeti ile varlıkların bilanço değerinin belirlenmesi objektif bir değer tespiti sağlamakla birlikte, elde etme tarihi ile bilanço tarihi arasında koşulların değişmesi durumunda değişen koşulları yansıtmayan bir aktif değeri sunmakta ve bilançonun doğru bilgi vermesine engel olmaktadır (Gençoğlu, 2007, s. 6).

TMS 41'de ilk kayıta, her değerlendirme döneminde ve satış anında tarımsal faaliyetle ilgili kâr-zarar ortaya çıkmaktadır. Vergi mevzuatında ise yalnızca satış anında kâr-zarar ortaya çıkmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda her bir varlık ayrı ayrı tanımlanmış olup, bunların amortisman süreleri de özellikle belirtilmiştir. Bununla birlikte Tarımsal Faaliyetler Standardı, varlıkların faydalı ömürlerini belirleme konusunda işletmeleri serbest bırakmıştır.

Vergi Usul Kanunu ve TFRS' de maliyet bedelinin bileşenleri arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. TFRS' de borçlanma maliyeti sadece özellikli varlıklar için maliyete dahil edilirken, Vergi Usul Kanunu'nda iktisap yılında maliyete intikal zorunluluğu bulunmakta, sonrasında ise mükelleflere giderleştirme veya maliyete ilave etme seçeneği bırakılmaktadır (Şensoy, 2014, s. 28). Vergi mevzuatı devlet teşviklerinin

muhassebeleştirilmesiyle ilgili bir düzenleme getirmezken, TMS 41 devlet teşviklerinin muhassebeleştirilmesini düzenlemektedir.

Büyükbaş hayvancılık işletmesi üzerine yapılan araştırmalarda, VUK ve TMS 41 uygulaması karşılaştırıldığında, TMS 41'e göre muhassebeleştirme yapıldığında, dönem kârının daha yüksek çıktığı gözlemlenmiş, bunun değerlendirme yaklaşımından kaynaklandığı sonucuna varılmıştır (Top, 2009, s. 84; Tunçez, 2011a, s. 228; Ünlü, 2016, s. 105; Öcal, 2016, s. 118; Bozbayır, 2018, s. 85; Antepli, 2014, s. 208). Bununla birlikte değerlendirme yaklaşımının bir diğer sonucu olarak, TMS 41'e uygun raporlama yapan işletmelerin, dönen varlık ve duran varlıklarında canlı varlık kalemlerinin değerleri daha yüksek olacağından, VUK'a göre daha büyük bilanço toplamları ortaya çıkacaktır.

VUK, canlı varlıkları klasik bir maddi duran varlık olarak ele alıp, bundan yararlanan birimlere, bunun maliyetinden (amortismanından) pay verilmesini esas alır. TMS 41 ise canlı varlığın değerinin biyolojik dönüşüme bağlı olarak artıp, azalabileceğini varsaymaktadır.

Uzun vadeli varlıklar satıldığında VUK'a göre varlığın maliyet değerinden, birikmiş amortismanları düşüldükten sonra kalan değer, satış bedeliyle kıyaslandıktan sonra ortaya çıkan tutar, doğrudan esas faaliyet dışındaki kâr veya zarar olarak muhassebeleştirilir. Tarımsal faaliyetler standardında ise satış bedeli doğrudan hasılat olarak kaydedilir, kayıtlı değer ise satış maliyetine aktarılır.

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında amortisman kayıt yöntemi olarak direkt yöntem uygulanmaktadır. VUK'da ise amortisman kayıt yöntemi olarak endirekt yöntem benimsenmiştir (Bozbayır, 2018, s. 85)

Varlık değer değişimleri TMS 41'de doğrudan varlık değerini etkilerken, VUK'ta varlığın değerindeki artışlar kaydedilmez, azalışlar ise amortisman olarak kaydedilip varlık değerini dolaylı olarak etkiler.

BÖLÜM 3

SÜT ÜRETİMİ AMAÇLI BESİCİLİK YAPAN İŞLETMELERDE TMS 41'İN UYGULANMASI VE BORSADA İŞLEM GÖREN SÜT İŞLETMELERİNİN FİNANSAL TABLOLARININ İNCELENMESİ

Bu bölümde borsada işlem gören süt işletmelerinin, TMS 41'e uygun raporlama sonuçları kapsamında canlı varlıkları, canlı varlık değerlendirme farkları, bu farklardan doğan ertelenmiş vergi varlıkları/yükümlülükleri ve tarımsal devlet teşvikleri incelenmiştir. Araştırma kapsamında borsada işlem gören tarım ve hayvancılık sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin tamamı dikkate alınmıştır.

Uygulama sonuçlarına geçilmeden önce, raporların daha anlaşılabilir olması ve nasıl oluşturulduğu hakkında fikir verebilmesi için TMS 41 uygulama örneklerine yer verilmesi tarafımızca uygun görülmüştür.

Süt Üretimi Amaçlı Besicilik Yapan İşletmelerde Meydana Gelebilecek Temel İşlemlerle İlgili TMS 41'e Uygun Örnekler

Canlı Varlığın İlk Muhasebeleştirilmesi

- **Satın Alınan Canlı Varlıklar İçin**

Örnek 1: Süt üretimi amaçlı besicilik yapan bir işletme % 1 KDV hariç, peşin 5.000 TL'ye bir süt sığırı almıştır.

272. Büyükbaş Hayvanlar		5.000 TL	
191. İndirilecek KDV		50 TL	
Canlı varlık alımı	100. Kasa		5.050 TL

- **İşletmede Doğan Canlı Varlıklar İçin**

Örnek 2: Süt üretimi amaçlı besicilik yapan bir işletmede dişi bir buzağı doğmuştur. İşletme buzağıyı süt üretimi amaçlı besleyecektir. Yapılan piyasa araştırmasında buzağının değeri 1.000 TL olarak belirlenmiştir.

272. Büyükbaş Hayvanlar		1.000 TL	
08. Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları	643. Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları		1.000 TL
Canlı varlık doğumu			

Burada ortaya çıkan 1.000 TL'lik gelir TMS 12- Gelir Vergileri Standardına göre vergiye tabi geçici fark yaratmaktadır. Bunun %20'si oranında ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcu ise şu şekilde kaydedilecektir.

- **Ertelenen Vergi Borcunun Kaydı**

691. Dönem Kârı		200 TL	
Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı	484. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		200 TL
Ert. Vergi borcu			

Canlı hayvan satıldığında veya öldüğünde, canlı hayvanın değerlendirme farkından doğan kâr veya zarar nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcu veya varlığının iptal edilmesi gerekecektir. Bunun için hayvan bazında birikmiş canlı varlık değerlendirme farkının da takip

edilmesi gerekmektedir. Böylece her dönem sonunda ertelenmiş vergi borcu veya varlığı kolayca hesaplanacak, hem de hayvan satıldığında veya öldüğünde iptal edilmesi gereken ertelenmiş vergi varlık veya yükümlülüğü ortaya çıkacaktır.

2 Aralık 2011 tarihli resmi gazetede yayımlanan Sığır Cinsi Hayvanların Tanımlanması, Tescili ve İzlenmesi yönetmeliği, geçici madde hükmü gereği, her yaştaki kayıtsız büyükbaş hayvanların küpelenmesi ve kayıt edilmesi gerekmektedir (Aşan, 2015, s. 103).

Buna göre hayvanları küpe numarasına göre takip etmek doğru olacaktır.

- Birikmiş değerlendirme farkının kaydı

950. Birikmiş Canlı Varlık Değerleme Kârları Borçlu Hesabı 001. Küpe no'lu hayvan	951. Birikmiş Canlı Varlık Değerleme Farkları Alacaklı Hesabı	1.000 TL	1.000 TL
Birikmiş değ. Farkı			

Herhangi bir hayvan satıldığında veya öldüğünde, burada onun için birikmiş değer artışları veya azalışlarının %20'si oranında ertelenmiş vergi borcu veya varlığı iptal edilecektir.

Değerleme Farkından Doğan Kârların Muhasebeleştirilmesi

Örnek 3: Bir süt üretim işletmesinde aynı dönem içerisinde 6.000 TL'ye satın alınmış süt sığırının dönem sonunda gerçeğe uygun değerinin 7.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

Süt sığırını, süt üretimi amaçlı beslediğinden varlık maliyetine dönem giderlerinden pay verilmeyecek, dönem maliyetleri elde edilen tarımsal ürünün (sütün) maliyetine aktarılacaktır.

- Değerleme Farkının Kaydedilmesi

272. Büyükbaş Hayvanlar	643. Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları	1.000 TL	1.000 TL
Değerleme farkı			

Yapılan kayıt sonucunda değerlendirme farkının % 20'si oranında ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkacaktır.

- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünün Kaydedilmesi

691. Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı	484. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	200 TL	200 TL
Ert. Vergi borcu			

Yine ertelenmiş vergi yükümlülüğünün daha sonra iptal edilebilmesi için birikmiş değerlendirme farkının kaydedilmesi gerekecektir.

- Birikmiş Değerleme Farkının Kaydedilmesi

950. Birikmiş Canlı Varlık Değerleme Kârları Borçlu Hesabı 001. Küpe no'lu hayvan	951. Birikmiş Canlı Varlık Değerleme Farkları Alacaklı Hesabı	1.000 TL	1.000 TL
Birikmiş değ. Farkı			

Değerleme Farkından Doğan Zararların Muhasebeleştirilmesi

Örnek 4: Bir süt üretim işletmesinde dönem içerisinde 7000 TL'ye alınan damızlık olarak yetiştirilecek boğanın, dönem sonunda gerçeğe uygun değeri 7.500 TL olarak belirlenmiştir. Henüz olgunlaşmamış canlı hayvanın dönem içerisindeki maliyetlerden alacağı pay 800 TL olarak belirlenmiştir.

- Üretim Maliyetlerinin Kayıtlı Değere Yüklenmesi

272. Büyükbaş Hayvanlar		800 TL	
	711. DİMMG Y.H.		XX
	721. DİG Y.H.		XX
	731. GÜG Y.H.		XX
Aktarma kaydı			

Yapılan kayıt sonucunda boğanın kayıtlı değeri 7.800 TL'ye ulaşacaktır. Gerçeğe uygun değerle karşılaştırılması sonucunda 300 TL değerlendirme zararı ortaya çıkacak ve kayıtlı değerden düşülecektir.

- Canlı Varlık Değerleme Zararının Muhasebeleştirilmesi

653. Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları		300 TL	
	272. Büyükbaş Hayvanlar		300 TL
Değerleme farkı			

Yapılan değerlendirme zararı kaydı sonucunda 300 TL vergi matrahından indirilemeyen gider ve bunun %20'si oranında ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkacaktır.

- Ertelenmiş Vergi Varlığının Muhasebeleştirilmesi

284. Ertelenmiş Vergi Varlığı		60 TL	
	691. Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı		60 TL
Ert. Vergi varlığı			

Hayvanın satılması veya ölümü durumunda ertelenmiş vergi varlığının iptal edilebilmesi için birikmiş değerleme zararlarının takip edilmesi gerekmektedir.

952. Birikmiş Canlı Varlık Değerleme Zararları Borçlu Hesabı 001. Küpe no'lu hayvan	951. Birikmiş Canlı Varlık Değerleme Farkları Alacaklı Hesabı	300 TL	300 TL
Birikmiş değ. Farkı			

Canlı Hayvanın Ölümü

Canlı hayvanın ölümü durumunda, kayıtlı değeri canlı varlıklardan düşülecek, bu zamana kadarki değerlendirme farklarından doğan ertelenmiş vergi varlık veya yükümlülüğü de iptal edilecektir.

Örnek 5: Bir süt üretim işletmesinde kayıtlı değeri 10.000 TL, bu zamana kadar ki birikmiş değerlendirme farkı kârları 3.000 TL olan bir süt sığırı ölmüştür.

- Canlı Varlığın Varlıklardan Düşülmesi

659. Diğer Olağan Gider ve Zararlar	272. Büyükbaş Hayvanlar	10.000 TL	10.000 TL
Canlı varlığın ölümü			

Nazım hesaplarda takip edilen birikmiş değerlendirme farkı kârlarının %20'si oranında ertelenmiş vergi yükümlülüğü iptal edilecektir.

- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünün İptali

484. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	691. Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı	600 TL	600 TL
Ert. Vergi varlığı			

Son olarak canlı varlık için nazım hesaplarda takip edilen birikmiş değerlendirme kârları iptal edilecektir.

- Birikmiş Değerleme Kârlarının Kapatılması

951. Birikmiş Canlı Varlık Değerleme Farkları Alacaklı Hesabı	950. Birikmiş Canlı Varlık Değerleme Kârları Borçlu Hesabı 001. Küpe no'lu hayvan	3.000 TL	3.000 TL
Birikmiş değ. Farkı iptali			

Dönem içerisinde ölen hayvanın dönem maliyetlerinden pay alması da gerekecektir. Dönem sonunda, hayvanın öldüğü aya göre uygun ölçülerde üretim maliyetlerden, sonuç hesaplarına aktarma yapılabilecektir.

Canlı Hayvanın Satılması

Canlı hayvanın satılması durumunda, kayıtlı değeri canlı varlıklardan düşülecek, bu zamana kadarki değerlendirme farklarından doğan ertelenmiş vergi varlık veya yükümlülüğü de iptal edilecektir.

Örnek 6: Kayıtlı değeri 12.000 TL olan damızlık bir boğa dönem içerisinde %1 KDV hariç 13.000 TL'ye satılmıştır. Canlı hayvan için bu zamana kadar ayrılan birikmiş canlı varlık değerlendirme zararı 2.000 TL'dir.

- Satış Kaydı

100. Kasa	600. Yurt İçi Satışlar 391. Hesaplanan KDV	13.130 TL	13.000 TL 130 TL
Canlı varlık satışı			

- Satış Maliyeti Kaydı

Canlı varlık kayıtlı değeri 12.000 TL üzerinden varlıklardan düşülecektir. Satış işleminin önceden planlanarak yapıldığı varsayılmış, bu yüzden canlı hayvan, dönen varlıklardan düşülmüştür.

620. Satılan Mamuller Maliyeti	172. Büyükbaş Hayvanlar	12.000 TL	12.000 TL
Satış maliyeti kaydı			

- Ertelenen Vergi Varlığının İptali

Birikmiş değerleme zararının %20'si oranında bu zamana kadar kaydedilmiş, ertelenen vergi varlığı iptal edilecektir.

691. Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı	284. Ertelenmiş Vergi Varlığı	400 TL	400 TL
Ert. Vergi borcu			

- Birikmiş Değerleme Zararının Kapatılması

951. Birikmiş Canlı Varlık Değerleme Farkları Alacaklı Hesabı	952. Birikmiş Canlı Varlık Değerleme Zararları Borçlu Hesabı 001. Küpe no'lu hayvan	2.000 TL	2.000 TL
Birikmiş değ. Farkı iptali			

Dönem sonunda, varlığın dönem içi maliyetlerinden alması gereken pay, dönemde beslendiği ay sayısına göre, uygun ölçülerle, satış maliyetine aktarılabilir.

Devlet Teşvikleri

Koşulsuz Devlet Teşvikleri

Örnek 7: Süt üretim işletmesinin ekim ayında sattığı sütlerin 10.000 TL'lik süt primi, bakanlık tarafından işletmenin banka hesabına yatırılmıştır.

102. Banka	602. Diğer Gelirler	10.000 TL	10.000 TL
Süt primi kaydı			

Koşullu Devlet Teşvikleri

Örnek 8: Yeni kurulan bir besicilik işletmesi, faaliyetlerini en az 5 yıl devam ettirmesi şartıyla 100.000 TL yatırım desteği almıştır. Faaliyetlerin 5 yıldan önce durdurulması durumunda tamamı iade edilecektir.

- Teşvikin alınması

102. Banka		100.000 TL	
	484. Ertelenmiş Gelirler		100.000 TL
Teşvik alımı			
- 5. Yılın sonu			

484. Ertelenmiş Gelirler		100.000 TL	
	602. Diğer Gelirler		100.000 TL
Teşvik geliri kaydı			

- Faaliyetlerin 5 yıldan önce sonlandırılması durumunda

484. Ertelenmiş Gelirler		100.000 TL	
	102. Banka		100.000 TL
Teşvik iadesi			

Borsa İstanbul'da İşlem Gören Canlı Hayvan Sahibi Süt İşletmeleri

Borsa İstanbul'da tarım ve hayvancılık sektöründe faaliyet gösteren 3 adet işletme bulunmaktadır. Bu 3 şirket süt üretimi amaçlı besicilik ve diğer tarımsal faaliyetlerle uğraşmaktadırlar. Çalışmanın konusu gereği bu işletmelerin finansal durum tabloları ve gelir tabloları incelenmiş, burada Tarımsal Faaliyetler Standardı'na göre yapılan raporlama sonuçları incelenmiştir.

Bahsedilen 3 şirketle ilgili genel bilgiler şu şekildedir:

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.

Yaprak Süt ve Besi Çiftliği 1994 yılında Balıkesir'de kurulmuştur. Şirket 2005 yılında kurucuların aldığı kararla anonim şirkete dönüşmüştür. Şirket süt üretiminin haricinde, kendi hayvanlarına yönelik yem üretimi, ayrıca sperma üretimi gerçekleştirmektedir.

Yem üretimini kendisine ait arazilerle, kiraladığı arazilerde ve sözleşmeli olarak üretim yaptırdığı çiftçilerle gerçekleştirmektedir. 800 adedi sağlam olmak üzere toplam 1980 hayvan ile faaliyetlerine devam etmektedir.

Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.

2005 yılında Düzce’de kurulan şirket tavuk besiciliği, süt sığırları besiciliği, et sığırları besiciliği ve seralarda tarımsal üretim gerçekleştirmektedir. Süt sığırları besiciliğine 2007 yılında başlayan şirket, sonrasında işletmede doğan erkek hayvanları da besmeleye başlayıp, et üretimi de gerçekleştirmeye devam etmiştir. 440 adedi sağlam olmak üzere 1.300 adet büyükbaş hayvanı bulunmaktadır.

İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş.

Şirket süt sığırları besiciliği amacıyla 2010 yılında Kırklareli’nde kurulmuştur. Sahip olduğu ve kiraladığı arazilerde kaba yem ihtiyacının neredeyse tamamını kendi üretimiyle gerçekleştirmektedir. Ayrıca çevredeki çiftçilere sözleşmeli olarak yine yem üretimi yaptırmaktadır.

Şirket Avrupa ortalamasının üzerinde, Türkiye ortalamasının ise 3 katı kadar hayvan başına yıllık süt verimi elde etmektedir.

Canlı Varlıkların Finansal Durum Tablosunda (Bilanço) Muhasebeleştirilmesi ve Dipnotlarda İlgili Açıklamalar

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin, Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin ve İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş.’nin Kamuya Aydınlatma Platformu’na 2016 ve 2017 yılına ait bildirimlerden yararlanılarak, 2015, 2016 ve 2017 yıllarında bilançodaki canlı varlıklar, incelenmiştir.

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. Uygulaması

2015, 2016 ve 2017 yıllarında bilançoda raporlanan toplam canlı varlıklar aşağıdaki gibidir:

Tablo 13

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş. Canlı Varlıkları

	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
CANLI VARLIKLAR (KISA VADELİ)	1.573.144	1.890.491	2.176.423
CANLI VARLIKLAR (UZUN VADELİ)	10.924.138	13.923.761	15.810.204
TOPLAM	12.497.282	15.814.252	17.986.627

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardına uygun olarak, işletmede canlı varlıklar ayrı bir başlık altında raporlanmıştır. Kısa vadeli olanlar dönen varlıklar grubunda, stoklar grubundan sonra, uzun vadeli olanlar duran varlıklar grubunda diğer alacaklardan sonra maddi duran varlıklardan önce raporlanmıştır.

Bilanço toplamındaki önemini ifade etmesi açısından tarafımızca hesaplanmış, ilgili yılların finansal durum tablolarında, canlı varlıkların dikey yüzdeleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 14

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş. Canlı Varlık Dikey Yüzdeleri

	31.12.2015		31.12.2016		31.12.2017	
	Gruba Oranı	Aktife Oranı	Gruba Oranı	Aktife Oranı	Gruba Oranı	Aktife Oranı
CANLI VARLIKLAR (KISA VAD.)	19	5,5	21	5,7	21	6
CANLI VARLIKLAR (UZUN VAD.)	54	38	57	42	60	43
TOPLAM	-	43,5	-	47,7	-	49

Kısa vadeli canlı varlıklar, dönem varlıkların yaklaşık %20'sini oluşturmaktadır. Toplam varlıklar içerisindeki payları ise %5,5'ten %6'ya kadar yükselmiştir. Uzun vadeli canlı varlıklar, duran varlıklar içerisinde yarıdan fazla paya sahiptir. Toplam varlıklar içindeki payı ise yaklaşık %40 seviyesindedir. Canlı varlık toplamının aktifteki payı ise 2017 yılı sonunda yarıya yakındır.

Canlı varlıkların tarımsal faaliyetlere ve canlı hayvanlar arasındaki dağılımı ve gerçeğe uygun değerleri 2015, 2016 ve 2017 yıllarında aşağıdaki gibidir:

Tablo 15

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş Canlı Varlık Sınıflandırması

	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer
Kısa Vadeli Canlı Varlıklar	1.573.144	1.890.491	2.176.423
- Tarımsal Faaliyetler	88.744	94.691	111.423
- Canlı Büyükbaş Hayvanlar	1.484.400	1.795.800	2.065.000
Uzun Vadeli Canlı Varlıklar	10.924.138	13.923.761	15.810.204
- Tarımsal Faaliyetler	70.907	70.907	70.907
- Canlı Büyükbaş Hayvanlar	10.853.231	13.852.854	15.739.297
Toplam	12.497.282	15.814.252	17.986.627

Dipnotlarda ilk etapta canlı varlıklar için yapılan sınıflandırma tarımsal faaliyetler ve canlı büyükbaş hayvanlar açısından olmuştur. Canlı varlıklarla kıyaslandığında, tarımsal faaliyet varlıklarının önemsiz seviyede olduğu göze çarpmaktadır.

Canlı varlıkların detaylı sınıflandırması, adetleri ve gerçeğe uygun değerleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 16

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş Tarımsal Faaliyetler Detayı

	31.12.2015		31.12.2016		31.12.2017	
Tarımsal Faaliyetler	Maliyet	Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet	Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet	Gerçeğe Uygun Değer
Yonca Üretimi	37.411	37.411	68.358	68.358	4.373	4.373
Fiğ Otu	41.426	41.426	26.333	26.333	107.050	107.050
Buğday	9.907	9.907	-	-	-	-
Zeytinlik	70.907	70.907	70.907	70.907	70.907	70.907
Toplam	159.651	159.651	165.598	165.598	182.330	182.330

Standarda uygun olarak tarımsal faaliyetler detaylı olarak sınıflandırılmış, her bir kalem ayrı ayrı belirtilmiştir.

Tablo açıklamasında, yonca, fiğ, buğday ve zeytin ağaçlarının maliyeti, ilk maliyetin yüklenmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleştiği için gerçeğe uygun değere yakın olduğu, belirtilmiştir.

Tablo 17

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş Canlı Hayvanları Detayı

	31.12.2015		31.12.2016		31.12.2017	
	Adet	Gerçeğe Uygun Değer	Adet	Gerçeğe Uygun Değer	Adet	Gerçeğe Uygun Değer
Erkek Hayvanlar	426	1.484.400	548	1.795.800	533	2065.000
- Erkek Buzağı	146	291.200	201	399.000	203	525.000
- Erkek Dana	280	1.193.200	347	1.396.800	330	1.540.000
Dişi Hayvanlar	1.482	10.853.231	1.842	13.852.854	1.845	15.739.297
- Dişi Buzağı	200	612.115	306	1.005.583	257	917.127
- Düve	478	3.314.210	522	3.651.021	640	5.214.281
- Sağmal İnek	682	5.809.611	914	8.230.837	835	8.389.679
- Kurudaki İnek	122	1.117.295	100	965.413	113	1.218.210
Toplam Canlı Varlık	1.908	12.337.631	2.390	15.648.654	2.378	17.804.297

Canlı hayvanlar detaylı olarak ifade edilmiştir. Yine standarda uygun olarak, canlı varlıkların olgunlaşma düzeyine göre detaylı sınıflandırma yapılmıştır. Standart olgunlaşma düzeyine göre gerçeğe uygun değerlerde önemli farklılıklar olacağından bunların detaylı sınıflandırılmasını tavsiye etmektedir.

Finansal tablo açıklamalarında erkek ve dişi hayvanların gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetleri düşülerek değerlendirildiği belirtilmiştir.

TMS-41 Tarımsal faaliyetler standardına uygun olarak, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetlerinin düşülerek muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar ile, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zararın, oluştuğu dönem kâr veya zararında dikkate alındığı aktarılmıştır.

Gerçeğe uygun değer tahmininde yine ilgili standarda uygun olarak her bir hayvan grubunun ve grubun daha detayı olan hayvanların yaşları ile canlı varlıkların önemli özellikleri göz önünde bulundurulmuştur. Ayrıca Türkiye Damızlık Sığır Yetiştiricileri Birliğinin yayınladığı damızlık belgeli düve fiyatları baz alınarak, gerçeğe uygun değer tespitinde değerlendirilmiştir.

Aynı firmanın finansal tablo dipnotlarında, son 3 döneme ait canlı varlıkların kayıtlı değeri, makul değeri ve değer artış/azalış hareketi aşağıdaki gibidir:

Tablo 18

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş Canlı Varlık Hareketleri

	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
Dönem Başı Kayıtlı Değer	6.027.519	6.278.583	7.501.379
Dönem İçinde Maliyet Artışı (Net)	2.066.612	2.846.648	4.304.994
Satılan ve Ölenlerin Maliyeti (Net)	-1.816.474	-2.528.518	- 4.345.678
Satın Alımlar	926	904.666	-
Kayıtlı Değer	6.278.583	7.501.379	7.460.695

İlgili yıllarda dönemler arasındaki canlı varlık değişimleri yukarıdaki tabloda görülmektedir. Buna göre dönem başındaki varlıklara, olgunlaşma seviyesine erişmemiş olanlar için yapılan harcamalar eklenmiş, satılan ve ölenlerin maliyeti düşülmüş, satın alınanlar eklenmiştir.

Son 3 yılda canlı varlıkların kayıtlı değerleri ile değer artışları aşağıdaki gibidir:

Tablo 19

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş Canlı Varlık Makul Değerleri

	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
Kayıtlı Değer	6.278.583	7.501.379	7.460.695
Değer Artışı	6.218.699	8.312.873	10.525.932
Makul Değer	12.497.282	15.814.252	17.986.627

Kayıtlı değere ek olarak, gerçeğe uygun değer belirlenmesi için hesaplanan değer artışlarıyla beraber, ulaşılan gerçeğe uygun değer yukarıda sunulmuştur. İşletme kayıtlı değerleri ayrı, değer artışlarını ayrı takip ederek, gerçeğe uygun değeri belirlemektedir.

Son 3 yılda canlı varlıkların değerlendirme farklarının dönem içerisindeki hareketleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 20

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş Canlı Varlık Değerleme Farkı Hareketleri

	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
1 Ocak Bakiyeleri	4.657.922	6.218.699	8.312.873
Canlı Varlıklar Değerleme Farkları	1.908.480	2.767.965	3.875.231
Satılan ve Ölenlerin makul değer farkları	-347.703	-673.791	-1.662.172
Toplam Canlı Varlıklar Değerleme Farkları	6.218.699	8.312.873	10.525.932

Yukarıda her dönemin gerçeğe uygun değer farkları ayrıntılı olarak sunulmuştur. Buna göre dönem başındaki gerçeğe uygun değer farklarına, dönem içerisinde ortaya çıkan

gerçeğe uygun değer farkları eklenmiş, satılanların veya ölenlerin gerçeğe uygun değer farkları düşülmüştür. Nihai olarak dönemin gerçeğe uygun değer farkı ortaya çıkmıştır.

Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Uygulaması

İlgili işletmenin 2015, 2016 ve 2017 yıllarında bilanço'da raporlanan canlı varlıkları aşağıdaki gibidir:

Tablo 21

Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Canlı Varlıkları

	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
CANLI VARLIKLAR (KISA VADELİ)	224.054	177.625	408.700
CANLI VARLIKLAR (UZUN VADELİ)	2.257.617	2.054.316	2.104.516
TOPLAM	2.481.671	2.231.941	2.513.216

İşletmede TMS 1 Finansal Tabloların sunuluşu standardına uygun olarak canlı varlıklar ayır olarak raporlanmıştır. Kısa vadeli canlı varlıklar, dönen varlıklar arasında stoklardan sonra, uzun vadeli canlı varlıklar, duran varlıklarda maddi duran varlıklardan önce, ilk sırada raporlanmıştır.

Toplam varlıklar arasındaki önemini göstermesi açısından tarafımızca hesaplanmış, ilgili yılların finansal durum tablolarında, canlı varlıkların dikey yüzdeleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 22

Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Canlı Varlık Dikey Yüzdeleri

	31.12.2015		31.12.2016		31.12.2017	
	Gruba Oranı	Aktife Oranı	Gruba Oranı	Aktife Oranı	Gruba Oranı	Aktife Oranı
CANLI VARLIKLAR (KISA VAD.)	3,1	0,6	3,6	0,5	8,7	1,2
CANLI VARLIKLAR (UZUN VAD.)	7,7	6,2	7,0	6,0	7,4	6,3
TOPLAM	-	6,8	-	6,5	-	7,6

Kısa vadeli canlı varlıkların, dönen varlıklar içindeki payı %3,1'den, %8,7'ye yükselmiştir. Varlık toplamı içindeki payı ise 2017 yılında %1,2'dir. Kısa vadeli canlı varlıkların, işletmede önemsiz bir payı olduğu söylenebilir. Uzun vadeli canlı varlıklar, duran varlıkların yaklaşık %7'sini oluşturmaktadır. Toplam varlık içindeki, canlı varlık payı ise yaklaşık %6'dır. 2017 yılı sonunda toplam canlı varlıklar, aktifin %7,6'sını oluşturmaktadır.

Dipnotlarda Canlı Varlıklar

Finansal durum tablosu dipnotlarında son 3 yıla ait canlı varlıklar aşağıdaki gibidir:

Tablo 23

Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Canlı Varlıklar Sınıflandırması

	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
Kısa Vadeli Canlı Varlıklar	224.054	177.625	408.700
- Canlı Hayvanlar	-	56.109	222.300
- Tarımsal Ürünler	224.054	121.516	186.400
Uzun Vadeli Canlı Varlıklar	2.257.617	2.054.316	2.104.516
- Canlı Hayvanlar	2.257.617	2.054.316	2.104.516
Toplam	2.481.671	2.231.941	2.513.216

İlk etapta canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve canlı hayvanlar olarak ikili sınıflamaya tabi tutulmuştur. Uzun vadeli canlı varlıklarda tarımsal ürün bulunmazken, kısa vadeli canlı varlıklarda tarımsal ürünler önemli bir paya sahiptir.

Tarımsal ürünlerin detaylı bilgileri ile maliyet ve gerçeğe uygun değerleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 24

Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Tarımsal Faaliyetler Detayı

Tarımsal ürünler	31.12.2015		31.12.2016		31.12.2017	
	Maliyet	Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet	Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet	Gerçeğe Uygun Değer
Yonca ve Mısır	168.840	168.840	-	-	-	-
Tarımsal Ürün	19.284	55.214	146.397	121.516	136.008	186.400
Toplam	188.124	224.054	146.397	121.516	136.008	186.400

Yukarıda tarımsal faaliyetlere ilişkin detaylı bilgiler sunulmuştur. Bunlar hayvan yemi olarak kullanılacak, kısa vadeli yonca ve mısır ile diğer tarımsal ürünlerden oluşmaktadır. İşletme 2015 yılından sonra yonca ve mısır üretimini sonlandırmıştır.

Tarımsal Faaliyetler Standardına uygun olarak, yonca ve mısır maliyetinin, ilk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm geçirdiğinden gerçeğe uygun değere yakın olduğu, ifade edilmiştir.

Canlı hayvanlara ilişkin detaylı bilgiler finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki gibidir:

Tablo 25

Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş Canlı Hayvanları Detayı

Canlı Hayvanlar	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
Dişi hayvanlar	1.172.000	1.307.000	1.576.000
Erkek hayvanlar	486.000	315.000	513.000
Koyunlar	584.100	416.800	584.100
Besi Tavukları	-	56.108	222.299
Yumurta Tavukları	15.517	15.517	15.517
Toplam	2.257.617	2.110.425	2.326.816

İşletme canlı hayvanları ilk olarak türlerine göre sınıflandırmıştır. Büyükbaş hayvanlar dişi ve erkek olarak sınıflandırılıp, diğerleri ise topluca sunulmuştur. İşletme büyükbaş hayvanların dışında, koyun , besi ve yumurta tavuğu da yetiştirmektedir.

Canlı hayvan varlığı adetleri ve gerçeğe uygun değerleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 26

Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş Olgunlaşma Düzeyine Göre Dişi Hayvanları

Dişi Hayvanlar	31.12.2015		31.12.2016		31.12.2017	
	Adet	Gerçeğe Uygun Değer	Adet	Gerçeğe Uygun Değer	Adet	Gerçeğe Uygun Değer
Dişi Buzağı	-	-	-	-	-	-
Düve	-	-	-	-	-	-
Dişi Manda	153	1.172.000	184	1.307.000	166	1.576.000
Toplam	153	1.172.000	184	1.307.000	166	1.576.000

Dişi hayvanlar olgunlaşma seviyesine göre ayrı ayrı sınıflandırılmış ve adetleri ile gerçeğe uygun değerleri detaylı bir şekilde dipnotlarda sunulmuştur.

Tablo 27

Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş Olgunlaşma Düzeyine Göre Erkek Hayvanları

Erkek Hayvanlar	31.12.2015		31.12.2016		31.12.2017	
	Adet	Gerçeğe Uygun Değer	Adet	Gerçeğe Uygun Değer	Adet	Gerçeğe Uygun Değer
Dana	1	7.000	-	-	-	-
Manda	77	479.000	69	315.000	58	513.000
Toplam	78	486.000	69	315.000	58	513.000

Büyükbaş hayvanlar olgunlaşma seviyesine göre adetleri ve gerçeğe uygun değerleri ile birlikte detaylı olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre son iki yılda tamamı olgun büyükbaş hayvanlardan oluşmaktadır.

Küçükbaş hayvanlara ait sınıflandırma ve gerçeğe uygun değerler aşağıdaki gibidir:

Tablo 28

Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş Küçükbaş Hayvanları

Koyunlar	31.12.2015		31.12.2016		31.12.2017	
	Adet	Gerçeğe Uygun Değer	Adet	Gerçeğe Uygun Değer	Adet	Gerçeğe Uygun Değer
Koç	61	54.900	38	26.600	-	-
Koyun	588	529.200	500	390.200	-	-
Toplam	649	584.100	538	416.800	-	-

Küçükbaş hayvanlar cinsiyete göre sınıflandırmaya tabi tutulmuş, adetleri ve gerçeğe uygun değerleri dipnotlarda sunulmuştur.

İşletmede beslenen tavuklar ve gerçeğe uygun değerleri ise aşağıdaki gibidir:

Tablo 29

Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş Kümes Hayvanları

Tavuklar	31.12.2015		31.12.2016		31.12.2017	
	Adet	Gerçeğe Uygun Değer	Adet	Gerçeğe Uygun Değer	Adet	Gerçeğe Uygun Değer
Besi Tavukları	-	-	6.400	56.108	9.320	222.299
Yumurta Tavukları	810	15.517	810	15.517	810	15.517
Toplam	810	15.517	7.210	71.625	10.130	237.816

Kısa vadeli varlıklarda raporlanan besi tavukları ile uzun vadeli varlıklarda raporlanan yumurta tavukları miktarları ve gerçeğe uygun değerleri ile birlikte dipnotlarda ayrıntılı olarak gösterilmiştir. Yumurta tavukları olgunluğa ulaştıktan sonra fiziksel özellikleri pek değişmediğinden, görüldüğü üzere gerçeğe uygun değerleri değişmemiştir.

Canlı varlık değer hareketlerine ilişkin detaylı bilgiler dipnotlarda aşağıdaki gibidir:

Tablo 30

Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş Canlı Varlık Hareketleri

	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
Dönem Başı Canlı Varlıklar	917.520	2.481.671	2.231.941
Stoklara aktarılan	(776.000)	(90.000)	(1.810.000)
Değer Artışı/(Azalışı)	866.328	(319.255)	969.719
Dönem içi Artış/(Azalış)	1.473.823	159.525	1.121.556
Toplam	2.481.671	2.231.941	2.513.216

Dönem başı canlı varlıklardan stoklara aktarılanlar (kesime gönderilenler) düşülmüş, değer artış/azalışları ve dönem içindeki artış/azalışlar (satın alınan, işletmede doğan, ölenler) eklenmiştir.

İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Uygulaması

İlgili işletmenin 2015, 2016 ve 2017 yıllarında bilançoda raporlanan canlı varlıkları aşağıdaki gibidir:

Tablo 31

İz Hayvancılık, Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Canlı Varlıkları

	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
CANLI VARLIKLAR (KISA VADELİ)	512.106	1.212.316	1.086.692
CANLI VARLIKLAR (UZUN VADELİ)	10.338.759	10.113.546	9.622.661
TOPLAM	10.850.865	11.325.862	10.709.353

İşletmede TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına uygun olarak canlı varlıklar ayrı olarak raporlanmıştır. Kısa vadeli canlı varlıklar, dönen varlıklarda stoklardan sonra raporlanmıştır. Uzun vadeli canlı varlıklar, duran varlıklarda, maddi duran varlıklardan önce raporlanmıştır.

Varlıklar arasındaki önemini vurgulaması açısından, tarafımızca hesaplanmış, ilgili yılların finansal durum tablolarında, canlı varlıkların dikey yüzdeleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 32

İz Hayvancılık, Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Canlı Varlık Dikey Yüzdeleri

	31.12.2015		31.12.2016		31.12.2017	
	Gruba Oranı	Aktife Oranı	Gruba Oranı	Aktife Oranı	Gruba Oranı	Aktife Oranı
CANLI VARLIKLAR (KISA VAD.)	3,0	0,6	2,1	0,5	3,4	1,0
CANLI VARLIKLAR (UZUN VAD.)	7,6	6,1	7,0	5,5	7,3	5,2
TOPLAM	-	6,7	-	6	-	6,2

Kısa vadeli canlı varlıkların, hem dönen varlıklar hem de aktif içindeki payının düşük olduğu söylenebilir. 2017 yılında toplam varlıkların %1'ini, dönen varlıkların %3,4'ünü oluşturmaktadır. Uzun vadeli canlı varlıklar, duran varlıkların yaklaşık %7'sini oluşturmaktadır. Toplam varlık içerisindeki payı, yıllar itibariyle azalmış olup, 2017 yılında %6,2'dir.

Canlı varlıklara ilişkin detaylı bilgiler aşağıdaki gibidir:

Tablo 33

İz Hayvancılık, Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş Canlı Varlıklar Sınıflandırması

	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
CANLI VARLIKLAR (KISA VADELİ)	512.106	1.212.316	1.086.692
- Büyükbaş hayvanlar (Besi)	173.650	151.154	367.704
- Hasat edilmemiş tarımsal ürünler	338.456	1.061.162	718.988
CANLI VARLIKLAR (UZUN VADELİ)	10.338.759	10.113.546	9.622.661
- Büyükbaş hayvanlar (Süt üretimi)	8.190.692	8.106.083	7.731.413
- Meyve bahçeleri	2.148.067	2.007.463	1.891.248
TOPLAM	10.850.865	11.325.862	10.709.353

Canlı varlıklar dipnotlarda ilk olarak tarımsal ürünler, büyükbaş canlı varlıklar ve meyve ağaçları şeklinde sınıflandırılmıştır. TMS 41 hasat noktasına kadar canlı varlıklarla ilgilendiği için işletme özellikle hasat edilmemiş tarımsal ürünler olduğunu ifade etmiştir. Meyve bahçeleri elma ağaçları ve fidanlarından oluşmakta olup işletme bunları taşıyıcı bitki olarak değerlendirmemiş ve canlı varlıklarda raporlamıştır.

Canlı hayvanların detaylı bilgileri ise aşağıdaki gibidir:

Tablo 34

İz Hayvancılık, Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş Canlı Hayvan Detayları

	31.12.2015		31.12.2016		31.12.2017	
	Adet	Tutar	Adet	Tutar	Adet	Tutar
Besi Hayvanları (Erkek)	58	173.650	66	151.154	90	367.704
Kısa Vadeli Canlı Hayvan	58	173.650	66	151.154	90	367.704
Toplamı						
Dişi Buzağı	194	709.778	129	478.307	133	691.213
Düve	282	2.702.442	123	1.399.328	-	-
Sağmal İnek	436	4.094.325	493	5.083.815	484	5.778.767
Kurudaki İnek	65	684.147	101	1.144.633	97	1.261.433
Uzun Vadeli Canlı	977	8.190.692	846	8.106.083	714	7.731.413
Hayvan Toplamı						
Genel Toplam	1.035	8.364.342	912	8.257.237	804	8.099.117

Canlı hayvanlar olgunlaşma düzeyine göre detaylı sınıflandırılmış, adetleri ve gerçeğe uygun değerleri dipnotlarda ayrıntılı biçimde sunulmuştur. Kısa vadeli canlı hayvanlar sadece erkek besi hayvanlarından oluşmaktadır. Uzun vadeli canlı varlıklar ise buzağı, düve, sağılan inek ve sağılmayan inek (kurudaki inek) olarak dörde ayrılmıştır.

Dipnot açıklamalarında, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi esnasında doğan kazanç veya zarar ile,

ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar, olduğu dönem kâr veya zararında dikkate alındığı, belirtilmiştir.

Canlı hayvan makul değer tahmininde, Kırklareli İli Süt Üreticileri Birliği'nden görüş alındığı ve piyasa koşullarının göz önünde bulundurularak makul değer tahmininde en güvenilir gerçeğe uygun değer tahminine ulaşmak amacıyla her bir büyükbaş hayvan grubunun özelliklerinin değerlendirildiği belirtilmiştir.

Açıklamalarda, meyve bahçelerinin uzman kuruluş raporu sonucunda gerçeğe uygun değere göre raporlandığı belirtilmiştir. Uzman kuruluş, meyve ağaçlarının yaşlarına ve cinslerine dikkat ederek gerçeğe uygun değerlerini tespit etmiştir.

İşletmelerin Karşılaştırılması

İşletmelerin tümü finansal durum tablosunda canlı varlıkları ayrı olarak raporlamıştır. Üç işletmede de kısa vadeli canlı varlıklar, dönen varlıklar grubunda, stoklardan sonra raporlanmıştır. Uzun vadeli canlı varlıklar ise maddi duran varlıklardan önce raporlanmıştır. Varlıkların likidite esasına göre sıralanıp sunulduğunu varsayımı göz önüne alındığında, bu raporlama biçimi canlı varlıkların likiditesine, işletmelerin bakış açısının ortak olduğunu göstermektedir.

Canlı varlıklar üç işletmede de öncelikle tarımsal ürün ve canlı hayvanlar olarak ikili sınıflamaya tabi tutulmuştur. Ardından her bir gruba ait olgunlaşma düzeyine göre ayrıntılı bilgiler sunulmuştur. Buradan anlaşılacağı üzere işletmelerin hepsi hem hayvansal hem de bitkisel üretim yapmaktadırlar.

İşletmelerin tamamında canlı varlıklar gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle raporlanmıştır. Yaprak A.Ş. gerçeğe uygun değeri, Türkiye Damızlık Sığır Yetiştiricileri Birliği'nden elde ettiği verilerle, İz A.Ş. ise Kırklareli İli Süt Üreticileri Birliği'nden görüş alarak belirlediğini açıkça ifade etmiştir. Taç A.Ş. ise bu konuya ilişkin bir açıklamada bulunmamıştır.

Yaprak A.Ş ve Taç A.Ş. canlı varlık hareketlerine ve gerçeğe uygun değer değişimlerine ilişkin detaylı bilgiler sunmuşlardır. İz A.Ş. finansal tablo dipnotlarında bu değişimlere ilişkin detaylı bilgiler verilmemiştir.

Canlı Varlık Değerleme Farklarından Doğan Kâr veya Zararın Gelir-Gider Tablosunda Raporlanması ve Dipnotlarda İlgili Açıklamalar

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin, Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin ve İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş.'nin Kamuya Aydınlatma Platformu'na 2016 ve 2017 yılına ait bildirimlerden yararlanılarak, 2015, 2016 ve 2017 yıllarında canlı varlıklara ilişkin değerlendirme farkları, gelir tablosunda değerlendirme farklarının raporlanması, incelenmiştir.

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. Uygulaması

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin son 3 yıl gelir tablolarına göre canlı varlık değerlendirme farkları aşağıdaki gibidir:

Tablo 35

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. Canlı Varlık Değerleme Farkları

	2015 Yılı	2016 Yılı	2017 Yılı
Canlı Varlıklar Değerleme Farkları	2.159.671	4.898.920	6.659.431

İşletme canlı varlık değerlendirme farklarını gelir tablosunda, brüt satış kârından sonra, faaliyet giderlerinden önce raporlamıştır. Faaliyet giderlerinden önce hesapladığı Brüt Kâr kaleminin hesabında dikkate almıştır.

Değerleme farkının işletme açısından önemini ortaya koymak için tarafımızca hesaplanan, ilgili yıllarda, canlı varlıklarda oluşan değerlendirme farklarının hasıllata oranı aşağıdaki gibidir:

Tablo 36

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. Canlı Varlık Değerleme Farklarının Hasıllata Oranı

	Hasıllata Oranı (%)		
	2015 Yılı	2016 Yılı	2017 Yılı
Canlı Varlıklar Değerleme Farkları	19,4	37,4	36,3

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değer, değerlendirme farkının hasıllata oranı, 2017 yılında %36,3'tür. Bu oranlara bakıldığında işletmede önemli ölçüde değerlendirme kârının ortaya çıktığını söyleyebiliriz.

Değerleme Farklarının Detayları Finansal tablo Dipnotlarında aşağıdaki gibidir:

Tablo 37

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. Canlı Varlık Değerleme Farkları Detayı

	2015 Yılı	2016 Yılı	2017 Yılı
Canlı varlıklar gerçeğe uygun değerlendirme farkları	1.908.480	2.767.965	3.875.231
Tarımsal stok gerçeğe uygun değerlendirme farkları	251.191	470.322	468.374
Değerleme farkları toplamı	2.159.671	3.238.287	4.343.605

İşletme dipnotlarda değerlendirme farklarının ne kadarının tarımsal stoklardan, ne kadarının canlı varlıklardan kaynaklandığını açıklamaya çalışmıştır.

Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Uygulaması

İşletme canlı varlık makul değerinden, tahmini satış maliyetlerinin düşülmesinden sonra doğacak kâr veya zararın ilgili dönemin kâr veya zarar hesabında dikkate alındığını belirtmiş, bu farkları esas faaliyetlerden diğer gelir ve giderler başlığı altında, faaliyet giderlerinden önce raporlamıştır. Brüt satış kârından sonra hesaplanan brüt kârın hesabında dikkate alınmıştır.

Gelir tablosunda değerlendirme farkları aşağıdaki gibidir:

Tablo 38

Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Canlı Varlık Değerleme Farkları

	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
Canlı Varlık Değerleme Farkı (net)	830.398	-294.374	960.719

2015 ve 2017 yıllarında değerlendirme kârı ortaya çıkarken, 2016 yılında değerlendirme zararı raporlanmıştır.

Değerleme farklarının tutar olarak önemini ortaya koyabilmek için tarafımızca hesaplanan, ilgili yıllarda, canlı varlıklarda oluşan değerlendirme farklarının hasıllata oranı aşağıdaki gibidir:

Tablo 39

Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Canlı Varlık Değerleme Farklarının Hasılat Oranı

	Hasılat Oranı (%)		
	2015 Yılı	2016 Yılı	2017 Yılı
Canlı Varlıklar Değerleme Farkları	15,1	- 5,5	26

2015 yılında hasılatın %15,1 oranında, 2017 yılında hasılatın %26'sı oranında canlı varlık değerlendirme kârı ortaya çıkmıştır. 2016 yılında ise hasılatın yaklaşık %5'i kadar değerlendirme zararı ortaya çıkmıştır.

İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Uygulaması

Son 3 yıla ait canlı varlık değerlendirme farkları gelir tablosunda, sürdürülen faaliyetler başlığı altında verilmiş olup, aşağıdaki gibidir:

Tablo 40

İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Canlı Varlık Değerleme Farkları

	2015 yılı	2016 yılı	2017 yılı
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER			
Hasılat	10.520.607	15.360.933	14.441.424
Satışların Maliyeti (-)	(7.759.225)	(13.545.682)	(12.335.375)
Canlı Varlıklar Makul Değer Farkı	(796.737)	1.035.284	(268.843)
Brüt Kâr/Zarar	1.964.645	2.850.535	1.837.206

İşletme brüt satış kârı/zararını hesaplamaksızın, doğrudan canlı varlık değer farklarını da hesaba katıp brüt kâr/zararı hesap etmiştir. Değerleme farkları faaliyet giderleri başlığından önce gelir tablosunda raporlanmıştır.

Değerleme farklarının tutar olarak önemini ortaya koymak için tarafımızca hesaplanan ilgili yıllarda, canlı varlık değerlendirme farklarının, hasılat oranı aşağıdaki gibidir:

Tablo 41

İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Canlı Varlık Değerleme Farklarının Hasılat Oranı

	Hasılat Oranı (%)		
	2015 Yılı	2016 Yılı	2017 Yılı
Canlı Varlıklar Değerleme Farkları	- 7,5	6,7	- 1,9

2015 yılında hasılatın %7,5'i oranında, 2017 yılında hasılatın yaklaşık %2'si kadar değerlendirme zararı ortaya çıkmıştır. Yalnızca 2016 yılında hasılatın %6,7'si oranında değerlendirme kârı hesaplanmıştır.

Değerleme farkı detayları ise dipnotlarda aşağıdaki gibi verilmiştir:

Tablo 42

İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Canlı Varlık Değerleme Farkları Detayı

	2015 yılı	2016 yılı	2017 yılı
Büyükbaş hayvanların değerlendirme farkları	(938.453)	377.615	448.256
Tarımsal ürünlerin değerlendirme farkları	149.459	657.699	(717.099)
Toplam	(788.994)	1.035.284	(268.843)

Değerleme farkları, canlı varlıkların bilançoda raporlanmasında yapıldığı gibi, büyükbaş hayvan değerlendirme farkları ve tarımsal ürünlerin değerlendirme farkları olmak üzere iki başlık altında incelenmiştir.

İşletmelerin Karşılaştırılması

Üç işletmede de canlı varlık değerlendirme farkları satış maliyetinden sonra, faaliyet giderlerinden önce raporlanmıştır. Bu raporlama biçiminde brüt satış kârından hemen sonra, değerlendirme farklarına yer verilmesi, esas faaliyet açısından bunların önemini ortaya koymaktadır.

Yaprak A.Ş. ve İz A.Ş.'de değerlendirme farklarının kaynağına ilişkin dipnotlarda açıklama yapılmaya çalışılmıştır. Taç A.Ş. ise gerçeğe uygun değer farkları için detaylı sınıflandırma yapmamıştır.

Devlet Teşviklerinin Gelir-Gider Tablosunda Muhasebeleştirilmesi ve Dipnotlarda İlgili Açıklamalar

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin, Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin ve İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş.'nin Kamuyu Aydınlatma Platformu'na 2016 ve 2017 yılına ait bildirimlerden yararlanılarak, 2015, 2016 ve 2017 yıllarında, devlet teşviklerinin gelir tablosunda raporlanması incelenmiştir.

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. Uygulaması

İşletmede devlet teşvikleri ve çiğ süt primleri gelir-gider tablosunda hasılat başlığında raporlanmış olup, son 3 yılda hasılatlar aşağıdaki gibidir:

Tablo 43

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş. Hasılatı

	2015 Yılı	2016 Yılı	2017 Yılı
Hasılat	11.157.918	13.100.986	18.357.784

Dipnotlarda hasılatla ilişkin detaylar ise aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

Tablo 44

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş. Hasılat Detayı

	2015 Yılı	2016 Yılı	2017 Yılı
Çiğ süt gelirleri	8.565.852	10.122.537	12.508.141
Çiğ süt prim gelirleri	1.284.878	1.013.400	1.232.833
Teşvik ve Destekleme Gelirleri	1.303.468	1.087.063	1.912.460
Diğer Satış Gelirleri	3.720	9.524	38.676
Besi Hayvan Satış Gelirleri	-	868.462	2.665.674
Toplam Hasılat	11.157.918	13.100.986	18.357.784

İşletme, tarımsal üretimin devamını sağlayabilmek için devlet tarafından verilen destekleri, esas faaliyet gelirleri içinde raporlamış, bunlarla ilgili dipnotlarda ayrıntılı bilgiler sunmuştur. Devlet teşvikleri ilk etapta çiğ süt prim gelirleri ve teşvik-destekleme gelirleri olmak üzere iki başlık altında sınıflandırılmıştır.

Çiğ süt prim gelirleri satılan süt miktarı için alınan teşvik olup, alınan diğer devlet teşvik ve yardımları dipnotlarda detaylı olarak ayrıca aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

Tablo 45

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş. Devlet Teşvikleri

Teşvik Adı	2015 Yılı	2016 Yılı	2017 Yılı
Arılık Destekleme	560.138	451.600	804.920
Süt Desteği	572.184	429.083	342.984
Buzağı ve Aşı Destekleme	27.245	37.575	528.055
Mazot ve Yem Bitkileri Desteği	63.330	23.559	65.738
Besi Desteği	41.250	68.800	-
Çiğ Süt Analiz Desteği	39.321	76.446	170.763
Toplam	1.303.468	1.087.063	1.912.460

Diğer teşvikler başlığı altında, işletme 6 farklı devlet teşvikinden yararlanmıştır.

Alınan teşviklerin önemini ortaya koymak açısından tarafımızca hesaplanan, ilgili yıllarda alınan devlet teşviklerinin hasıllata oranı aşağıdaki gibidir:

Tablo 46

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş. Teşviklerin Hasıllata Oranı

	Hasıllata Oranı (%)		
	2015 Yılı	2016 Yılı	2017 Yılı
Teşvik Gelirleri	23,2	16	17,1

Görüldüğü üzere işletmenin elde ettiği hasıllat içerisinde, devlet teşviklerinin payı %15'in altına hiç düşmemiştir. 2017 yılında elde ettiği hasıllatın %17,1'i teşvik gelirlerinden oluşmaktadır.

Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Uygulaması

İşletmenin son 3 yılda almış olduğu devlet teşvik ve yardımları aşağıdaki gibidir:

Tablo 47

Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Devlet Teşvikleri

	2015 yılı	2016 yılı	2017 yılı
Tarımsal Mazot Gübre Desteği	-	-	4.710
Kredi faiz desteği	222.107	96.635	-
Tarımsal ürün desteği	16.591	5.495	12.878
Canlı hayvan satış desteği	23.268	81.310	7.969
Hayvan Genel Kaynak Koruma Desteği	-	-	33.805
Asgari Ücret SGK prim desteği	-	-	5.698
Kosgeb Nitelikli Eleman Desteği	-	-	65.004
Manda Yetiştiriciliği Proje Desteği	-	-	105.558
Toplam	261.966	183.440	236.121

İşletme 2017 yılı itibariyle 7 farklı başlıkta devlet teşviki almış olup, bunları detaylı bir şekilde sınıflandırmıştır. Ayrıca bunların doğrudan tarımsal faaliyetlerle ilgili olanların koşullarıyla ilgili detaylı açıklamalarda bulunmuştur.

Alınan devlet teşviklerinin işletme açısından öneminin ortaya konulması için tarafımızca hesaplanan, ilgili yıllarda alınan devlet teşviklerinin hasıllata oranı aşağıdaki gibidir:

Tablo 48

Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Devlet Teşviklerinin Hasıllata Oranı

	Hasıllata Oranı (%)		
	2015 Yılı	2016 Yılı	2017 Yılı
Teşvik Gelirleri	4,8	3,5	6,4

2015 yılında hasıllatın %4,8'i oranında, 2016 yılında %3,5'i oranında, 2017 yılında %6,4'ü oranında devlet teşviki alınmıştır.

Kredi faiz desteği haricindeki devlet teşvik ve yardımları satış gelirlerinde gösterilmiş, kredi faiz desteği ise finansal gelirler arasında raporlanmıştır.

İşletme ayrıca devlet teşvik ve yardımlarının şartlarını şu şekilde tanımlamıştır:

Buzağı ve aşı destekleme: Buzağı desteklemesi için; suni tohumlama sonucunda doğan dişi buzağılara S-19 aşısı yapılması koşuluyla verilir. Erkek hayvanlara doğum sonrası aşı şartı aranmadan verilir. Aşı desteklemesi için ise; dişi sığırlar yıl içerisinde şap ve 3-6 aylık

yaşta iken buresalla S-19 genç aşısı ile uygulanan aşilar Türkvat kayıt sistemine işlenmiş olmalıdır.

Canlı Hayvan Satış Desteği: Düzce İl Tarım Müdürlüğü tarafından canlı hayvanların ölmesi, öldürölmesi veya kesilmesi gibi durumlarda, kıymet takdir komisyonu kurularak, grubun uğradığı zararın 10'da 9'u teşvik olarak ödenir.

Mazot ve yem bitkileri desteği: Çiftçi kayıt sistemine kayıtlı arazileri üzerinde kaliteli kaba yem üretmek amacıyla yem bitkileri ekimi yapan üreticilere, yapay çayır-mera için üretim yaptıkları ilk yıl, çok yıllık yem bitkilerinden yonca için 4 yıl, korunga için 3 yıl süreyle, tek yıllık yem bitkileri ekilişlerinde ise üretim yaptıkları yıl için, ürünü hasat etmeleri kaydıyla dekar başına ödeme yapılır.

İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Uygulaması

İşletme almış olduğu devlet teşviklerini gelir tablosunda Hasılat kaleminde muhasebeleşirmiş olup, son 3 yılda hasılatla ilişkin detaylar aşağıdaki gibidir:

Tablo 49

İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Hasılat Detayları

	2015 yılı	2016 yılı	2017 yılı
Çiğ süt satış gelirleri	4.642.544	6.186.987	6.453.899
Canlı hayvan satış hasılatı	2.912.444	5.011.963	4.354.936
Süt ve canlı hayvan destekleme gelirleri	676.974	649.323	671.918
Tarım sigorta gelirleri	221.914	126.522	-
Soğuk hava deposu kiralama gelirleri	665.550	1.022.745	999.795
Elma satışı gelirleri	1.093.662	2.060.204	1.046.888
Fidan satış gelirleri	267.396	280.414	405.393
Tarımsal destekleme gelirleri	17.803	18.195	508.595
Gübre satış gelirleri	22.320	4.580	-
Toplam Hasılat	10.520.607	15.360.933	14.441.424

İşletme aldığı devlet teşviklerini süt ve canlı hayvan destekleme gelirleri ile tarımsal destekleme gelirleri olmak üzere iki başlık altında raporlamıştır.

Alınan devlet teşviklerinin işletme açısından öneminin ortaya konması için tarafımızca hesaplanan, ilgili yıllarda elde edilen hasılat içerisinde, devlet teşviklerinin payı aşağıdaki gibidir:

Tablo 50

İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Teşvik Gelirlerinin Hasılat Oranı

	Hasılat Oranı (%)		
	2015 Yılı	2016 Yılı	2017 Yılı
Teşvik Gelirleri	6,6	4,3	8,2

2015 yılında hasılatın %6,6'sı oranında, 2016 yılında 4,3'ü oranında, 2017 yılında ise %8,2'si oranında teşvik geliri elde edilmiştir.

İşletmelerin Karşılaştırılması

Üç işletmede devlet teşviklerini doğrudan hasılat kalemi içerisinde raporlamıştır. Alınan devlet teşvikleri ile ilgili detaylı açıklamalarda bulunulmuş, mümkün olduğunca alınan teşvikler, alınan teşvikin türüne göre dipnotlarda ifade edilmiştir. Yalnızca Taç A.Ş. alınan teşviklerin koşullarıyla ilgili detaylı açıklamalarda bulunmuştur.

Canlı Varlık Değerleme Farklarından Ortaya Çıkan Kâr veya Zarardan Doğan Ertelenmiş Vergi Varlık ve Yükümlülüklerinin Raporlanması ve Dipnotlarda İlgili Açıklamalar

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin, Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin ve İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş.'nin Kamuya Aydınlatma Platformu'na 2016 ve 2017 yılına ait bildirimlerden yararlanılarak, 2015, 2016 ve 2017 yıllarında canlı varlıklara ilişkin, değerlendirme farklarından doğan ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri incelenmiştir.

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. Uygulaması

İşletmenin yıllar itibariyle canlı varlık değerlendirme farkından kaynaklanan toplam kârları ve bunlardan doğan toplam ertelenmiş vergi yükümlülükleri finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki şekilde verilmiştir:

Tablo 51

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. Ertelenen Vergi Yükümlülükleri

Toplam Geçici Fark	Toplam Geçici Fark	Toplam Geçici Fark	Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	Ertelenen Vergi Yükümlülüğü
31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
6.218.699	8.915.918	11.214.283	1.243.740	1.783.184	2.242.857

Tablodaki rakamlar belirtildiği tarih itibariyle o zamana kadar ortaya çıkmış toplamları (kümülatif değerleri) ifade etmektedir. İşletmenin birikmiş değerlendirme farkları kârda olduğundan işletmede bu tutarların %20'si oranında ilgili yıllarda ertelenmiş vergi yükümlülüğü raporlamıştır.

Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Uygulaması

İşletmenin yıllar itibariyle canlı varlık değerlendirme farkından kaynaklanan toplam kârları ve bunlardan doğan toplam ertelenmiş vergi yükümlülükleri finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki gibi verilmiştir:

Tablo 52

Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Ertelen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri

Toplam Geçici Fark	Toplam Geçici Fark	Toplam Geçici Fark	Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	Ertelenen Vergi Varlığı
31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
395.137	161.674	-1.060.242	79.027	32.335	233.253

Verilen tutarlar kümülatif değerler olup ilk iki yıl olumlu değerlendirme farkı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü bulunmakta olup, son yıl değerlendirme farkı negatife düşmüş ve ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkmıştır.

İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Uygulaması

İşletmenin yıllar itibariyle canlı varlık değerlendirme farkından kaynaklanan toplam kârları ve bunlardan doğan toplam ertelenmiş vergi yükümlülükleri finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki şekilde verilmiştir:

Tablo 53

İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Ertelenen Vergi Varlıkları

Toplam Geçici Fark	Toplam Geçici Fark	Toplam Geçici Fark	Ertelenen Vergi Varlığı	Ertelenen Vergi Varlığı	Ertelenen Vergi Varlığı
31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
(2.173.468)	(3.149.385)	(4.129.692)	434.694	629.877	825.940

Verilen tutarlar kümülatif değerler olup tüm yıllar negatif değerlendirme farkı ve bunun %20'si oranında ertelenmiş vergi varlığı bulunmaktadır.

İşletmelerin Karşılaştırılması

Üç işletmede de değerlendirme farkları birikmiş olarak takip edilmekte olup, bunun üzerinden hesaplanan ertelenen vergi varlığı veya yükümlülüğü bilançoda raporlanmıştır. Buna karşılık her yıl ortaya çıkan vergi varlığı veya yükümlülükleri, gelir tablosunda vergi geliri-gideri olarak gösterilmiştir.

Toplam geçici fark pozitif olduğunda işletmede ertelenmiş vergi varlığı, toplam geçici fark negatif olduğunda işletmede ertelenmiş vergi varlığı raporlanmıştır.

Herhangi bir dönemde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü vergi gideri olarak, ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlıkları ise dönemin vergi geliri olarak, gelir tablosunda yer almıştır.

SONUÇ

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, bu alanda faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının güvenilirliğini artırmayı amaçlamaktadır. Bu bağlamda standardın getirdiği en önemli yenilik, canlı varlıkların değişim-dönüşüm kapasitesine sahip olmaları nedeniyle sabit bir değere sahip olmayacaklarını göz önünde bulundurarak, bunların gerçeğe uygun değerlerinden, satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle raporlanmasıdır. Bunun sonucunda her dönem ortaya çıkan değerleme farklarından doğan kâr-zararlar da ilgili yılların finansal tablolarına aktarılmaktadır. Burada, ortaya çıkan değerleme farkları, uzun vadeli canlı varlıklardan elde edilen ürünlerin maliyetini etkilemeksizin, doğrudan sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Buna göre TMS 41'i uygulayan işletmelerin, uzun vadeli canlı varlıklardan elde ettikleri ürünlerin maliyetinin, ilgili standardı uygulamayan işletmelere göre daha düşük olacağını söylemek uygun olacaktır.

Tarımsal faaliyetlerle uğraşan işletmelerin, varlıklarının önemli bir kısmını oluşturan canlı varlıkların gerçeğe uygun değer üzerinden raporlanması, bilgi kullanıcılarına, bu işletmeler hakkında en doğru bilgiyi sunacaktır. Gerçeğe uygun değerın manipüle edilme ihtimali hakkındaki endişeler, finansal tablo dipnotlarında, gerçeğe uygun değerın belirlenme yönteminin belirtilmesiyle asgari seviyeye inecektir.

Varlığın gerçeğe uygun değeri tespit edilme yöntemiyle ilgili TMS 41 detaylı açıklamalarda bulunmamıştır. Bununla ilgili başvurulacak standart TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değerin Ölçümü Standardıdır.

Varlıkların her dönem sonunda gerçeğe uygun değerinin yeniden belirlenmesi sırasında ortaya çıkacak değerleme farklarından doğan kâr veya zararlar, ilgili dönemin vergi matrahının hesabında dikkate alınmayacak, dolayısıyla ertelenmiş vergi borcu veya varlığı ortaya çıkaracaktır.

İşletmeler öncelikli varlıkların gerçeğe uygun değerini tespit etmeye çalışacaklardır. Bunun tespit edilemediği durumda, varlık maliyet bedelinden, birikmiş amortismanların ve birikmiş değer düşüklüklerinin düşülmesi suretiyle raporlanacaktır. Bu durumda maliyet bedeli kısa vadeli canlı varlıklar için TMS 2 Stoklar Standardına, uzun vadeli canlı varlıklar için ise TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre belirlenecektir. Bunlarda meydana gelen değer düşüklükleri için ise TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı dikkate alınacaktır. Yine buradan anlaşılan, canlı varlıklar için amortisman yalnızca maliyet bedeli ile değerlendirilenler için söz konusu olacaktır. Gerçeğe uygun değer ile ölçülenlerde ise gerçeğe uygun değerde meydana gelen azalışları amortisman niteliği taşıyacaktır. Değer artışı olduğu durumlarda amortismandan bahsedilemeyecektir.

Gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen canlı varlıklar için alınan devlet teşvikleri TMS 41'e göre koşullu ve koşulsuz devlet teşvikleri olarak ikiye ayrılmış ve muhasebeleştirilme usulü buna göre sınıflandırılmıştır. Koşulsuz teşvikler doğrudan gelir hesaplarına alınacak, koşullu teşvikler ise ilgili koşullar sağlanınca/sağlandıkça gelir hesaplarına aktarılacaktır. Gerçeğe uygun değer üzerinden ölçüm yapılmadığında alınan devlet teşvikleri ise TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardına uygun olarak muhasebeleştirilecektir.

Borsada işlem gören Tarım, Hayvancılık sektöründe faaliyet gösteren süt işletmelerinde TMS 41'e uygun raporlama incelendiğinde, işletmelerin canlı varlıklarının gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle, standarda uygun olarak raporlandığı gözlemlenmiştir. İncelenen işletmelerden ikisi gerçeğe uygun değeri tespit ederken kullandığı bilgi kaynağını açıklarken, bir işletme ise açıklama yapmamıştır.

İşletmelerin finansal durum tablosunda kısa vadeli canlı varlıkları stoklardan sonra, uzun vadeli canlı varlıkları ise maddi duran varlıklardan önce raporladığı gözlemlenmiştir.

Finansal tablo dipnotlarında canlı varlıklar mümkün olduğunca detaylı olarak sınıflandırılmıştır. İşletmeler öncelikle tarımsal faaliyet, canlı hayvan ayırımını yapmış, ardından bunların her birine ait detayları dipnotlarda sunmuştur. Canlı varlıkların türleri ve olgunlaşma durumları, miktarları detaylı olarak dipnotlarda belirtilmiştir. Ayrıca dönemde meydana gelen varlık hareketleri ile gerçeğe uygun değer belirlenmesiyle ilgili detaylar paylaşılmıştır.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin ölçümü sırasında ortaya çıkan değerlendirme farklarından doğan kâr-zararlar, gelir tablolarında esas faaliyet kısmında, faaliyet

giderlerinden önce raporlanmıştır. dipnotlarda gerçeğe uygun değer farkına ilişkin detaylar sunulmuştur.

İşletmeler aldıkları devlet teşviklerini, gelir tablosunda hasılat kalemi içerisinde muhasebeleştirmiştir. Dipnotlarda ilgili teşviklerin türleri ve miktarlarıyla ilgili detaylı açıklamalar yapılmıştır.

Borsada işlem gören, tarım-hayvancılık sektörü işletmeleri açısından TMS 41-Tarımsal Faaliyetler Standardının uygulanabilir olduğu gözlemlenmiştir. İşletmelerin tamamı standardın en önemli hususu gerçeği uygun değeri belirleyebilmişlerdir.

Çalışmada mevcut hesap planının TMS 41'in uygulanması için yetersiz olduğu gözlemlenmiştir. Ayrıca TMS 41'in, değerlendirme ölçüleri ve değerlendirme farklarının raporlanması açısından Türk Vergi Mevzuatı ile uyumlu olmadığı gözlemlenmiştir. Türk Vergi Mevzuatına göre varlığın, maliyet bedeli veya maliyet bedeli ölçülemediği durumda emsal bedeli üzerinden raporlanması gerekmektedir, TMS 41'de gerçeğe uygun değer esas alınmaktadır. Vergi mevzuatı açısından varlık değerindeki değişimler ancak satış durumunda kâr-zarar olarak finansal tablolara yansıtılabilmekteyken, TMS 41'de her raporlama döneminde ölçülen gerçeğe uygun değerdeki değişimler kâr-zarar olarak raporlanmaktadır.

KAYNAKLAR

- Akbaba, Buyruk A. (2015). Canlı Varlıkların Değerlemesi, Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması: Borsa İstanbul'da Kayıtlı Tarım, Orman ve Balıkçılık Alanında Faaliyet Gösteren İşletmelerde Analiz. *Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4 (2), 81- 106.
- Akdoğan, N., Aktaş, R., Deran A., Erhan, U. & Acar, V. (2011). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Sektörel Muhasebe*. Ankara: Gazi.
- Akdoğan, N. & Sevilengül, O. Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum için Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler. *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*, 84, 29- 70
- Akdoğan, N. & Tenker, N. (2007). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Ankara: Gazi.
- Akdoğan, N. (2004). *Enflasyon Muhasebesi*. Ankara: Gazi.
- Antepli, A. (2014). *41 Nolu Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Büyükbaş Hayvancılık İşletmesinde Bir Uygulama*. Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Antepli, A. (2016). Canlı Varlıklarda Amortisman. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 6 (2), 1- 9.
- Aşan, Ş. (2015). *Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Bozbayır, V. (2018). *Tarımsal İşletmelerde Canlı Varlıkların TMS 41 Açısından Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu ile Karşılaştırılması*. Yüksek Lisans Tezi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya.

- Büyükarıkan, U. (2018). *Türkiye Muhasebe Standardı 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına Göre Tarım Muhasebesi: Elma Üretimi Yapan Bir Tarım İşletmesi Uygulaması*. Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Büyükipekçi, S. & Kağıtçı, A. (2015). Tarımsal Faaliyetlerin Tms 41'e Göre Muhasebeleştirilmesi. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12 (1), 105- 113.
- Büyükmirza, K. (2008). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi.
- Çetin, B. (1999). *Gıda Sanayi Ekonomisi ve İşletmeciliği*. Bursa: Vipaş.
- Çetin, B. (2008). *Tarımsal Finansman*. Ankara: Nobel.
- Çetin B. (2013). *Uygulamalı Tarım Ekonomisi*. Ankara: Nobel.
- Çevik, Z. (2015). *TMS 41 Çerçevesinde Kanatlı Kümes Hayvanlarının Değerleme ve Raporlanması*. Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Demir, P., Aral, Y. & Sarıözkan, S. (2014). Kars İli Süt Sığırcılık İşletmelerinin Sosyo-Ekonomik Yapısı ve Üretim Maliyetleri. *Yüzyüncü Yıl Üniversitesi Veteriner Fakültesi Dergisi*, 25, 1- 6.
- Demirkol, Ömer F. (2008). Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2 (1), 113- 124.
- Dernek, Z. (2005). *Tarım Ekonomisi ve İşletmeciliği*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi.
- Dinler, Z. (2008). *Tarım Ekonomisi*, Bursa: Ekin.
- Erdoğan, F. & Bayramoğlu, Z. (2017). Tarım İşletmelerinde Finne-Kinney Yöntemi ile Risk Analizi. *Tarım Ekonomisi Araştırmaları Dergisi*, 3 (2), 19- 28.
- Ertaş, Fatih C, Çidem, İ. & Çiğdem, R. (2017). Tarımsal Teşviklerin TMS 20 ve TMS 41 Kapsamında İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19 (3), 577- 591.
- Gelir Vergisi Kanunu
- Gençoğlu, Gücenme Ü. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*. İstanbul: Türkmen.

- Gökçen, G., Ataman, B. & Çakıcı, C. (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen.
- Göktolga, G. & Karkacıer, O.(1999). FADN (Tarım Muhasebesi Veri Ağı) ve Konunun Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*. 1 (16), 29- 50.
- Gültekin, N. (2014). *Canlı Varlıkların Tarımsal Faaliyetler (TMS 41) Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi: Yumurtacılık Sektörü Üzerine Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aksaray.
- Hatunoğlu, Z. & Kılılı, M. (2016). Tarım İşletmelerinde Bitkisel Üretim Maliyetlerinin TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 13 (1), 47- 68.
- Karacan, Ali R. (2009). *Tarımsal Pazarlama*. İzmir: Yaşar Üniversitesi Meslek Yüksek Okulu.
- Karakaya, M. (2006). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Gazi.
- Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi.
- Kılılı, M. & Hatunoğlu, Z. (2016). Dünyada ve Türkiye’de Tarım Muhasebesi Yazınına Tarihsel Bir Bakış. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 3, 1-12.
- Kozak, H. (2014). *Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Nergiz, M. (2013). *Tarımsal Faaliyetler ve Canlı Hayvan Yetiştiriciliği Konularıyla İştigal Eden İşletmelerde Stoklar, Muhasebe ve Maliyet Muhasebesi Uygulamaları (TMS 2 ve TMS 41 Çerçevesinde)*. Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.
- Okutmuş, E. & Kural, U. (2015). Bir Tarım İşletmesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 29, 252- 281.
- Öcal, D. (2016). *41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların*

- Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşlemi*. Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.
- Örten, R. & Karapınar, A. (2009). *Türkiye Muhasebe Standartlarıyla Uyumlu Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Gazi.
- Örten, R., Kaval, H. & Karapınar, A. (2015). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi.
- Özerhan, Y. & Yanık, S. (2012). *Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: Türmob.
- Özkan, A. (2001). *Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi*. Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- 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 Yüksekokulu Dergisi*, 10 (1-2), 157- 182.
- 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*, 25 (1), 1- 22.
- Pop, A. & Deaconu, S. (2008). Assets. Biological Assets. The Seasonal Model in Agriculture. *Theoretical and Applied Economics* 7, 3-18.
- Sağlam, N., Şengel, S. & Öztürk, B. (2009). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Sevilengül, O. (2005). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi.
- Şensoy, H. (2014). *Tarımsal Faaliyetler Standardı ve Vergi Usul Kanunu'na Göre Büyükbaş Hayvan İşletmelerinde Amortisman Hesaplaması ve Karşılaştırması*. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Şimşek, A. & Özkök, S. (2009). *Vergi Muhasebesi*. Ankara: Oluş.

Tarım Kanunu

Taştan, H. (2013). *Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde Muhasebe Düzeni*. Ankara: Detay.

Taştan, H. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Vergi Usul Kanununa (VUK) Göre Büyükbaş Canlı Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmasının Karşılaştırmalı İncelenmesi. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11 (1), 175-184.

Taştan, H., Azaltun, M. & Mert, H. (2013) Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Uygulanmasına Eğitsel Bakış. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2 (15), 117- 130.

TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değerin Ölçümü Standardı

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı

TMS 2 Stoklar Standardı

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı

Tokay, S. H. & Deran, A. (2011). Tarım Sektöründe Ve Tarım Sektörünün Önemli Bir Alt Dalı Olan Meyve Bahçesi İşletmelerinde Muhasebenin Gereği, Belge Ve Defter Düzeni. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4 (1), 40-55

Top, T. (2009). *Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Canlı Varlıkların Değerlemesi; Büyükbaş Hayvanlar Üzerinde Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.

Topçu, Y. (2008). Süt Sığırcılığı İşletmelerinde Başarıyı Etkileyen Faktörlerin Analizi: Erzurum İli Örneği. *OMÜ Ziraat Fakültesi Dergisi*, 23, 17- 24.

Tuğay, O. (2013). Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5 (8), 148- 165.

- Tunçez, H. A. (2011a). *Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama*. Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Tunçez, H. A. (2011b). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu 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 Yüksekokulu Dergisi*, 14 (1-2), 349- 362.
- Turan, Z., Şanver, D. & Öztürk, K. (2017). Türkiye’de Hayvancılık Sektöründen Süt İnekçiliğinin Önemi ve Yurtiçi Hasılaya Katkısı ve de Dış Ülkelerle Karşılaştırması. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*,10 (3), 60- 74.
- Ünlü, A. (2016). *Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Muhasebe İşlemlerinin Tekdüzen Muhasebe Sisteme ve 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) Çerçevesinde İncelenmesi: 100 İneklik Bir İşletme Örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Bozok Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yozgat.

Vergi Usul Kanunu

- 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 Dergisi*, 23 (2), 409- 434.
- Yazan, Ö. (2010). *Canlı Varlıkların TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.



GAZİLİ OLMAK AYRICALIKTIR..