



T.C.
Hitit Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE ZİRAİ
İŞLETMELERDE MUHASEBE UYGULAMASI: MEYVECİLİK
İŞLETMELERİNDE BİR UYGULAMA**

Ahmet Erkan CİHANGİR

Yüksek Lisans Tezi

Çorum - 2010

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE ZİRAİ
İŞLETMELERDE MUHASEBE UYGULAMASI: MEYVECİLİK
İŞLETMELERİNDE BİR UYGULAMA**

Ahmet Erkan CİHANGİR

Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı

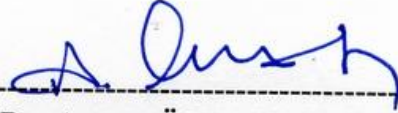
Yrd. Doç. Dr. Selçuk KENDİRLİ

Çorum – 2010

KABUL VE ONAY

Ahmet Erkan CİHANGİR tarafından hazırlanan "TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE ZİRAİ İŞLETMELERDE MUHASEBE UYGULAMASI: MEYVECİLİK İŞLETMELERİNDE BİR UYGULAMA" başlıklı bu çalışma, 30 Haziran 2010 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak yüksek lisans/ doktora/ sanatta yeterlilik tezi olarak kabul edilmiştir.

İmza



(Doç. Dr. Azzem ÖZKAN) (Başkan)

İmza



(Yrd. Doç. Dr. Selçuk KENDİRLİ) (Danışman)

İmza



(Yrd. Doç. Dr. Yusuf DİNÇ)

İmza

(Unvan, Adı ve Soyadı)

İmza

(Unvan, Adı ve Soyadı)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.



(Prof. Dr. A. K. ŞATIROĞLU)

Enstitü Müdür Vekili

T.C.
HİTİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile bu tezdeki bütün bölümlerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları anladığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (20/07/2010)

Ahmet Erkan CİHANGİR



ÖZET

CİHANGİR, Ahmet Erkan. Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Zirai İşletmelerde Muhasebe Uygulaması: Meyvecilik İşletmelerinde Bir Uygulama, (Yüksek Lisans Tezi), Çorum, 2010.

Bu çalışmada, meyvecilik işletmelerinde maliyetlerin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 41) çerçevesinde hesaplanması ve uygulamaları konusu incelenmiştir. Meyvecilik işletmelerinde üretim maliyetlerinin TMS 41 çerçevesinde hesaplanması ve mali tablolara aktarılması konuları incelenerek uygulamaya katkı amaçlanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde; zirai faaliyetler, zirai faaliyetlerin özellikleri, zirai işletmeler, türleri ve özellikleri incelenerek, zirai işletmelerde muhasebe hakkında genel bilgiler verilmiştir.

İkinci bölümde; zirai faaliyetlerin kayıtlanması, ölçülmesi ve mali tablolara aktarılması ile ilgili olarak; TMS 41, Türk Vergi Mevzuatındaki Düzenlemeler ve SPK'nın Muhasebe Standartları Hakkındaki Tebliği (Kısım 31) incelenmiştir.

Üçüncü bölümde; öncelikle meyvecilik işletmelerinde muhasebenin gereği ve önemi üzerinde durulmuş daha sonra ise, TMS 41 ve ulusal düzenlemeler açısından meyve bahçelerindeki varlıkların değerlemesi ve amortisman konuları ele alınmıştır.

Dördüncü ve son bölümde; bir uygulama örneği oluşturularak, ikinci ve üçüncü bölümde yapılan açıklamalar doğrultusunda meyvecilik işletmelerinde ağaç ve meyve maliyetleri hem TMS 41, hem de yasal düzenlemeler çerçevesinde hesaplanmıştır.

Çalışma sonucunda, meyvecilik işletmelerindeki faaliyetlerin mali tablolara aktarılmasında, TMS 41 ile SPK Tebliği'nin birbiriyle örtüştüğü, ancak bu düzenlemelerin Türk Vergi Mevzuatı'ndaki hükümlerden farklı yaklaşımları benimsediği görülmüştür. Düzenlemeler arasındaki farklılıklar, ağaç varlıkları ile meyvelerin farklı değerler üzerinden kayıtlanmasına yol açmakta ve bu farklılık mali tablolardaki dönen ve duran varlık değerleri ile gelir tablosundaki kar veya zarar tutarlarının değişmesine yol açmaktadır. Bunun yanı sıra, mevcut Tekdüzen Hesap Planı (THP)'nin meyvecilik işletmelerindeki faaliyetleri mali tablolara yansıtmakta yetersiz kaldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Zirai Faaliyetler, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 41)

ABSTRACT

CIHANGİR, Ahmet Erkan. Accounting Approach In Agricultural Enterprise Through On Turkish Accounting Standards: An Approach In Fruit Enterprise, (Master Thesis), Çorum, 2010.

In this study, application and calculation of fruit operation costs were investigated in the framework of Turkey Accounting Standards (TAS 41). The issues of production costs of fruit operation in the framework of TAS 41 and transfer to the financial statements are examined and aimed contribution to the application.

In the first chapter, agricultural activities, agricultural activities properties, agricultural businesses, types and properties are examined, given general knowledge about accounting in the agricultural business.

In the second chapter, an agricultural record of activities, measurement and transfer in relation to the financial statements; TAS 41, the Turkish Tax Legislation and the Regulations on the Rights of the CMB Communiqué on Accounting Standards (Section 31) has been examined.

In the third chapter, firstly the importance and need of accounting in fruit business has been focused on. And then, according to TAS 41 and national regulations, amortization and the valuation of assets in the orchards are discussed.

In the fourth and final chapter, with creating an application example, in line with the description of second and third sections the cost of fruit and fruit trees are calculated according to both TAS 41 and legal regulations.

In conclusion, while transferring fruit business activities to the financial statements, TAS 41 and CMB the Communiqué were overlap, but in these arrangements the Turkish Tax Legislation in the provision of the different approaches adopted were found. The differences between the arrangements cause to record the presence of fruit trees and fruits on different values and these differences lead to the records from current and fixed assets in the financial statements and income statements for the amount of the profit or loss leads to change. Besides this, it is achieved that the current Uniform Chart of Accounts fails to reflect the orchard business activities to the financial statements.

Key Words: Agricultural Activities, Turkey Accounting Standards (TAS 41)

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER	iv
TABLOLAR LİSTESİ.....	viii
KISALTMALAR	ix
ÖNSÖZ	x
GİRİŞ	1

I. BÖLÜM

ZİRAİ İŞLETMELER VE ZİRAİ MUHASEBE

İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1. ZİRAİ FAALİYETLER	3
1.1. Zirai Faaliyet Kavramı ve Önemi	3
1.2. Zirai Faaliyet Çeşitleri	4
1.2.1. Bitkisel Üretim	4
1.2.1.1. Tarla Ürünleri	5
1.2.1.2. Meyve Bahçeciliği	6
1.2.1.2.1. Meyve Bahçeciliğinin Özellikleri	6
1.2.1.2.2. Meyve Bahçelerinin Sınıflandırılması	7
1.2.2. Hayvansal Üretim.....	8
1.2.3. Orman Ürünleri Üretimi.....	9
1.2.4. Su Ürünleri Üretimi	9
1.3. Türkiye’de Zirai Faaliyetlerin Gelişimi ve Ekonomik Gelişmeye Katkısı	9
2. ZİRAİ İŞLETMELER	10
2.1. Zirai İşletme Kavramı	10

2.2. Ziraî İşletmeciliğin Kapsamı ve Önemi.....	11
2.3. Ziraî İşletmelerin Amaçları	12
2.4. Ziraî İşletmelerin Özellikleri.....	13
2.5. Ziraî İşletmelerin Sınıflandırılması	15
3. ZİRAİ İŞLETMELERDE MUHASEBE.....	15
3.1. Ziraî İşletmelerde Muhasebesinin Tanımı ve Amaçları	15
3.2. Ziraî İşletmelerde Muhasebenin Önemi	17
3.3. Ziraî İşletme Muhasebesinde Karşılaşılan Güçlükler	18
3.4. Türkiye’ de Ziraî İşletmelerde Muhasebesinin Gelişimi.....	19

II. BÖLÜM

ZİRAİ FAALİYETLERLE İLGİLİ TÜRKİYE

MUHASEBE STANDARDI ve ULUSAL DÜZENLEMELER

1. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI TMS 41	21
1.1. Standardın Gerekçesi.....	21
1.2. Standardın Amacı ve Kapsamı.....	21
1.3. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlenmesine İlişkin Esaslar.....	24
1.3.1. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi	24
1.3.2. Canlı Varlıkların Değerlemesi.....	25
1.3.3. Canlı Varlıklara İlişkin Kar ve Zararın Raporlanması	25
1.4. Ziraî Ürünlerin Aktifleştirilmeleri ve Değerlenmesine İlişkin Esaslar.....	26
1.4.1. Ziraî Ürünlerin Aktifleştirilmeleri	26
1.4.2. Ziraî Ürünlerin Değerlemesi.....	26
1.4.3. Ziraî Ürünlere İlişkin Kar ve Zararın Raporlanması	26
1.5. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Biçimde Ölçülememesi Durumu	27
1.6. Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesinde İzlenecek Yol	27

1.7. Devlet Teşviklerinin Mali Tablolara Alınmasına İlişkin Esaslar	29
1.8. Açıklanması Gereken Hususlar.....	30
1.8.1. Kar ve Zararın Açıklanması.....	30
1.8.2. Canlı Varlık Gruplarının Açıklanması	31
1.8.3. Finansal Tablolarda Raporlanmayan Bilgilerin Açıklanması	32
1.8.4. Gerçeğe Uygun Değerin Ölçülmesinde Kullanılan Yöntemlerle İlgili Açıklama..	32
1.8.5. Ziraî Ürünlerin Net Gerçeğe Uygun Değerinin Açıklanması	32
1.8.6. Dönem İçindeki Değişimlerin Mutabakat Cetvelleri Aracılığıyla Açıklanması.....	32
1.8.7. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Şekilde Belirlenemediği Durumlarla İlgili Açıklamalar	33
1.8.8. Devlet Teşvikleri İle İlgili Açıklamalar	34
2. ULUSAL DÜZENLEMELER.....	35
2.1. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler	35
2.2. Vergi Usul Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler	35
2.3. Vergi Mevzuatındaki Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Düzenlemelerin TMS 41 İle Karşılaştırılması.....	37

III. BÖLÜM

MEYVECİLİK İŞLETMELERİNDE BELGE ve DEFTER

DÜZENİ, VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ, AMORTİSMANLAR

1. BELGE ve DEFTER DÜZENİ.....	40
1.1. Meyvecilik İşletmelerinde Belge Düzeni	40
1.2. Meyvecilik İşletmelerinde Defter Çeşitleri	43
2. MEYVECİLİK İŞLETMELERİNDE DEĞERLEME	44
2.1. Değerleme Kavramı	44
2.2. Değerleme Çeşitleri	45
2.2.1. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Değerleme Çeşitleri	45

2.2.2. Muhasebe Kuramına Göre Değerleme Ölçüleri.....	46
2.3. Meyve Bahçelerinde Değerleme.....	46
2.3.1. Vergi Matrahının Belirlenmesi Amacıyla Meyve Bahçelerinde Değerleme	47
2.3.2. Gerçeğe Uygun Mali Tablo Düzenlemek Amacıyla Meyve Bahçelerinde Değerleme	48
3. MEYVECİLİK İŞLETMELERİNDE AMORTİSMAN HESAPLAMALARI	49
3.1. Vergi Mevzuatına Göre Meyve Bahçelerinde Amortisman Hesaplamaları	50
3.2. Muhasebe Standartlarına Göre Meyve Bahçelerinde Amortisman Hesaplamaları ..	51

BÖLÜM IV

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE MEYVECİLİK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE UYGULAMASI

1. UYGULAMA ÖRNEĞİ.....	54
1.1. Genel Bilgi ve Varsayımlar.....	54
1.2. Uygulama Örneğine İlişkin Varsayımlar.....	55
SONUÇ ve ÖNERİLER	73
KAYNAKÇA.....	76

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: Tarımsal Ürünler - Temel Üretim (Bin Ton).....	5
Tablo 2: Meyve Bahçesi Türleri	8
Tablo 3: Zirai Faaliyetler Standardının Kapsamı.....	22
Tablo 4: TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatında, Zirai Faaliyetlerle İlgili Yaklaşımların Karşılaştırılması	38
Tablo 5: VUK 'a Göre Ağaçlarda Amortisman Oranları	51

KISALTMALAR

DPT	:	Devlet Planlama Teşkilatı
GSMH	:	Gayri Safi Milli Hâsıla
GUD	:	Gerçeğe Uygun Değer
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
NBD	:	Net Bugünkü Değer
NGUD	:	Net Gerçeğe Uygun Değer
PF	:	Piyasa Fiyatı
PGM	:	Pazara Götürme Maliyetleri
SF	:	Satış Fiyatı
SNM	:	Satış Noktası Maliyetleri
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
THP	:	Tekdüzen Hesap Planı
TMSK	:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
UMS	:	Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	:	Vergi Usul Kanunu

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın konusunu, meyvecilik işletmelerindeki faaliyetlerin muhasebe kuramı ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde finansal tablolara aktarılması işlemlerini oluşturmaktadır.

Çalışmada, meyve ağacı ve meyve üretim maliyetleri muhasebe uygulamaları ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde hesaplanmış ve mali tablolara bu tutarlar üzerinden yansıtılmıştır. Ayrıca, Türk Vergi Mevzuatı'ndaki düzenlemelerin maliyetler üzerindeki etkilerini göstermek amacıyla, meyve ağacı ve meyve üretim maliyetleri Türk Vergi Mevzuatı'ndaki düzenlemeler esas alınarak hesaplanmış ve düzenlemelerin maliyetler üzerindeki etkileri karşılaştırılmıştır.

Çalışma kapsamında, uygulamada aksayan veya birbiri ile çelişen noktalar vurgulanmaya çalışılmış ve öneriler getirilmiştir.

Çalışmamı titiz bir biçimde inceleyen ve her aşamada değerli görüş, eleştiri ve önerileriyle yol gösteren tez danışmanım Sayın Yrd. Doç. Dr. Selçuk KENDİRLİ'ye teşekkür ediyorum.

GİRİŞ

Ziraat sektörü, insanların beslenme ihtiyacını karşılaması ve doğa koşullarında ekonomik fayda yaratma özelliği nedeniyle, her zaman önemini korumuş bir sektördür. Günümüzde, dünya nüfusu hızla artarken, bu nüfusu besleyecek olan kaynaklar erozyon, kuraklık, çölleşme ve iklim değişiklikleri gibi nedenlerle hızla azalmaktadır. Bu nedenle, ülke nüfusunun beslenme ihtiyacının giderilmesi bakımından, ziraat sektörü tüm ülkeler açısından stratejik bir öneme sahiptir. Ülke nüfusunun beslenme ihtiyacını karşılaması yanında, doğa koşullarında ekonomik fayda yaratma özelliği, ziraat sektörünü geliştirmekte olan ülkeler açısından son derece önemli kılmaktadır.

Ziraat sektörü birçok ülke ekonomisinde önemli roller üstlenmesi ve diğer sektörlerin büyümesi ile doğrudan ilişkili olmasına rağmen, uzun yıllar muhasebe araştırmacıları ve uygulayıcıları tarafından gereken önemi görememiştir. Son yıllarda, globalleşme olgusu ile beraber, çok ortaklı, borsada işlem gören ve uluslararası şirket niteliğindeki zirai işletmelerin artması, muhasebe araştırmacıları ve uygulayıcılarını bu sektörle ilgili muhasebe sistemleri geliştirmeye yöneltmiştir.

Bu bağlamda zirai işletmelerde oluşturulan muhasebe sistemleri sayesinde, yıllık işletme faaliyet sonuçlarının kârla mı yoksa zararlı mı kapandığı tespit edilebilmekte ve ziraat işletmelerinde yürütülen faaliyetlerin aksayan tarafları belirlenip, bununla ilgili gerekli düzeltmeler yapılabilmektedir. Zirai işletmelerde tutulan muhasebe kayıtları, zirai işletme ile ilgili olarak alınacak kararların doğru ve zamanında gerçekleştirilmesini sağlayacak ve bunun bir sonucu olarak, işletmenin gelirini arttıracak faaliyetlerin seçimi ve onların üretim planlarına alınmasına yardımcı olacaktır.

Öte yandan muhasebe, işletme yönetiminin geliştirilmesi ve etkinleştirilmesi açısından sadece bir veri kaynağı görevi görmemekte, aynı zamanda işletmeyle ilgili hukuki işleri de düzenlemektedir. Bu bağlamda muhasebe kaydı tutan işletmeler, gelir vergisi ödemelerini daha doğru olarak yapabilmekte ve finansal durumlarını net olarak açıklayan belgeler yardımıyla da kredi temin etmeleri daha rahat olabilmektedir.

Zirai işletmelerin faaliyetleri süresince hem dış etkenlerle hem de işletme içi etkenlerle karşı karşıya bulunmaktadır. Zirai işletmeler açısından önem arz eden iç etkenler, gerekli önlemler alınmadığı takdirde işletmeler için büyük ekonomik zararlar

oluşturabilmektedir. Söz konusu ekonomik risklerin giderilmesi açısından ziraat işletmecisine yardımcı olabilecek en iyi yardımcı muhasebe kayıtlarıdır.

Zirai faaliyet muhasebesinin işletmeler için önemli bir konuma gelmesi, bu alanda ulusal ve uluslararası düzenlemelerin yapılması zorunluluğunu ortaya çıkarılmıştır. Bu amaçla farklı ölkelerdeki zirai işletmelerin zirai faaliyetleri ile ilgili muhasebe uygulamalarına yön verilmesi açısından 41 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS 41) 01.01.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

UMS 41 ile yapılan uluslararası düzenlemeden sonra Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), 01.01.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe giren “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”i çıkarılmıştır. İlgili Tebliğ’in Tarımsal Faaliyetler başlığını taşıyan 31. Kısmı (SPK 31) borsaya kayıtlı zirai işletmelerin zirai faaliyetlerini düzenlemektedir. Bu gelişmelerden sonra Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından 24.02.2006 tarihinde Türkiye Muhasebe Standartları Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS 41) yayımlanmıştır. TMS 41 ve SPK 31, UMS 41’i benimsemiştir.

Zirai faaliyetlerle ilgili düzenlemeler tüm canlı varlık, tarım ve orman ürünleri üretimi faaliyetlerini kapsamaktadır. Çalışmamızda, bu düzenlemeler kapsamında yer alan meyvecilik işletmelerindeki faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde muhasebeleştirilmesi konu edinilmiştir. Meyvecilik işletmelerindeki faaliyetleri ağaç yetiştirme ve meyve üretim faaliyetleri şeklinde ikiye ayırmak mümkündür. Bu anlamda çalışmada, ağaç yetiştirme ve meyve üretim faaliyetlerinin muhasebeleştirilmeleri konu edilmiştir.

I. BÖLÜM

ZİRAİ İŞLETMELER VE ZİRAİ MUHASEBE

İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Ziraat sektörünün ve zirai işletmelerin, geçmişten günümüze insanların beslenme ihtiyacını karşılaması, birçok ülke ekonomisinde önemli roller üstlenmesi ve diğer sektörlerle ilgili olmasına karşılık uzun yıllar muhasebe kullanıcıları tarafından kullanılmamıştır. Küreselleşmenin etkisiyle birlikte artan zirai işletmeler bu sektörle ilgili muhasebe sistemleri oluşturmaya başlamışlardır.

1. ZİRAİ FAALİYETLER

1.1. Zirai Faaliyet Kavramı ve Önemi

Ziraat; “tüketici tarafından doğrudan tüketilen veya sanayi için girdi olan hayvansal ve bitkisel ürünleri, toprağın ve doğanın sağladığı unsurları, düzenli bir çaba ile değerlendirerek ve geliştirerek elde etme faaliyeti” olarak tanımlanmıştır. Daha kapsamlı bir tanımda ise “toprağı ve tohumu kullanarak bitkisel ve hayvansal maddeler üretmek ve üretilen bu maddeleri işleyerek yarı mamul ve tam mamul haline getirmek” olarak tanımlanmaktadır¹.

Zirai faaliyetler Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’nda; “Arazi, göl, deniz ve nehirde ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yolları ile veya doğrudan doğruya doğadan yararlanmak sureti ile bitki, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin üretimini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını, mahsullerden sair şekillerde faydalanmasını ifade eder” şeklinde tanımlamıştır².

¹Ali Deran, *Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları*, (Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2005, s. 5.

² Gelir Vergisi Kanunu, md. 52

Türkiye Muhasebe Standardı Tarımsal Faaliyetler Standardı TMS 41' in beşinci maddesinde zirai faaliyet; "satışa veya geri dönüştürülmeye konu olan canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir" şeklinde tanımlanmıştır.

Yapılan tanımlardan anlaşılacağı üzere ziraat sektörü; insanların beslenmesi için gerekli olan gıda maddelerini üretmesi gibi stratejik fonksiyonunun yanında, sanayi sektörünün ihtiyaç duyduğu hammaddeyi üretmesi nedeniyle, sanayiye harekete geçirici bir etkisi bulunmaktadır. Ayrıca ihtiyaç fazlası zirai ürünlerin ihraç edilmeleriyle, yatırım mallarının ithali için gerekli olan döviz sağlanabilir. Bunun yanında, ziraattaki gelişmeler reel gelirleri arttırarak, ekonomik gelişim için gerekli olan yeni sanayi sektörlerinin kurulmasına, bu sektörlerin başarılı olmalarına imkân verecek talebi yaratır ve pazarları geliştirir. Bir başka ifadeyle, sanayi sektörünün gelişmesi için gerekli olan finansmanı sağlar. Tüm bunlara ek olarak, gelişme ile birlikte, tarım sektöründe ortaya çıkacak olan iş gücü fazlası, diğer sektörlerin iş gücü ihtiyacını karşılar.

1.2. Zirai Faaliyet Çeşitleri

Zirai faaliyetler, bitkisel üretim, hayvansal üretim, orman ürünleri üretimi ve su ürünleri üretimi olmak üzere dört grupta toplanabilir. Bu bölümde, zirai faaliyetleri oluşturan bu faaliyetler açıklanarak, ülkemiz açısından değerlendirilecektir.

1.2.1. Bitkisel Üretim

Tarım bakanlığının 2000 yılında yapmış olduğu bir çalışmaya göre bitkisel üretim; toplam tarımsal üretim içindeki yaklaşık % 65'lik payıyla ülkemizdeki, en önemli tarımsal üretim çeşidi olma özelliğine sahiptir. Ancak, büyük ölçüde iklim şartlarına bağlı kalan bitkisel üretim potansiyelinden yeterli düzeyde yararlanılmadığı ve verimin düşük kaldığı bir gerçektir³.

Bitkisel üretim; % 17'si tahıllar, % 3'ü baklagiller, % 27'si endüstri bitkileri, yağlı tohumlar, yumru bitkiler ve diğerleri dâhil olmak üzere, toplam % 47'si tarla

³Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 2001-2005, Ankara 2000, s. 135

ürünleri ile % 29'u meyve, % 16'sı sebze, % 8'i diğer yan ürünler ve çiçekçilik olmak üzere toplam % 53'ü bahçe bitkileri ürünlerinden oluşmaktadır⁴. Toplam tarımsal üretim içinde çok önemli bir yere sahip olan bitkisel üretim, tarla ürünleri ve bahçe bitkileri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.2.1.1. Tarla Ürünleri

Buğday, arpa, mısır, gibi tahıllar, mercimek ve nohut gibi baklagiller, pamuk ve şeker pancarı gibi sanayi bitkileri, ayçiçeği ve yerfıstığı gibi yağlı tohumlar ile patates ve soğan gibi yumru bitkiler tarla ürünü olarak adlandırılmaktadır. Ülkemizde, son yedi yılda, yaygın olarak üretilen tarla ürünleri, üretim miktarları cinsinden aşağıdaki tabloda verilmiştir⁵.

Tablo 1: Tarımsal Ürünler - Temel Üretim (Bin Ton)

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Hububat							
Buğday	19.000	21.000	21.500	20.010	17.234	17.782	20.600
Arpa	8.100	9.000	9.500	9.551	7.306	5.923	7.300
Baklagiller							
Nohut	600	620	600	552	505	518	580
Kuru Fasulye	250	250	210	196	154	155	165
Sanayi Bitkileri							
Şeker Pancarı	12.623	13.517	15.181	14.452	12.415	15.488	16.300
Pamuk	2.346	2.455	2.240	2.550	2.275	1.820	1.725
Tütün	112	134	135	118	75	93	85
Yağlı Tohumlar							
Ayçiçeği	800	900	975	1.118	854	992	1.057
Yerfıstığı	85	80	85	78	86	85	90
Yumru Bitkiler							
Patates	5.300	4.800	4.090	4.397	4.227	4.197	4.300
Soğan (Kuru)	1.750	2.040	2.070	1.765	1.859	2.007	1.845
Meyvesi Yenen Sebzeler							
Karpuz-Kavun	5.950	5.575	5.795	5.570	5.458	5.752	5.418
Domates	9.820	9.440	10.050	9.854	9.945	10.985	10.785

Kaynak: DPT, Tarımsal Ekonomik Göstergeler

⁴http://www.tarim.gov.tr/E_kutuphane_Tarim_Sektoru_Tarimsal.html?LanguageID=1, (Erişim Tarihi: 22 Aralık 2009).

⁵ DPT, Tarımsal Ekonomik Göstergeler Mart – Nisan 2010, Tarım Üretimi - Temel Ürünler, Kaynak: <http://www.dpt.gov.tr/PortalDesign/PortalControls/WebIcerikGosterim.aspx?Enc=83D5A6FF03C7B4FC93C64F899A6633A0>, (Erişim tarihi, 20.04.2010).

1.2.1.2. Meyve Bahçeciliği

Bitkisel üretimin önemli alt dallarından bir tanesi meyve bahçeciliğidir. Meyve bahçesi kavramı, meyve veren uzun ömürlü bitkiler ile bu bitkilerin dikili olduğu araziye açıklamak için kullanılır. Kavun ve karpuz gibi ürünler meyve olarak adlandırılmalarına rağmen, bahçe ürünü olarak değil, tarla ürünü olarak değerlendirmekte, bu nedenle, bu tür meyvelerin yetiştirildikleri araziler meyve bahçesi kapsamında değerlendirilmemektedir. Ayrıca kesilip satılmak üzere yetiştirilen kavak, okaliptüs ve benzeri nitelikte ağaçlar da meyve bahçesi kavramı dışında yer almaktadırlar.

İnan'a (2001) göre meyve bahçeleri, % 6'lık oran ile Türkiye'de işlenen tarım arazisi içerisinde önemli bir yer tutmasa da, iş yoğunluğu ve meydana getirdiği katma değer açısından önemlidir. Türkiye, birçok meyvenin anavatanı olup, dünya kültürüne alınan 138 meyve türünden 80'den fazlası ülkemizde yetiştirilebilmektedir⁶.

1.2.1.2.1. Meyve Bahçeciliğinin Özellikleri

Meyve bahçeciliğini tek yıllık bitkisel üretimden ayıran özellikler aşağıdaki gibi özetlenebilir⁷.

- ✓ **Meyve Ağaçlarının Ömrü:** Meyve bahçelerini diğer bitkisel üretimlerden ayıran en önemli özellik; meyve ağaçlarının ömürleridir. Tek yıllık bitkilerde canlı varlığın ömrü en fazla bir yıl iken, bu süre meyve ağaçlarında 100 yıla kadar çıkabilmektedir. Bu özellik, meyve ağaçlarını yetiştirilmesinde farklı üretim tekniklerinin kullanılması ve maliyetlerin hesaplanmasında farklı muhasebe uygulamalarının geliştirilmesine yol açmıştır.
- ✓ **Gerçekleştirilen Faaliyetler:** Meyve bahçeciliğini, tek yıllık bitki tarımından ayıran bir başka özellik ise yapılan faaliyetlerdir. Tek yıllık bitkilerde ekim, bakım ve hasat faaliyetleri ve yararları genelde bir dönem ile sınırlı ve çok az çeşitte iken, meyve bahçelerinde yapılan faaliyetler ve bu faaliyetlerin yararları birden çok döneme ait ve çok çeşitlidir. Bu da muhasebe uygulamalarında farklılıklara yol açmaktadır.

⁶ İ. Hakkı İnan, *Tarım Ekonomisi ve İşletmeciliği*, 5. Baskı, Avcı Ofset, İstanbul 2001, s. 160.

⁷ Deran, a.g.e., s. 15 – 16

- ✓ **İşgücü:** Bir başka farklılık ise kullanılan işgücüdür. Meyve bahçelerinde tarla tarımına oranla çok daha fazla işgücüne ihtiyaç duyulur. Tarla tarımında çoğu zaman uzmanlaşmış iş gücü önemli olmayabilirken, meyve bahçeciliğinde uzmanlaşmış iş gücüne önemli ölçüde ihtiyaç duyulur. Çünkü budama ve aşılama işinin kalifiye olmayan elamanlara yaptırılması doğrudan verim ve kaliteyi olumsuz etkiler.
- ✓ **Sermaye:** Meyve bahçeciliği ile ilgili bir başka özellik ise ihtiyaç duyulan sermaye miktarıdır. Meyve bahçeciliğinde yatırım döneminin, dolayısıyla yatırımın geri dönme süresinin uzunluğu, tek yıllık bitkilere oranla daha fazla öz ve yabancı sermayeye ihtiyaç duyulmasına yol açar. Bu da doğrudan riskin artması anlamına gelir. Ayrıca meyve bahçeciliğinde ihtiyaç duyulan sabit sermaye tek yıllık bitki üretimine oranla çok daha fazladır.
- ✓ **Karlılık:** Deran'a (2005) göre katılan risk ve maliyetlerle orantılı olarak, meyve bahçelerinde birim başına elde edilen kar, tarla tarımına oranla daha yüksektir.

1.2.1.2.2. Meyve Bahçelerinin Sınıflandırılması

Meyve bahçeleri, üretilen meyvelerin özelliklerine göre gruplara ayrılırlar. Esasen üretilen meyvelerin botanik özelliklerine göre yapılan bu gruplama aşağıdaki tabloda verilmiştir⁸.

⁸ F. Mustafa Ecevit, *Bahçe Bitkileri*, Selçuk Üniversitesi Yayınları, Konya 1986, s. 4.

Tablo 2: Meyve Bahçesi Türleri

Yumuşak Çekirdekli	Sert Çekirdekli	Sert Kabuklu	Üzümsü Meyveler	Turunçgiller	Akdeniz, Tropik ve Subtropik Meyveler
Alıç	Adi erik	Antep fıstığı	Ahududu	Altıntop	Avokado
Armut	Çakal eriği	Badem	Asma	Limon	Hurma
Ayva	Karayemiş	Ceviz	Beyaz dut	Mandalina	İncir
Elma	Kızılcık	Fındık	Çilek	Portakal	Keçiboynuzu
Hurma	Kiraz	Fıstık çamı	Çitlembik	Turunç	Muz
Kocayemiş	Kiraz eriği	Kestane	Karadut		Nar
Muşmula	Şeftali	Melengiç	Üzüm		Zeytin
Yenidünya	Vişne Zerdali				

Kaynak: F. Mustafa Ecevit, *Bahçe Bitkileri*, Selçuk Üniversitesi Yayınları, Konya 1986, s. 4.

Tablodan da anlaşılacağı üzere meyvecilik faaliyeti altı farklı grupta ve kırk üç farklı meyve türüne göre gerçekleştirilmektedir.

1.2.2. Hayvansal Üretim

Ekonomik gücünü büyük ölçüde tarıma dayandıran ülkemizde, ziraatın önemli alt sektörlerinden biri de hayvancılıktır. Kırmızı ve beyaz et, süt, yumurta, yapağı, tiftik, kıl, deri, boynuz, bağırsak gibi tüm hayvansal ürünler, hayvansal üretim içinde değerlendirilmektedirler. Nüfus artışı, kentleşme, sanayileşme ve gelir seviyesindeki yükselme, hayvansal ürünlere olan talebi artırmaktadır. Bu bakımdan ülke nüfusunun yeterli ve dengeli beslenmesi için hayvancılığın geliştirilmesi büyük önem taşımaktadır⁹.

⁹ Azzem Özkan, *Et ve Süt Üretimi Yapan Büyük Baş Besi İşletmelerinde Maliyetler ve Tekdüzen Hesap Planına Göre Muhasebeleştirilmesi*, (Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2001, s. 12.

1.2.3. Orman Ürünleri Üretimi

Orman ürünleri, başta kâğıt olmak üzere, inşaat ve mobilya gibi birçok sektöre hammadde ve yardımcı malzeme sunmak suretiyle ekonomiye önemli katkılar sağlamaktadırlar¹⁰. Ülkenin sosyo – ekonomik kalkınmasına önemli katkılar sağlayan ormanlar, tarihi gelişim sürecinde ülkemizde plansız ve aşırı kullanımlar sonucu, yapı, servet ve genetik yönlerden tahrip olmuş, erozyona uğramışlardır. 2001 yılı genel tarım sayımı köy genel bilgi anketi sonuçlarına göre; ülkemizdeki toplam arazinin, fundalık ve makilikler dâhil olmak üzere, %27,63'ü koruluk ve orman arazisinden oluşmaktadır¹¹.

1.2.4. Su Ürünleri Üretimi

Açık denizlerde, göletlerde, nehirlerde ve balık üretme çiftliklerinde yapılan her türlü balık, sünger, kabuklu yumuşakçalar ile diğer su varlıkları avcılığı ve yetiştiriciliği su ürünleri faaliyetleri olarak açıklanmaktadır.

Ülkemiz; su ürünleri konusunda büyük bir potansiyele sahip olmasına karşın su ürünlerinin ekonomiye katkısı çok düşüktür. Denizlerimizde, kıyı balıkçılığına dayanan avcılıkla yapılan üretim; kirlilik, ekolojik değişimler ve kaynakların rasyonel kullanılmaması sonucunda sürekli düşmektedir. Ayrıca gerekli altyapı tamamlanamadığından açık deniz balıkçılığı da yapılamamaktadır. Tüm bunların yanında, balık çiftliklerine verilen teşvikler sonucunda; yetiştiricilikle yapılan üretim artarak toplam su ürünleri üretiminin % 10'una ulaşmıştır¹².

1.3. Türkiye’de Zirai Faaliyetlerin Gelişimi ve Ekonomik Gelişmeye Katkısı

Ziraat sektörü, ülkemizin ekonomik ve sosyal gelişmesinde önemli görevler üstlenmiş ve bu görevini günümüze kadar etkin bir şekilde sürdürmüştür. Ancak, uzun yıllar ekonominin temel unsuru olan ziraat sektörünün, Türkiye ekonomisi içindeki

¹⁰ Deran, a.g.e., s. 18

¹¹ 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı, a.g.e., s. 139

¹² 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı, a.g.e., s. 138

azalan nispi payını, son yıllarda gelişme önceliği gösteren sanayi, ticaret ve hizmetler sektörlerine bırakmıştır¹³.

Ulusal gelirimizin %15'ini ve istihdamın %45'ini oluşturan ziraat sektörü; gıdaların üretimi ve beslenme ile doğrudan ilgisi, aktif nüfus ve işgücünün yüksek değerler göstermesi, ulusal gelire katkısı ve sanayi sektörüne sağladığı hammadde ve sermaye yanında, sağlıklı çevrenin oluşması ve korunması, ekolojik dengenin kurulması ve sürdürülebilirliği açısından, tüm ülke halkını ilgilendirmesiyle, ekonomik ve sosyal bir sektör olma özelliğini korumaktadır¹⁴.

Cumhuriyetin ilk yıllarında milli ekonomide %40 düzeylerinde olan ziraat sektörünün Gayri Safi Milli Hâsıla (GSMH) içindeki payı, sabit fiyatlarla 1970'li yıllarda %36, 1980 yılında %25, 1990 yılında %16, 2000 yılında %13,5, 2005 yılında %10,6, 2006 yılında %10, 2007 yılında 8,9 ve 2008 yılında 9,2 düzeyine düşmüştür. Bununla birlikte, bugün ülkemiz ekonomisinde ziraat sektörünün payı, diğer gelişmiş ülkelerle karşılaştırıldığında yüksek düzeydedir¹⁵.

2. ZİRAİ İŞLETMELER

2.1. Zirai İşletme Kavramı

İşletmeler, ürettikleri ürünün türüne göre ziraat, sanayi ve hizmet işletmeleri şeklinde bir ayrıma tabi tutulabilirler. Bu ayrım esas alınarak türlerine göre ayrı ayrı işletme tanımları yapmak olanaklıdır. Ancak; bu çalışmanın konusu gereği sadece zirai işletmeler kavramı üzerinde durulacaktır.

Genellikle zirai faaliyetlerle ilişkilendirerek açıklanmaya çalışılan zirai işletmeler, en kısa ve basit anlamı ile zirai faaliyetlerin yapıldığı ekonomik birimler olarak tanımlanırlar. Bu tür işletmeler, genellikle işletmeci ile mülk sahibinin aynı kişi

¹³ Elif Çakır, "Tarımsal Aletler Ve Makineler Sektör Profil Araştırması", s. 5, Kaynak: <http://www.ito.org.tr/Dokuman/Sektor/1-89.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.12.2009).

¹⁴ Çakır, a.g.e. , s. 5.

¹⁵ Çakır, a.g.e. , s. 5.

olduğu, toprak ve tohum gibi doğal kaynakların, diğer girdilerle birleştirilerek bitkisel ve hayvansal üretimde bulunan işletmeler olarak algılanırlar¹⁶.

2.2. Zirai İşletmeciliğin Kapsamı ve Önemi

Zirai işletmeler, insanoğlunun varlığını koruyabilmesi ve sürdürülebilmesi için gerekli olan en temel fizyolojik ihtiyaçları karşırlar. Üretilen ürünler direkt tüketilebileceği gibi, birçok işletme için ham ya da yarı hammadde niteliğindedir.

İnsanoğlunun giyim ve gıda gibi en temel fizyolojik ihtiyaçlarını karşırlayan zirai işletmeler önemi geçmişten, günümüze giderek artırmaktadır. Hızla artan insan nüfusu, artan miktarda gıda ve giyim gereksinimi ortaya çıkarmakta; bunun sonucunda bu ihtiyaçların giderilmesi ile uğraşan zirai işletmelerin önemi daha da artmaktadır. Ayrıca, zirai işletmelerin temel girdisi olan toprağın, diğer üretim unsurlarına göre çoğaltılamaz oluşu, var olan topraktan en çok yararlanmayı mümkün kılacak çözümler ortaya koymayı gerektirmektedir. Bu durum, zirai işletmelerin daha etkin ve verimli yönetilmelerinin zorunlu kılmaktadır¹⁷.

Zirai işletmelerin etkin ve verimli yönetilebilmesi, işletme sahiplerinin ya da yöneticilerinin zirai işletmeciliğin ilke ve yöntemlerini etkin bir şekilde uygulaması ile mümkündür. Zirai işletmelerde, etkin ve verimli bir üretim için yöneticilerin aşağıdaki unsurlarla ilgili olarak en doğru kararları almaları gerekir¹⁸.

- ✓ Yetiştirilecek tarla bitkileri kombinasyonu,
- ✓ Yetiştirilecek hayvan çeşitleri ve kombinasyonları,
- ✓ Kullanılacak üretim faktörlerinin miktarı ile oranlarını tespit etmek ve üretim seviyesini belirlemek,
- ✓ Üretimde kullanılabilecek üretim tekniğinin tespiti ve birbirleri yerine ikame edilebilen üretim faktörleri ile üretim tekniklerindeki ikame derecesinin tespiti,
- ✓ İşletme büyüklüğünün tespiti,

¹⁶ Bahattin Çetin, Tolga Tipi, *Tarım Muhasebesi(Uygulamalı Örneklerle)*, Nobel Basımevi, Ankara 2007, s. 15.

¹⁷ Ahmet Kına, *Tarımsal İşletmelere Ve Tarım işletmeleri Genel Müdürlüğüne Yönetim İşlevleri Açısından Bir Bakış*,(Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 1992, s. 3.

¹⁸ İbrahim Aksöz, *Zirai Ekonomiye Giriş*, Atatürk Üniversitesi Yayınları, Erzurum 1972, s. 41 – 43.

- ✓ İşletme için gerekli olan bina, arazi, araç-gereç, tesis ve aletlerin tespiti,
- ✓ Arazi düzenleme ve ıslah çalışmalarını yapılıp yapılmamasına karar verilmesi,
- ✓ Kısa ya da uzun ömürlü bitkilerden hangisinin üretileceğine karar verilmesi.

Açıklamalar doğrultusunda, zirai işletmelerin başarısı, önemli ölçüde işletme sahiplerinin ya da yöneticilerinin işletmecilik bilgi ve yetenekleriyle doğrudan ilgilidir. Yatırım kararlarının isabetliliği, gelecekteki nakit akımlarının gerçeğe yakın bir şekilde tahmin edilebilmelerine bağlıdır. Tahminlerdeki başarı, geçmişteki kayıtların incelenip, analiziyle doğrudan ilgilidir. Hiçbir veri ve bilgiye dayanmayan tahminlerde başarı, doğrudan şansa bağlıdır. Güvenilir ve sağlıklı veri ve bilgiler ancak muhasebe aracılığı ile sağlanabilir¹⁹.

2.3. Zirai İşletmelerin Amaçları

Zirai işletmelerin amaçlarını incelerken işletmeleri iki kısımda incelemek gerekir. Bunlar küçük zirai işletmeler ve büyük zirai işletmelerdir.

Küçük zirai işletmelerin en önemli amacı, işletmeciye iyi bir gelir ve yüksek bir hayat standardı sağlamaktır. Bu amaca işletmenin kârının artırılması ile ulaşılabacağından işletmenin ilk amacı işletmenin karını maksimum düzeye çıkarmaktır. Buna rağmen maksimum kâr işletmenin amacı olmayabilir. İşletmeci, kendisi için gerekli olan ürünleri üretmek isteyebilir. Bu da ikinci bir amaç olarak gösterilebilir²⁰. Diğer bir amaç ise girişimcilerin temiz, düzenli bir çiftliğe sahip olma ve sosyal güvenlik gibi bir takım amaçları da bulunabilir²¹.

Büyük zirai işletmelerde ziraat dışı diğer işletmeler olduğu gibi kısa, orta ve uzun vadede amaçları vardır. Bunlar²²;

¹⁹ Deran, a.g.e. , s. 34.

²⁰ Adnan Sevim, *Türk Tarım İşletmelerinde Tahmini Maliyet Muhasebesi Sisteminin Kurulması ve Bir Yönetim Kontrol Aracı Olarak Kullanılması*,(Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 1990, s. 7.

²¹ Micheal D. Boehlje, Vernon R. Eidman, *Farm Management*, John Wiley & Sons Inc, New York, 1984, s. 4

²² Deran, a.g.e., s. 37.

✓ **Kâr Maksimizasyonu;** Kazanılması olası en fazla net gelirin elde edilmesi, girişimcilerin öncelikli amacı olarak açıklanır. Böyle bir amaca ulaşabilmek için, girişimcinin bitkisel ve hayvansal ürün kapasitelerini tüm alternatifler için marjinal gelirlerin marjinal maliyetlere eşitlendiği noktada seçmesi gerekir.

✓ **İşletme Net Değerinin Artırılması;** Finansal açıdan bakılacak olursa işletmelerde temel amaç değer maksimizasyonudur²³. Özellikle büyük zirai işletmelerin, işletme değerinin artırılması en önemli amaç olarak kabul edilir ve girişimciler, bu amacı gerçekleştirmek için yoğun çaba harcarlar. Bu amaç, yalnızca girişimcilerin yatırım ve üretim davranışlarını etkilemez, aynı zamanda girişimcilerin işletmelerini nasıl işletip, yöneteceklerini de belirler.

✓ **Büyüme Amacı;** İşletmelerinin önemli amaçlarından bir diğeri de, önemli bir pazar payına sahip olabilmektir. Bu da işletmelerin üretim ve satış hacmi ile doğrudan orantılıdır. Bu amaçla zirai işletmelerin, çok geniş bir araziye veya çok sayıda büyükbaş veya küçükbaş hayvana sahip olmaları gerekir.

✓ **Borçlanma İhtiyaçlarının Azaltılması;** Zirai işletmeler dışındaki işletmeler gibi, zirai işletmeler de ihtiyaç duydukları zaman, borçlanma yoluna giderler. Bazen, borçlanarak üretimde bulunulması işletmeler için daha avantajlı olabilir. Özellikle kriz dönemlerinde, tarım işletmeleri de değişik kredilere ihtiyaç duyarlar. Bununla birlikte faiz oranlarının yüksek, fakat ürün fiyatlarının düşük olduğu dönemlerde, borçlanma ihtiyaçlarının düşürülmesi tarım işletmeleri için önemli bir amaçtır.

2.4. Zirai İşletmelerin Özellikleri

Zirai işletmelerin, diğer işletmelerle ortak özelliklerinin yanı sıra bir takım farklı özelliklere de sahiptir. Bu özellikler²⁴;

- ✓ Üretime belirli bir noktaya kadar etki yapmak (ısıtma, havalandırma vb) mümkünse de, doğa hâkim faktördür.

²³ Metin Kamil Ercan, Ünsal Ban, *Değere Dayalı İşletme Finansı Finansal Yönetim*, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara 2005, s. 11.

²⁴ Ömer Faruk Demirkol, *Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartları'na Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması*, (Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2006, s. 13 - 14.

- ✓ Üretim mevsimlere bağı olarak kesikli olması iş bölümünü de güçleştirmektedir. İşlerin yapılış zamanı ve sırası değiştirilemediğinden işgücü ve makineler atıl durumda kalmaktadır.
- ✓ Üretim ve yaşam çoğunlukla geleneksel tarzın hüküm sürdüğü kırsal kesimde olduğu için teknolojiden yararlanma imkânı sınırlıdır.
- ✓ Üretim süresi uzundur. Bu süreyi kısaltmak veya hızlandırmak çoğunlukla mümkün değildir.
- ✓ Tarımsal faaliyetlerin cinsini ve miktarını belirlemede iklim ve toprak özellikleri hâkimdir.
- ✓ Fabrikada tek ürünün sürekli üretilmesinin bir sakıncası olmadığı halde, aynı toprakta aynı ürünün sürekli yetiştirilmesinin bir takım sakıncası vardır.
- ✓ Tarımsal faaliyetlerin bazı aşamalarında çeşitli nedenlerden dolayı makine kullanımı sınırlıdır.
- ✓ Tarımsal faaliyetlerde esas amaç sadece kâr olmayıp aynı zamanda çiftçinin kendi ihtiyacını temin etmesi olduğundan, kâr veya zararın tespitinde güçlükler yaşanmaktadır.
- ✓ Risk ve belirsizlik fazladır. Risk; normal koşullarda üretimde meydana gelebilecek kayıp ve zarardır. Üretim canlı varlıklardan meydana gelmesi riskin meydana gelme olasılığını arttırmaktadır. Belirsizlik ise, gelecekte meydana gelme olasılığı istatistiksel yöntemlerle önceden tahmin edilemeyen öznel bir kavramdır. Kuraklık, sel, hastalık ve zararlı böceklerin neden olduğu kayıplar tarımsal faaliyetler sırasında karşılaşılan başlıca belirsizliklerdir. Zirai işletmeler bu belirsizlikleri alt sınıra indirmek için üretimde farklılaşma, teknolojik gelişmelerden yararlanma, hastalıklara dayanıklı ürünler yetiştirme gibi önlemlere başvurmaktadır.
- ✓ Ürünlerin bozulma, depolama şartları ve pazarın büyüklüğünden dolayı üreticilerin piyasaya hâkim olma veya fiyat belirleme imkânı sınırlıdır. Bu nedenle işletmeler genelde fiyatı etkileyemeyen konumdadır.
- ✓ Üretim sürecinin uzunluğundan dolayı üretimle ilgili karar alma ve üretimi yönlendirme imkânı sınırlıdır.

2.5. Zirai İşletmelerin Sınıflandırılması

Günlük hayatımızda çoğu kez karşımıza çıkan küçük, orta ve büyük işletme gibi kavramlara yer verilmektedir. Bu kavramların hangi büyüklükleri ifade ettiği zaman içinde ve ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Satışlar, sermaye miktarı, kullanılan makine ve tezgâhların sayısı veya gücü, harcanan enerji miktarı, toplam yatırım miktarı kullanılan hammadde ve malzeme miktarı, yerlerin istiap hacmi, işlenen veya kullanılan arazinin genişliği, belirli bir süre içinde ödenen ücret ve aylıklar bu ölçülerdendir²⁵.

Bu ölçülerin hangisinin esas alınacağı işletmelerin çeşidine göre değişmektedir. Örneğin; turizm işletmelerinde yatak sayısı, ulaştırma işletmelerinde koltuk sayısı, ticaret işletmelerinde satış hâsılatı, enerji santrallerinde beygir gücü ve zirai işletmelerde işlenen arazinin genişliği ölçü olarak kullanılmaktadır²⁶. Bunun yanı sıra zirai işletmelerde işlenen arazi dışında sermaye miktarı, hayvan miktarı, işçi sayısı, elde edilen gelirler, üretim miktarı ve toplam maliyetler işletmenin büyüklüğünü belirleyen faktörler arasında yer almaktadır²⁷.

3. ZİRAİ İŞLETMELERDE MUHASEBE

3.1. Zirai İşletmelerde Muhasebesinin Tanımı ve Amaçları

Bir ölçme ve değerlendirme ve iletişim aracı niteliği taşıyan muhasebe; işletme için finansal sonuçlar doğuran olay ve işlemlere ait verileri parasal tutarlar ve gereğinde diğer sayısal veriler halinde toplayan, bu verileri, işletme ile ilgisi olan belli başlı kişilerin gereksinim ve amaçlarını göz önünde bulundurarak kayıt, sınıflandırma ve analiz yoluyla işleyen, elde ettiği sonuçları çoğunluğu dönemsel olarak düzenlenen özetleyici raporlar halinde sunan sistematik bir bilgi sağlama düzeni olarak tanımlanmaktadır²⁸. Zirai işletmelerde muhasebe ise zirai işletmelerinin faaliyetlerinden doğan finansal işlem ve olayları kaydeden, bu kayıtları amaca uygun bir şekilde

²⁵ Mümin Ertürk, *İşletme Biliminin Temel İlkeleri*, Beta Yayınevi, İstanbul 1999, s. 46.

²⁶ Ertürk, a.g.e., s. 46.

²⁷ Aksöz, a.g.e., s. 178.

²⁸ Kamil Büyükmirza, *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*, Gazi Kitabevi, Ankara 2007, s. 27.

özetleyen, analiz eden ve bunlardan faydalı sonuçlar çıkaran bir muhasebe dalı olarak tanımlanmaktadır²⁹.

Bu açıklamalar doğrultusunda, zirai işletmelerde muhasebe uygulamasının öncelikli amacının, işletmenin finansal ve fiziksel durumu ile ilgili bilgi sağlamak olduğu ifade edilebilir³⁰. İşletme sahipleri, muhasebeden sağlanan bu bilgileri, esaslı bir şekilde analiz edip yorumladıklarında, gelecekle ilgili daha sağlıklı kararlar verebilir³¹.

Zirai işletmelerin bu esasın yanı sıra aşağıda sayılan başka amaçlarından da bahsetmek mümkündür³².

1. İşletmenin yıldan yıla finansal durumundaki değişikliklerin izlenmesi,
2. İşletme performansının analiz edilmesi,
3. Vergi matrahının hesaplanması,
4. Tarımsal faaliyetlerle ilgili karın ortaklar arasında adil bir şekilde paylaşılmasını sağlamak,
5. Gelecekle ilgili plan ve bütçelerin hazırlanmasına yardımcı olmak,
6. Tarım politikası konusunda hükümetlere gerekli bilgileri sunmak,
7. Tarım kredi kuruluşlarına işletmenin durumu ile ilgili bilgi vermek,
8. Eğitim, öğretim ve araştırma hizmetlerinde ilgili kişi ve kuruluşlara bilgi sunmak³³,
9. Zirai yardım ve desteklemelere esas teşkil edecek bilgileri sunmak,
10. Ürün fiyat politikalarının belirlenmesine yardımcı olmak,
11. İşçi ücretlerinin belirlenmesine katkıda bulunmak,
12. En uygun ürün bileşimi konusunda girişimciye yardımcı olmak,

²⁹ Ali Aras, *Tarım Muhasebesi*, Ege Üniversitesi Basım Evi, İzmir 1988, s. 2.

³⁰ Emerny N. Castel, Manning H. Becker, *Farm Business Management*, The MacMillan Company, New York, 1967, s. 62.

³¹ L. Norman, R. B. Coote, *The Farm Business*, New York, 1976, s.1.

³² Deran, a.g.e., s. 45 – 46.

³³ Raymond R. Beneke, *Managing The Farm Business*, John Wiley & Sons Inc, New York, 1966, s. 405.

13. Tarım işçi ve yöneticilerinin performanslarının ölçülmesinde yardımcı olmak,
14. Üretim yerleri verimliliğinin belirlenmesine katkıda bulunmak,
15. Varlıkların kiralanması ya da satın alınması hususunda girişimciye fikir vermek,

Bu yan amaçlar, özellikle vergi matrahının belirlenmesi, kredi talebi ve devlet teşvikleri ile ilgili amaçlar, çoğu zaman, çiftçiler tarafından birincil amaç olarak görülmektedir.

3.2. Zirai İşletmelerde Muhasebenin Önemi

Son yıllardaki zirai üretim tekniklerindeki ilerlemeler ile ekonomik gelişmeler, tüm zirai işletmelerin planlama yapmasını gerekli hale getirmiştir. Muhasebe, geçmiş üretim dönemlerinden elde ettiği bilgilerle yöneticilerin geleceği planlamasına imkân sağlar. Bu nedenle de muhasebe, yönetim fonksiyonunun bir unsuru haline gelmiştir. Ayrıca birden çok üretim dalını bir arada tutan zirai işletmelerin doğru kararlar alabilmesi ve planlama yapabilmesi için muhasebe verilerinden yararlanmaları kaçılmaz hale gelmiştir. Çünkü üretici yaptığı üretim faaliyetinde ne kadar maliyete katlandığını ve buna karşılık ne kadar kar veya zarar ettiğini bilme isteğinden muhasebe verilerine ihtiyaç duymaktadır³⁴. Buradan hareketle, muhasebenin işletme için daha çok kazanç elde etmesini sağlayan faktörlerin başında geldiği bundan dolayı da muhasebenin zirai işletmeler için önemli olduğu ifade edilmiştir³⁵. Bunların yanı sıra işletme dışındaki üçüncü kişilere de bilgi sunarak yardımcı olur³⁶.

Zirai işletmelerde tutulan kayıtlar sonucunda oluşturulan finansal tablolar; çalışanlara, sendikalara, tüketici gruplarına ve işletmenin kazancıyla ilgilenen kişilerde

³⁴ Aras, a.g.e., s. 2.

³⁵ Mehmet Ali Aktuğlu, *Tarım İşletmeleri ve Muhasebesi*, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, İzmir 1984, s. 46.

³⁶ John A. Hopkins, Earl O. Heady, *Farm Records and Accountin*, Iowa State Universty Press, 1962, s.5.

bilgi sunar³⁷. Çünkü muhasebe, çok farklı bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına göre bilgi üretmek durumundadır³⁸.

3.3. Zirai İşletme Muhasebesinde Karşılaşılan Güçlükler

Zirai faaliyetlerin çok yönlü ve tüm faaliyetlerin iç içe girmiş olması nedeniyle, faaliyetler hakkında gerektiği kadar detay bilgiye ulaşılamamaktadır. Zirai faaliyetlerle ilgili istenilen düzeyde bilgiye ulaşılamamasına yol açan birden çok faktör bulunmaktadır. Bunlar³⁹;

- ✓ Zirai işletmelerde zirai faaliyetlerle ilgili hesaplar ile aile fertlerinin özel hesaplarının iç içe girmiş olması nedeniyle faaliyetlerle ilgili ayrıntılara ulaşılamamaktadır⁴⁰. Örneğin çiftçilerin kullandıkları traktör, üretim faaliyetlerinde kullanıldığı gibi tarım dışı işlerinde de kullanılmaktadır. Bu durumda traktörün yakıt masrafları ile ilgili olarak yapılacak hesaplamalarda, sadece üretimde kullanılan kısmın dikkate alınması ve işletme faaliyetlerine dağıtılması gerekmektedir.
- ✓ Zirai işletmelerde genel olarak aile iş gücü kullanımı fazladır. Bu yüzden aile iş gücü karşılığının hesaplanarak, üretim kolları arasında dağıtılması önemli bir sorundur. Bu amaçla aile iş gücü kayıtlara toplam olarak değil, ilgili üretim hesaplarına dağıtılarak kaydedilmelidir.
- ✓ İşletme içi değer hareketleri, muhasebe kayıtlarında maliyet hesaplamalarının yapılmasını güçleştirmektedir. Yetiştirilen ürünlerin bir kısmı satılırken; bir kısmı çiftçiler tarafından tüketilmekte, bir kısmı da diğer üretim faaliyetlerinde girdi olarak kullanılmaktadır. Örneğin buğday üretim faaliyetinde elde edilen buğday ve saman satılabildiği gibi, buğday aile içi tüketimde saman ise hayvancılık faaliyetinde yem olarak kullanılmaktadır.

³⁷ CharlesT. Horngren, Walter T. Harrison, *Financial Accounting*, Prentice Hall Inc, 2. Ed. , New Jersey 1997, s. 6.

³⁸ Lanny M. Solomon vd., *Finansal Accounting*, West Publishing Company, New York, 1997, s. 4.

³⁹ Bülent Çelebi, *Samsun İli Çarşamba Ovası Tarım İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi Üzerine Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Ondokuz Mayıs Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Samsun 2006, s. 12 – 13.

⁴⁰ Aktuğlu, a.g.e., s. 42.

Bu durumda söz konusu ürün, elde edildiği bitkisel üretim faaliyetine gelir, hayvansal üretime ise masraf yazılmalıdır.

- ✓ Zirai işletmelerde yer verilen üretim faaliyeti sayısı genellikle birden fazladır. Bu durumda işletmedeki traktöre ait yıllık akaryakıt harcamaları gibi ortak harcamaların, üretim faaliyetleri arasında dağıtılması gerekir.
- ✓ Çok yıllık bitkisel ürünler ile hayvanlarda, verim dönemine kadar büyümeden veya çağ değişiminden dolayı bir değer artışı söz konusudur. Dolayısıyla bu değer artışlarının, bilançoda veya gelir tablosunda raporlanıp raporlanmayacağı, raporlanacaksa nasıl bir işleme tabi tutulacağı konusu tarım muhasebesini diğer ticaret, sanayi ve hizmet işletmelerindeki muhasebe uygulamalarından ayıran önemli bir özelliktir.
- ✓ Bir üretim faaliyetinde birden fazla ürün elde edilmesi durumunda, bu ürünlerin maliyetlerinin belirlenmesinde de sorunlar bulunmaktadır. Örneğin buğday üretiminde saman, koyunculuk üretiminde süt, yapağı, yavru ve gübre gibi birden fazla ürün alınabilmektedir. Bu durumda esas üretim faaliyeti ana ürün, diğerleri yan ürün kabul edilerek hesaplama yapılmalıdır.
- ✓ Gelir vergisi kanuna göre bir hesap dönemi, bir takvim yılı (1 Ocak – 31 Aralık) olarak kabul edilmektedir (hesap dönemi Maliye Bakanlığı'ndan izin almak koşulu ile değiştirilebilir). Ancak zirai faaliyetlerde üretim dönemi çoğu zaman bir takvim yılından farklıdır. Bu durumda birden çok hesap dönemini ilgilendiren ürünlerle ilgili olarak yapılan giderlerin, ürünün satışının yapılacağı yıla aktarılması gerekmektedir.

3.4. Türkiye' de Zirai İşletmelerde Muhasebesinin Gelişimi

Ziraatta muhasebenin kullanılması, 18. yüzyılın sonlarına rastlamaktadır. Bu dönemde ziraat kesiminde yürütülen bazı araştırmalarda muhasebe kayıtlarından ve sonuçlarından faydalanma yoluna gidilmiştir. Ancak bu araştırmalarda amaç, işletme faaliyetlerini kontrol ve daha kârlı bir çalışma düzeni oluşturmak değildir⁴¹.

⁴¹ Aras, a.g.e., s. 6.

Türkiye’de zirai muhasebe ile ilgili olarak yapılan çalışmaların en önemlilerinden biri, 1884 yılında Aram Margosyan tarafından kaleme alınan “Muhasebe-i Zirâiye” adlı eserdir. Eserde çift taraflı kayıt sistemi uygulanmıştır⁴².

Ülkemizde tarım muhasebesiyle ilgili doktrin olarak adlandırılacak çalışmalar bulunmadığı gibi, uygulamada da yeterince gelişme kaydedilmediği görülmektedir. Bunun temel nedeninin vergi yasaları ile ilgili olduğu söylenebilir. Türkiye’deki vergi yasalarının zirai işletmeleri büyük ölçüde vergi dışı bırakması nedeniyle, zirai muhasebe alanında çalışmalar yeterli düzeye ulaşamamıştır⁴³.

⁴² Özkan, a.g.e., s. 46.

⁴³ Demirkol, a.g.e., s. 38.

II. BÖLÜM

ZİRAİ FAALİYETLERLE İLGİLİ TÜRKİYE

MUHASEBE STANDARDI ve ULUSAL DÜZENLEMELER

Bu bölümde zirai faaliyetlerin finansal tablolara alınması ve sunumu ile ilgili olarak ülkemizde uygulanan standart ve düzenlemeler açıklanacaktır.

1. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI TMS 41

1.1. Standardın Gerekçesi

TMS'nin temel amaçlarından biri, tüm iş sahalarına hitap eden, genel amaçlı mali tablolarla ilgili uluslararası muhasebe standardı geliştirmektir. Muhasebe standartlarını çoğu, bütün iş alanları tarafından kullanılabilirken, bazıları belli faaliyet ve sektörlerle ilgilidir. Genel amaçlı mevcut muhasebe standartlarının, belli faaliyet ve sektörlerin ihtiyacına tam olarak cevap verememesi, sadece belli faaliyet ve sektörlerle yönelik muhasebe standardı hazırlanma ihtiyacını doğurmuştur. Zirai faaliyetlerle ilgili muhasebe standardı hazırlanması da bu ihtiyaçtan kaynaklanmıştır. İhtiyacı ortaya çıkaran nedenleri, aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür⁴⁴.

- ✓ Düzenleme Öncesi Muhasebe Standartları Kapsamında Yer Almama
- ✓ Değişik Ülkelerdeki Farklı Uygulamalar
- ✓ Geleneksel Muhasebe Uygulamalarının Yetersizliği
- ✓ Tarım İşletmelerinin Borsada İşlem Görmeleri ve Kredi Talepleri

1.2. Standardın Amacı ve Kapsamı

Zirai Faaliyetler Standardı'nın amacı; zirai faaliyetlerle ilgili canlı varlık, hasat anındaki zirai ürün ve gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin

⁴⁴ Deran, a.g.e., s. 71

koşulsuz devlet yardımlarının mali tablo sunum ve açıklamalarında uygulanacak muhasebe yaklaşımlarını açıklamaktır. Bu açıklamalar doğrultusunda, zirai faaliyetlerle ilgili olmak koşulu ile aşağıdaki unsurlar, standardın kapsamını oluştururlar⁴⁵.

- ✓ Canlı varlıklar,
- ✓ Hasat zamanındaki zirai ürünler,
- ✓ Gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin koşulsuz devlet yardımları.

Aşağıdaki tabloda canlı varlıklar, zirai ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünlere ilişkin örneklere yer verilmiştir⁴⁶.

Tablo 3: Zirai Faaliyetler Standardının Kapsamı

Canlı Varlıklar	Zirai Ürünler	Tarımsal Ürünün Hasat Sonrası İşlenmesiyle Elde Edilen Ürünler
Koyun	Yün	Halı, Kilim, Yün İpliği
Orman Korusundaki Ağaçlar	Kütükler	Kereste
Bitkiler	Pamuk	İplik, Giysi
	Şeker Kamışı	Şeker
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda Elde Edilmek Üzere Kesilen Sığır	Sosis, Pastırma
Çalılık	Yaprak	Çay, İşlenmiş Tütün
Asma	Üzüm	Şarap
Meyve Ağaçları	Toplanmış Meyveler	İşlenmiş Meyve

Kaynak: TMS 41, md. 4.

Tablo 3' ün birinci ve ikinci sütununda yer alan unsurların mali tablolara yansıtılmasında uygulanacak muhasebe yaklaşımları, bu standardın kapsamında yer almaktadır. Üçüncü sütunda yer alan unsurların mali tablolara yansıtılması ise bu standardın kapsamı dışındadır.

⁴⁵ Türkiye Muhasebe Standartları, Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS 41), md. 1.

⁴⁶ TMS 41, md. 4.

Tablonun birinci sütununda yer alan canlı varlıklar, TMS 41'in beşinci maddesinde canlı hayvanlar ve bitkiler olmak üzere ikiye ayrılmışlardır. Bu varlıklara, TMS 41'de önerilen muhasebe yaklaşımının uygulanabilmesi için, öncelikle canlı varlıkların zirai faaliyetlerle ilgili olmaları, ikinci olarak da ticari amaçla elde bulunduruluyor olmaları gerekmektedir.

Standartta hayvanlar, canlı stoklar olarak ifade edilmişlerdir. Bu deyimle anlatılmak istenen; belli bir yönetim faaliyeti çerçevesinde, etini, sütünü, yumurtasını, balını, kürkünü ya da yününü satmak amacıyla yetiştirilen inek, koyun, keçi, deve ve benzeri büyük ve küçükbaş hayvanlar, kümes hayvanları, arı ile balık ve balık benzeri ve tüketilebilir hayvanlardır. Bitkiler kavramından anlaşılması gereken; ömrü bir yıl ile sınırlı bitkiler ile ömrü bir yıldan uzun olan bitkilerdir. Bu bitkilerde kendi aralarında, üretim konusu bitkinin ürünü olan bitkiler (üreyen bitkiler) ve üretim konusu bitkinin kendisi olan bitkiler (tüketilebilir bitkiler), şeklinde bir ayrıma tabi tutulabilirler⁴⁷.

Standartta göre zirai faaliyetlerin yapıldığı araziler kapsam dışında bırakılmış ve arazilerin değerlemesinin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar veya TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standartlarından birine göre yapılacağını belirtmiştir⁴⁸.

Zirai işletmeler doğa ve ticari risklerini azaltmak için ileri tarihli sözleşmeler yapabilirler. İşletmelerin ellerinde bulundurdukları bu tür ileri tarihli sözleşmeler ile diğer maddi olmayan varlıklar bu standartın kapsamı dışında tutulmuştur. Standart, söz konusu maddi olmayan varlıkların muhasebeleştirilmesinde TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı'nın esas alınması gerektiğine işaret etmektedir⁴⁹.

Zirai işletmeler, birçok ülkede, devlet tarafından desteklenmektedirler. Bu standart, sadece gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet yardımlarının bu standart kapsamında olduğunu belirtirken, bunun haricindeki devlet yardımlarının TMS 20 Devlet Yardımları ve Devlet Bağışlarının Açıklanması Standardı kapsamında muhasebeleştirilmesi gerektiğine işaret etmektedir⁵⁰.

⁴⁷ Deran, a.g.e., s. 77.

⁴⁸ TMS 41, a.g.e., md. 2.

⁴⁹ TMS 41, a.g.e., md. 2.

⁵⁰ Deran, a.g.e., s. 79.

1.3. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlenmesine İlişkin Esaslar

Bu kısımda canlı varlıkların ilk aktife alınmaları, her bilanço döneminde değerlendirme işlemlerinin yapılması ve bu değerlendirme sonucunda ortaya çıkan kar veya zararların ne şekilde kayıtlanacağı konuları ele alınacaktır.

1.3.1. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Standarda göre bir canlı varlığın muhasebeleştirilmesi için kontrol, değer ve ölçüm kriterlerinin sağlanmış olması gerekmektedir⁵¹.

Bir canlı varlığın muhasebeleştirilmesi için gerekli kriterlerden olan kontrol; girişimcinin canlı varlıklara sahip olması, ya da geçmiş olayların bir sonucu olarak canlı varlıkların sahipliğe çok yakın derecede girişimcinin kontrolü altında olması anlamına gelmektedir. Değer kriteri ile anlatılmak istenen; canlı varlıklardan beklenen nakit akışlarının, gelecekte bir ekonomik fayda yaratma olasılığıdır. Ölçüm kriteriyse; varlığın gerçeğe uygun değeri ya da maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi anlamına gelmektedir⁵².

Zirai faaliyetler açısından örneğin, sığırın yasal mülkiyeti ve edinim, doğum veya süttten kesilme sırasında damgalanması veya işaretlenmesi, kontrolün bulunduğu kanıtıdır. Ayrıca gelecekte sağlayacağı faydalar, önemli fiziksel özellikleri ölçülmek suretiyle değerlendirilir⁵³. Örneğin; girişimci bir meyve bahçesinden gelecek dönemlerde sağlayacağı faydaları belirlerken, ağaçların yaş ve cins gibi özelliklerini göz önünde bulundurmalıdır. Çünkü farklı yaş ve cinsteki ağaçlardan elde edilmesi beklenen faydalar farklılık gösterirler.

⁵¹ TMS 41, a.g.e., md. 10.

⁵² Deran, a.g.e., s. 81.

⁵³ TMS 41, a.g.e., md. 11.

1.3.2. Canlı Varlıkların Değerlemesi

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, 30. maddede yer verilen gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür⁵⁴. Bir varlığın gerçeğe uygun değeri, o varlığın mevcut durumundaki yeri ve durumuna bağlıdır. Dolayısıyla, örneğin, herhangi bir çiftlikteki bir sığırın gerçeğe uygun değeri, söz konusu sığırın ilgili olduğu piyasadaki fiyatından, nakliye masraflarının ve söz konusu piyasaya getirilmesine ilişkin diğer masrafların çıkarılması ile bulunur. Standart doğrultusunda net gerçeğe uygun değer aşağıdaki gibi formüle edilebilir⁵⁵.

$$NGUD = PF - (SNM+PGM)$$

NGUD: Net Gerçeğe Uygun Değer

PF: Piyasa Fiyatı

SNM: Satış Noktası Maliyetleri(Aracılara ödenen komisyon gibi)

PGM: Pazara Getirme Maliyetleri(Nakliye giderleri gibi)

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı gibi TMS 41' in canlı varlıkların bilançoya ilk alınmaları sırasında ve her bilanço döneminde net gerçeğe uygun değerle değerlemeye tabi tutulacakları görülmektedir. Ancak canlı varlıklar ilk defa kayda alınacakları zaman, gerçeğe uygun değerine ulaşamaması ve net gerçeğe uygun değerın güvenilir bir şekilde hesaplanamaması durumunda, canlı varlıkların maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulmalarına da izin vermektedir.

1.3.3. Canlı Varlıklara İlişkin Kar ve Zararın Raporlanması

Canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar ile ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar olduğu dönem kâr veya zararında

⁵⁴ TMS 41, a.g.e., md. 12.

⁵⁵ Deran, a.g.e., s. 82 – 83.

dikkate alınır⁵⁶. Canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında bir zarar doğabilir; çünkü satış maliyetleri, bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle yapılan hesaplamada düşülür. Bir buzağının doğmasında olduğu gibi, bir canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde kazanç da doğabilir⁵⁷.

1.4. Zirai Ürünlerin Aktifleştirilmeleri ve Değerlenmesine İlişkin Esaslar

1.4.1. Zirai Ürünlerin Aktifleştirilmeleri

Canlı varlıkların bilançoya alınmasında gerekli koşullar, zirai ürünler için de geçerlidir. Bir başka ifade ile zirai ürünlerin, hasat anında aktifleştirilebilmeleri için kontrol, değer ve ölçüm kriterlerini sağlamaları gereklidir.

1.4.2. Zirai Ürünlerin Değerlemesi

Standart, zirai ürünler için net gerçeğe uygun değer ile değerlendirme yapılmasını gerektirmektedir. Ancak, tarımsal ürünlerin TMS 2 ya da diğer muhasebe standartlarına göre belirlenmesi durumunda bu ölçü; maliyet bedeli olarak kabul edilmektedir⁵⁸.

1.4.3. Zirai Ürünlere İlişkin Kar ve Zararın Raporlanması

Zirai ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zararlar, oluştukları dönemde kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır⁵⁹. Hasat sonucunda, zirai ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında kazanç veya zarar oluşabilir⁶⁰.

⁵⁶ TMS 41, a.g.e., md. 26.

⁵⁷ TMS 41, a.g.e., md. 27.

⁵⁸ Deran, a.g.e., s. 87.

⁵⁹ TMS 41, a.g.e., md. 28.

⁶⁰ TMS 41, a.g.e., md. 29.

1.5. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Biçimde Ölçülememesi Durumu

Standartta, canlı varlık ve zirai ürünlerin mali tablolara alınmasında esas olarak net gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsenmiştir. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır. Ancak, bu varsayım yalnızca, piyasa fiyatı veya değeri bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif tahminlerin güvenilir olmayacağını açık olarak anlaşıldığı canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında yok edilebilir. Böyle bir durumda söz konusu canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür. Söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda işletme, anılan varlığı gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer⁶¹.

30. madde de belirtilen varsayım yalnızca ilk muhasebeleştirme sırasında yok edilebilir. Canlı varlıklarını daha önce gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmüş bir işletme, söz konusu varlıkları elden çıkarana kadar gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmeye devam eder⁶².

İşletmeler zirai ürünü, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer. Bu durum, zirai ürünlerin, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiği bakış açısını yansıtır⁶³.

1.6. Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesinde İzlenecek Yol

Canlı varlık veya zirai ürüne ilişkin mevcut konumu ve yeri itibarıyla aktif bir piyasanın bulunması durumunda, bu piyasada açıklanmış olan fiyat, gerçeğe uygun değer belirlenmesine uygun bir esas teşkil eder. İşletmenin farklı piyasalara ulaşması söz konusu ise, ilgili işletme bunlardan en uygun olanını kullanır. Örneğin, işletme, iki

⁶¹ TMS 41, a.g.e., md. 30.

⁶² TMS 41, a.g.e., md. 31.

⁶³ TMS 41, a.g.e., md. 32.

aktif piyasaya ulaşmakta ise, kullanılması beklenen piyasada geçerli olan fiyat dikkate alınır⁶⁴.

Aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda işletme, elde edilebildiği takdirde aşağıdaki bilgilerden biri veya daha fazlasını gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanabilir⁶⁵.

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

Standartta canlı varlıklar için piyasa fiyatı elde edilememesi ya da canlı varlığa ilişkin piyasada bir fiyat oluşmakla birlikte, oluşan fiyatın varlığın gerçeğe uygun değerini yansıtmaması durumunda, varlıklardan gelecekte beklenen net nakit akımlarının, piyasada geçerli olan vergi öncesi iskonto oranı ile iskonto edilerek, gerçeğe uygun değer belirlenmesi gerektiği belirtilmektedir⁶⁶.

Beklenen net nakit akışlarının şimdiki değerinin hesaplanmasındaki amaç; bir canlı varlığın, mevcut durumuna göre, gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesidir. Girişimci, tahmini net nakit akımlarını ve net nakit akımlarının iskonto edilmesinde kullanacağı iskonto oranını belirlerken, bu amacı göz önünde bulundurmalıdır. Bir canlı varlığın, mevcut değeri, ilave biyolojik dönüşümlerden veya girişimcinin biyolojik dönüşüm, hasat ve satışla ilgili gelecekte yapacağı faaliyetlerden kaynaklanan değer artışlarını içermemektedir⁶⁷. Bu nedenle, nakit akımları belirlenirken, varlıkların finansmanı, vergilendirme veya hasat sonrası varlığın eski haline getirilmesi (örneğin

⁶⁴ TMS 41, a.g.e., md. 17.

⁶⁵ TMS 41, a.g.e., md. 18.

⁶⁶ TMS 41, a.g.e., md. 20.

⁶⁷ TMS 41, a.g.e., md. 21.

kesilen orman ağaçlarının yerine yenilerinin dikilmesi) ile ilgili nakit akımları göz önünde bulundurulmamaktadır⁶⁸.

Standartta bazı durumlarda, maliyet bedelinin, gerçeğe uygun değere yakın olabileceği belirtilmiştir. Bu durumlar standartta aşağıdaki gibi sayılmıştır⁶⁹.

- ✓ İlk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması. Örneğin raporlama dönemi sonundan hemen önce ekilen meyve ağacı fideleri.
- ✓ Biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisi olmasının beklenmemesi. Örneğin 30 yıllık bir çam korusu üretim sürecindeki ilk büyüme.

1.7. Devlet Teşviklerinin Mali Tablolara Alınmasına İlişkin Esaslar

Standartta göre, gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, söz konusu teşviklerin ancak ve ancak alacak haline gelmeleri durumunda kâr ya da zararda muhasebeleştirilir⁷⁰.

Gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri; ilgili işletmenin belirli tarımsal faaliyetlerde bulunulmaması da dâhil olmak üzere, şartlı olarak verilmiş olmaları durumunda, sadece ve sadece ilgili devlet teşvikine ilişkin koşullar karşılandığında kâr ya da zararda muhasebeleştirilir⁷¹.

Devlet teşviklerinin koşul ve şartları farklılık arz eder. Örneğin; bir teşvik, işletmenin belirli bir yerde 5 yıl süreyle tarımsal faaliyette bulunmasını, bu faaliyetin 5 yıldan daha kısa bir dönem için yapılması durumunda ise tüm teşvikin iade edilmesini gerektirebilir. Bu durumda, söz konusu teşvik, 5 yıllık süre dolmadıkça işletme tarafından kâr ya da zararda muhasebeleştirilmez. Diğer taraftan, teşvik koşullarının,

⁶⁸ TMS 41, a.g.e., md. 22.

⁶⁹ TMS 41, a.g.e., md. 24.

⁷⁰ TMS 41, a.g.e., md. 34.

⁷¹ TMS 41, a.g.e., md. 35.

geçen zamana bağılı olarak teşvikin belli bir kısmının işletmece alıkonulmasına izin vermesi durumunda, işletme, söz konusu teşviki, zaman geçtikçe kâr ya da zararda muhasebeleştirilir⁷².

Bu Standart, herhangi bir devlet teşvikinin, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması veya söz konusu devlet teşvikinde işletmenin belirli tür bir tarımsal faaliyette bulunmamasının öngörülmüş olması durumunda, TMS 20'den farklı bir uygulamayı gerekli kılar. TMS 20, sadece, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerine uygulanır⁷³.

1.8. Açıklanması Gereken Hususlar

Standartta göre işletmenin bazı hususları açıklanması gerekmektedir. Bu kısımda, zirai işletmelerin açıklamaları gereken bu hususlar açıklanacaktır.

1.8.1. Kar ve Zararın Açıklanması

İşletme cari dönem boyunca, canlı varlık ve zirai ürünlerin ilk muhasebeleştirilmelerinden ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri ile satış maliyetleri arasındaki farkta meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya zararlar toplamını açıklar⁷⁴. Üretim döngüsü bir yıldan uzun süren (yıllara yaygın) canlı varlıkların gerçeğe uygun değerleri, aşağıda belirtilen iki faktöre bağılı olarak değişir.

- ✓ Fiziksel değişim,
- ✓ Fiyat değişikliği.

Fiziksel değişim, doğa kanunlarının bir sonucu olarak, büyüme, çürüme, çoğalma ve üreme ile canlı varlıkların kendilerinde meydana gelen kalite, miktar, hacim

⁷² TMS 41, a.g.e., md. 36.

⁷³ TMS 41, a.g.e., md. 38.

⁷⁴ TMS 41, a.g.e., md. 40.

ve kilogram değişiklikleri olarak ifade edilebilir. Fiyat değişiklikleri ise istekli ve bilgili alıcı ve satıcı arasındaki anlaşmaya bağlı olarak ortaya çıkar⁷⁵.

1.8.2. Canlı Varlık Gruplarının Açıklanması

İşletme, her bir canlı varlık grubunu benzer türdeki bitki ya da hayvan gurubu olarak açıklar. Canlı bir varlık veya zirai ürüne ilişkin gerçeğe uygun değerin belirlenmesi, söz konusu canlı varlık veya zirai ürünlerin önemli özelliklerine göre gruplandırılmaları suretiyle kolaylaştırılabilir; yaşları veya kaliteleri gibi. İşletme söz konusu özellikleri, piyasada fiyatlamaya esas teşkil eden özellikleri dikkate alarak belirler⁷⁶. Standart, gerçeğe uygun değerin kolay hesaplanması amacıyla yapılan canlı varlık ve zirai ürünlerin gurupları hakkında açıklama yapmayı gerektirmektedir⁷⁷. Gruplandırılan canlı varlık ve zirai ürünleri hakkındaki açıklamalar, sayısal olabileceği gibi, metin şeklinde de olabilir⁷⁸.

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 açıklayabilir⁷⁹.

Canlı varlıklar, olgunlaşmış veya olgunlaşmamış varlıklar olarak da sınıflandırılabilir. Olgunlaşmış canlı varlıklar; hasat edilebilir özellikler kazanmış veya düzenli aralıklarla hasat edilebilmeleri mümkün olan varlıklardır⁸⁰.

⁷⁵ Deran, a.g.e., s. 106.

⁷⁶ TMS 41, a.g.e., md. 15.

⁷⁷ Deran, a.g.e., s. 108.

⁷⁸ TMS 41, a.g.e., md. 42.

⁷⁹ TMS 41, a.g.e., md. 43.

⁸⁰ TMS 41, a.g.e., md. 45.

1.8.3. Finansal Tablolarda Raporlanmayan Bilgilerin Açıklanması

İşletmeler, canlı varlıklarla ilgili tüm bilgileri finansal tablolarda gösteremez. İşletme, finansal tablolardan ayrı olarak aşağıdaki açıklamaları da yapması gerekmektedir⁸¹.

- ✓ İşletmenin her bir canlı varlık grubunu içeren faaliyetlerinin niteliğini,
- ✓ İşletmenin dönem sonundaki her bir canlı varlık grubunun ve dönem boyunca elde edilen zirai ürünlerin miktarlarını.

1.8.4. Gerçeğe Uygun Değerin Ölçülmesinde Kullanılan Yöntemlerle İlgili Açıklama

İşletme, her bir canlı varlık ve hasat noktasındaki her bir zirai ürün grubunun gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde kullanılan yöntem ve önemli varsayımları açıklaması gerekir⁸².

1.8.5. Zirai Ürünlerin Net Gerçeğe Uygun Değerinin Açıklanması

Standarda göre işletme, hasat noktasında belirlenen dönem boyunca hasat edilen zirai ürünlerin gerçeğe uygun değerleri ile satış maliyetleri arasındaki farkı açıklaması gerekir⁸³.

1.8.6. Dönem İçindeki Değişimlerin Mutabakat Cetvelleri Aracılığıyla Açıklanması

Standarda göre işletme, canlı varlıkların kayıtlı değerlerinde dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen değişimlerin mutabakatını göstermesi gerekir. Bu durum mutabakat cetvelleri aracılığıyla yapılır. Söz konusu mutabakat cetveli, aşağıdaki maddeleri kapsar⁸⁴.

⁸¹ TMS 41, a.g.e., md. 46.

⁸² TMS 41, a.g.e., md. 47.

⁸³ TMS 41, a.g.e., md. 48.

⁸⁴ TMS 41, a.g.e., md. 50.

- ✓ Gerçeğe uygun değer ile satış maliyetleri arasındaki farkta ortaya çıkan değişimden kaynaklanan kazanç ve zarar
- ✓ Satın almalarından kaynaklanan artış
- ✓ TFRS 5 kapsamında satışlar ve satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dâhil edilen) canlı varlıklar ile ilişkilendirilebilen azalmalar
- ✓ Hasattan kaynaklanan azalış
- ✓ İşletme birleşmelerinden kaynaklanan artış
- ✓ Finansal tabloların farklı bir para birimine veya yurtdışındaki bir işletmenin finansal tablolarının raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullandığı para birimine çevrilmesi durumunda oluşan net kur farkları ve
- ✓ Diğer değişiklikler

1.8.7. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Şekilde Belirlenemediği Durumlarla İlgili Açıklamalar

Standarda göre canlı varlıkların, dönem sonundaki maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi esasına göre ölçülmesi durumunda, işletme, canlı varlıklara ilişkin aşağıdaki hususları açıklaması gerekir⁸⁵.

- ✓ Canlı varlığın türü,
- ✓ Gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülememesinin nedenleri,
- ✓ Eğer mümkünse, gerçeğe uygun değere ilişkin muhtemel tahmini değer aralıkları,
- ✓ Amortisman yöntemi,
- ✓ Faydalı ömürleri veya kullanılan amortisman oranları,
- ✓ Dönem başı ve dönem sonu itibariyle brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanları.

⁸⁵ TMS 41, a.g.e., md. 54.

Cari dönem boyunca canlı varlıkların, maliyetlerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi esasına göre ölçülmeleri durumunda, işletme, söz konusu canlı varlıkların elden çıkarılmasına ilişkin olarak oluşan kazanç ve zararları muhasebeleştirir ve yapmış olduğu mutabakatta ise, söz konusu canlı varlık tutarlarını ayrıca açıklar. Buna ek olarak, canlı varlıklara ilişkin kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınan aşağıda belirtilen tutarlar da ilgili mutabakatta açıklanır⁸⁶.

- ✓ Değer düşüklüğü tutarları
- ✓ Değer düşüklüğü iptalleri
- ✓ Amortisman

Daha önceden, maliyet değerleriyle ölçülmüş bulunan canlı varlıkların, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesi durumunda, işletme, canlı varlıklara ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları yapar⁸⁷.

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

1.8.8. Devlet Teşvikleri İle İlgili Açıklamalar

İşletmelerin, bu standart kapsamında zirai faaliyetle ilgili devlet teşvikleri hakkında aşağıdaki açıklamaları yapar⁸⁸.

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

⁸⁶ TMS 41, a.g.e., md. 55.

⁸⁷ TMS 41, a.g.e., md. 56.

⁸⁸ TMS 41, a.g.e., md. 57.

2. ULUSAL DÜZENLEMELER

2.1. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

SPK'nın Sermaye Piyasalarında Muhasebe Standartları Hakkındaki Tebliğ'in (Seri XI, No:25) 31. Kısmı, zirai faaliyetlerle ilgili işlem ve olayların aktifleştirilmesi ve kamuya açıklanmasına ilişkin ilke ve esasları açıklamaktadır.

SPK Tebliği içerik olarak TMS 41'i esas almıştır. SPK Tebliği içerik olarak TMS 41'i esas alsa da şekil olarak TMS 41'de yer alan açıklamaları gruplar halinde sunmuştur. TMS 41 ara başlıklar altında sıralanan 59 maddeden oluşurken, SPK tebliği bunları dört bölüm şeklinde gruplandırıp 21 madde halinde sunmuştur. TMS 41'de amaç, kapsam, tanımlar, genel kavramlar, aktifleştirme-değerleme gibi başlıklar ve bunların altında başlıklarla ilgili maddeler yer almaktadır. SPK tebliğinde ise birinci bölümde amaç kapsam ve tanımlar ana başlığı altında ilgili kavramlar incelenmiş ikinci bölümde canlı varlık ve zirai ürünlerin finansal tablolara alınması ve değerlemesine ilişkin esaslar, üçüncü bölümde devlet teşvikleri ve dördüncü bölümde de kamuya açıklanacak hususlar ele alınmıştır.

2.2. Vergi Usul Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

VUK'ta işletmelere ait kayıt ve belge düzeni ile finansal tablolara ilişkin hükümlerin yer alması gibi nedenler, işletmelerin muhasebe uygulamaları esnasında vergi mevzuatına bağlı kalmalarını zorunlu kılmaktadır⁸⁹. Muhasebe uygulamaları ile vergi yasaları iç içe olmasına rağmen önemli olan vergi yasalarındaki değişikliklerin muhasebe uygulamalarını kökten etkilememesidir. Vergi yasaları ile getirilen değişiklikler karşısında muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerinin zarar görmemesi için, değişiklikleri içeren vergi yasasının amacı benimsenmeli ve bu amaç doğrultusunda muhasebe kurallarına uygun çözüm yolları geliştirilmelidir⁹⁰.

⁸⁹Demirkol, a.g.e., s. 68.

⁹⁰Mehmet Sayarı, "Muhasebe Vergi Yasalarının Vesayetinden Kurtarılmalı", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Nisan, 1999, s. 69.

Ülkemizde zirai faaliyetlerle ilgili muhasebe uygulamalarına çoğunlukla vergisel boyutta bakılmış ve bir anlamda muhasebe verginin gölgesinde kalmıştır. Bu nedenle zirai faaliyet muhasebesi yıllarca ihmal edilmiş, ziraat kesimi belirleyici unsur olarak vergisel anlamda yapılan düzenlemeleri kabul ettiği için vergi kanunlarındaki düzenlemeleri esas almışlardır⁹¹.

GVK'ya gelir; "bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır"⁹², şeklinde tanımlanmaktadır. GVK geliri yedi gruba ayırıp, ikinci sırada zirai kazançlara yer vermiştir. Kanun, zirai faaliyetlerle uğraşan gerçek kişileri çiftçi olarak nitelendirmiş ve elde ettikleri gelirleri zirai kazanç saymıştır. Buna karşılık kollektif şirketlerle adi veya komandit şirketlerin zirai faaliyetlerden elde ettikleri geliri, zirai kazanç olarak kabul etmeyip ticari kazanç saymıştır⁹³.

VUK, zirai kazancın belirlenmesinde temel alınacak ölçüler⁹⁴;

- ✓ Yıllık üretim değeri,
- ✓ Ortalama randıman miktarı,
- ✓ Ortalama işçilik tutarı,
- ✓ Ortalama maliyet bedeli ve
- ✓ Ortalama satış fiyatıdır.

Ayrıca tarla, bağ ve sebzeçilik ziraatında ölçü birimi olarak dönümün esas alınacağını belirtmiştir.

VUK, değerlendirme ile ilgili çok kapsamlı açıklamalara yer vermiş olmakla beraber, tüm canlı varlıkların değerlemesi ile ilgili kapsamlı bir açıklamada bulunmamaktadır. VUK, tüm zirai ürünlerin maliyet bedeli ile değerlendirileceğini ve maliyet bedellerinin zirai ürünlerin özelliklerine göre, 275. maddede belirtilen maliyet unsurları esas olmak üzere, Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslar çerçevesinde

⁹¹Demirkol, a.g.e., s. 68.

⁹² GVK, md. 1.

⁹³ GVK, md. 52.

⁹⁴ Vergi Usul Kanunu, md. 45.

hesaplanacağını belirtmiştir⁹⁵. Söz konusu Kanun'da, zirai işletmeye ait hayvanların maliyet bedelleri ile değerlendirileceği belirtilmektedir. Maliyet bedelinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda, değerlendirme ölçüsü olarak emsal bedelinin kullanılabilirliği ifade edilmektedir. Emsal bedeli, işletmenin bulunduğu bölgedeki zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilen ortalama maliyet bedeli olarak belirtilmiştir⁹⁶.

GVK'ya göre; küçük çiftçi muafiyeti dışında kalan zirai işletmeler, vergilerini gerçek usule göre beyan ederler⁹⁷. Bu tip işletmeler, zirai kazançlarını, zirai işletme hesabı veya bilanço esasına göre olmak üzere olmak üzere iki şekilde tespit edilebilir. GVK'ya göre; bilanço esasına göre zirai işletme hesabı esasında gelirin tespiti, tahakkuk esasına göre yapılmalıdır. Bu durum GVK'nın ilgili maddesinde; zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hâsılat ile ödenen ya da borçlanılan giderler arasındaki müspet farktır şeklinde ifade edilmiştir⁹⁸.

2.3. Vergi Mevzuatındaki Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Düzenlemelerin TMS 41 İle Karşılaştırılması

TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatı'nda zirai faaliyetlerle ilgili yaklaşım ve düzenlemeleri amaç, kapsam ve uygulamalar açısından aşağıdaki tablo aracılığıyla karşılaştırmak olanaklıdır⁹⁹.

⁹⁵ VUK, md. 276.

⁹⁶ VUK, md. 277.

⁹⁷ GVK, md. 53.

⁹⁸ GVK, md. 55.

⁹⁹ S. Hüseyin Tokay, Ali Deran, "Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı İle Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması", *Yaklaşım Dergisi*, 2006, S. 158, Kaynak: <http://www.yaklasim.com./mevzuat/dergi/makaleler/2006027752.htm>, (Erişim tarihi, 20.04.2010).

Tablo 4: TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatında, Zirai 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 tarımsal ürünler ve gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri.	Hasat anına kadar olan tüm tarımsal faaliyetler ile hasat anından sonraki bazı faaliyetler.
Aktifleştirme Kriteri	Kontrol, değer ve ölçümdür.	Edinim ve kayıttır.
Canlı Varlıkların Değerleme Esasları	İlk aktifleştirmede, piyasa fiyatı ya da NBD’ye göre belirlenen NGUD. Nispi istisna durumunda; Tarihi maliyet	Borsa rayicinin olması halinde borsa rayici, Borsa rayicinin olmaması halinde kayıtlı değer, o da yoksa emsal bedeli
Zirai Ürünlerin Değerleme Esasları	İlk kayıta, NGUD. Hasattan sonraki bilanço dönemleri kayıtlı değer	Maliyet bedeli.
Toprak Varlığının Değerleme Esasları	Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesisten ayrı olarak maliyet değeri ile	Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesis ile birlikte maliyet değeriyle.
Kar 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.	Bilançoda.
Amortisman Ayrılıyor mu?	EVET	EVET
Amortisman Tabi Varlıkların İsimleri Ayrıntılı Bir Şekilde Sunulmuş Mu?	HAYIR	EVET
Amortisman Yaklaşımları	Değerleme yaklaşımı.	Dağıtım yaklaşımı.
Amortisman Tabi Değer	Gerçeğe uygun değer.	Maliyet bedeli.
Amortisman Hesaplama Yöntemi	$A = \left(\sum_{t=1}^n R \times \frac{1}{1+i^t} \right) - \left(\sum_{t=1}^{n-1} R \times \frac{1}{1+i^{t-1}} \right)$	1/ yararlı ömür, (Oranlar, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir)

Kaynak: S. Hüseyin Tokay. Ali Deran, “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı İle Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması”, *Yaklaşım Dergisi*, 2006, S. 158, Kaynak: [Http://www.yaklasim.com./mevzuat/dergi/makaleler/2006027752.htm](http://www.yaklasim.com./mevzuat/dergi/makaleler/2006027752.htm).

Tabloda da görüldüğü gibi, zirai faaliyetlerle ilgili olan TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatı'ndaki uygulamalar arasında çok önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılığın nedeni, amaç farklılığıdır. Daha önce de belirtildiği gibi SPK'nın, zirai faaliyetlerle ilgili muhasebe standardı, TMS 41' le içerik olarak aynı olduğundan, TMS 41 ile Türk Vergi Mevzuatı arasındaki fark, aynı zamanda SPK ile Türk Vergi Mevzuatı arasındaki fark anlamına gelmektedir.

III. BÖLÜM

MEYVECİLİK İŞLETMELERİNDE BELGE ve DEFTER DÜZENİ, VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ, AMORTİSMANLAR

1. BELGE ve DEFTER DÜZENİ

1.1. Meyvecilik İşletmelerinde Belge Düzeni

Muhasebeden beklenen faydanın sağlanabilmesi, işletmeye uygun muhasebe sisteminin oluşturulmasına bağlıdır¹⁰⁰. Muhasebe sistemi; bir işletmede muhasebe ile ilgili olarak tutulacak defterleri, kullanılacak belgeleri, düzenlenecek finansal raporları veya tabloları ve tüm bunlar arasındaki ilişkileri belirlemesi nedeniyle¹⁰¹, pazar için üretim yapan tüm zirai işletmeler için bir ihtiyaç olmakla beraber, meyvecilik işletmeleri açısından ayrı bir öneme sahiptir. Bu önem, yapılan işin süresinden, ihtiyaç duyulan sermaye miktarının ve sabit yatırımların büyüklüğünden kaynaklanır¹⁰².

Muhasebe sistemi içinde kullanılacak her türlü belgenin belirlenmesi, tanımlanması ve belge akış düzeninin yönergeye bağlanması, gerek genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, gerekse de yasal düzenlemelere göre, muhasebe sisteminin kurulmasına ve organize edilmesine yönelik temel zorunluluklardandır¹⁰³.

İşletme ile ilgili mali nitelikteki olayların kayıtlanmasında ve kanıtlanmasında aracılık eden belgeler; muhasebenin temel kavramları içinde de yer alır. Muhasebenin temel kavramları arasında da yer alan belgelendirme kavramı; muhasebe kayıtlarının gerçek durumu gösteren ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılmasını ifade eder. İşletmenin kuruluşundan başlamak üzere, ana sözleşme, kurucuların işletme adına yaptıkları giderleri gösteren makbuzlar, banka dekontları, satış ve alış faturaları, poliçe, çek, mahkeme ilamı, konşimento, irsaliye, tesellüm fişi,

¹⁰⁰ Nilüfer Tetik, *Sera Çiçekçiliği İşletmelerinde Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara 2000, s. 21

¹⁰¹ Hasan Kaval, *Konaklama İşletmeleri Muhasebesi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1994, s. 8.

¹⁰² Deran, a.g.e. , s. 118-119.

¹⁰³ Deran, a.g.e. , s. 120.

ambar giriş-çıkış fişi, açılan iş emirleri gibi evrak, objektif belgelere örnek olarak gösterilebilir¹⁰⁴.

Muhasebe ile ilgili bilgilerin kayıtlanmasına aracı olan belgeleri yasal belgeler ve isteğe bağlı belgeler, şeklinde düzenlemek olanaklıdır.

1.1.1. Yasal Belgeler

Muhasebeyle ilgili hükümlerin yer aldığı VUK ile Türk Ticaret Kanunu' nda, belgelere ilişkin düzenlemeye de yer verilmiştir. VUK' un 227. maddesi ve bu maddeyi izleyen on beş madde (227-242) belgelere ayrılmıştır. Bu düzenlemelerde, zirai işletmeler için ayrı bir açıklama bulunmamaktadır. Bu nedenle ticari bir işletme olarak meyvecilik işletmeleri, VUK' un 227-242. maddelerinde belirtilen belgeleri kullanmak zorundadırlar.

İşletmelerin kayıtlarının dayandırılabilceği belgeler, VUK' ta belirtilmiştir. Bunlar; fatura, perakende satış belgeleri, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma ve sevk irsaliyesi, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri, tahsilât makbuzu, dekontlar, haberleşme belgeleri, diğer belgeler, vergi karnesi, sosyal sigorta primleri bildireleri, muhtasar beyanname, katma değer vergisi beyannamesidir¹⁰⁵.

Meyvecilik işletmelerinin ticari faaliyetlerini yurtdışında da sürdürmeleri halinde yukarıda sayılan belgelerden başka kambiyo mevzuatında ve uluslararası uygulamalarda yer alan belgeleri de düzenlemeleri gerekmektedir. Bu belgelerden bazıları sevk belgesi, sigorta belgesi, fatura, koli listesi, analiz raporu, gümrük beyannamesi ve taahhütnamedir¹⁰⁶.

1.1.2. İsteğe Bağlı Belgeler

Meyvecilik işletmelerinde vergi yasalarından dolayı yasal belgelerin yanında, karar almaya yardımcı olacak bir takım belgelerin de kullanılması gerekir. Üretim

¹⁰⁴ Deran, a.g.e., s. 120.

¹⁰⁵ VUK, md. 227-252.

¹⁰⁶ Demirkol, a.g.e., s. 83.

döneminin başından sonuna kadar geçen zaman içinde, maliyetle ilgili giderlerin düzenli olarak belirlenmesi bu belgeler sayesinde mümkün olur. Bu belgelerin kullanılması isteğe bağlıdır ve yapılan faaliyetin niteliğine, büyüklüğüne göre farklılık arz eder¹⁰⁷.

Meyvecilik işletmeleri tarafından, yasal belgelere ek olarak kullanılabilen isteğe bağlı belgeler şunlardır¹⁰⁸;

- ✓ Malzeme Sipariş ve Ödeme Fişi,
- ✓ Malzeme İstek Formu,
- ✓ Malzeme Ambar Giriş Formu,
- ✓ Malzeme Sarf Fişi,
- ✓ Stok Kartları,
- ✓ Ambar Malzeme İade Fişi,
- ✓ Meyve Ambar Giriş Fişi,
- ✓ Sipariş Maliyet Kartı,
- ✓ Meyve Bahçesi Ünitesi Detay Maliyet Tablosu,
- ✓ Meyve Üretim Özet Maliyet Tablosu,
- ✓ Üretim-Maliyet Değerlendirme Raporu,
- ✓ Gider Dağıtım Tablosu,
- ✓ İş Emri (sözleşmeli üretimde),
- ✓ İşçi Zaman Kartı,
- ✓ Günlük Personel Çalışma Raporu,
- ✓ Günlük Üretim Raporları

¹⁰⁷ Deran, a.g.e., s. 122.

¹⁰⁸ Tetik, a.g.e., s. 25.

1.2. Meyvecilik İşletmelerinde Defter Çeşitleri

Meyvecilik işletmelerinde tutulan defterler, işletmenin örgütleniş biçimi, satış ve faaliyet hacmine bağlı olarak değişir. GVK'ya göre; gerçek kişi işletmesi ya da adi ortaklık dışında bir örgütlenme ile kurulmuş zirai işletmeler, çiftçi sayılmamaktadırlar. Bu kuruluşların elde etmiş oldukları kazançlar da, ticari kazanç kapsamında değerlendirilmemektedir¹⁰⁹. Bu nedenle, bu gibi işletmeler defter tutma bakımından, sanayi ve ticaret işletmelerinin tabi oldukları esaslara tabidirler. Bu işletmeler, ticari bir işletme şeklinde örgütlendiklerinden, VUK'a göre, bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar¹¹⁰. Bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin aşağıdaki defterleri tutmaları zorunludur¹¹¹;

- ✓ Yevmiye defteri,
- ✓ Defteri kebir,
- ✓ Envanter defteri.

Adi ortaklık veya şahıs işletmesi şeklinde örgütlenmiş zirai işletmelerin tutmak zorunda oldukları defterler, ayrıca belirtilmiştir. Vergi mevzuatımıza göre, GVK'nın 54. maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçülerine sahip olmayan çiftçiler, herhangi bir defter tutmak zorunda değildirler. Çünkü GVK'nın 94. maddesine göre; bu işletmeler, hâsılatları üzerinden kesinti yapılmak üzere vergilendirilmektedirler¹¹². GVK'nın 54. maddesinde belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerine sahip işletmelerin ise işletme hesabı ya da bilanço esasına göre, defter tutmaları zorunludur¹¹³. Vergi mevzuatımız, çiftçileri faaliyet ya da satış hacimlerine bakmaksızın, bilanço esaslı veya işletme hesabı

¹⁰⁹ GVK, md. 53.

¹¹⁰ VUK, md. 177.

¹¹¹ VUK, md. 182.

¹¹² Deran, a.g.e., s. 125.

¹¹³ GVK, md. 53.

esaslarından birine göre defter tutma hususunda serbest bırakmıştır. İşletme hesabı esasını seçen işletmelerin çiftçi işletme defteri tutmaları yeterli görülmüştür¹¹⁴.

2. MEYVECİLİK İŞLETMELERİNDE DEĞERLEME

2.1. Değerleme Kavramı

Değerleme, bir işletmenin iktisadi kıymetlerinin, belli bir tarihteki değerlerinin ortak ölçü birimi olan para ile ifadesidir. Değerlemeyi bu şekilde tanımlamakla beraber, hemen belirtmek gerekir ki; değerlemeyle ilgili henüz tüm bilim dallarınca benimsenen ortak bir tanım oluşturulamamıştır. Çünkü değerlendirme özünde öznel nitelikli bir kavramdır¹¹⁵.

Değerleme konusunda farklı bakış açılarının olması, değişik bilim dallarında değerlendirme ile ilgili farklı tanımların yapılmasına yol açmıştır. Bu tanımları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür¹¹⁶.

Muhasebe yönünden değerlendirme; bilanço unsurlarının bilançoda izlenecek tutarlarının belirlenmesi işlemidir. Bir başka ifadeyle, bir işletmenin aktif ve pasifini oluşturan kalemlerin belli bir tarihteki değerlerinin ortak değer ölçüsü olan para birimi ile ifade etme işlemidir. Muhasebenin temel kavramları gereği, bilanço unsurlarının ulusal para birimi cinsinde ifade edilmesi gerekmektedir.

Ticaret hukuku yönünden değerlendirme; bilançolardaki değerlemeyi ifade etmektedir. İşletmenin aktif ve pasif değerleri hem işletme sahipleri hem üçüncü kişiler tarafından önem taşır. Bu nedenle, aktifin olduğundan daha düşük ya da yüksek değerle değerlemeye tabi tutulması menfaat grupları açısından bir çatışmaya yol açar. Ticaret Kanunu'ndaki değerlendirme ile ilgili hükümler incelendiğinde, bilançoların düzenlenmesinde uyulması gereken bu hükümlerin, genelde işletme sermayesinin haksız bir şekilde yöneticilere veya ortaklara geçmesini önleyerek, işletme ile ilişkisi bulunan üçüncü kişilerin yararlarının korunması amacıyla düzenlenmiş olduğu anlaşılır.

¹¹⁴ VUK, md. 213.

¹¹⁵ Deran, a.g.e., s. 128.

¹¹⁶ Deran, a.g.e., s. 128 - 130.

Ayrıca, değerleme ile ilgili olarak TTK'nın sermaye Őirketlerine, Şahıs Őirketlerine oranla daha katı hŐkŐmler getirdiği gŐrŐlŐr.

VUK'a göre değerleme; "vergi matrahının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti" olarak tanımlanmıştır. Bu anlamda vergilemenin en gerekli ŐlçŐtlerinden birinin, değerleme işlemi olduğu rahatlıkla ifade edilebilir. VUK, değerleme gŐnŐnŐ bilanço gŐnŐ olarak belirtmiştir. Bunun yanında, mali kanunlar yŐnŐnden geçici vergiye ilişkin olarak Őçer aylık dönemler itibariyle değerleme iŐleminin yapılması söz konusudur.

SPK'ya göre değerleme; Sermaye Piyasası Kanunu'nda yer alan değerlemeye ilişkin dŐzenlemeler TTK' da yer alan dŐzenlemelere paralel, ancak daha ayrıntılı ve daha belirgin ŐlçŐtler içerir. SPK' da yer alan dŐzenlemeler Özellikle işletme hissedarları ile ŐçŐncŐ Őahısların menfaatlerini korumaya yŐneliktir. SPK' ya tabi işletmeler, Őçer aylık dönemler itibariyle değerleme yapmak zorundadırlar.

2.2. Değerleme Çeşitleri

Değerleme çeŐitlerinin açıklanması bu çalışmanın konusu dıŐından olduğu için bu kısımda sadece VUK'ta ve muhasebe kuramında yer alan değerleme çeşitleri açıklanacaktır.

2.2.1. Vergi Usul Kanunu' nda Yer Alan Değerleme Çeşitleri

VUK'un 261. maddesinde değerleme çeşitleri sayılmış, izleyen maddelerde de bu değerleme çeşitleri ile ilgili açıklamalar yapılmıŐtır. VUK'ta yer alan değerleme çeşitleri;

- ✓ Maliyet bedeli;
- ✓ Borsa rayici;
- ✓ Tasarruf değeri;
- ✓ Mukayyet değer;
- ✓ İtibari değer;
- ✓ Vergi değeri;

- ✓ Rayiç bedel,
- ✓ Emsal bedeli ve ücreti olarak açıklanmıştır.

VUK'ta sayılan bu değerlendirme ölçütleri vergi matrahının belirlenmesinde kullanılacak değerlendirme ölçüleridir. Bununla birlikte işletmeler istedikleri ekonomik değerlerine, istedikleri değerlendirme ölçüsünü uygulayamazlar. Hangi değerlendirme ölçüsünün hangi iktisadi kıymetlere ne zaman ve hangi şartlarda uygulanması gerektiği, VUK'un 262–268. maddelerinde belirtilmiştir. Bu maddelerde, önce değerlendirme ölçüsünün tanımı yapılmış daha sonra, hangi varlıklara uygulanacağı açıklanmıştır¹¹⁷.

2.2.2. Muhasebe Kuramına Göre Değerleme Ölçüleri

Muhasebe kuramı açısından finansal tablo unsurlarının değerlemesinde kullanılacak değerlendirme çeşitleri şunlardır¹¹⁸:

- ✓ **Tarihi Maliyetleri Esas Alan Değerleme Yöntemleri;**
 - Geleneksel Tarihi Maliyet Yöntemi,
 - Düzeltilmiş Tarihi Maliyet Yöntemi
- ✓ **Cari Değerleri Esas Alan Değerleme Yöntemleri**
 - Yenileme Maliyeti Yöntemi,
 - Net Nakit (Net Gerçekleşebilir) Değer Yöntemi,
 - Net Bugünkü Değer Yöntemi,
 - Firmaya Katkı Değeri Yöntemi,
 - Uygun Değer (Her Kaleme Uygun Bir Değerin Uygulanması)Yöntemi

2.3. Meyve Bahçelerinde Değerleme

Meyve bahçesi; bahçeyi oluşturan canlı varlıklar (ağaçlar) ile bu canlı varlıkların kapladığı alandan oluşan bir bütünü ifade etmektedir. Bu bütünün, birbirinden ayrılması

¹¹⁷ Deran, a.g.e., s. 131.

¹¹⁸ Nalân Akdoğan, *Enflasyon Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2004, s. 31-75.

ya da ayrı düşünülmesi genellikle mümkün değildir. Ancak, varlıkların ayrı ayrı değil de bir bütün olarak değerlemeye tabi tutulmaları, finansal tablolarda yanlış bilgilerin sunulmasına yol açabilir.

Meyve bahçelerinin değerlemesinde bahçeyi oluşturan canlı varlıkların birlikte ya da ayrı olarak değerlemeye tabi tutulması ve değerlendirme çeşitleri, değerlendirme amacına göre değişir. Örneğin; vergi matrahını belirlenmek amacıyla yapılan değerlemede, izlenecek yol ve değerlendirme çeşidi ile satış amacıyla meyve bahçelerinin değerlemesinde izlenecek yol ve kullanılacak değerlendirme çeşidi aynı değildir.

2.3.1. Vergi Matrahının Belirlenmesi Amacıyla Meyve Bahçelerinde Değerleme

VUK'un 261-288. maddelerinde, değerlemeye tabi tutulacak varlıklar ve değerlendirme çeşitleri sayılmış; 289. maddede ise bu bölümde yazılı olmayan ya da yazılı olup da kendi ölçüsü ile değerlemeye imkân olmayan, bina ve arazilerin, vergi değeri ile diğerlerinin, varsa borsa rayici, yoksa kayıtlı değerleri, o da yoksa emsal bedelleri ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Bu madde gereği; meyve bahçelerindeki canlı varlıkların (ağaçların), öncelikle varsa borsa rayici, borsa rayicinin olmaması durumunda kayıtlı değeri, o da yoksa emsal bedeli ile değerlemeye tabi tutulması gerekir. Ülkemizde meyve bahçelerindeki ağaçlar için borsa bulunmadığından, bu varlıklar için bir borsa rayicinin oluşması olanaksızdır. Dolayısıyla, vergi mevzuatımıza göre; ağaçların öncelikle kayıtlı değerleri, kayıtlı değerleri yoksa emsal bedeli ile değerlemeye tabi tutulmaları gerekmektedir¹¹⁹.

Vergi mevzuatımız, bahçeyi oluşturan, diğer önemli unsur olan toprağın, sadece boş olması durumunda, bir gayrimenkul olarak, maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulması gerektiğini belirtmiştir. Meyve bahçesini oluşturan toprak ve ağaçlarla ilgili olarak vergi mevzuatımızda yer alan hükümlerde bu iki unsurun da maliyet bedeli ile değerlendirilmeye tabi tutulmaları gerekliliği ortaya çıkmaktadır¹²⁰.

¹¹⁹ Deran, a.g.e., s. 134.

¹²⁰ Deran, a.g.e., s. 134.

2.3.2. Gerçeğe Uygun Mali Tablo Düzenlemek Amacıyla Meyve Bahçelerinde Değerleme

TMS 41’de meyve bahçelerindeki toprak varlığı ile ağaç varlıklarının ayrı ayrı değerlemeye tabi tutulmaları açıkça ifade edilmiştir.

TMS 41’e göre; bahçelerdeki ağaçların ilk aktife alındıklarında ve her bilanço döneminde, kural olarak net gerçeğe uygun değer ile değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir. Toprak varlığının ise duruma göre; TMS 16; Maddi Duran Varlıklar ya da TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standartları kapsamında değerlemeye tabi tutulacağına işaret edilmektedir. TMS 16, toprak varlığının kural olarak maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulmasını gerektirmektedir. Ancak alternatif bir yöntem olarak, toprak varlığının yeniden değerlemeye tabi tutulmasına da olanak vermektedir. TMS 40 ise toprak varlığının gerçeğe uygun değer ya da maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulmasına izin vermektedir.

TMS 41, canlı varlıkların, değerlerinde her bilanço döneminde, bir önceki bilanço dönemine oranla önemli değişiklikler olabileceğini ve bu değer değişikliklerinin iki önemli etkene bağlı olduğunu belirtmektedir. Bu etkenlerden birincisi; fiziksel gelişim, ikincisi; piyasa fiyatlarındaki değişikliklerdir. İlgili standart, ağaçların değer değişimindeki, fiyat değişikliği etkisi ile gelişim etkisinin ayrı ayrı belirlenmesini önermektedir.

TMS 41, meyve ağaçlarının değerlemesinde kural olarak net gerçeğe uygun değeri benimsemiştir. Standart, meyve ağaçlarının net gerçeğe uygun değerlerinin varsa piyasa fiyatına göre, piyasa fiyatına ulaşamaması veya piyasa fiyatının güvenilir olmaması durumunda, net gerçeğe uygun değer net bugünkü değer yöntemi ile belirlenmesini gerektirmektedir.

TMS 41, meyve ağaçlarının muhasebeleştirilmesinde gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemiş olmakla beraber, tarihi maliyet yaklaşımını da reddetmemiştir. Standarda göre; meyve ağaçları, muhasebeleştirilmesi sırasında ağaçların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde hesaplanabileceği bir varsayımdır. Bu varsayımın geçersiz olduğu, bir başka ifadeyle, gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde belirlenemediği durumlarda, girişimcinin meyve ağaçlarını maliyet bedeli ile değerlemesi kabul edilmiştir.

Standart, yukarıda belirtilen durumda meyve ağaçlarının maliyet değerleri ile değerlemeye tabi tutulmasına izin vermektedir. Ancak bu izin, sadece ağaçların ilk muhasebeleştirildikleri dönemle sınırlıdır. Takip eden değerlendirme dönemlerinde ağaçların, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde hesaplanabileceği ilkesini kabul etmiştir.

3. MEYVECİLİK İŞLETMERİNDE AMORTİSMAN HESAPLAMALARI

Amortisman kavramını açıklayan farklı tanımlar bulunmaktadır. Örneğin bir görüşe göre amortisman, “işletmede kullanılan duran varlıkların kullanıldıkları sürece uğradıkları değer azalmalarının gider yazılmasıdır¹²¹”. TMS 9’da amortisman, “bir varlığın öngörülen hizmet süresi boyunca, artık değerinden sonraki elde edilme maliyetinin dönemlere dağıtılması işlemi” olarak tanımlanmaktadır¹²².

Amortismanlarla ilgili farklı tanımların bulunması, amortisman ayırma amacıyla doğrudan ilgilidir. Amortisman ayırma amacındaki farklılık, amortisman ayrımı ile ilgili farklı yaklaşımların ortaya çıkmasına yol açmıştır. Bu yaklaşımları aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür¹²³;

- ✓ **Değerleme Yaklaşımı:** Bu yaklaşıma göre; amortisman, duran varlığın değerinde kullanma, zamanın geçmesi ya da önemini kaybetme gibi nedenlere bağlı olarak meydana gelen azalmadır. Bu yaklaşıma göre amortisman bir aktif düzeltmesidir.
- ✓ **Tüketim Yaklaşımı:** Bu yaklaşıma göre, duran varlık edinen işletme bir fayda stoku elde etmiştir ve bu dönemler içinde ortaya çıkan fayda stoku azalışının dönemlere dağıtılması gerekir. Bu yöntemde amortisman duran varlığın kapasitesine göre belirlenir. Bir başka ifadeyle, varlığın maliyeti, varlıktan elde edilecek toplam üretim miktarına bölünmek suretiyle, bir birim üretime isabet eden amortisman tutarı bulunur.

¹²¹ Orhan Sevilengül, *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, Ankara, 2005, s. 422.

¹²² TMS 9, Madde 3.

¹²³ Sevilengül, a.g.e., s. 422.

- ✓ **Yenileme Yaklaşımı:** Bu yaklaşım, duran varlığın ekonomik ömrünün sonunda yenilenebilmesi için gerekli fonun tutulmasında amortismanın bir araç olarak kullanılması esasına dayanır. Bu yaklaşıma göre amortisman, kullanma süresi boyunca başlangıçtaki sermayenin korunmasını hedef alır.
- ✓ **Dağıtım Yaklaşımı:** Bu yaklaşım, amortismanın, duran varlıkların edinilmesi için yüklenilmiş olan maliyetlerin, bu varlıkların ekonomik ömürleri içinde kalan dönemlere dağıtılması esasına dayanır. Bu yaklaşımda, dönemlere isabet eden amortisman, duran varlık için katlanılan maliyetten hurda değer düşülmesinde sonra kalan değer, varlığın yararlı ömrüne bölünmesiyle bulunur.

Amortisman ayrılmasında esas alınacak yaklaşımlar kadar, hangi değer üzerinden amortisman ayrılacağı da önemlidir. Örneğin meyve bahçesini oluşturan toprak ve ağaç varlığı ayrı ayrı olarak mı yoksa bir bütün olarak mı amortisman tabi tutulacaktır? Bu problemlerin çözümünde TMS 41 ile vergi mevzuatımız farklı görüşleri benimsemiş olmaları nedeniyle, meyve bahçelerine amortisman olayının vergi mevzuatı ve TMS 41 açısından ayrı ayrı ele alınarak açıklanmasında yarar görülmüştür¹²⁴.

3.1. Vergi Mevzuatına Göre Meyve Bahçelerinde Amortisman Hesaplamaları

Türk Vergi Mevzuatına göre; duran varlıkların amortisman tabi tutulup tutulmaması isteğe bağlıdır. Bir başka ifade ile amortisman ayırma uygulamasında yasal bir zorunluluk yoktur. Amortisman ayrılmasının önemli nedenlerinden biri; işletmedeki varlıkların gerçek değerleri ile değerlendirilmelerini sağlamaktır. Ayrıca amortismanlar, ilgili oldukları dönemin gelirinden düşülerek, dönem kar veya zararını etkiler. Dolayısıyla, hem işletme sonuçlarının doğru saptanması, hem de aktif değerlerin gerçek değerleriyle değerlendirilmeleri bakımından, amortisman hesaplanmasına gereken özenin gösterilmesi gerekmektedir¹²⁵.

¹²⁴ Deran, a.g.e., s. 162.

¹²⁵ Deran, a.g.e., s. 162.

Bu nedenle, işletmelerin vergi mevzuatı açısından bir zorunluluğu bulunmamasına karşın, meyvecilik işletmelerinde amortisman uygulamasına yer vermeleri gerekir.

Meyvecilik işletmelerinde, amortismanın hangi değer üzerinden, ne zaman ve hangi oranda ayrılacağı da önemlidir. Aşağıdaki tabloda VUK'a göre meyvecilik işletmelerini oluşturan ağaçların amortisman oranları ve amortisman ayırma süreleri gösterilmiştir.

Tablo 5: VUK 'a Göre Ağaçlarda Amortisman Oranları

	Amortisman oranı	Amortisman ayırma süresi
Arazi Islahatı (Tarla kurutma ve sulama kanalları gibi)	5	20
Tesisat ve tertibat	5	20
Zeytinlikler	1,5	67
Dutluklar	2	50
Süs ağaçları, parklar, güllükler	5	20
Fındıklıklar	3	33
Bağlar	5	20
Narenciye	4	25
Şeftali Ağaçları	10	10
Kayısı, Erik, Badem ağaçları	4	25
Elma, Armut, ayva, incir ağaçları	4	25
Vişne, Kiraz Ağaçları	5	20
Ceviz, Kestane, Antep Fıstığı	2	50
Sair Meyveli ağaçlar	8	13
Seralar	4	20

3.2. Muhasebe Standartlarına Göre Meyve Bahçelerinde Amortisman Hesaplamaları

TMS 41 ve SPK 31 Tarımsal Faaliyetler Standardı'na göre; ağaç varlığı ile toprak varlığının bir bütün olarak değil ayrı ayrı değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir. Ayrıca toprak varlığının değerlemeye tabi tutulması ve amortisman ayrılması konusu TMS 41 ve SPK 31 Standartlarına dahil edilmemiştir. TMS 41 ve SPK 31'de sadece canlı varlık (ağaç) ve zirai ürünlerin değerlemelerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Toprağın TMS 16 ve TMS 40 kapsamında değerlemeye tabi tutulacakları açıkça belirtilmiştir.

Ağaç varlığının değerlemesi ise TMS 41 kapsamındadır. TMS 41’de ağaçlarda amortisman uygulamasında değerlendirme yaklaşımı temel alınmıştır. Bunun nedeni, TMS 41’in kural olarak, ağaç varlığını net gerçeğe uygun değerle değerlemeye tabi tutulmasını benimsemiş olmasıdır. Bu yöntemde ağaç varlığındaki değer artışları doğrudan kar yazılırken; değer azalışları zarar olarak gösterilir. SPK 31’de aynı görüşü benimsemiştir. Bu tarz amortisman yaklaşımı, aktif düzeltmesi şeklinde de ifade edilmektedir.

Ağaçların maliyet değerleri ile değerlemeye tabi tutulmaları durumunda, dağıtım yaklaşımına göre, amortisman tabi tutulacakları kesindir. Bu durumda, bu ağaçların ne zaman ve ne kadar süre ile amortisman tabi tutulacakları sorunuyla karşı karşıya kalınmaktadır. Canlı varlıkların (ağaçların) maliyet bedelleri ile değerlemeye tabi tutulmaları, standartlara göre istisnai bir durumdur ve işletmenin net gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde hesapladığı anda, maliyet değeri ile değerlendirme yönteminden vazgeçmesi gerekmektedir.

Muhasebe standartlarında amortisman ayırmaya başlama zamanı ile ilgili bir açıklamaya yer verilmemiş olmakla birlikte, uygulamada ağaçların üretken, gelir getirir oldukları dönemden itibaren amortisman tabi tutulması yönünde görüşler bulunmaktadır. Buradaki üretkenlik ya da gelir getirme kavramları, ağacın meyve vermeye başlaması, olgunlaşması, cari yıl gelirlerinin, cari yılda ortaya çıkan giderleri karşılayabilecek durumda olması anlamına gelmektedir.

Türkiye muhasebe standartları, amortisman ayırmada yararlı ömür ilkesini benimsemiştir. SPK da aynı görüşü benimsemiş olup, TMS 41 tarafından amortisman muhasebesine ilişkin olarak hazırlanan 9 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı’nda hizmet süresi ilkesi benimsenmiştir. Her iki yöntemde de duran varlıkların üretim gücü ya da hizmet verme durumu göz önüne alınmış bulunmaktadır. Her iki halde de doğru bir yaklaşımla duran varlığın yavaş yavaş tükenmesi ya da kullanılmaz hale gelmesi durumunda, bunun yenilenmesine olanak verecek tutarın kardan ayrılması olanaklı hale gelmektedir. Yararlı ömür ilkesinde, amorti edilebilir bir duran varlığın ya da amorti edilebilir bir grup benzer varlığın yararlı ömrü, amortisman ayırma süresi için esas alınmaktadır. Yararlı ömrün saptanması işi işletme yöneticilerine bırakılmıştır. Bu açıklamalar doğrultusunda muhasebe standartlarına göre ağaçlara

amortisman ayırmaya başlamadan önce, her bir grup yetişkin ağacın yararlı ömrünü tespit etmek gerekir. Yararlı ömür çoğu zaman ağaçların fiziki ömrü ile bir olmayabilir¹²⁶.

Amortisman ayırma dönemi ve amortisman ayırma süresi bakımından vergi mevzuatı ile muhasebe standartları benzer görüşlere sahiptirler. Aralarındaki fark; vergi mevzuatı, her bir tür ağaç için amortisman ayırma dönemi ile amortisman oranını kendisi belirlemişken, muhasebe standartları işletmeye bırakmıştır.

Ağaçların amortismanına tabi tutulmalarındaki önemli başka bir konu da, amortisman tutarının hesaplanmasında kullanılacak yöntemdir. Vergi mevzuatımıza göre, amortisman hesaplamada normal amortisman, hızlandırılmış amortisman ve olağanüstü amortisman yöntemlerinden birisi kullanılabilir. Muhasebe standartlarına göre ise işletmeler; normal amortisman yöntemi, hızlandırılmış veya diğer amortisman hesaplama yöntemlerinden herhangi birini, amortisman hesaplamalarında esas alabilirler. Vergi mevzuatı ile muhasebe standartları arasındaki en önemli fark; muhasebe standartlarının, normal amortisman ya da olağanüstü amortisman yöntemleri dışında, başka amortisman yöntemlerine izin vermesidir.

¹²⁶ Deran, a.g.e., s. 162.

BÖLÜM IV

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE MEYVECİLİK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE UYGULAMASI

1. UYGULAMA ÖRNEĞİ

Bu bölümde, meyvecilik işletmelerinde muhasebe uygulamaları TMS 41 çerçevesinde ele alınacaktır.

1.1. Genel Bilgi ve Varsayımlar

Bu bölümde, meyvecilik işletmelerinde muhasebe uygulamalarına ilişkin iki aşamalı bir uygulama örneği oluşturularak, model önerisinde bulunulacaktır. Örnek uygulamanın birinci aşaması, işletmenin hem yatırımının olduğu, hem de üretim faaliyetinde bulunduğu varsayılacaktır. İkinci aşamada ise işletmenin sadece üretim faaliyetinde bulunduğu varsayımından hareketle, yıl içinde yapılması gereken kayıtlar gösterilecektir.

Birçok tarım işletmesinin gerçek kayıtlarını göstermek istememesi ve maliyet hesaplamaları için gerekli olan zaman kartları ile ambar çıkış fişleri gibi belgeleri kullanmıyor olmaları, kullanıyor olsalar dahi, bu belgeleri göstermekten çekinmeleri nedeniyle, uygulamada kullanılan bilgi ve veriler Akdoğan ve Sevilengül tarafından yazılan “ Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması¹²⁷” adlı kitaptan faydalanılarak oluşturulmuştur.

¹²⁷ Nalân Akdoğan, Orhan Sevilengül, *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s. 863- 875.

1.2. Uygulama Örneğine İlişkin Varsayımlar

X Tarım işletmesi, 2006 yılında, sahibi olduğu 100 dönüm araziye kayısı ağacı dikmeye karar vermiştir. Arazinin dönümü 7.000 TL'dir. Bu amaçla;

2006 yılında 10.000 adet kayısı fidanı 75.000 TL'ye satın alınmıştır. Ağaçlar tarlaya dikilmiş dikim öncesi, dikim anı ve dikim sonrası olmak üzere 8.000 TL direkt ilk madde ve malzeme ile 6.000 TL direkt işçilik giderine katlanılmıştır. 2006 yılında genel üretim giderleri toplamı 50.000 TL olarak hesaplanmıştır. Ayrıca dikilen kayısı fidanlarının 15.000 TL'lik kısmının kuruduğu ve eşdeğerinin aynı fiyatla satın alındığı varsayılmıştır.

- 2007 yılında ağaçlar için 9.000 TL direkt ilk madde ve malzeme gideri, 6.500 TL direkt işçilik gideri, 48.000 TL genel üretim giderine katlanmıştır.
- 2008 yılında 13.000 TL direkt ilk malzeme gideri, 10.500 TL direkt işçilik gideri, 56.000 TL genel üretim giderine katlanmıştır.
- 2009 yılında 12.000 TL direkt ilk madde malzeme gideri, 15.000 TL direkt işçilik gideri, 60.000 TL genel üretim giderine katlanmıştır.
- 2006 yılından ağaçların maliyet değerlerinin gerçeğe uygun değere yakın olduğu ve 2007 yılının sonunda kayısı ağaçlarının olgunlaştığı kabul edilmiştir. Ayrıca hasat anında, kayısuların piyasa fiyatlarına ulaşabildiği varsayımlarından hareketle, kayısuların net gerçeğe uygun değerlerinin aşağıdaki gibi olduğu kabul edilmiştir.

Yıllar	Kayısuların Piyasa Fiyatları	Tahmini Taşıma Maliyetleri	Tahmini Satış Noktası Maliyetleri	Net Gerçeğe Uygun Değer
2008	100.000 Kg x 0.9 TL/Kg = 90.000 TL	7.000 TL	3.000 TL	80.000
2009	190.000 Kg x 0.8 TL/Kg = 152.000 TL	8.000 TL	4.000 TL	140.000

- İşletme mülkiyetinde araziye dikilen kayısı ağaçlarının 20 yıl yararlı ömrü bulunduğu ve bu yıllarda kayısı ağaçlarından beklenen net nakit akışlarının aşağıdaki gibi olduğu ve piyasada geçerli faiz oranının %10 olduğu kabul edilmiştir.

Yıllar	Tarladaki Kayısı Ağaçları	Yıllar	Tarladaki Kayısı Ağaçları
2008	-200	2018	175.000
2009	50.000	2019	175.000
2010	120.000	2020	175.000
2011	120.000	2021	175.000
2012	120.000	2022	175.000
2013	120.000	2023	135.000
2014	175.000	2024	120.000
2015	175.000	2025	95.000
2016	175.000	2026	55.000
2017	175.000	2027	45.000

TMS 41'e Göre Örneğin Çözümü

2006 Yılına İlişkin Kayıtlar (KDV ihmal edilmiştir)

1	2006		
	150 İLK MADDE MALZEME	75.000	
	150.01 Kayısı Fidanı		
	100 KASA		75.000
	Kayısı Fidanının satın alınması nedeniyle		
2	2006		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD.	75.000	
	710.01 Kayısı Fidanı		
	150 İLK MADDE MALZEME		75.000
	150.01 Kayısı Fidanı		
	Kayısı fidanının dikilmesi nedeniyle		
	/		

3	2006		
		710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD.	8.000
		720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	6.000
		730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	50.000
		İLGİLİ HESAPLAR	
		Dönem içi yapılan direkt ve endirekt giderler nedeniyle	64.000
4	2006		
		150 İLK MADDE MALZEME	15.000
		150.01 Kayısı Fidanı	
		100 KASA	15.000
		Kayısı Fidanının satın alınması nedeniyle	
	2006		
		710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD.	15.000
		710.01 Kayısı Fidanı	
		150 İLK MADDE MALZEME	15.000
		150.01 Kayısı Fidanı	
		Kayısı fidanının dikilmesi nedeniyle	
	/		
6	2006		
		218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	139.000
		218.01 Mülk Tarladaki Yatırımlar	
		218.01.001 Kayısı Ağaçları	
		689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	15.000
		710 DİREKT İLK MADDE VE MALZERME YANSITMA	98.000
		721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLER YANSITMA	6.000
		731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA	50.000
		Yansıtma kayıtları nedeniyle	
	2006		

7	2006		
	210 MEYVE AĞAÇLARI 210.01 Tesis Dönemindeki Ağaçlar 210.01.001 Kayısı Ağaçları 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YAT. 218.01 Mülk Tarladaki Yatırımlar 218.01.001 Kayısı Ağaçları Dönem sonu kaydı	139.000	139.000
	/		

2007 Yılına İlişkin Kayıtlar

1	2007		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD. 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ İLGİLİ HESAPLAR Dönem içi yapılan direkt ve endirekt giderler nedeniyle	9.000 6.500 48.000	63.500
2	2007		
	218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 218.01 Mülk Tarladaki Yatırımlar 218.01.001 Kayısı Ağaçları 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZERME YANSITMA 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLER YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA Yansıtma Kayıtları nedeniyle	63.500	9.000 6.500 48.000
3	2007		
	210 MEYVE AĞAÇLARI 210.01 Tesis Dönemindeki Ağaçlar 210.01.001 Kayısı Ağaçları 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YAT. 218.01 Mülk Tarladaki Yatırımlar 218.01.001 Kayısı Ağaçları Dönem sonu kaydı	63.500	63.500
	/		

Bu dönem sonu itibari ile ağaçlar olgunlaştığı (verim dönemine geçtiği) için ağaçların verim dönemindeki ağaçlara aktarılması gerekmektedir. TMS 41'e göre canlı varlıkların ilk kayda alındıkları andan sonra gerçeğe uygun değerleri ile kayıtlanmaları zorunlu olduğu için bu dönem itibari ile kayısı ağaçlarının gerçeğe uygun değerlerinin hesaplanması gerekecektir. Ağaçların gerçeğe uygun değerleri ile maliyet değerleri arasındaki fark, canlı varlık değer artış karı veya zararı olarak kayıtlanmalıdır. Ağaçların maliyet değerleri aşağıdaki gibidir.

210 MEYVE AĞAÇLARI HESABI	
210.01 Tesis Dönemindeki Ağaçlar	
(2006)	139.000
(2007)	63.500
TOPLAM	202.500

Ağaçların 2007 yılı itibari ile net gerçeğe uygun değerleri aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

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

Mülk Tarladaki Kayısı Ağaçlarının Gerçeğe Uygun Değeri:

$$\begin{aligned} & \frac{-200}{1+20^1} + \frac{50.000}{1+20^2} + \frac{120.000}{1+20^3} + \frac{120.000}{1+20^4} + \frac{120.000}{1+20^5} + \frac{120.000}{1+20^6} + \frac{175.000}{1+20^7} + \\ & \frac{175.000}{1+20^8} + \frac{175.000}{1+20^9} + \frac{175.000}{1+20^{10}} + \frac{175.000}{1+20^{11}} + \frac{175.000}{1+20^{12}} + \frac{175.000}{1+20^{13}} + \frac{175.000}{1+20^{14}} + \\ & \frac{145.000}{1+20^{15}} + \frac{135.000}{(1+20^{16})} + \frac{120.000}{(1+20^{17})} + \frac{95.000}{(1+20^{18})} + \frac{55.000}{(1+20^{19})} + \frac{45.000}{(1+20^{20})} = 1.010.290,39 \end{aligned}$$

Canlı Varlık Değer Artış Karı: 1.010.290,39 – 202.500,00 = 807.790,39

4	2007		
	210 MEYVE AĞAÇLARI 210.02 Verim Dönemindeki Ağaçlar 210.02.001 Kayısı Ağaçları	1.010.290,39	
	210 MEYVE AĞAÇLARI 210.01 Tesis Dön. Ağaçlar 210.01.001 Kayısı Ağaçları		202.500,00
	60X CANLI VARLIK DEĞER FARKLARI 60X.01 Canlı Varlık Değer Artışları		807.790,39
	Ağaçların gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi ve verim dönemindeki ağaçlar hesabına aktarılması		
	/		

Bu kayıttan sonra Meyve Ağaçları Hesabı aşağıdaki gibi olacaktır.

210 MEYVE AĞAÇLARI HESABI	
210.02 Verim Dönemindeki Ağaçlar	
	1.010.290,39
TOPLAM	1.010.290,39

2008 Yılında Yapılması Gerekli Kayıtlar

Bu yıl giderler ağaç tesisi için değil, kayısı üretimi amacı ile yapılacaktır. Bu nedenle; bu dönem katlanılan giderler üretilen kayısı maliyetini verecektir.

1	2008		
		710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	13.000
		720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	10.500
		730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	56.000
		İLGİLİ HESAPLAR	89.500
		Dönem içi yapılan direkt ve endirekt giderler nedeniyle	
2	2008		
		151 YARI MAMULLER - ÜRETİM	89.500
		151.01 Kayısı	
		711 DİREKT İLK MADDE VE MALZERME YANSITMA	13.000
		721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLER YANSITMA	10.500
		731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA	56.000
		Ağaçların gerçeğe uygun değer ile değerlenmesi ve verim dönemindeki yansıtma kayıtları nedeniyle ağaçlar hesabına aktarılması	
3	2008		
		152 MAMULLER	80.000
		152.01 Kayısı	
		61X ZİRAİ ÜRETİM DEĞER AZALIŞLARI	9.500
		614.01 Kayısı Üretim Zararı	
		151 YARI MAMULLER - ÜRETİM	89.500
		152.01 Kayısı	
		Dönem içi yapılan direkt ve endirekt giderler nedeniyle	
		/	

Bu dönem ağaçların gerçeğe uygun değerlerini hesaplayıp dönem sonu kayıtlarını yapmak gereklidir. 2008 yılı sonu itibari ile gerçeğe uygun değer aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$\begin{aligned}
GUD &= \frac{50.000}{1+20^1} + \frac{120.000}{1+20^2} + \frac{120.000}{1+20^3} + \frac{120.000}{1+20^4} + \frac{120.000}{1+20^5} + \frac{175.000}{1+20^6} + \frac{175.000}{1+20^7} + \\
&\frac{175.000}{1+20^8} + \frac{175.000}{1+20^9} + \frac{175.000}{1+20^{10}} + \frac{175.000}{1+20^{11}} + \frac{175.000}{1+20^{12}} + \frac{175.000}{1+20^{13}} + \frac{145.000}{1+20^{14}} + \\
&\frac{135.000}{(1+20)^{15}} + \frac{120.000}{(1+20)^{16}} + \frac{95.000}{(1+20)^{17}} + \frac{55.000}{(1+20)^{18}} + \frac{45.000}{(1+20)^{19}} = 1.111.519,43
\end{aligned}$$

Canlı Varlık Değer Artış Karı: 1.111.519,43 – 1.010.290,39 = 101.229,04

4	2008		
	210 MEYVE AĞAÇLARI		
	210.02 Verim Dönemindeki Ağaçlar		
	210.02.001 Kayısı Ağaçları		
	60XCANLI VARLIK DEĞER FARKLARI		
	60X.01 Canlı Varlık Değer Artış Karları		
	Ağaçların gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi		
		101.229,04	101.229,04

210 MEYVE AĞAÇLARI HESABI	
210.02 Verim Dönemindeki Ağaçlar	
	1.010.290,39
	101.229,04
TOPLAM	1.111.519,43

2009 Yılında Yapılması Gerekli Kayıtlar

1	2009		
		710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	12.000
		720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	15.000
		730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	60.000
		İLGİLİ HESAPLAR	
		Dönem içi yapılan direkt ve endirekt giderler nedeniyle	87.000
2	2009		
		151 YARI MAMULLER - ÜRETİM	87.000
		151.01 Kayısı	
		711 DİREKT İLK MADDE VE MALZERME YANSITMA	12.000
		721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLER YANSITMA	15.000
		731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA	60.000
		Yansıtma kayıtları nedeniyle	
3	2009		
		152 MAMULLER	140.000
		152.01 Kayısı	
		151 YARI MAMULLER - ÜRETİM	87.000
		152.01 Kayısı	
		60X ZİRAİ ÜRETİM DEĞER ARTIŞLARI	53.000
		60X.01 Kayısı Üretim Karı	
		Dönem içi yapılan direkt ve endirekt giderler nedeniyle	
		/	

Dönem sonu ağaçların gerçeğe uygun değerlerinin tekrar hesaplanması gereklidir.

$$\begin{aligned}
GUD &= \frac{120.000}{1+20^1} + \frac{120.000}{1+20^2} + \frac{120.000}{1+20^3} + \frac{120.000}{1+20^4} + \frac{175.000}{1+20^5} + \frac{175.000}{1+20^6} + \\
&\frac{175.000}{1+20^7} + \frac{175.000}{1+20^8} + \frac{175.000}{1+20^9} + \frac{175.000}{1+20^{10}} + \frac{175.000}{1+20^{11}} + \frac{175.000}{1+20^{12}} + \frac{145.000}{1+20^{13}} + \\
&\frac{135.000}{1+20^{14}} + \frac{120.000}{(1+20)^{15}} + \frac{95.000}{(1+20)^{16}} + \frac{55.000}{(1+20)^{17}} + \frac{45.000}{(1+20)^{18}} = 1.172.671,37
\end{aligned}$$

Canlı Varlık Değer Artış Karı: 1.172.671,37 – 1.111.519,43 = 61.151,94

4	2009	61.151,94	61.151,94
	210 MEYVE AĞAÇLARI 210.02 Verim Dönemindeki Ağaçlar 210.02.001 Kayısı Ağaçları 60X CANLI VARLIK DEĞER FARKLARI 60X.01 Canlı Varlık Değer Artış Karları Ağaçların gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi /		

210 MEYVE AĞAÇLARI HESABI	
210.02 Verim Dönemindeki Ağaçlar	
	1.111.519,43
	61.151,94
TOPLAM	1.172.671,37

Vergi Mevzuatına Göre Örneğin Çözümü

2006 Yılına İlişkin Kayıtlar

1	2006	700.000	700.000
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 258.01 Kayısı Ağaçları 258.01.001 100 Dönüm Arazi 250 ARAZİ VE ARSALAR 250.01 100 Dönüm Arazi		
2	2006	75.000	75.000
	150 İLK MADDE MALZEME 150.01 Kayısı Fidanı 100 KASA Kayısı Fidanının satın alınması nedeniyle		
	2006		

3	2006	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ 710.01 Kayısı Fidanı	75.000	
		150 İLK MADDE MALZEME 150.01 Kayısı Fidanı		75.000
		Kayısı fidanının dikilmesi nedeniyle		
4	2006	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	8.000 6.000 50.000	
		İLGİLİ HESAPLAR		64.000
		Dönem içi yapılan direkt ve endirekt giderler nedeniyle		
5	2006	150 İLK MADDE MALZEME 150.01 Kayısı Fidanı	15.000	
		100 KASA		15.000
		Kayısı Fidanının satın alınması nedeniyle		
	2006	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ 710.01 Kayısı Fidanı	15.000	
		150 İLK MADDE MALZEME 150.01 Kayısı Fidanı		15.000
		Kayısı fidanının dikilmesi nedeniyle		
6	2006	218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 218.01 Mülk Tarladaki Yatırımlar 218.01.001 Kayısı Ağaçları	139.000	
		689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	15.000	
		710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA		98.000
		721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLER YANSITMA		6.000
		731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA		50.000
		Yansıtma kayıtları nedeniyle		
	2006			

7	2006		
	210 MEYVE AĞAÇLARI 210.01 Tesis Dönemindeki Ağaçlar 210.01.001 Kayısı Ağaçları 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 218.01 Mülk Tarladaki Yatırımlar 218.01.001 Kayısı Ağaçları Dönem sonu kaydı	139.000	139.000

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	
258.01 Kayısı Bahçesi	
700.000,00	
139.000,00	
TOPLAM	839.000,00

TMS 41'e göre muhasebe işlemleri vergi mevzuatı ve THP' ye göre kayıtlamada 2006 yılına ilişkin aşağıdaki farkların olduğu görülecektir.

- ✓ TMS 41'e göre muhasebe işleminde ağaç varlığı toprak varlığından ayrı değerlemeye tabi tutulmuştur. Vergi mevzuatımıza göre ise bu toprak varlığı ile ağaç varlığı birlikte değerlemeye tabi tutulabilmektedir.
- ✓ TMS 41'e göre muhasebe işleminde 'Meyve Ağaçları' şeklinde yeni bir hesaba ihtiyaç duyulurken, THP' de böyle bir hesap bulunmamakta ve ağaç varlığı toprak varlığı ile birlikte ' Diğer Maddi Duran Varlıklar' hesabında gösterilmektedir. Muhasebe kayıtlarının TMS 41 esasında değil de Vergi Mevzuatı esasında yapılması durumunda THP' de açılacak hesabın 'Meyve Ağaçları' yerine 'Meyve Bahçeleri' şeklinde olması daha uygun olacaktır.

Çünkü meyve bahçesi kavramı, toprak varlığı ile ağaç varlığını birlikte ifade etmek için kullanılmaktadır.

- ✓ TMS 41'e göre muhasebe işleminde yapılmakta olan canlı varlık yatırımlarının bakiyesi 139.000 TL iken Vergi mevzuatı esaslı muhasebe işleminde yapılmakta olan yatırımlar hesabının bakiyesi 839.000 TL olmaktadır. Aradaki 700.000 TL' lik fark; vergi esaslı muhasebe işleminde arazi maliyetinin yapılmakta olan yatırımlar hesabına aktarılmasından kaynaklanmaktadır.
- ✓ TMS 41'e göre muhasebe işleminde 2006 yılı sonu itibari ile ağaçlar meyve ağaçları hesabında görülürken, vergi mevzuatı esaslı muhasebe işleminde yapılmakta olan yatırımlar hesabında gözükmemektedir.

2007 Yılında Yapılması Gereken Kayıtlar

1	2007		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	9.000	
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	6.500	
	730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	48.000	
	İLGİLİ HESAPLAR		63.500
	Dönem içi yapılan direkt ve endirekt giderler nedeniyle		
2	2007		
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	63.500	
	258.01 Kayısı Bahçesi		
	711 DİREKT İLK MADDE VE MALZERME YANSITMA		9.000
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLER YANSITMA		6.500
	731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA		48.000
	Yansıtma Kayıtları nedeniyle		
	/		

Bu dönem sonu itibari ile ağaçlar olgunlaştığı (verim dönemine geçtiği) için yapılmakta olan yatırımlar hesabında biriken tutarın, Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabına aktarılması gerekir.

Bu tarih itibari ile Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının Bakiyesi aşağıdaki gibidir.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	
258.01 Kayısı Bahçesi	
	839.000,00
	63.500,00
TOPLAM	902.500,00

3	2007		
	256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	902.500	
	256.01 Kayısı Bahçesi		
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		902.500
	258.01 Kayısı Bahçesi		
	/		

TMS 41'e göre muhasebe işlemleri ile vergi mevzuatı ve THP' ye göre kayıtlamada 2002 yılına ilişkin aşağıdaki farkların olduğu görülecektir.

- ✓ Meyve ağaç/bahçelerinin kayıtladığı hesap isimi farklıdır.
- ✓ Meyve ağacı/bahçesinin bilançodaki tutarı farklı olmaktadır. Vergi mevzuatına göre meyve ağaçları toprak varlığı ile birlikte bilançoda, 902.500 TL olarak görülmektedir. TMS 41'e göre; Ağaç varlığı toprak varlığından

ayrı olarak 1.010.290,39 TL olarak görülmektedir. Bu tutarın üstüne 700.000 TL arazi bedelini eklediğimiz zaman 1.710.290,39 TL gibi bir rakama ulaşılır ki bu da; duran varlıkların, (1.710.290,39 – 902.500) 807.790,39 TL farklılaşmasına yol açar. Bu fark TMS 41'e göre ağaçların gerçeğe uygun değer ile kayıtlı olmasından ve vergi mevzuatının ağaç varlığı ile toprak varlığı birlikte değerlemeye olanak tanımasından kaynaklanmaktadır.

2008 Yılında Yapılması Gereken Kayıtlar

Meyve bahçesi maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulduğu için, değerlemeye ilişkin bir işlem yapılmayacaktır.

1	2008		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD.	13.000	
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	10.500	
	730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	56.000	
	İLGİLİ HESAPLAR		89.500
	Dönem içi yapılan direkt ve endirekt giderler nedeniyle		
	/		

TMS 41 ağaç varlıklarındaki değer artışı doğrudan kar yazılırken, değer azalışı doğrudan zarar yazılmaktadır. Bu uygulama aslında amortismanda değerleme yaklaşımı olarak ifade edilmektedir. Bu nedenle, TMS 41 esaslı muhasebe işleminde ağaç amortismanları üretilen kayısı maliyetine verilmemektedir. Oysaki Vergi mevzuatına göre ağaç varlığı ile birlikte toprak varlığına ilişkin maliyetin kayısı maliyetine verilmesi mümkündür.

333 Sıra no.lu VUK Genel Tebliğine göre kayısı ağaçlarının faydalı ömrü 25 yıldır ve yıllık amortisman oranı %4'tür. Bu çerçevede meyve bahçesinin amortismanı aşağıdaki gibi hesaplanır.

Amortisman Ayırma: $902.500 \times 0.04 = 36.100$

2	2008		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERİ 730.15 Amortisman Gideri	36.100	
	257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR 257.01 Meyve Bahçesi Amortismanı		36.100
	Amortisman kaydı nedeniyle		
3	2008		
	151 YARI MAMULLER - ÜRETİM 151.01 Kayısı	115.600	
	711 DİREKT İLK MADDE VE MALZERME YANSITMA		13.000
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLER YANSITMA		10.500
	731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA		92.100
	Yansıtma kayıtları nedeniyle		
4	2008		
	152 MAMULLER 152.01 Kayısı	115.600	
	151 YARI MAMULLER - ÜRETİM		115.600
	Dönem içi yapılan direkt ve endirekt giderler nedeniyle		
	/		

TMS 41'e göre muhasebe işlemleri ile vergi mevzuatı ve THP' ye göre kayıtlamada 2008 yılına ilişkin aşağıdaki farkların olduğu görülecektir.

- ✓ En önemli fark kayısların maliyet değerlerinin birbirinden farklı bulunmasıdır. TMS 41'e göre kayısı maliyeti 89.500 TL olarak belirlenirken, bu tutar vergi mevzuatına esaslı muhasebe işlemlerine göre 115.600 TL olmuştur. Bunun nedeni; TMS 41'in ağaçların değerlemesinde gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemiş olması ve ağaçlardaki değer azalışını doğrudan

zarar yazmayı gerektirmesidir. Vergi mevzuatımız ise ağaçların (meyve bahçesinin) maliyet değeri ile değerlendirilmesinin ve maliyet değeri üzerinden amortisman ayrılmasını göstermektedir. Bu yaklaşım amortismanda maliyet dağıtımını yaklaşımı olarak ifade edilmektedir. Vergi mevzuatının benimsediği amortisman yaklaşımı ağaçların bir tarihten sonra değerinin sabit kalacağı ve bu değer belli bir sürede, belli miktarlarda düşeceği varsayımına dayanmaktadır. Ağaç varlıklarının değerleri doğa koşulları ve bakım faaliyetleri ile doğrudan ilgilidir. Bu nedenle, uygulamada ağaçların değerinin belli bir dönemden sonra sabit kalacağı varsayımı her zaman geçerli olmayabilir. Dolayısıyla, TMS 41'in benimsemiş olduğu amortismanda değerlendirme yaklaşımı, ağaçların cari değerlerini yansıtmaması nedeniyle, dağıtım yaklaşımına oranla, meyve ağaçları için daha uygun bir yaklaşımdır.

- ✓ Yine ağaç varlıkları ile meyve bahçesi varlıkları farklı olmakta bu durum duran varlık, bilanço toplamlarının farklı olması sonucu doğurmaktadır.
- ✓ Yaklaşımlar arasındaki farklılık bilanço ve gelir tablolarının farklı olmasına yol açmaktadır.

2009 Yılında Yapılması Gereken Kayıtlar

1	2009		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ İLGİLİ HESAPLAR Dönem içi yapılan direkt ve endirekt giderler nedeniyle /	12.000 15.000 60.000	87.000

Amortisman Ayırma: $902.500 \times 0.04 = 36.100$

2	2009		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	36.100	
	730.15 Amortisman Gideri		
	257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		36.100
	257.01 Meyve Bahçesi Amortismanı		
	Amortisman kaydı nedeniyle		
3	2009		
	151 YARI MAMULLER - ÜRETİM	123.100	
	151.01 Kayısı		
	711 DİREKT İLK MADDE VE MALZERME YANSITMA		12.000
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLER YANSITMA		15.000
	731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA		96.100
	Yansıtma kayıtları nedeniyle		
4	2009		
	152 MAMULLER	123.100	
	152.01 Kayısı		
	151 YARI MAMULLER - ÜRETİM		123.100
	Dönem içi yapılan direkt ve endirekt giderler nedeniyle		
	/		

Tüm yıllarda gözüken duran varlık tutarları ile mamul maliyetleri arasındaki fark bu yılda gözükecektir. Ayrıca bilanço ve gelir tablosu da farklı olacaktır. Özet olarak bunun nedeni; TMS 41'in canlı varlık ve tarımsal ürünlerin değerlemesinde gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemiş olması ve vergi mevzuatının toprak varlığı için de amortisman ayırmaya imkân tanınmasıdır.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Üretim döneminin uzunluğu, doğal koşulların etkisi, teknolojiye rağmen işgücü kullanımının zorunluluğu, risk ve belirsizliğin normal sayılması, piyasadaki talebe istenilen biçimde cevap verilememesi gibi özelliklerle ifade etmeye çalıştığımız kavram zirai faaliyettir. Bu faaliyetlerle uğraşan gerçek veya tüzel kişiler zirai işletmeleri meydana getirmektedir. Zirai faaliyet muhasebesi ise, bu işletmelerin zirai faaliyetleri esnasındaki ekim, dikim, hasat aşamalarına ilişkin ekonomik olaylarını kendi ilke ve esasları çerçevesinde sınıflandıran, kaydeden, özetleyerek raporlayan, analiz eden ve yorumlayan bilgi sistemidir.

Ziraat sektöründe ihtiyaç duyulan bu bilgi sisteminin oluşturulması için, zirai işletmelerde kayıt tutulması büyük önem taşımaktadır. Tekdüzen Hesap Planı'nda (THP) canlı varlıklar için ayrılmış bir grup bulunmamaktadır. Türkiye muhasebe standartlarına uyum çerçevesinde boş bulunan 21 nolu grup "Canlı Varlıklar" için ayrılabilir. Bu çerçevede, meyve ağaçlarının "21 Canlı Varlıklar" grubu altında açılacak "210 Meyve Ağaçları" hesabında izlenmesi önerilmektedir¹²⁸. Bu öneri doğrultusunda, ağaçlar olgunlaşmaya kadar, ilgili tüm direkt ve endirekt giderlerin "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabına aktarılması yanlış bir uygulama olacaktır. Bu bağlamda, ağaçların olgunlaşmaya kadar, dönem içinde katlanılan giderlerin THP' de açılacak "218 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları" hesabında izlenmesi ve bu hesapta biriken tutarların ağaçlar olgunlaştığı dönem değil, her dönem sonu "Meyve Ağaçları" hesabına aktarılması önerilmektedir. Bu çalışmayla, meyve ağaçlarının ilk dönemden itibaren meyve ağacı olarak bilançoda gösterilmeleri ve değerlemeye tabi tutulmalarına olanak sağlanmış olacaktır. Zirai faaliyetlerle ilgili standarda uyum açısından "Meyve Ağaçları" hesabının kendi içinde tesis dönemindeki meyve ağaçları, üretim dönemindeki meyve ağaçları şeklinde ikiye ayrılması gereklidir.

Meyvelerin gerçeğe uygun değerleri ile kayıtlı durumunda, gerçeğe uygun değer ile maliyet değeri arasındaki farkın nasıl kayıtlanacağı bir başka sorundur. TMS 41'e göre; aradaki farkın kar veya zarar olarak, gelir tablosuna aktarılması gerekmektedir. THP' nin satış esasında, TMS 41'in ise üretim esasında geliri

¹²⁸ Deran, a.g.e., s. 273.

benimsemiştir. Bu bağlamda, THP’ de, farkın kayıtlanmasında kullanılacak uygun bir hesap grubu ya da bir hesap bulunmamaktadır. THP, değerlendirme farklarının kayıtlanmasına da cevap verememektedir. Bu nedenle, THP’ nin üretim esasında kar veya zararları kayıtlamaya olanak verecek şekilde yeniden düzenlenmesi tarafımızdan önerilmektedir. Bununla beraber, mevcut THP’ de olumlu farkın THP’ de açılacak “60X Tarımsal Üretim Değer Artışları”, olumsuz farkın ise “61X Tarımsal Üretim Değer Azalışları” hesabında izlenmesi uygun çözüm olabilecektir.

THP’de canlı varlıkların değer değişikliklerinden kaynaklanan kar veya zararın kayıtlanmasında kullanılacak uygun bir hesap bulunmamaktadır. THP’ de 64X ve 65X nolu hesaplar, değer artış veya azalışlarının kayıtlanmasında kullanılabilir. Bu çerçevede, THP’de “64X Canlı Varlık Değer Artışları” hesabı ile 65X “Canlı Varlık Değer Azalışları” hesabının açılması uygun bir çözüm olacaktır.

THP’de 710, 720 ve 730 nolu hesaplar imalat işletmelerinde mamul üretimi için kullanılmaktadır. 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Hesabı, her hangi bir mamulün üretimine doğrudan katılan ve net olarak hesaplanabilen maliyetlerin izlenmesi için kullanılmaktadır. 720 Direkt İşçilik Giderleri ise aynı mantıkla işçilik giderlerinin takip edilmesinde kullanılmaktadır. Oysaki meyvecilik işletmelerinde gübreyi ya da fidanı direkt ilk madde ve malzeme hesabında izlenmesi yanlış bir uygulama olacaktır. Bu olay 720 ve 730 nolu hesaplar içinde geçerlidir. Bu nedenle THP’de 71X Tarımsal Madde ve Malzeme, 72X Tarımsal İşçilik Gideri, 73X Tarımsal Genel Üretim Gideri hesaplarının açılması maliyetlerin daha sağlıklı takip edilmesi açısından daha uygun olabilecektir.

Meyvecilik işletmelerindeki faaliyetlerin finansal tablolara aktarılmasında, TMS 41 ile SPK Muhasebe Uygulamaları Hakkındaki Tebliğ’in (kısım 31) birbiriyle örtüştüğü, ancak bu düzenlemelerin Türk Vergi Mevzuatı’ndaki hükümlerden farklı bir yaklaşımı benimsediği görülmektedir. İkinci bölümde verilmiş olan, düzenlemeler arasındaki farklılıklar, ağaç varlıkları ile meyvelerin farklı değerler üzerinden kayıtlanmasına yol açmakta ve bu farklılık mali tablolardaki dönen ve duran varlık değerleri ile gelir tablosundaki kar veya zarar tutarlarının değişmesine yol açmaktadır.

Güvenilir tahminlerin yapılabilmesi koşuluyla, meyvecilik işletmeleri için gerçeğe uygun değer yaklaşımının, tarihi maliyet yaklaşımına oranla daha gerçekçi bilgiler sunduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bu çalışma ile ortaya çıkan bir diğer sonuç ise, meyvecilik işletmelerinde özel hesap dönemi kullanılmasının gerektiğidir. Bu işletmelerin hesap dönemi olarak takvim yılını kullanmaları halinde, maliyetlerin hesaplanması ile ilgili önemli sorunların ortaya çıktığı sonucuna varılmıştır.

Zirai faaliyetlerin özelliklerinden kaynaklanan tüm güçlüklerle rağmen, meyvecilik işletmelerinde maliyetlerin sağlıklı bir şekilde hesaplanabileceği ve zirai faaliyetlere ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı'nın gerek kavram birliği, gerek uygulama birliği sağlaması açısından, meyve bahçesi işletmeleri için son derece önemli olduğu ve bu standardın ülkemizdeki büyük meyvecilik işletmelerinde uygulanabileceği ve uygulanmasının yararlı olacağı sonucuna ulaşılmıştır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Nalân, *Enflasyon Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2004.
- Akdoğan, Nalân. Orhan Sevilengül, *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara 2007
- Aktuğlu, Mehmet Ali, *Tarım İşletmeleri ve Muhasebesi*, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, İzmir 1984.
- Aksöz, İbrahim, *Zirai Ekonomiye Giriş*, Atatürk Üniversitesi Yayınları, Erzurum, 1975.
- Aras, Ali, *Tarım Muhasebesi*, Ege Üniversitesi Basım Evi, İzmir 1988.
- Beneke R. Raymond, *Managing The Farm Business*, John Wiley & Sons Inc, New York, 1966.
- Boehlje, D. Micheal. Vernon R. Eidman, *Farm Management*, John Wiley & Sons Inc, New York, 1984.
- Büyükmirza, Kamil, *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*, Gazi Kitabevi, Ankara 2007.
- Castel, N. Emerny. Manning H. Becker, *Farm Business Management*, The MacMillan Company, New York, 1967.
- Çakır, Elif, *Tarımsal Aletler Ve Makineler Sektör Profil Araştırması*, Kaynak: <http://www.ito.org.tr/Dokuman/Sektor/1-89.pdf> (Erişim Tarihi: 15.12.2009)
- Çetin, Bahattin. Tolga Tipi, *Tarım Muhasebesi(Uygulamalı Örneklerle)*, Nobel Basımevi, Ankara 2007.
- Çelebi, Bülent, *Samsun İli Çarşamba Ovası Tarım İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi Üzerine Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Ondokuz Mayıs Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Samsun 2006.
- Demirkol, Ömer Faruk, *Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartları'na Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması*, (Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2006.

Deran, Ali, *Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları*,(Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2005.

Ecevit, F. Mustafa, *Bahçe Bitkileri*, Selçuk Üniversitesi Yayınları, Konya 1986.

Ercan, M. Kamil. Ünsal Ban, *Değere Dayalı İşletme Finansı Finansal Yönetim*, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara 2005, s. 11.

Ertürk, Mümin, *İşletme Biliminin Temel İlkeleri*, Beta Yayınevi, İstanbul 1999.

Hopkins A. John. Earl O. Heady, *Farm Records and Accountin*, Iowa State Universty Press, 1962.

Horngren, T. Charles. Walter T. Harrison, *Financial Accounting*,Prentice Hall Inc, 2. Ed., New Jersey 1997.

İnan, İ. Hakkı, *Tarım Ekonomisi ve İşletmeciliği*, 5. Baskı, Avcı Ofset, İstanbul 2001.

Kaval, Hasan, *Konaklama İşletmeleri Muhasebesi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1994.

Kına, Ahmet, *Tarımsal İşletmelere ve Tarım işletmeleri Genel Müdürlüğüne Yönetim İşlevleri Açısından Bir Bakış*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bililimler Enstitüsü, , İstanbul, 1992.

Norman L., R. B. Coote, *The Farm Business*, New York, 1976.

Özkan, Azzem, *Et ve Süt Üretimi Yapan Büyük Baş Besi İşletmelerinde Maliyetler ve Tekdüzen Hesap Planına Göre Muhasebeleştirilmesi*, (Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2001.

Sayarı, Mehmet, *Muhasebe Vergi Yasalarının Vesayetinden Kurtarılmalı*, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Nisan, 1999.

Sevilengül, Orhan: *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, Ankara, 2005.

Sevim, Adnan, *Türk Tarım İşletmelerinde Tahmini Maliyet Muhasebesi Sisteminin Kurulması ve Bir Yönetim Kontrol Aracı Olarak Kullanılması*,(Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 1990.

Solomon M. Lanny. Larry M. Walther, Richard J. Vargo, *Finansal Accounting*, West Publishing Company, New York, 1997.

Tetik, Nilüfer, *Sera Çiçekçiliği İşletmelerinde Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara 2000.

Tokay, S. Hüseyin. Ali Deran, “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı İle Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-II”, *Yaklaşım Dergisi*, 2006, S. 158, Kaynak: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006027752.htm>, (Erişim tarihi, 20.04.2010).

KANUN VE TEBLİĞLER

Gelir Vergisi Kanunu

Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği

Türk Ticaret Kanunu

Vergi Usul Kanunu

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Sermaye Piyasalarında Muhasebe Standartları Hakkındaki Tebliğ

RAPORLAR, PLANLAR ve STANDARTLAR

Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 2001–2005, Ankara 2000.

Uluslararası Muhasebe Standartları

Türkiye Muhasebe Standardı

İNTERNET KAYNAKLARI

http://www.tarim.gov.tr/E_kutuphane, Tarım_Sektörü_Tarımsal.html?LanguageID=1, (Erişim Tarihi: 22 Aralık 2009).

DPT, Tarımsal Ekonomik Göstergeler Mart – Nisan 2010, Tarım Üretimi - Temel Ürünler, Kaynak: <http://www.dpt.gov.tr/PortalDesign/PortalControls/WebIcerikGosterim.aspx?En c=83D5A6FF03C7B4FC93C64F899A6633A0>, (Erişim tarihi, 20.04.2010).