

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

**TARIMSAL İŞLETMELERDE CANLI VARLIKLARIN
TMS-41 AÇISINDAN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE
DEĞERLEME İŞLEMLERİNİN VERGİ USUL
KANUNU İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN HAZIRLAYAN
PROF.DR.FİKRET OTLU VELİ BOZBAYIR
MALATYA-2018

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TARIMSAL İŞLETMELERDE CANLI VARLIKLARIN TMS-41 AÇISINDAN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEĞERLEME İŞLEMLERİNİN VERGİ USUL
KANUNU İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Hazırlayan

Veli BOZBAYIR

Danışman

Prof. Dr. FİKRET OTLU

MALATYA - 2018

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

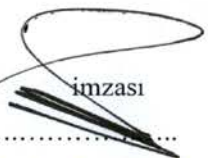
**TARIMSAL İŞLETMELERDE CANLI VARLIKLARIN
TMS-41 AÇISINDAN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE
DEĞERLEME İŞLEMLERİNİN VERGİ USUL KANUNU
İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
PROF. DR. FİKRET OTLU

HAZIRLAYAN
VELİ BOZBAYIR

Jürimiztarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda bu yüksek lisans/ doktora tezini (oybirliği /oyçokluğu) ile başarılı bulunarakAnabilim, Bilim dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

- | Jüri Üyelerinin Unvan Ad Soyadı | İmzası |
|--|---|
| 1. <i>Prof. Dr. Fikret Otlı</i> |  |
| 2. <i>Doç. Dr. Yusuf Cahit Çankaya</i> |  |
| 3. <i>Yrd. Doç. Dr. Özan Demir</i> |  |

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

Unvan Ad Soyad
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ÖNSÖZ

Diğer sektörlerde olduğu gibi tarım sektöründe de yatırımcılara ve bu sektörde bulunan diğer ilgili kişilere yatırım yapmak veya varolan yatırımlarını yönetmek için sektöle ilgili bilgilerin doğru, güvenilir ve anlaşılır bir şekilde sunulması gerekmektedir. Ancak Türk Vergi Mevzuatı bu işlevi tam anlamıyla yerine getirememektedir. Bu sebepten dolayı tarım sektöründe varolan bilgilerin tam ve anlaşılır bir şekilde sunulması ve elde edilen bu bilgilerin sadece ülkemizde değil aynı zamanda diğer ülkelerde de geçerli ve anlaşılabilir olması için Türkiye Muhasebe Standardı tarafında 41 nolu Tarımsal Faaliyetler Standardı yayınlanmıştır. TMS-41 Tarımsal Faaliyet Standardında tarımsal faaliyetlerle ilgili işlemlerin muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağı, muhasebe kayıtları yapılırken dikkat edilmesi gereken hususlara ve tarımsal faaliyetlerle ilgili birtakım tanımlara ve açıklamalara yer verilerek uluslararası alanda kabul görebilecek bir düzen oluşturulmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmanın konusunun belirlenmesinden hazırlanma aşamasına kadar görüş ve önerileri ile bana yardımcı olan değerli hocam Sayın Prof. Dr. Fikret OTLU'ya teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Veli BOZBAYIR

BİLDİRİM

Hazırladığım tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin kağıt ve elektronik kopyalarının İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

☐

Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

☐

Tezim sadece İnönü Üniversitesi yerleşkelerinde erişime açılabilir.

☐

Tezimin 3 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

Veli BOZBAYIR

ÖZET

Son zamanlarda dünya üzerinde tarım sektöründe yaşanan gelişmelerle birlikte tarım işletmeleri hem yönetsel anlamda hem de tarımsal üretimde kullanılan teknoloji anlamında gelişmiş ve büyümüşlerdir. Bu gelişme ve büyüme ile birlikte tarım işletmelerin mali nitelikli işlemlerini kaydemesi kaçınılmaz olmuş ve çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Ülkemizde de bu konuda düzenlemeler yapılmış ve TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı adı altında bu düzenlemelere yer verilmiştir.

Bu tez canlı varlıkların TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre muhasebeleştirilmesi ve değerlendirme işlemlerinin Vergi Usul Kanunu ile karşılaştırılması içermektedir.

Bu tez üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde tarımsal işletmelerin özellikleri, nasıl sınıflandırıldıkları ve TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı hakkında bilgilere yer verilmiştir.

İkinci bölümde canlı varlıklar dönen ve duran varlıklar şeklinde grublara ayrılarak değerlemesi, amortismanı ve muhasebeleştirilmesi hakkında bilgilere yer verilmiştir.

Son bölümde ise canlı varlıkların Vergi Usul Kanununa göre değerlendirilmesi ve bu değerlendirme işlemlerinin TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ile karşılaştırılması hakkında bilgi verilmiş, ayrıca canlı varlıkların muhasebe işlemleri yapılırken karşılaşılan sorunlara değinilmiştir.

Anahtar Kelime: Canlı Varlıklar, Canlı Varlık Değerlemesi, Canlı Varlık Muhasebeleştirilmesi, TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı,

ABSTRACT

Lately, agricultural developments in the world have developed and grown in the sense of both administrative sense and technology used in agricultural production. With this development and growth, it has become inevitable to save the financial transactions of agricultural enterprises and various regulations have been made. Regulations have been made in this regard in our country and these regulations have been given under the name of TMS-41 Agricultural Activity Standard.

This thesis deals with the accounting of biological assets according to TMS-41 Agricultural Activity Standard and the comparison of valuation procedures with the Tax Procedure Law.

This thesis consists of three parts.

In the first part, the characteristics of agricultural enterprises, how they are classified and information about TMS-41 Agricultural Activity Standard is given.

In the second part, information about the valuation, depreciation and accounting of living assets is given to the groups as rotating and fixed assets.

In the last section, information on the valuation of biological assets in accordance with the Tax Procedure Law and the comparison of these valuation transactions with the TMS-41 Agricultural Activity Standard has been given and also the problems encountered in the accounting of living assets have been mentioned.

Keyword Words: Live Assets, Live Asset Valuation, Live Asset Accounting, TMS-41 Agricultural Activity Standard

İÇİNDEKİLER

KABUL ONAY SAYFASI.....	ii
ÖNSÖZ.....	iii
BİLDİRİM	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
İŞLETME KAVRAMI, TARIMSAL İŞLETMELER VE TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	3
1.1.İŞLETMENİN TANIMI.....	3
1.2.İŞLETMELERİN SINIFLANDIRILMASI.....	3
1.2.1. Faaliyet Alanına Göre İşletmeler.....	3
1.2.2. Üretilen Mal Ve Hizmet Türüne Göre İşletmeler.....	4
1.2.3. Mülkiyet Durumuna Göre İşletmeler	4
1.2.4. Büyüklüklerine Göre İşletmeler	4
1.2.5. Hukuki Yapılarına Göre İşletmeler	4
1.3.TARIMSAL İŞLETMELER.....	4
1.3.1. TARIMSAL İŞLETMELERİN ÖZELLİKLERİ	5
1.3.2. TARIMSAL İŞLETMELERİN SINIFLANDIRILMASI	5
1.3.2.1. İşletme Büyüklüğüne Göre Tarımsal İşletmelerin Sınıflandırılması	6
1.3.2.2. Hukuki Yapısına Göre Tarımsal İşletmelerin Sınıflandırılması (Üretim Araçlarının Mülkiyet Durumuna Göre)	6
1.3.2.3. İşletme Üretiminde Hakim Olan Üretim Koluna Göre Tarımsal İşletmelerin Sınıflandırılması.....	7
1.4. TMS-41 TARIMSAL FAALİYET STANDARDI.....	8
1.4.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Dünya'daki Tarihsel Gelişimi	8
1.4.1.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Avrupa'daki Gelişimi	8

1.4.1.2. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin ABD’deki Gelişimi.....	9
1.4.2. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Türkiye’deki Tarihsel Gelişimi	10
1.4.3. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Amacı ve Kapsamı	10
1.4.4. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında Yer Alan Kavramlar	12
İKİNCİ BÖLÜM	16
TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDINA GÖRE CANLI VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	16
2.1. CANLI VARLIKLARIN THP AÇISINDAN GRUPLARA AYRILMASI	16
2.2. CANLI VARLIKLARIN TMS’ YE GÖRE GRUPLANDIRILMASI.....	17
2.2.1. Dönen Varlıklar Grubunda Yer Alan Canlı Varlıklar	19
2.2.1.1. Tarla Bitkileri.....	19
2.2.1.2. Bahçe Bitkileri	20
2.2.1.3. Canlı Kümes Hayvanları.....	20
2.2.1.4. Canlı Su Hayvanları.....	21
2.2.1.5. Canlı Büyükbaş Hayvanlar	22
2.2.1.6. Canlı Küçükbaş Hayvanlar	23
2.2.1.7. Diğer Canlı Varlıklar	24
2.2.1.8. Canlı Varlıklarda Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	24
2.2.2. Duran Varlıklar Grubunda Yer Alan Canlı Varlıklar	24
2.2.2.1. Meyve Ağaçları.....	25
2.2.2.2. Meyve Vermeyen Ağaçlar	25
2.2.2.3. Canlı Kümes Hayvanları.....	26
2.2.2.4. Canlı Su Hayvanları.....	26
2.2.2.5. Canlı Büyükbaş Hayvanlar	26
2.2.2.6. Canlı Küçükbaş Hayvanlar	27
2.2.2.7. Diğer Canlı Varlıklar	27
2.2.2.8. Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları	27
2.3.TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDINA GÖRE CANLI VARLIKLARIN AKTİFLEŞTİRİLMESİ VE DEĞERLEMESİ.....	28
2.3.1. Canlı Varlıkların Aktifleştirilmesi.....	28

2.3.2. Canlı Varlıkların Değerlemesi.....	31
2.3.2.1. Aktif Bir Piyasada Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi	31
2.3.2.2. Aktif Bir Piyasanın Olmaması Durumunda Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi	32
2.3.2.2.1. Canlı Varlığın Kullanım Değerinin Belirlenmesi	32
2.3.2.2.2. En Son Piyasa İşlem Fiyatı.....	34
2.3.2.2.3. Benzer Varlıkların Piyasa Fiyatı	35
2.3.2.2.4. Sektör Emsal Fiyatı	35
2.3.3.Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değerinin Güvenilir Bir Biçimde Belirlenememesi..	35
2.3.4.Tarım Arazileri Üzerinde Sabit Olan Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi.....	37
2.4.CANLI VARLIKLARA İLİŞKİN KAR VE ZARAR İŞLEMLERİNİN RAPORLANMASI.....	37
2.5. CANLI VARLIKLARA İLİŞKİN AMORTİSMAN AYIRMA İŞLEMLERİ.....	40
2.6.CANLI VARLIKLARIN TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE CANLI VARLIKLAR GRUBUNDA YER ALAN HESAPLARIN İŞLEYİŞİ.....	46
2.6.1.Dönen Varlıklar Grubunda Yer Alan Canlı Varlıklar	46
2.6.1.1.Tarla Bitkileri.....	46
2.6.1.2.Bahçe Bitkileri	51
2.6.1.3.Canlı Kümes Hayvanları.....	54
2.6.1.4.Canlı Su Hayvanları.....	58
2.6.1.5.Canlı Küçükbaş Hayvanlar	61
2.6.1.6.Canlı Varlıklarda Değer Düşüklüğü(-)	64
2.6.2.Duran Canlı Varlık Grubunda Yer Alan Canlı Varlıklar	65
2.6.2.1.Meyve Ağaçları.....	65
2.6.2.2.Canlı Kümes Hayvanları.....	67
2.6.2.3.Canlı Su Hayvanları.....	67
2.6.2.4.Canlı Küçükbaş Hayvanlar	68

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	70
CANLI VARLIKLARIN VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE DEĞERLEMESİ VE DEĞERLEME İŞLEMLERİNİN TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI İLE KARŞILAŞTIRILMASI VE TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI UYGULAYAN İŞLETMELERİN KARŞILAŞTIĞI SORUNLAR	70
3.1.VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE CANLI VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ VE DEĞERLEME İŞLEMİNİN TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....	70
3.2. VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE CANLI VARLIKLARDA DEĞER DEĞİŞİKLİKLERİ VE DEĞER DEĞİŞİKLİKLERİNİN TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....	72
3.3. TMS-41 STANDARDINI UYGULAYAN İŞLETMELERDE KARŞILASILAN SORUNLAR	80
3.3.1. Canlı Varlıklara TMS-41 Standardına Göre Amortisman Ayrılması Esnasında Karşılaşılan Sorunlar	80
3.3.2.Canlı Varlıkların TMS-41 Standardına Göre Değerlenmesinde Karşılaşılan Sorunlar	81
SONUÇ.....	83

TABLolar VE ŐEKİLLER

Tablo 1: TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardının Kapsamı	12
Tablo 2: Canlı Varlıkların Alt Grupları	15
Tablo 3: Canlı Varlıkların THP Açısından Gruplandırılması.....	16
Tablo 4: Tarla Bitkileri	19
Tablo 5: Bahçe Bitkileri.....	20
Tablo 6: Canlı Kümes Hayvanları �rneği	21
Tablo 7: Canlı Kümes Hayvanları	21
Tablo 8: Balık �eşitleri.....	22
Tablo 9: Büyükbaş Hayvanlar	23
Tablo 10: Küçükbaş Hayvanlar	23
Tablo 11: Meyve Ağaçları	25
Şekil:1 Canlı Varlıklarda Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi.....	30
Tablo 12: Canlı Varlıkların Faydalı �m�rleri Ve Amortisman Oranları	42
Tablo 13: TMS-41 ve Türk Vergi Mevzuatında, Tarımsal Faaliyetlerle İlgili Yaklaşımların Karşılaştırılması	73

KISALTMALAR

a.g.e	: Adı Geçen Eser
ABD	: Amerika Bileşik Devletleri
GUD	: Gerçeğe Uygun Değer
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IAS-41	: International Accounting Standart Agriculture
ISAC	: International Accounting Standart Committe (Uluslararası Muhasebe Standardı Komitesi)
md	: Madde
s	: Sayfa
SPK	: Sermaye Piyasası Kurumu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
THP	: Tek Düzen Planı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standardı
TMS-41	: 41 No'lu Tarımsal Faaliyetler Standardı
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
TTK	: Türkiye Ticaret Kanunu
vb.	: Ve Benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Tarım sektörünün son yıllarda öneminin artmasıyla birlikte ekonomiye yaptığı katkıda doğru orantılı olarak artmaktadır. Ayrıca tarım sektörü, ülkelerin nüfuslarının beslemesinde büyük bir öneme sahip olduğundan dolayı ayrı bir öneme sahiptir. Çünkü dünya nüfusu her geçen gün artmakta bununla birlikte artan nüfusun beslenme ihtiyacıda artmakta ve bu ihtiyacın karşılanması gerekmektedir.

Tarımsal faaliyetlerin gelişmesiyle birlikte ve tarım işletmelerinin sanayi ile entegrasyon içerisine girerek bir araya gelmesiyle büyük tarım işletmeleri kurulmuştur. Günümüzde böyle büyük tarımsal işletmelere sahip ülkeler kendisinde milyonlarca kilometre uzaklıkta yer alan en ücra yerlerdeki ülkelere dahi tarımsal ürün pazarlayabilecek konuma gelmesinden dolayı tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinin önemi daha da artmıştır. Her ülkenin kendine ait farklı muhasebe kayıt sistemi olduğundan dolayı bu tarımsal faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sırasında bir takım sıkıntılar ortaya çıkmaktadır. Bu sıkıntıların giderilmesi için ve etkin bir ticaret ortamı gerçekleştirmek için ortak bir muhasebe standardının geliştirilmesi zarureti ortaya çıkmıştır. Bu zaruretin sonucu olarak 1 Ocak 2003'te IASC (International Accounting Standart Committee) tarafından tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusunda 41 numaralı Tarımsal Faaliyetler Standardını olan IAS-41 (International Accounting Standart Agriculture) isimli standart yayınlanmıştır.

Ülkemizde de tarımsal faaliyetlerin değerlemesi ve muhasebeleştirilmesinde ilk başlarda belli bir kural yoktu. Fakat dünyada olduğu gibi ülkemizde de tarımın her geçen gün gelişmesi, öneminin artması ve büyük tarım işletmelerinin kurulmasından dolayı çeşitli düzenlemeler yapılması zorunlu hale gelmiştir. 2003 yılında 'tarımsal faaliyetler' ile ilgili olarak 41 No'lu Uluslararası Muhasebe Standardı ile bu standarda bağlı olarak 2006 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) tarafından 41 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı)'nın yayınlanmasıyla birlikte tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda sunulmasına ilişkin usul esaslar belirlenmiş, 31.12.2015 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde uygulanmak üzere ilk kez 24. 12. 2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

Üç bölümden oluşan bu çalışmada birinci bölümde tarımsal işletmelere değinilerek yapıları hakkında bilgi verilmiştir.

İkinci bölümde TMS-41 Tarımsal Faaliyet Standardına değinilerek standardın amacı, kapsamı ve standartta yer alan tanımlamalara yer verilmiştir. Ayrıca çalışmanın bu bölümünde TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında yer alan canlı varlıklar hakkında bilgiler verilerek

bu varlıkların değerlemesi, muhasebeleştirilmesi ve hesapların işleyişı hakkında örnekler verilerek bilgiler sunulmuştur.

Çalışmanın son bölümünde ise canlı varlıkların değerleme işlemlerinin VUK ile karşılaştırılması hakkında bilgilere yer verilmiş olup ayrıca TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardını uygulayan tarım işletmelerinin karşılaştığı sorunlara değinilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETME KAVRAMI, TARIMSAL İŞLETMELER VE TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1. İŞLETMENİN TANIMI

İşletme, üretim faktörlerini belli bir plan ve sistem içerisinde bir araya getirerek mal ya da hizmet üretmek için oluşturulan üretim birimidir.

Üretim faktörleri ise şunlardır:

1. Doğa
2. Emek
3. Sermaye
4. Girişimci (Müteşebbis)

Burada doğadan kastedilen tarım araziler, yeraltı ve yerüstü kaynaklarıdır. Emek denilince ise belli bir mal veya hizmet üretmek için ortaya konulan fiziksel veya bedensel girişimlerdir. Sermaye ise işletmeyi kuracak kişiler tarafından işletmeye koyulan para, mal ve emeğin tümünü ifade etmektedir. Girişimci ise üretim elemanları olarak adlandırılan doğa, emek ve sermayeyi belli bir sistem içerisinde bir araya getirerek amaçladığı üretimi gerçekleştiren kişidir.

1.2. İŞLETMELERİN SINIFLANDIRILMASI

Yukarıda temel olarak bir işletmenin tanımından bahsedilmiştir. İşletmeler kurulduktan sonra bir takım sınıflara ayrılır yani bir başka deyişle belli esas ve ölçütlere göre birbirlerinde farklılık gösterirler. İşletmelerin sınıflandırılması bu şekilde gerçekleştirilir. Şimdi bu sınıflandırmaya göre oluşan işletme türlerine bakalım.

1.2.1. Faaliyet Alanına Göre İşletmeler

Bu grupta yer alan işletmeler üçe ayrılır.

1. *Üretici İşletmeler*; Adından da anlaşılacağı üzere belli bir mamulü üretmek için kurulan işletmelerdir.
2. *Hizmet İşletmeleri*; Bu işletmeler kuaför, otel, taşımacılık gibi bir takım hizmetleri yerine getirmek için kurulan işletmelerdir.
3. *Satıcı (Pazarlama) İşletmeleri*; Bu işletmeler toptancı ya da perakendeci olarak kurulan işletmelerdir.

1.2.2. Üretilen Mal Ve Hizmet Türüne Göre İşletmeler

1. *Dayanıklı Tüketim Malı Üreten İşletmeler*; Araba, mobilya v.b. bir kereden fazla kullanılan mal üreten işletmelerdir.
2. *Dayanıksız Tüketim Malı Üreten İşletmeler*; Temizlik malzemesi ve gıda gibi bir veya birkaç kez kullanıldığında tükenen malları üreten işletmelerdir.

1.2.3. Mülkiyet Durumuna Göre İşletmeler

1. *Özel İşletmeler*; Özel teşebbüs tarafından kurulan ve finanse edilen işletmelerdir.
2. *Kamu İşletmeleri*; Sermayesinin tümü veya bir kısmı devlete veya devlete ait kamu tüzel kişilerine ait olan işletmelerdir.
3. *Karma İşletmeler*; Özel ve Kamu tüzel kişilerinin ortaklaşa kurdukları işletmelerdir. Bu tür işletmelerde tamamı devlet payı olamasa bile hisse olarak çoğunluk devlete aittir.
4. *Yabancı Sermayeli işletmeler*; Bu tür işletmeler ise yabancı teşebbüsler tarafından kurulan işletmelerdir.

1.2.4. Büyüklüklerine Göre İşletmeler

1. *Mikro İşletmeler*; Çalışan kişi sayısının 1 ila 5 arasında değiştiği işletmelerdir.
2. *Orta Büyüklükte İşletmeler*; Çalışan kişi sayısının 5 ila 50 arasında değiştiği işletmelerdir.
3. *Büyük İşletmeler*; Çalışan kişi sayısının 50 ila 2000 arasında değiştiği işletmelerdir.
4. *Dev İşletmeler*; Çalışan kişi sayısının 2000 den fazla olduğu işletmelerdir.

1.2.5. Hukuki Yapılarına Göre İşletmeler

- 1) Borçlar hukukuna tabi olan işletmeler; Adi şirketler
- 2) Türk Ticaret Kanununda (TTK)'ya tabi işletmeler; Bu işletmeler şahıs ve sermaye şirketleri olarak iki sınıfa ayrılır.
 - i) Sermaye Şirketleri; Anonim şirket, limited şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket
 - ii) Şahıs şirketleri; Komandit şirket ve kollektif şirket

1.3. TARIMSAL İŞLETMELER

Yasal statüsü her ne olursa olsun, büyüklüğüne bakılmaksızın satın alınan ya da kiralanın tarım arazilerinde tarımsal üretim yapan, hayvancılık faaliyetleri gerçekleştiren veya her ikisini de birlikte gerçekleştiren ve tek bir yönetim altında faaliyet gösteren ekonomik birimdir.¹

¹ <http://www.tuik.gov.tr/arastirmaveprojeler/tikas/tikas.html> 24.06.2017

Tek yönetimden kastedilen; bir birey ya da hane halkının veya ortaklaşa birden fazla birey ya da hane halkının bir araya gelerek şirket, kooperatif gibi bir tüzel kişi oluşturulması ve yönetilmesidir.

Tarım Kanununun 3. Maddesinde tarımsal işletme şu şekilde tanımlanmaktadır; üretim faktörlerini (doğal kaynak, sermaye, emek, müteşebbis) kullanarak; bitkisel veya hayvansal ürünlerin üretmek amacıyla tarımsal faaliyetler gerçekleştiren veya söz konusu tarımsal faaliyetlere ek olarak depolama, muhafaza altına alma ve pazarlamaya yönelik bir takım faaliyetlerde bulunan işletmedir.²

1.3.1. TARIMSAL İŞLETMELERİN ÖZELLİKLERİ

Tarımsal işletmeleri özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz.

- 1) Tarım sektöründe işletme sayısının fazla olması ve faaliyet alanının geniş olmasından dolayı tarımsal işletmelerin organize olması ve pazarlama stratejilerine yönelik planlama yapması gerekmektedir.
- 2) Ellerindeki tarımsal arazileri parçalı olan tarımsal işletmeler, gerekli fayda-maliyet analizlerini yaparak bazı tarım arazilerini atıl durumda bırakılır.
- 3) Bazı tarım işletmelerinde üretilen ürünün biyolojik dönüşüm süresi uzun olduğu için faaliyet gösterdikleri pazarın talebine kısa vadede geri dönüş yapamayabilirler.
- 4) Tarım işletmelerinde eğitim ve gelir düzeyi genellikle düşüktür.
- 5) Tarımsal işletmeler genellikle küçük aile işletmeleri şeklinde organize olduklarından piyasa fiyatı üzerinde etkileri pek fazla yoktur.
- 6) Tarımsal işletmelerde belli bir biyolojik dönüşüm özeliğine sahip tarımsal ürünler yetiştirildiğinden dolayı üretimine başlanmış bir tarımsal ürünün üretimini durduramazlar.
- 7) Tarımsal muhasebe kaydı birçok ülkede yasal zorunluluk olmadığından dolayı tarım işletmelerin birçoğu muhasebe kaydı tutmamaktadır.

1.3.2. TARIMSAL İŞLETMELERİN SINIFLANDIRILMASI

Aynı faaliyet alanı içerisinde olan ya da birbirlerine benzeyen işletmeler bir arada toplanmaktadır. Coğrafi özelliklere bağlı olarak, tarım işletmelerindeki hayvan türleri ve tarımsal bitkilerinin çeşitlilik göstermesi birçok işletme türünün ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Tarımsal işletmeler, işletme türleri ve bir takım özelliklere göre sınıflandırılabilir. Ayrıca iş gücü ve sermaye durumuna göre, üretim araçlarının durumuna göre ve teknik

² Tarım Kanunu md, 3

özelliklerine göre de bir sınıflandırmaya tabi tutulabilirler. Tarım işletmeleri sınıflandırılırken üç ana kriter esas alınır.³

- 1) İşletmenin büyüklüğü
- 2) İşletmenin hukuki yapısı (Üretim araçlarının mülkiyet durumu)
- 3) İşletme üretiminde hakim olan üretim kolu

1.3.2.1. İşletme Büyüklüğüne Göre Tarımsal İşletmelerin Sınıflandırılması

Tarımsal işletme büyüklüklerini ifade ederken kullanılan birden fazla yol vardır. Tarımsal işletmeleri genellikle küçük, orta ve büyük tarımsal işletme olarak üç gruba ayırabiliriz. Fakat tarımsal işletmelerin büyüklüklerini belirlemek zordur çünkü tarımsal işletmelerin büyüklükleri zaman içinde farklılık gösterebilmektedir. Örneğin; eldeki mevcut tarım arazilerin satılması veya yeni tarım arazilerin satın alınması gibi. Bu yüzden tarımsal işletmeler büyüklüklerine göre genel olarak aşağıdaki gibi sınıflandırılır;

1) Küçük Tarım İşletmeleri

Genellikle aile şirketleri şeklinde faaliyet gösteren işletmelerdir. Aile bireylerinin dışında çalışan bulunmaz. Bu işletmeler kendi ihtiyaçlarını karşılamaya yetecek kadar üretim yaparlar.

2) Orta Büyüklükteki Tarım İşletmeleri

Bu tarım işletmelerinde genellikle aile bireylerinin yanında kan bağı olmayan yabancı kişilerin de çalıştığı yani aile fertlerinden başka kişilerin de çalıştırıldığı ama çoğunlukla işletme sahibinin emeğinin üretim sürecinde kullanıldığı işletmelerdir.

3) Büyük Tarım İşletmeleri

Üretim aşamasında çok sayıda ücretli işçi çalıştıran, işletme sahibinin üretim aşamasında olmadığı işletmelerdir. Ancak son zamanlarda teknolojiye yaşanan gelişmelerden dolayı büyük tarım işletmesi denilince akla gelen işletmeler genelde çok sayıda işçinin yaptığı bir işin tek bir makine tarafından kolayca yapıldığı için tarımda makina kullanan, bu makine kullanımından kaynaklı işçi kullanımının azaldığı işletmelerdir.

1.3.2.2. Hukuki Yapısına Göre Tarımsal İşletmelerin Sınıflandırılması (Üretim Araçlarının Mülkiyet Durumuna Göre)

Mülkiyet durumuna göre tarımsal işletmeler iki grupta incelenebilir. Bunlar;

1) Özel İşletmeler

Bu işletmelerde arazi ve bütün diğer araçların mülkiyeti özel kişilere aittir.

2) Kamuya Ait İşletmeler

Bu işletmelerde arazi, üretim araçlarının tümü ve işletme yönetiminin tamamı kamuya

³ Bahattin ÇETİN ve Tolga TİPİ, Tarım Muhasebesi kitabı Nobel Yayıncılık 2016 s.15-16.

veya kamuya bağı kuruluşlara aittir.

1.3.2.3. İşletme Üretiminde Hakim Olan Üretim Koluna Göre Tarımsal İşletmelerin Sınıflandırılması

Tarımsal işletmeleri işletme üretiminde hakim olan üretim koluna göre; hayvansal üretim yapan tarımsal işletmeler, bitkisel üretim yapan tarımsal işletmeler, su ürünleri üretimi yapan tarımsal işletmeler, orman ürünleri üretimi yapan tarımsal işletmeler ve karma üretim yapan tarımsal işletmeler olarak sınıflandırılabilir.

1) Hayvansal Üretim Yapan İşletmeler

Büyükbaş, küçükbaş, kanatlı hayvan, deniz hayvanları (balık gibi) gibi canlı varlık üretimi yapan tarımsal işletmelerdir. Ayrıca bu hayvanlardan elde edilen et, süt, yumurta vb. ürünler üreten işletmelerde bu gruba dahil edilir.

2) Bitkisel Üretim Yapan İşletmeler

Tarla ürünleri ve bahçe ürünleri gibi bitkisel ürünler üreten işletmelerdir. Özellikle bahçe ürünlerinde son zamanda meydana gelen gelişmelerle birlikte kalite ve miktar açısından artışlar olmuştur. Yüksek miktarda ürün ve birim başına verimin fazla olduğu, seracılık, organik tarım, topraksız tarım gibi faaliyetler yaygınlaşmakta ve ülke ekonomileri için vazgeçilmez olmaktadır.

3) Su Ürünleri Üretimi Yapan İşletmeler

Deniz mahsulleri (midye, karides, sünger vb.) tatlı su balıkçılığı ürünleri üreten işletmelerdir. Ülkemiz üç tarafı denizlerle çevrili olması ve tatlı-tuzlu su bakımından elverişli bir konumda olmasından dolayı su ürünlerinde önemli potansiyele sahiptir. Fakat bu işletmelerin ekonomideki yeri diğer sektörlere göre daha azdır. Bu yüzden ülkemizde su ürünleri üretimi yapan işletmeler pek fazla gelişmemiştir.

4) Orman Ürünleri Üretimi Yapan İşletmeler

Her türlü ağaç, kültür mantarı, bitki üretimi yapan işletmelerdir. Ayrıca bu ürünlerden elde edilen her türlü tohum, yaprak, meyve v.b. ürünlerinin üretimini de yapan işletmelerdir.⁴

5) Karma Üretim Yapan İşletmeler

Bu işletmelerin finansal durumları genellikle iyi olduğundan aynı anda birden fazla alanda üretim yaparlar. Örneğin; bitkisel alanda üretim yapan bir tarım işletmesinin aynı anda hayvancılık alanında ya da başka bir alanda üretim yapması bu işletmelere örnektir.

⁴ <http://www.ogm.gov.tr> 24.06.2017

1.4. TMS-41 TARIMSAL FAALİYET STANDARDI

Bu standarda ilişkin hükümler 59 madde halinde düzenlenmiş olup, bu maddelerde sırasıyla amaç, kapsam ve tanımlar yer almaktadır. Ardında da muhasebeleştirilme esasları, kazanç ve zararlara ilişkin esaslar açıklanmıştır.

1.4.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Dünya'daki Tarihsel Gelişimi

Tarımsal faaliyet muhasebesinin tarihsel gelişimi uluslararası olarak Avrupa'daki gelişimi ve ABD'de ki gelişimi şeklinde iki kısma ayrılabilir.

1.4.1.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Avrupa'daki Gelişimi

Tarımsal faaliyetlerin muhasebe bilim dalı altında incelenmesi konusundaki ilk çalışmalar 18. yüzyıl sonlarına doğru İngiltere'de gerçekleştirilmiş ve bu çalışmalar sırasıyla Almanya, İsviçre gibi diğer Avrupa ülkelerinde devam etmiştir.

İşletmelerin yaptığı işlemleri kaydedilmesi ve işletmelerdeki kâr zarar durumunun belirlenmesi amacıyla yapılan genel muhasebeden ayrı olarak üretim dallarının ele alındığı ve her üretim dalı için ayrı işletme planlamasının yapıldığı tarımsal faaliyet muhasebesine geçiş ilk olarak 1773- 1779 yılları arasında İngiltere'de Arthur Young tarafından kendi işletmelerinde gerçekleştirilmiştir.⁵ Arthur Young bu çalışmalarında planlama yapmak amacıyla işletmenin bünyesinde bulunan her bir üretim dalını birbirinde ayrı olarak, üretimde kullanılan tarlaları parsel parsel birbirinden ayırarak, her birinin karlılık durumunu ayrı ayrı tespit etmiştir. Ayrıca A. Young, işletmenin tamamıyla ilgili olan bir takım giderleri işletmenin üretiminde kullandığı mevcut tarlalara dağıtmış, yaptığı hesaplamada ekili olmayan ve üretimde kullanılmayan yol, su kanalları gibi araziye hesaplamaya dahil etmemiş, genel yönetim giderleri ve işçilik giderleri için ayrı hesaplar tutmuştur.

Almanya'da 19. yüzyılın başlarında, Albrecht D. Thaer'in tarafından 1906 yılında yazılan ve bu konuda önemli bir belge olma niteliği taşıyan (Über Meiner Methode der Landwirtschaftlichen Buchführungs) adlı eseri ile birlikte tarımsal muhasebe uygulamaya girmiştir. A. Thaer ticaret muhasebesi temeline dayanan İtalyan muhasebe sistemini tarım işletmeleri için geliştirerek tarımsal işletmelere uyarlayan ilk kişidir. A. Thaer maliyet muhasebesini temel alarak işletmenin giderleri, gelirlerini ve kârını hep birlikte bir bütün olarak hesaplamının yanı sıra, her tarımsal ürünün ve bu ürünlerin üretildiği tarlaların maliyetlerinin ayrı olarak hesaplanması gerektiğini ileri sürmüştür. Thaer'e göre maliyet hesaplaması iki aşamada tamamlanmaktadır. İlk aşamada tarımsal faaliyette kullanılmak için elde bulundurulmuş sermayenin faizi hariç, bütün masraflar hesaplanarak, her tarlanın ve her ürünün net geliri

⁵ Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartları'na Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması, Doktora Tezi, DEMİRKOL, Ö. F., 2006. s.32

ortaya çıkartılır. A.Thauer bu şekilde hesaplanarak ortaya çıkarılan net geliri bir çeşit brüt kar olarak kabul etmektedir. İkinci aşamada ise tarla başına düşen sermaye ayrı ayrı hesaplanarak bu tarlalara ayrılan sermayelerin faizi hesaplanmaktadır. İşletmede belli bir amaç için üretildikten sonra tekrar işletmenin üretiminde kullanılan ara malların, belli kurallar çerçevesinde değerlendirilerek bulunan fiyatlar üzerinden kayıtlara aktarılması, bir çeşit standart işletme fiyatını oluşturmuştur. Bu şekilde her tarlanın veya her ürünün birbirlerinden ayrı olarak kâr veya zarar mı elde ettiği belirlenmiştir.⁶

Tarım muhasebesi alanında 19. yüzyılda Almanya’da W. Hermann Howard’ın çalışmaları ile 1848–1919 yılları arasında önemli gelişmeler kaydedilmiştir. Howard tarafından Almanya’da 1872’de kurulan ve Howard’ın uzun süre bizzat yönettiği “Muhasebe Büroları” bu alanda kayda değer bir yenilik olarak görülmüştür. Howard tarafından oluşturulan yeni örgütlenme şekli ile tarımsal muhasebe kayıtları tarımla uğraşan kitle tarafından benimsenerek kullanılmıştır. Muhasebe Büroları bu kayıtların kontrol, analiz, değerlendirme ve yorumunu yaparak çiftçileri bu konuda hem bilgilendirmiş hem de desteklemiştir.⁷

Yine Almanya’da F. Aereboe, tarafından daha farklı bir görüş ortaya atılmıştır. Bu görüşe göre F. Aereboe tarım işletmeleri için basit muhasebe sisteminin yanında, işletmelere ait istatistiklerden yararlanılmasının tarım muhasebesi için yeterli olduğunu ileri sürmüştür.⁸ F. Aereboe’ye göre tarım muhasebesinin üç temel görevi vardır. Bunlar;⁹

1. İşletmenin yıllık faaliyetleri sonrası ortaya çıkan ekonomik durumlarının tespit edilmesi, (kar veya zarar durumu)
2. Tarımsal muhasebe ile tarımsal faaliyetlerin kontrolünü ve takibini kolaylaştırmak,
3. İşletmelerin tarımsal faaliyet sonuçlarını belirlemek için gerekli bilgilere ulaşmak ve bu bilgileri belli bir düzen içerisinde sunmak.

1.4.1.2. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin ABD’deki Gelişimi

Avrupa ülkelerinde meydana gelen tarımsal muhasebe alanındaki gelişmeler kısa bir süre sonra etkisini ABD’de de göstermeye başlamış ve bu konuda ABD’de çeşitli uygulamalar ortaya konmaya başlanmıştır. Tarımsal işletmelerde maliyet muhasebesi uygulamaları ilk olarak Minnesota Eyaletinde Andrew Boss ve arkadaşları tarafından gerçekleştirilmiştir.

⁶ Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Tarım İşletmelerinde Uygulanmasının Değerlendirilmesi Doktora Tezi, Neslihan KÖSE 2009, s. 17-18

⁷ Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Tarım İşletmelerinde Uygulanmasının Değerlendirilmesi Doktora Tezi, Neslihan KÖSE 2009, s. 18

⁸ Samsun İli Çarşamba Ovası Tarım İşletmelerinde Maliyetler Ve Muhasebeleştirilmesi Üzerine Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, ÇELEBİ, B. 2006 s. 10-11

⁹ Büyükbaz Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi, Doktora Tezi, ÖZKAN, A. 2001. s.44

Yapılan çalışmalar neticesinde ortaya çıkarılan sisteme “*Minnesota Sistemi*” denilmiştir. Burada yapılan çalışmalar, çiftliklerden toplanan kayıtların bir merkezde uzmanlar tarafından değerlendirilerek analizlerinin yapılması ve üretim maliyetlerinin hesaplanmasına dayanıyordu.

1914 yılında Cornell Üniversitesi’nde hoca olan Carl E. Ladd’ın doktora tezi olarak tarımsal maliyet muhasebesi üzerine bir grup çiftçiyle yaptığı çalışma, 1904’de G. F. Warren’in meyve üretimi yapan çiftliklerde üretim yapılan girdi maliyetlerinin tespit edilmesi amacıyla anket formları oluşturması ve oluşturulan bu anket formların uzun bir süre ABD’de veri toplamak için kullanılması önemli gelişmeler arasında gösterilebilir.¹⁰

1.4.2. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Türkiye’deki Tarihsel Gelişimi

1960 yılına kadar ülkemizde tarımsal muhasebe alanında herhangi bir düzenleme bulunmamaktaydı. 1960 yılına gelindiğinde bir takım çalışmalar yapılmış ve bu çalışmalar 1960 yılında çıkarılan 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer almıştır. Fakat o yıllarda tarımla uğraşan çiftçilerin yaklaşık % 90’nın vergi ödememesi sebebiyle tarımsal muhasebe alanında gerçekleştirilen bu çalışmalar ülkemizde çok fazla uygulama alanı bulamamıştır.

Ardından Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından düzenlenen ve 15. 11. 2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Seri: XI, No: 25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği” nin 31. bölümünde tarımsal faaliyetler konusuna yer verilmiş ve tarımsal faaliyetlerle ilgili Türkiye de ilk defa birtakım çalışmalar yapılarak çeşitli düzenlemelere yer verilmiştir. SPK tarafından yapılan bu düzenlemelerde UMS-41 esasları dikkate alınmış ve bu standartta yer alan tanımlar ve muhasebeleştirme esaslarına göre tarımsal faaliyetlerin nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.¹¹

Tarımsal faaliyetlere ilişkin diğer bir düzenleme de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yapılmıştır. Bu kurul tarafından hazırlanan 41 adet muhasebe standardı içerisinde yer alan tarımsal faaliyetlerle ilgili işlemler 41 Nolu muhasebe standardında düzenlenmiş ve 31. 12. 2015 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde uygulanmak şartıyla ilk kez 24. 12. 2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır¹²

1.4.3. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Amacı ve Kapsamı

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının giriş kısmında standardın amacı yer alırken, kapsamı ise standardının birinci kısımda yer almaktadır.

¹⁰ İsmail Hakkı Gökğöz, M.Sc. Department of Financial Mathematics 2012, s. 58, 59.

¹¹ Feriştah SÖNMEZ, “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi (25 Nolu SPK Tebliğinin 31. Kısım Hükümleri Desteklenmiş Olarak)”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, 2004, Sayı 69, s. 145.

¹² Burak ARZOVA ve Aylin POROY ARSOY, “Türkiye Muhasebe Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve TMS 41 Çerçevesinde Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 216, Yıl: 29 Eylül 2006, s. 139-140.

Bu standardın amacı; tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak muhasebeleştirme esaslarını belirlemek ve gerekli açıklamaları yapmaktır.

Standardın kapsamı ise aşağıda yer alan varlıkların tarımsal faaliyetle ilgili olmaları durumunda, söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesi olarak belirtilmiştir¹³:

- 1) Canlı varlıklar (Büyükbaş ve küçükbaş hayvan ve meyve ağaçları gibi.)
- 2) Hasat zamanındaki tarımsal ürünler,
- 3) Devlet teşvikleri.

Tarımsal faaliyetlerle ilgili olup da standardın kapsamına girmeyen durumlar aşağıdaki gibidir;

- 1) Tarımsal faaliyetle ilgili olan araziler (bu arazilerin değerlemesi TMS-16 Maddi Duran Varlıklar standardı veya TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardına göre yapılır.)
- 2) Tarımsal faaliyetle ilgili olan maddi olmayan duran varlıklar (bu maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi ise TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardına göre yapılır.)¹⁴.

Bu standart, işletmelerdeki tarımsal ürünlere hasat noktasına gelinceye kadar uygulanır. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı hasadı yapıldıktan sonra söz konusu canlı varlıklara ilişkin işlemlerin, “TMS-2 Stoklar” Standardına göre yapılması öngörülmüştür. Bu sebepten dolayı tarımsal faaliyet standardı, hasat sonrası elde edilen ürünlerin işlenmesi ile ilgili düzenlemeleri kapsamamaktadır. Ayrıca söz konusu hasat sonrası gerçekleştirilen işlemler tarımsal faaliyetlerle alakalı veya söz konusu tarımsal faaliyetlerin bir dalı olsa bile bu tür faaliyetler bu standardın içerisindeki tarımsal faaliyet kapsamında yer almamaktadır¹⁵. Örneğin; bir balık üretme çiftliğinde üretilen balıklar canlı varlık olarak standart kapsamında yer alırken, tarımsal ürünün işlenmesiyle elde edilen ürünü (balıktan konserve üretilmesi gibi) tarımsal faaliyet kapsamında yer almamaktadır. Çünkü bir tarımsal ürünün yetiştirildikten sonra başka bir ürüne dönüştürülmesi işlemini yapmak için tarımsal işletme olmaya gerek yoktur. Tarımsal işletmelerin mantığında ürünün sıfırdan yetiştirilmesi olduğundan, yetiştirilen tarımsal ürünün başka bir ürüne dönüştürülmesi işleminin tarımsal işletmelerin dışında yer alan işletmeler tarafından da gerçekleştirilebildiğinden, tarımsal ürünlerden elde edilen ikincil ürünler TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında değerlendirilmez. Çünkü

¹³ TMS 41, md. 1

¹⁴ TMS 41, md. 2

¹⁵ TMS 41, md. 3

yetiştirilen bir tarımsal üründen başka (tarımsal veya gıda) bir ürün elde etmek tarımsal faaliyet kapsamına girmemektedir.

Aşağıdaki tabloda canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünlere ilişkin örneklere yer verilmiştir.¹⁶

Tablo 1: TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardının Kapsamı

Canlı Varlıklar	Tarımsal Ürün	Hasattan Sonra İşlenme Sonucu Ortaya Çıkan Ürünler
Koyun	Yün	Yün İpliği, Halı
Orman Korusundaki Ağaçlar	Kütük	Kereste
Bitkiler	Pamuk	İplik, Giysi
	Şeker Pancarı	Şeker
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır	Sosis, Pastırma
Çalılık	Yaprak	Çay, İşlenmiş Tütün
Asma	Üzüm	Şarap
Meyve Ağaçlar	Toplanmış Meyveler	İşlenmiş Meyveler

Kaynak: TMS-41 Tarımsal Faaliyet Standardı

Tabloda yer alan birinci ve ikinci sütundaki canlı varlıklar ve bu canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünler TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamına girerken üçüncü sütundaki hasattan sonraki işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler bu standardın kapsamına girmez.

1.4.4. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında Yer Alan Kavramlar

Bu standardın daha iyi anlaşılması için standartta yer alan bazı kavramların açıklanması gerekmektedir.

Tarımsal Faaliyet: Canlı varlıkların satış amaçlı elde bulundurulması veya bu canlı varlıkları kullanarak yeni ürünler elde etmek için bu varlıkların dönüşüme tabi tutularak farklı tarımsal ürünlere dönüştürülmesi işlemine denir. Satmak amacıyla hayvan yetiştirmek, ormancılık faaliyetleri yapmak, bir yıl veya bir yıldan daha uzun bir süreyi kapsayan tarımsal ürün yetiştirmek, meyve ağaçları veya fidan yetiştirmek gibi faaliyetler tarımsal faaliyet sayılmaktadır.

¹⁶ TMS 41, md. 4

Bir faaliyetin tarımsal faaliyet sayılabilmesi için;

1. Canlı varlıkların değişim kapasitelerinin (biyolojik dönüşümlerinin) olması gerekir. (Büyüme, olgunlaşma gibi.)
2. Canlı varlıklardaki bu değişimlerin yönetilebilmesi gerekir. (Canlı varlıkların biyolojik dönüşümlerini gerçekleştirebilmeleri için gerekli koşullarının sağlanması)
3. Canlı varlıklardaki bu değişimlerinin ölçülebilmesi gerekmektedir. (Hayvanların gelişim süreci boyunca ağırlıkların takibi gibi)

Yukarıda sayılan üç şartın tamamının sağlanması durumunda işletme tarafından yapılan faaliyet tarımsal faaliyet olarak nitelendirilmektedir.

Tarımsal Ürün: İşletmenin elinde bulundurduğu canlı varlıklardan hasat yapılması sonucu elde edilen ürünlerdir¹⁷. Örneğin; kayısı bahçesindeki ağaçlardan elde edilen kayısı, tarladan yapılan hasat sonucu elde edilen baklagiller, ürünlerinden faydalanılmak için elde bulundurulan ineklerden elde edilen süt, işletmede canlı varlık olarak yetiştirilen balıklardan elde edilen havyar (balık yumurtası).

Canlı varlık: Tarımsal işletmelerin bünyesinde yaşayan hayvan ve bitkilerdir. Diğer bir deyişle tarımsal işletmenin elindeki canlı varlıklardan hasadı yapılmamış olanlardır. Örneğin; kayısı bahçesindeki kayısı ağaçları, ürünlerinden faydalanılmak için alınan büyükbaş ve küçükbaş hayvanlar.

Biyolojik Dönüşüm: Canlı varlıkların özelliklerinde birtakım değişikliklere sebep olan büyüme, bozulma, üreme ve lateks (döllenme) sürecine denilmektedir. Örneğin; kayısı bahçesindeki kayısı ağaçlarının zaman içerisinde büyüyerek olgunlaşması, işletmenin elinde bulunan buzağların zamanla büyüyerek olgunlaşması,

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre biyolojik dönüşümlerden aşağıdaki sonuçlar çıkarılabilir¹⁸.

- 1) Büyüme, üreme ve bozulma biyolojik varlıkların değişim şekilleridir. Büyüme canlı varlığın nicel olarak artışı veya kalitesindeki iyileşmedir. Örneğin; büyükbaş hayvanların büyümesi ve gelişmesi. Üreme, canlı varlığın üreyerek çoğalmasıdır. Bozulma ise, canlı varlığın nicel olarak azalması veya kalitesinde meydana gelen düşüştür.
- 2) Lateks*,çay yaprağı, yün ve süt gibi bazı tarımsal ürünlerin üretimidir.

¹⁷ TMS 41, md. 5

¹⁸ TMS 41, md. 7

Lateks* Papatya ve dağ dikenini gibi birçok bitkiden çıkarılan süte benzeyen beyaz maddedir. Bitkinin kesilen kısmından sıvı şekilde süzülür ve hava ile teması geçtiğinde katılaşır.

Satış Maliyetleri: Bir canlı varlığın satış işleminin gerçekleştirilmesi esnasında finansman maliyetleri ve ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar (gelir getiren mülk) gibi gelirlerden kesilen gelir vergileri dışında ortaya çıkan ek maliyetlere denir. Örneğin; bir büyükbaş hayvan üretim çiftliğinde üretilen büyükbaşların satışı sırasında ortaya çıkan nakliye, komisyon, yer kiralama giderleri gibi maliyetlerdir.

Canlı Varlık Grubu: Bir tarım işletmesinde yaşayan bitki ve hayvan topluluğunun tümüne denir. Diğer bir deyişle aynı özelliklere sahip olan canlı varlıkların oluşturduğu topluluk da diyebiliriz. Hayvanların büyükbaş ve küçükbaş olarak sınıflandırılması örnek olarak gösterilebilir.

Canlı varlıklar standartta tüketilebilir ve taşıyıcı ya da olgunlaşmış ve olgunlaşmamış ayrımına tabi tutularak tanımlanmıştır¹⁹.

Tüketilebilir Canlı Varlıklar: Canlı varlıklardan hasat edilen tarımsal ürünlere veya satılmak üzere tarımsal işletmenin elinde bulundurduğu canlı varlıklara denir. Hasadı yapılmış ve satış amaçlı elde bulundurulmuş kayısılar, balık üretme çiftliklerinde yetiştirilen balıklar, mercimek, nohut ve buğday gibi ürünler ve kerestecilik alanında kullanılmak üzere yetiştirilen ağaçlar örnek olarak gösterilebilir.

Taşıyıcı Canlı Varlıklar: Tüketilebilir canlı varlıkların kapsamına girmeyen varlıklara taşıyıcı canlı varlıklar denir. Süt üretmek amacıyla elde bulundurulmuş büyükbaş hayvanlar, meyve ağaçları, örnek olarak verilebilir. Taşıyıcı canlı varlıklar, tarımsal ürün olarak nitelendirilmez ve daha çok kendiliğinden belli bir biçim alarak oluşan varlıklardır.

Olgunlaşmış Canlı Varlıklar: Hasat edilebilme özelliğine sahip olan canlı varlıklar (tüketilebilir canlı varlıklar) veya belirli periyotlarda hasat edilebilen canlı varlıklardır. (taşıyıcı canlı varlıklar)²⁰. Belirli periyotlarda meyve veren meyve ağaçları örnek olarak verilebilir.

Olgunlaşmamış Canlı Varlıklar: Daha hasat edilebilecek olgunluğa gelmemiş olan tüketilebilir canlı varlıklar veya taşıyıcı canlı varlıklardır. Buzağılar, meyve ağacı fideleri örnek olarak verilebilir.

¹⁹ TMS 41, md. 44

²⁰ TMS 41, md. 45

Tablo 2: Canlı Varlıkların Alt Grupları

Tüketilebilir Canlı Varlıklar	Taşıyıcı Canlı Varlıklar	Olgunlaşmış Canlı Varlıklar	Olgunlaşmamış Canlı Varlıklar
Balık Mısır Buğday Kerestecilik Ağaçları	Meyve ve Sebze Ağaçları Üzüm Asmaları Süt Veren Hayvanlar	At Tarım Arazileri Sığır Koyun	Tay Buzağı Ağaç Fideleri

Hasat: Canlı varlığın üzerinde yetişen tarımsal ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesi yani canlı varlığın ürün alınamayacak duruma gelmesidir²¹. Örneğin; kayısı ağaçlarının üzerindeki kayısıların toplanması veya kayısı ağacının ürün veremeyecek duruma gelmesi sonucu kesilmesi, etinden faydalanılmak için yetiştirilen büyükbaş hayvanın kesilmesi ya da bir tarım arazisinde ekili olan pamuğun toplanması ya da bir şarap fabrikasının olgunlaşan üzümleri şarap yapmak için toplaması gibi.

²¹ TMS 41, md. 5

İKİNCİ BÖLÜM

TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDINA GÖRE CANLI VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

2.1. CANLI VARLIKLARIN THP AÇISINDAN GRUPLARA AYRILMASI

Ülkemizde aynı işlemlerde muhasebe kayıtları sırasında kullanılan hesapların bazı durumlarda birbirlerinden farklı olmasından dolayı muhasebe uygulamalarında kullanılan hesaplara bir standart getirmek amacıyla 1994 yılında Tekdüzen Hesap Planı (THP) oluşturulmuş ve kullanılmaya başlanmıştır. Tek Düzen Hesap Planında geçmişten günümüze kadar olan süre içerisinde bazı ihtiyaçların ortaya çıkmasından dolayı hesap ve grup bazında güncellemeler yapılmıştır. Ancak tüm bu güncellemeler yapılırken THP’de canlı varlıklarla ilgili bir hesap grubu olmamasına rağmen herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

Canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi açısından TMS ve Türk Vergi Mevzuatının farklı ilkelere sahip olması, Tek Düzen Hesap Planının canlı varlıkların ilk kez kaydedilmesinde ve değerlendirilmesinde canlı varlıkların değerlerinde meydana gelen değişikliklerinin kaydedilmesinde yetersiz kalması ve canlı varlıkların biyolojik dönüşümlerinden dolayı muhasebeleştirilmesi konusunda birtakım sorunlar çıkmasına sebep olmuştur.

Tüm bu sıkıntılardan dolayı canlı varlıklarda Dönen Varlıklar ve Duran Varlıklar ayrımına gidilmiştir. Bunun sebebi ise canlı varlıkların elde tutulduğu süre boyunca değişime uğramasıdır. Örneğin, besiye alınmak üzere satın alınan bir büyükbaş hayvan dönen varlık grubunda yer alırken, sürüye katmak için satın alınan büyükbaş hayvan ise duran varlık olarak değerlendirilmektedir.²²

Ülkemizde canlı varlıkların sınıflandırılması konusunda birçok çalışma yapılmış olup, Prof. Dr. Nalan Akdoğan ve Prof. Dr. Orhan Sevilengül tarafından yapılan çalışmada canlı varlıklar aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır.

Tablo 3: Canlı Varlıkların THP Açısından Gruplandırılması

Bir yıldan daha kısa sürede değerlendirilecek canlı varlıklar	Dönen Varlıklar 14. Grup - 16. Grup
Bir yıldan daha uzun sürede değerlendirilecek canlı varlıklar	Duran Varlıklar 21. Grup - 24. Grup

²² Hayrettin USUL ve Tülay TOP, “TMS 41’e Göre Büyükbaş Hayvancılık Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlendirilmesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 31, Mayıs 2010, s. 74.

2.2. CANLI VARLIKLARIN TMS' YE GÖRE GRUPLANDIRILMASI²³

CARİ VARLIKLAR (DÖNEN VARLIKLAR)

16 CANLI VARLIKLAR

160 TARLA BİTKİLERİ

161 BAHÇE BİTKİLERİ

162 CANLI KÜMES HAYVANLAR

163 CANLI SU HAYVANLARI

164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR

165 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR

166 DİĞER CANLI VARLIKLAR

167 CANLI VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

CARİ OLMAYAN VARLIKLAR (DURAN VARLIKLAR)

21 CANLI VARLIKLAR

210 MEYVE AĞAÇLARI

211 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR

212 CANLI KÜMES HAYVANLAR

213 CANLI SU HAYVANLAR

214 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR

215 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVALAR

216 DİĞER CANLI VARLIKLAR

217 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIKLAR YATIRIMLARI

219 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

6XX GELİR TABLOSU HESAPLARI

600 YURTIÇİ SATIŞLAR

601 YURTDIŞI SATIŞLAR

602 İHRAÇ KAYDIYLA SATIŞLAR

606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI

Dönen Varlıklar içerisinde bulunan *16 Canlı Varlıklar* grubundaki hesap numarasına sahip canlı varlıklar, işletmelerin en çok bir yıl elinde tutabileceği veya bir içerisinde satılmak amacıyla alınan canlı hayvan ya da bitkilerden oluşur.²⁴ Dönen Varlıklar grubunda yer alan canlı varlıklar belirli bir değişim kapasitesine sahiptir ve bu değişim kapasitesi hem ölçülebilmekte hem de yönetilebilmektedir. Bu hesap grubu içerisinde yer alan 16X numaralı hesaplar stoklar hesabına benzemektedir çünkü bu hesaplardaki varlıklarda tıpkı stoklar grubunda olduğu gibi daha sonra değerlendirilmek üzere belli bir süre elde tutulur. Canlı

²³ <http://slideplayer.biz.tr/slide/11826824/> AKDOĞAN, N. Türkiye Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış, Son Gelişmeler, Finansal Tablolara ve Hesap Planına Etkisi 24.06.2017

²⁴ AKDOĞAN, N. ve O. SEVİLENGÜL, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, Mali Çözüm Dergisi, İSMMO Yayın Organı, Kasım-Aralık, S:84, 2007, s. 46.

varlıklardan hasadı yapılan ürünler ve canlı olma özelliğini kaybedenler ise 15 *Stoklar* grubundaki hesaplara alınarak izlenmelidir.

Duran Varlıklar Grubunda yer alan canlı varlıklar, işletmelerin bir yıldan daha fazla bir süre elde tuttuğu canlı hayvanlar ya da bitkilerden oluşur. Bu grupta yer alan canlı varlıklardan hasadı yapılarak elde edilen ürünler ile işletmeye sağlayacağı ekonomik faydası sona eren diğer canlı varlıklar *Dönen Varlıklar* grubu altındaki hesaplarda izlenir.

Bunun dışında Hacı Ahmet Tunçez tarafından yapılan “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama” isimli doktora tezinde ve Şahinaz Aşan’ın “Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Ve Bir Uygulama” isimli doktora tezinde canlı varlıklara ait standart da yer alan temel bilgilere ve tanımlara yer verilmiş, canlı varlıkların TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre nasıl muhasebeleştirileceği ve muhasebeleştirilirken dikkat edilmesi gereken hususlara, canlı varlıklara ilişkin değerlendirme yaparken önce gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirme yapılacağı eğer gerçeğe uygun değer belirlenemezse maliyet değeri üzerinden değerlendirme yapılacağı gibi temel konulara değinmişlerdir.

Ali Antepli tarafında hazırlanan “41 Nolu Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Büyükbaş Hayvancılık İşletmesinde Bir Uygulama” isimli doktora tezinde aynı konulara değinilmiş, bunun yanında tarım işletmelerinde maliyetlerin kaydedilmesinde 7/A giderlerin işletme fonksiyonlarına göre izlenmesi yaklaşımı seçeneği yerine 7/B giderlerin türlerine göre izlenmesi yaklaşımı seçeneğinin daha uygun olacağını belirtmiştir. Bunun sebebi olarakta canlı varlıkların değerlemesinde gerçeğe uygun değerın esas alındığı ve dönem içerisindeki canlı varlıklar için katlanılan maliyetlerin çeşit esasına göre maliyet hesaplarında izlenmesi gerektiğini 7/A seçeneğinde Direkt İlk Madde Malzeme, Direkt İşçilik ve Genel Üretim Giderleri için yapılacak kayıtların ilgili dönem sonunda 151 Yarı-mamuller veya 152 Mamuller hesaplarına yansıtıldığının, bununda gerçeğe uygun değer ile bağdaşmadığını savunmuştur.

Abitter Özuluca tarafından yapılan “Vergi Usul Kanunu Ve Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde Devamlı Olarak Ürünlerinde Yararlanılmak Üzere Edinilen Küçük Ve Büyükbaş Hayvanların Amortisman İşlemleri Ve Muhasebeleştirilmesi” isimli çalışmada ise canlı varlıklar ilişkin amortisman işlemlerine değinmiş, canlı varlıkların doğma, büyüme, olgunlaşma ve ölme gibi biyolojik dönüşüm süreci içerisinde olduklarından canlı varlıklara ilişkin amortisman işlemlerinin ayrı bir öneme sahip olduğunu söylemiştir. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre amortisman işlemlerinde değerlendirme yaklaşımını benimsendiğini,

bu yaklaşıma göre canlı varlıklarda meydana gelen değer azalışlarının amortisman olarak kabul edildiğini ve doğrudan dönem zararı olarak kabul edildiğini belirtmiştir.

Canlı varlıklar 16 ve 21 nolu ana hesap gruplarına ayrılarak izlenmesinin yanı sıra bu gruplar içerisinde de işletme tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin konusu ve çeşitliliğine göre alt gruplara ayrılarak izlenebilir.²⁵ Örnek olarak, meyveleri için yetiştirilen ceviz ağacı ayrı bir grup, dekorasyon veya süs amaçlı kullanılacak keresteler için yetiştirilen ceviz ağacı ayrı bir canlı varlık grubunda izlenebilir.

2.2.1. Dönen Varlıklar Grubunda Yer Alan Canlı Varlıklar

2.2.1.1. Tarla Bitkileri

Buğday, arpa, nohut, fasulye, mercimek v.b. gibi tek yıl için üretilen bitkilerin izlenebileceği hesaptır. Tarla bitkilerinin üretiminin kısa bir dönem aldığı için (bir yıl içerisinde hasadı yapıldığı için) sadece dönen varlıklar grubunda yer almaktadır. Bu bitkilerin üretimi sırasında katlanılan gübreleme, akaryakıt, sulama gibi giderler bu hesaba borç olarak kaydedilirken; hasadı yapıldıktan sonra bu bitkilerden elde edilen ürünler stoklara alınarak 152 *Mamuller* hesabı borçlandırılmakta ve karşılığında borçlandırılan tutar bu hesaba alacak olarak kaydedilmektedir. Ayrıca bu bitkilerden elde edilecek ürünler hasadı yapılmadan direkt tarlada satılması halinde satış tutarı 620 *Satılan Mamullerin Maliyeti* hesabına borç kaydedilmekte ve karşılığında aynı tutar bu hesaba alacak kaydedilmektedir. İlgili canlı varlıkların değerleme işlemleri esnasında meydana gelen değer artışları artan tutar kadar 606 *Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına alacak kaydedilirken karşılığında aynı miktar bu hesaba borç kaydedilmektedir, değerleme azalışlarında ise azalan tutar 606 *Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına borç kaydedilirken; bu hesaba alacak kaydedilmektedir.

Tablo 4: Tarla Bitkileri

Tarla bitkileri aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

Tahıllar	Baklagiller	Endüstriyel Bitkiler	Yağlı Tohumlar	Yumru Bitkiler	Yem Bitkileri
Buğday Arpa Mısır Pirinç	Bezelye Pirinç Mercimek Mürdümük	Tütün Şeker Pancarı Pamuk Anason Kimyon Acı Bakla	Susam Ayçiçeği Keten Tohumu Aspir Kolza Soya Yer Fıstığı	Kuru Soğan Kuru Sarımsak Patates	Korunga Fiğ Mısır Burçak Üçgül Yonca

Kaynak: TÜİK, Bitkisel Üretim İstatistikleri , “http://www.tuik.gov.tr/VeriBilgi.do?tb_id=45&ust_id=13”, Erişim: 18.08.2017

²⁵ AĞCA, A. ve N. SAĞLAM, “TMS-41 Tarımsal Faaliyetler”, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Ed. B. ÖZTÜRK, N. SAĞLAM ve S. ŞENGEL, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Nisan-2009, s.1092.

2.2.1.2. Bahçe Bitkileri

Domates, biber, patates, soğan vb. sebzeler ile çeşitli bitkilerin izlenebileceği hesaptır. Bahçe bitkilerinin üretimi sırasında katlanılan tohum, gübreleme, ısıtma, sulama gibi giderler bu hesaba borç kaydedilirken; hasadı yapıldıktan sonra bu bitkilerde elde edilen ürünler stoka alınarak 152 *Mamuller* hesabı borçlandırılmakta ve karşılığında borçlandırılan tutar bu hesaba alacak olarak kaydedilmektedir. Ayrıca bu bitkilerden elde edilecek ürünler hasadı yapılmadan direkt tarlada satılması halinde satış tutarı 620 *Satılan Mamullerin Maliyeti* hesabına borç kaydedilir ve karşılığında aynı tutar bu hesaba alacak kaydedilir. İlgili canlı varlıkların değerlendirme işlemleri esnasında meydana gelen değer artışları artan tutar kadar 606 *Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına alacak kaydedilirken karşılığında aynı miktar bu hesaba borç kaydedilir, değerlendirme azalışlarında ise azalan tutar 606 *Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına borç kaydedilirken; bu hesaba alacak kaydedilmektedir.

Tablo 5: Bahçe Bitkileri

Bahçe bitkileri aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

Yaprağı Yeneni Sebzeler	Meyvesi Yeneni Sebzeler	Baklagil Sebzeler	Soğansı Yumru ve Kök Sebzeler	Diğer Sebzeler
Marul Ispanak Nane Lahana Kereviz	Bamya Balkabağı Kavun Karpuz Biber Domates Patlıcan	Fasulye Bakla Bezelye Barbunya Börülce	Taze Soğan Taze Sarımsak Havuç Turp Yer Elması	Karnabahar Kuşkonmaz Brokoli Kültür Mantarı

Kaynak: TÜİK, Bitkisel Üretim İstatistikleri , “http://www.tuik.gov.tr/VeriBilgi.do?tb_id=45&ust_id=13”, Erişim: 18.08.2017.

2.2.1.3. Canlı Kümes Hayvanları

Tavuk, ördek, hindi, kaz v.b. gibi bir yıl içinde satılmak amacıyla elde tutulan kümes hayvanlarının izlenebileceği hesaptır. Bu hayvanlarının üretimi sırasında katlanılan yem, su, ilaç, barınak, ısıtma gibi giderler bu hesaba borç kaydedilirken; canlı olarak veya kesilerek satılması halinde satış tutarı 620 *Satılan Mamullerin Maliyeti* hesabına borç kaydedilmekte ve karşılığında aynı tutar bu hesaba alacak kaydedilmektedir. İlgili canlı varlıkların değerlendirme işlemleri esnasında meydana gelen değer artışları artan tutar kadar 606 *Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına alacak kaydedilirken karşılığında aynı miktar bu hesaba borç kaydedilir, değerlendirme azalışlarında ise azalan tutar 606 *Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına borç kaydedilirken; bu hesaba alacak kaydedilir.

Tablo 6: Canlı Kümes Hayvanları Örneği

Canlı kümes hayvanları aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

KASAPLIK PİLİÇLER (ET TAVUĞU) → DÖNEN VARLIKLAR	
Kasaplık piliçler 6-8 haftada 1,8-2,0 kg'a yakın canlı ağırlığa ulaşmaktadır ve satışı aynı yıl yapılmaktadır.	
YUMURTA TAVUKLARI → DURAN VARLIKLAR	
Yumurta tavukları yıllık ortalama 240 yumurta üretir ve yumurtlama dönemleri yaklaşık 78 hafta kadardır.	

Kaynak: ŞAHAN, Ü, "Tavuk Yetiştiriciliği", Zootekni, Ed. M. ŞENEL, Anadolu Üniversitesi Yayınları, AÜ Yayın No: 905, AÖF Yayın No: 485, Eskişehir-1995, s. 238-240.

Canlı kümes hayvanları yetiştiriciliğinde yem, aydınlatma, veteriner, ısıtma, ilaç ve temizlik gibi giderlerin oluşması ve bu hayvanlarının belli bir süre beslenerek istenilen kiloya ulaşıldıktan sonra satılması değişim kapasitelerinin olduğunu, bu değişimlerinin ölçülebildiğini ve yönetildiğini göstermektedir.²⁶

Tablo 7: Canlı Kümes Hayvanları

Canlı Kümes Hayvanları
Tavuk -Et Tavuğu -Yumurta Tavuğu Ördek Devekuşu Bıldırcın

Kaynak: <http://tarimdan.com/bilgi-bankasi/kumes-hayvanlari-nelerdir-s408.html> Erişim: 18.08.2017.

2.2.1.4. Canlı Su Hayvanları

Balık üretme çiftliklerinde, göletlerde, derelerde ve denizlerde üretilen balık türleri ile diğer su canlılarının izlendiği hesaptır.

Canlı su varlıklarının gruplandırılması ve değerlendirilmesi diğer canlı varlıklardan biraz farklıdır. Canlı su varlıklarının dönen varlıklar grubunda mı yoksa duran varlıklar grubunda mı değerlendirileceği sorusu bu varlıklarının yetiştirme süreleriyle ilgilidir. Bu sorunun sorulmasındaki sebep yetiştirme sürelerinde belli bir standardın olmayışıdır. Bir yıl içerisinde yetişen veya bir yıldan daha uzun bir sürede yetişmesine rağmen yetiştirme süresi içerisinde beslenerek belli bir olgunluğa ulaştıktan sonra satılmak için yetiştirilen canlı su varlıkları dönen varlıklar grubunda yer alır.

²⁶ SAHİN, A. ve İ. YILDIRIM, "Van İlinde Yumurta Tavukçuluğu Yapan İşletmelerin Ekonomik Analizi", Yüzüncü Yıl Üniversitesi Ziraat Fakültesi Tarım Bilimleri Dergisi (J. Agric. Sci.), 2001, 11(2):57-66, s. 62-63.

Bu hayvanların üretimi sırasında katlanılan yem, ilaç, nakliye, depolama, temizlik gibi giderler bu hesaba borç kaydedilirken; bu hayvanlarının satışlarının gerçekleşmesi halinde satış tutarı *620 Satılan Mamullerin Maliyeti* hesabına borç kaydedilmekte ve karşılığında aynı tutar bu hesaba alacak kaydedilmektedir. İlgili canlı varlıkların değerleme işlemleri esnasında meydana gelen değer artışları artan tutar kadar *606 Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına alacak kaydedilirken karşılığında aynı miktar bu hesaba borç kaydedilir, değerleme azalışlarında ise azalan tutar *606 Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına borç kaydedilirken; bu hesaba alacak kaydedilir.

Canlı su hayvanlarında, denizlerden veya tatlı sulardan elde edilen ürünler biyolojik değişimleri yönetilemediğinden dolayı TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamına girmez. Biyolojik değişimlerin yönetilebildiği kültür balıkçılığı ise TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamı içerisinde değerlendirilir. Örneğin; alabalık yetiştiriciliğinde satış amaçlı yetiştirilen balıkların gelişmesi ve büyümesi için gerekli çevre koşullarının oluşturulması gereklidir. Canlı su varlıklarının değişim kapasitesinin olması ve oluşturulan çevre koşullarının yönetilebilmesi bu yetiştiriciliğin TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamına girdiğini göstermektedir. Tabi burada her şeyden önce ticari faaliyetin belli bir kar elde etmek için yapılması gerekmektedir.

Tablo 8: Balık Çeşitleri

Canlı su ürünleri aşağıdaki gibi gruplara ayrılabilir.

Balıklar	Kabuklular	Çift Kabuklu Yumuşakçalar	Kafadan Bacaklılar	Karından Bacaklılar	Gömlekliler (Tulumlular)	Derisi Dikenliler
Çipura Levrek Salmon Alabalık Kalkan Orkinos	Karides Kerevit Yengeç Istakoz	Akivades Kara midye İstiridye Kidonya Kum şırlanı	Ahtapot Kalamar Sübye	Salyangoz	Eklice Salpa	Denizyıldızı Denizkestanesi Denizhiyarı

Kaynak: TÜRK, N. ve M. YABANLI, “Balık, Balıkçılık Ürünleri ve İnsan Sağlığı”, I. Türkiye Zoonotik Hastalıkları Sempozyumu, 14-15 Kasım 2006, 151-161, Ankara, s. 153.

2.2.1.5. Canlı Büyükbaş Hayvanlar

İşletmenin ürünlerinden faydalanmak amacıyla değil de satmak amacıyla elinde bulundurduğu ve tosun, inek, dana, at gibi büyükbaş hayvanların izlenebileceği hesaptır. Bu hayvanların üretimi sırasında katlanılan barınak, ısıtma, yem, su, ilaç, nakliye, veteriner gibi giderler maliyet hesapları aracılığıyla bu hesaba borç kaydedilirken; canlı olarak veya kesilerek satışının yapılması halinde satış tutarı *620 Satılan Mamullerin Maliyeti* hesabına borç kaydedilmekte ve karşılığında aynı tutar bu hesaba alacak olarak kaydedilmektedir. İlgili canlı

varlıkların değerleme işlemleri esnasında meydana gelen değer artışları artan tutar kadar 606 *Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına alacak kaydedilirken karşılığında aynı miktar bu hesaba borç kaydedilir, değerleme azalışlarında ise azalan tutar 606 *Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına borç kaydedilirken; bu hesaba alacak kaydedilir.

Tablo 9: Büyükbaş Hayvanlar

Büyükbaş canlı varlıklar aşağıdaki gibi gruplara ayrılabilir.

Büyükbaş Hayvanlar	Diğer Büyükbaş Hayvanlar
Manda İnek(Sığır) -Kültür -Kültür Melezi -Yerli	At Deve Eşek Katır

Kaynak: <http://www.hayvansitesi.com/hayvancilik/buyukbas-hayvanlar-nelerdir/> Erişim: 18.08.2017

2.2.1.6. Canlı Küçükbaş Hayvanlar

İşletmenin belli bir süre ürünlerinden faydalanmak amacıyla değil de satmak amacıyla elinde bulundurduğu koyun, keçi gibi küçükbaş hayvanların izlenebileceği hesaptır. Bu hayvanların üretimi sırasında katlanılan barınak, ısıtma, yem, su, ilaç, nakliye, veteriner gibi giderler maliyet hesapları aracılığıyla bu hesaba borç kaydedilirken; canlı olarak veya kesilerek satışının yapılması halinde satış tutarı 620 *Satılan Mamullerin Maliyeti* hesabına borç olarak kaydedilmekte ve karşılığında aynı tutar bu hesaba alacak olarak kaydedilmektedir. İlgili canlı varlıkların değerleme işlemleri esnasında meydana gelen değer artışları artan tutar kadar 606 *Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına alacak kaydedilirken karşılığında aynı miktar bu hesaba borç kaydedilir, değerleme azalışlarında ise azalan tutar 606 *Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına borç kaydedilirken; bu hesaba alacak kaydedilir.

Tablo 10: Küçükbaş Hayvanlar

Küçükbaş canlı varlıklar aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

Küçükbaş Hayvanlar
Keçi
-Kıl
-Tiftik
Koyun
-Merinos
-Yerli
Tavşan

Kaynak: <http://www.hayvansitesi.com/hayvancilik/kucukbas-hayvanlar-nelerdir/> Erişim: 18.08.2017

2.2.1.7. Diğer Canlı Varlıklar

Dönen varlıklar grubundaki hesapların içerisinde olmayan ve işletmelerin satmak amacıyla elinde bulundurduğu canlı hayvan ve bitkilerin izlenebileceği hesaptır. Dönen varlıklar içerisinde kendine ait bir hesabı bulunmayan fakat dönen varlıklar grubunda değerlendirilen bu canlı varlıklar için katlanılan giderler bu hesaba borç kaydedilirken; satıldıklarında veya canlı varlık olma özelliğini kaybettiklerinde ise ilgili tutar bu hesaba alacak kaydedilir. İlgili canlı varlıkların değerlendirme işlemleri esnasında meydana gelen değer artışları artan tutar kadar 606 *Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına alacak kaydedilirken karşılığında aynı miktar bu hesaba borç kaydedilir, değerlendirme azalışlarında ise azalan tutar 606 *Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına borç kaydedilirken; bu hesaba alacak kaydedilir.

2.2.1.8. Canlı Varlıklarda Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Dönen varlıklar grubunda izlenen canlı varlıkların mevcut değerinde büyük miktarda düşüş olması halinde bu canlı varlıklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlendiği hesaptır. Eğer canlı varlığın defter değeri ile maliyetleri düşülmüş satış fiyatı arasında bir fark olması ve satış fiyatının defter değerinden düşük olması durumunda defter değeri ile satış fiyatı arasındaki fark kadar değer düşüklüğü ayrılır ve gelir tablosunda canlı varlıklarda değer düşüklüğü olarak gösterilir. Ancak işletmeler her dönem sonunda net gerçekleşebilir değeri yeniden hesapladıklarından daha önce canlı varlıklardaki değer düşüklüğüne sebep olan durumların ortadan kalkması durumunda veya mevcut ekonomik şartlardan dolayı satış maliyeti düşülmüş satış fiyatında bir artış oluşması durumunda ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir ve değer düşüklüğü karşılığını aşan değer artışları canlı varlığın maliyetine eklenmez.

Eğer canlı varlıklarda değer düşüklüğü tespit edilirse, tespit edilen tutar 654 *Karşılık Giderleri* hesabına borç kaydedilirken karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Eğer karşılık ayrılan canlı varlık stoklara alınırsa ayrılan karşılık tutarı 158 *Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)* hesabına aktarılarak kapatılır.²⁷

2.2.2. Duran Varlıklar Grubunda Yer Alan Canlı Varlıklar

Duran varlıklar grubunda yer alan canlı varlıklar; işletmelerin bir yıldan daha uzun bir süre ellerinde tutacakları ve ürünlerinden faydalanılacak olan canlı varlıklardır. 21 *CANLI VARLIKLAR* grubunda açılacak hesaplarda izlenirler.

Duran varlıklarda dönen varlıklarda olduğu gibi bir değişim kapasitesine sahiptir ve aynı şekilde bu değişim yönetilebilir ve ölçülebilir.

²⁷ Nalan AKDOĞAN ve Orhan SEVİLENGÜL, a.g.e. s, 46-47.

2.2.2.1. Meyve Ağaçları

İşletmeler tarafından ürünlerinden devamlı olarak yararlanılmak üzere bulundurulanan ve yatırım işlemi gerçekleştirilmiş kayısı, erik, kiraz vb. gibi meyve ağaçlarının izlenebileceği hesaptır. Bu ağaçların üretimi esnasında katlanılan ilaçlama, budama, gübreleme, sulama gibi giderler maliyet hesapları aracılığı ile bu hesaba borç kaydedilirken; hasadı yapıldıktan sonra bu ağaçlardan elde edilen ürünler stoklara alınarak 152 *Mamuller* hesabı borçlandırılmakta ve karşılığında borçlandırılan tutar bu hesaba alacak olarak kaydedilmektedir. Ayrıca bu ağaçlardan elde edilecek ürünler hasadı yapılmadan direkt tarlada satılması halinde satış tutarı 620 *Satılan Mamullerin Maliyeti* hesabına borç kaydedilmekte ve karşılığında aynı tutar bu hesaba alacak kaydedilmektedir. İlgili canlı varlıkların değerleme işlemleri esnasında meydana gelen değer artışları artan tutar kadar 606 *Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına alacak kaydedilirken karşılığında aynı miktar bu hesaba borç kaydedilir, değerleme azalışlarında ise azalan tutar 606 *Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına borç kaydedilir; bu hesaba alacak kaydedilir.

Tablo 11: Meyve Ağaçları

Meyve ağaçları aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

İçecek Bitkileri	Sert Kabuklular	Taş Çekirdekli	Turuncgiller	Üzüm Bitkileri	Yumuşak Çekirdekli	Zeytin
Çay	Bedem Fındık Ceviz Kestane Antep Fıstığı	Şeftali Kayısı Erik Kiraz Vişne Kızılcık İğde	Portakal Mandalina Limon Greyfurt Turunç	Üzüm Çilek Ahududu Böğürtlen Dut	Elma Armut Muşmula Yeni Dünya Ayva	Sofralık Yağlık

2.2.2.2. Meyve Vermeyen Ağaçlar

Meyve vermeyen çınar, gürgen, kavak vb. ağaçların izlenebileceği hesaptır. Bu ağaçların üretimi sırasında katlanılan budama, ilaçlama vb. giderler bu hesaba borç kaydedilirken; hasadı yapıldıktan sonra bu ağaçlardan elde edilen ürünler (kütük, yakacak odun v.b.) elde edilen ürünler stoklara alınarak 152 *Mamuller* hesabı borçlandırılmakta ve karşılığında borçlandırılan tutar bu hesaba alacak olarak kaydedilmektedir. Ayrıca bu ağaçlardan elde edilecek ürünler hasadı yapılmadan direkt tarlada satılması halinde satış tutarı 620 *Satılan Mamullerin Maliyeti* hesabına borç kaydedilmekte ve karşılığında aynı tutar bu hesabın alacak kaydedilmektedir. İlgili canlı varlıkların değerleme işlemleri esnasında meydana gelen değer artışları artan tutar kadar 606 *Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına alacak kaydedilirken karşılığında aynı

miktar bu hesaba borç kaydedilir, değerleme azalışlarında ise azalan tutar *606 Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına borç kaydedilirken; bu hesaba alacak kaydedilir.

2.2.2.3. Canlı Kümes Hayvanları

İşletmelerin ürünlerinden sürekli yararlanmak amacıyla bir yıldan daha uzun bir süre elinde tuttuğu tavuk, ördek, hindi, kaz gibi kümes hayvanlarının izlenebileceği hesaptır. Bu hayvanlarının üretimi sırasında katlanılan yem, su, ilaç, barınak, ısıtma gibi giderler bu hesaba borç kaydedilirken; canlı olarak veya kesilerek satılması halinde satış tutarı *620 Satılan Mamullerin Maliyeti* hesabına borç kaydedilmekte ve karşılığında aynı tutar bu hesaba alacak kaydedilmektedir. İlgili canlı varlıkların değerleme işlemleri esnasında meydana gelen değer artışları artan tutar kadar *606 Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına alacak kaydedilirken karşılığında aynı miktar bu hesaba borç kaydedilir, değerleme azalışlarında ise azalan tutar *606 Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına borç kaydedilirken; bu hesaba alacak kaydedilir.

2.2.2.4. Canlı Su Hayvanları

Yetiştirme süreleri bir yıldan uzun olan ve hasat edilmek için yetiştirme süresi içerisinde satılmadan sonuna kadar beklenen canlı su hayvanlarından oluşur ve duran varlıklar grubunda değerlendirilirler. Bu hayvanlarının üretimi sırasında katlanılan yem, su, ilaç, barınak, ısıtma, temizlik gibi giderler bu hesaba borç kaydedilirken; bu hayvanlarının satışlarının gerçekleşmesi halinde satış tutarı *620 Satılan Mamullerin Maliyeti* hesabına borç kaydedilmekte ve karşılığında aynı tutar bu hesaba alacak kaydedilmektedir. İlgili canlı varlıkların değerleme işlemleri esnasında meydana gelen değer artışları artan tutar kadar *606 Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına alacak kaydedilirken karşılığında aynı miktar bu hesaba borç kaydedilir, değerleme azalışlarında ise azalan tutar *606 Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına borç kaydedilirken; bu hesaba alacak kaydedilir.

2.2.2.5. Canlı Büyükbaş Hayvanlar

İşletmelerin ürünlerinden sürekli yararlanmak için bir yıldan daha fazla ellerinde bulundurduğu tosun, dana, inek gibi büyükbaş hayvanların izlenebileceği hesaptır. Bu hayvanların üretimi sırasında katlanılan barınak, ısıtma, yem, su, ilaç, nakliye, veteriner gibi giderler maliyet hesapları aracılığıyla bu hesaba borç kaydedilirken; canlı olarak veya kesilmiş halde satışının yapılması halinde satış tutarı *620 Satılan Mamullerin Maliyeti* hesabına borç kaydedilir ve karşılığında aynı tutar bu hesaba alacak kaydedilir. İlgili canlı varlıkların değerleme işlemleri esnasında meydana gelen değer artışları artan tutar kadar *606 Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına alacak kaydedilirken karşılığında aynı miktar bu hesaba borç kaydedilir, değerleme azalışlarında ise azalan tutar *606 Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına borç kaydedilirken; bu hesaba alacak kaydedilir.

2.2.2.6. Canlı Küçükbaş Hayvanlar

İşletmelerin ürünlerinden sürekli yararlanmak için bir yıldan daha fazla ellerinde bulundurduğu koyun, keçi gibi küçükbaş hayvanların izlenebileceği hesaptır. Bu hayvanların üretimi sırasında katlanılan barınak, ısıtma, yem, su, ilaç, nakliye, veteriner, üreme gibi giderler maliyet hesapları aracılığıyla bu hesaba borç kaydedilirken; canlı olarak veya kesilmiş halde satışının yapılması halinde satış tutarı *620 Satılan Mamullerin Maliyeti* hesabına borç kaydedilir ve karşılığında aynı tutar bu hesaba alacak kaydedilir. İlgili canlı varlıkların değerleme işlemleri esnasında meydana gelen değer artışları artan tutar kadar *606 Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına alacak kaydedilirken karşılığında aynı miktar bu hesaba borç kaydedilir, değerleme azalışlarında ise azalan tutar *606 Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına borç kaydedilirken; bu hesaba alacak kaydedilir.

2.2.2.7. Diğer Canlı Varlıklar

Duran varlıklar hesap grubunda yer almayan ve ürününden sürekli faydalanmak için işletmeler tarafından en az bir yıl veya daha fazla elde tutulan canlı varlıkların izlenebileceği hesaptır. Duran varlıklar içerisinde kendine ait bir hesabı bulunmayan fakat duran varlıklar grubunda değerlendirilen bu canlı varlıklar için katlanılan giderler bu hesaba borç kaydedilirken; satıldıklarında veya canlı varlık olma özelliğini kaybettiklerinde ise ilgili tutar bu hesaba alacak kaydedilir. İlgili canlı varlıkların değerleme işlemleri esnasında meydana gelen değer artışları artan tutar kadar *606 Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına alacak kaydedilirken karşılığında aynı miktar bu hesaba borç kaydedilir, değerleme azalışlarında ise azalan tutar *606 Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına borç kaydedilirken; bu hesaba alacak kaydedilir.

2.2.2.8. Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları

Duran varlıklar grubunda yer alan canlı varlıklar genellikle yetiştirilmek ve ürünlerinden faydalanmak için alındıklarından ve yetiştirme sürelerinin bir yıldan uzun sürmesinden dolayı bu canlı varlıklardan kısa süre içerisinde verim elde etmek beklenilmez. Canlı varlıklardan verim elde edilmeye başlanıldığında ve canlı varlıklara yatırım aşamasında ve verim vermeye başladığında ilgili canlı varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü ilk madde ve malzeme, işçilik ve genel üretim gideriyle ilgili harcamaların izlenebileceği hesaptır. Henüz belli bir olgunluğa ulaşmamış canlı varlıklara yapılan harcamalar bu hesaba borç kaydedilir. Bu varlıkların belli bir olgunluğa erişmesinden sonra yani ürün vermeye başlamasından sonra yapılan harcamalar canlı varlık hesabına borç kaydedilirken; bunun karşılığında ise yapılan harcama tutarı *218 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları* hesabına alacak kaydedilir. İlgili canlı varlıkların değerleme işlemleri esnasında meydana gelen değer artışları artan tutar kadar *606 Canlı Varlık*

Değerleme Farkları hesabına alacak kaydedilirken karşılığında aynı miktar bu hesaba borç kaydedilir, değerleme azalışlarında ise azalan tutar *606 Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabına borç kaydedilirken; bu hesaba alacak kaydedilir.

2.3.TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDINA GÖRE CANLI VARLIKLARIN AKTİFLEŞTİRİLMESİ VE DEĞERLEMESİ

Aktifleştirme, diğer bir ifadeyle aktife alma, işletme tarafından yapılan bir işlemin (harcamanın) gider hesabına değil aktif bir hesaba kaydedilmesi işlemine denilmektedir.

İşletmelerin aktifleştirme yapmasında ki amaç ellerindeki duran varlıkları için amortisman ayırmak istemesidir. İşletmeler aktifinde bulunmayan duran varlıklar için amortisman ayırma işlemi yapamazlar. Söz konusu bu duran varlıklar işletmenin envanterinde yer almalıdır. Bilanço esasına göre defter tutan işletmelerde varlığın envanterde yer alması aktife kayıtlı olması anlamına gelir ve bu sebepten dolayı aktifleştirme yapılır. İşletme hesabı esasına göre defter tutan işletmelerde varlığın envanterde yer alması, söz konusu varlığın demirbaş ve amortisman listesinde yer alabilecek olması anlamına gelir ve söz konusu varlığa amortisman ayırabilmek için aktifleştirme yapılır.

2.3.1. Canlı Varlıkların Aktifleştirilmesi

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre; herhangi bir canlı varlığın aktifleştirilebilmesi için söz konusu canlı varlıkla ilgili birtakım kriterlerin gerçekleşmiş olması gerekmektedir. İşletme, aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda canlı bir varlığın veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirir.²⁸

1. İşletmenin, söz konusu varlığı kontrol edebilmesi
2. Canlı varlığa ilişkin gelecekteki elde edilmesi tahmin edilen ekonomik faydaların işletmeye aktarılabilme imkanının olması
3. Söz konusu canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin ya da maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi.

Tarımsal faaliyetler açısından bakacak olursak örneğin, ineğin yasal mülkiyetinin işletme tarafından satın alınması veya bir canlı varlığın doğumu ya da sütten kesilme durumunda damgalanarak işaretlenmesi canlı varlığın kontrolün bulunduğu göstergesidir. Canlı varlığın işletmeye ileriki zamanlarda sağlayacağı tahmini faydalar canlı varlıktaki önemli fiziksel özelliklerin ölçülmesi yoluyla değerlendirilmektedir.²⁹

²⁸ TMS 41, md. 10

²⁹ TMS 41, md. 11

Bu standart incelendiğinde, tarımsal faaliyetler ilke olarak gerçeğe uygun değer yaklaşımı esas alınarak değerlendirilir ve canlı varlıklar bu yaklaşım doğrultusunda kayda alınır. *Gerçeğe uygun değer*, (GUD) karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutarı ifade etmektedir.³⁰ Canlı varlıkların işletmeler tarafından ilk kez muhasebeleştirildiklerinde ve her raporlama dönemi sonundaki değerleri TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının 30. Maddesinde yer alan gerçeğe uygun değeri, güvenilir olarak ölçülemeyen durumlar dışında, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülmesi yoluyla ölçülmektedir.³¹

Yani TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde hesaplanamayacağı durumlar dışında ilk kayıtları yapıldıklarında ve her bilanço döneminde değerlemesinin yapılırken gerçeğe uygun değer üzerinden yapılması gerekmektedir. Çünkü standart canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde hesaplanacağını varsaymaktadır. Ancak bazı durumlarda işletmeler kayıt esnasında canlı varlığın gerçeğe uygun değerini güvenilir bir biçimde belirlemeyebilir. Bu gibi durumlarda işletme canlı varlıkları maliyet değeri ile değerler ve muhasebe kaydı yaparken bu değer üzerinden kaydeder. Maliyet değeri üzerinden aktifleştirilip kayda alınan canlı varlıkların daha sonra gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde belirlenebilir durumuna gelmesiyle bu canlı varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile değerlemeye tabi tutulmaları gerekmektedir.³²

Canlı varlıkların tarihi maliyet değerleri ile değil de gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesinin sebepleri şunlardır:

1. Hasat sonrasında tarımsal faaliyeti değerlemenin sebebi, hasadı yapıldıktan sonra canlı varlıklarda meydana gelen değişimin anında finansal tablolara yansıtılması ve yatırımcıya gelecekteki ekonomik faydayı tahmin etmesinde yardımcı olmasıdır. Tarihi maliyet ile değerlendirme yani canlı varlığın ediminin yapıldığı tarihteki işletmeye maliyeti ile değerlendirme, özellikle yapılan faaliyet ile elde edilecek gelirin arasındaki sürecin uzun olduğu tarım ve ormancılık faaliyetlerinde değişim sürecini yansıtmayacaktır.
2. Ekonomik ömürleri bir yıldan uzun olan canlı varlıklarda değerlendirme yapılırken maliyet değerinin benimsenmesi enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde canlı

³⁰ TMS 41, md. 8.

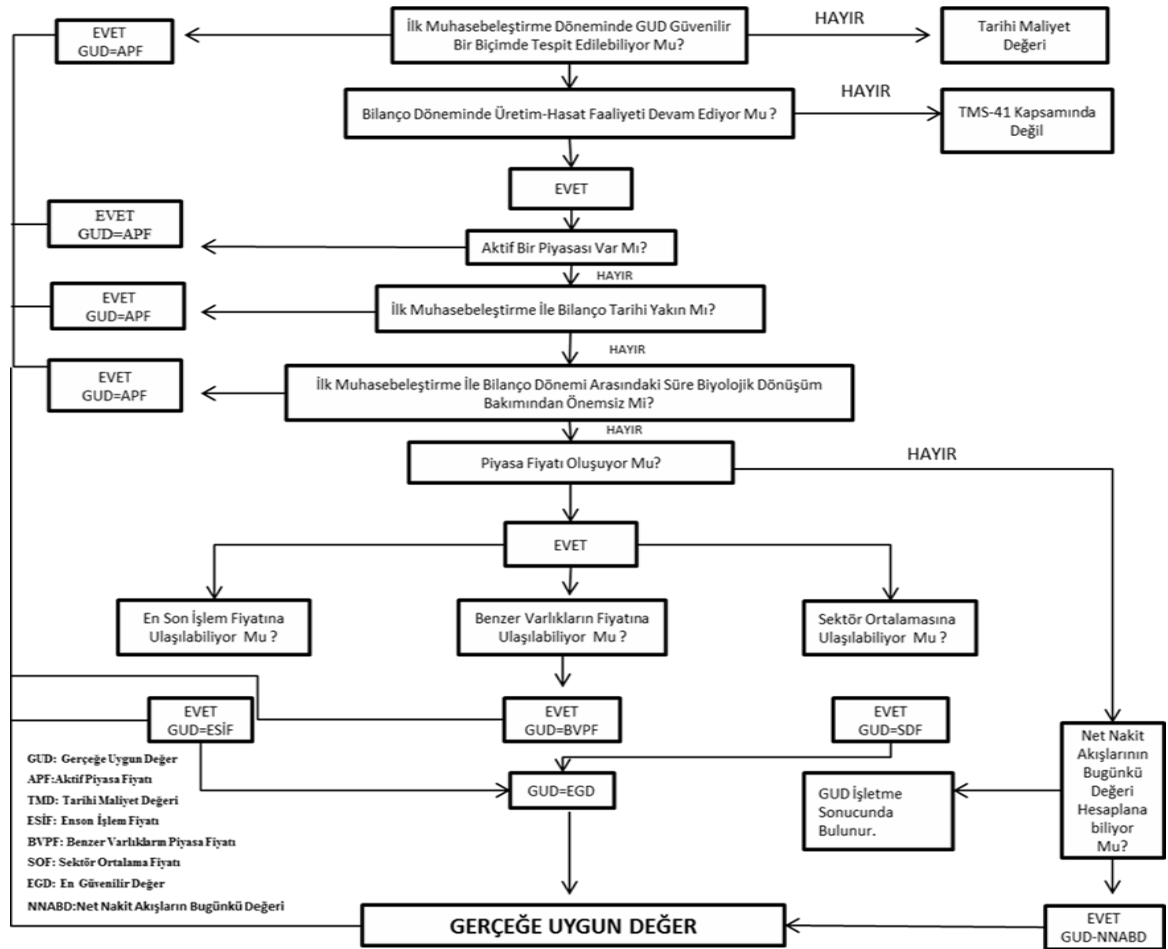
³¹ TMS 41, md. 12

³² S. Hüseyin TOKAY ve Ali DERAN, “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 157, Ocak 2006, s. 17.

varlıkların değerlerinin azalmasına ve bundan dolayı finansal tablolarda yanıltıcı bilgilerin verilmesine sebep olacaktır.³³

3. Tarihi maliyet ile değerlendirilen canlı varlıklarda ilk işlem tarihinden sonra meydana gelecek değer artışları veya azalışları canlı varlığın içinde bulunduğu dönemdeki durumunu yansımayacaktır.³⁴
4. Tarihi maliyet ile değerlendirilen canlı varlığın enflasyon dönemlerinde maliyet bedeli o anki piyasa değerini tamamen uzaklaştırır.³⁵

Şekil:1 Canlı Varlıklarda Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi



Kaynak: Ömer Faruk Demirkol, "Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Ankara, 2008, s.100.

³³ TETİK, N, Sera Çiçekçiliği İşletmelerinde Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara-2000, s. 64.

³⁴ SENSOY, N, "Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler", XXII. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu, Belek Antalya, Mayıs-2003 ve H, TOKAY, A. DERAN ve R. AKTAS, "Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 2005, 1.3.32, s. 6

³⁵ ARAS, A, Tarım Muhasebesi, Ege Üniversitesi Basımevi, No:486, İzmir-1988, s. 58.

Şekil 1 de de görüldüğü üzere canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde gerçeğe uygun değerinin belirlenip belirlenemediğine bakılır. Canlı varlığa ait mevcut aktif bir piyasasının olması gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde belirlenebiliyor olması anlamına gelir ve canlı varlık gerçeğe uygun değeri üzerinden kayıt edilir. Ancak canlı varlığa ait mevcut herhangi bir aktif bir piyasa yok ise canlı varlık tarihi maliyet değeri üzerinden kayıt altına alınır. *Canlı varlığın maliyet değeri ya da tarihi maliyet değeri değeri*, canlı varlığın edinim maliyetinden her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğünün düşürülmesi ile bulunur.³⁶ Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak tespiti yapıldıktan sonra ilgili canlı varlığın tespit edilen gerçeğe uygun değerinden pazar yeri maliyetleri düşülerek ölçüm yapılır. Burada pazara getirme maliyetleri ile pazar yeri maliyetlerin birbirinde farklı olduğu ve ikisinin ayrı olarak canlı varlığın piyasa fiyatında düşülmesi gerektiğine dikkat edilmelidir.

Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer hususta, eğer canlı varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde belirlenemediği bir durumda maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulan canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde tespit edildiği bilanço döneminde canlı varlık maliyet değeri üzerinden değerlemeye devam edilmez, gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmeye başlanır.³⁷

Tüm bu yukarıda bahsedilenlerden yola çıkacak olursak canlı varlıkların standartta belirtilen gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşürülmüş değeri (canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç) şöyle hesaplanır.

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

Canlı Varlığın Ölçüleceği Değer = Piyasa Fiyatı – Satış Noktası (Pazar yeri) Maliyetleri

2.3.2. Canlı Varlıkların Değerlemesi

2.3.2.1. Aktif Bir Piyasada Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi

Canlı varlıkların alım ve satış işlemlerinin yapıldığı yerlerde bu alım ve satışa konu olan canlı varlıklara ait aktif bir piyasanın olması durumunda, bu piyasada belirlenen fiyat, ilgili canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde yardımcı olmaktadır. Eğer işletme birden fazla piyasada işlem görüyorsa, bu piyasalardan en uygun olanını seçip o piyasada işlemlerini gerçekleştirmelidir.³⁸

³⁶ TMS 41: md. 30.

³⁷ TMS 41: md. 56.

³⁸ TMS 41, md. 17.

2.3.2.2. Aktif Bir Piyasanın Olmaması Durumunda Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi

Eğer canlı varlığa ilişkin herhangi bir aktif piyasa mevcut değil ise, canlı varlığın gerçeğe uygun değerini belirlemede aşağıdaki bilgilerin bir veya birden fazlasını kullanılabilir.³⁹

1. İşlemin gerçekleştiği tarih ile raporlama dönem sonu raporlamasına kadar geçen sürede eğer mevcut ekonomik koşullarda herhangi bir değişiklik olmadıysa, en son piyasa işlem fiyatı,
2. Piyasa koşullarındaki değişikliklerden dolayı oluşan farklılıkların yansıtılarak düzeltmelerin yapıldığı, benzer varlıkların piyasa fiyatları
3. Sektördeki emsal fiyatlar

Bazı durumlarda, yukarıdaki maddelerde yer alan bilgiler, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerini belirlemede farklı sonuçlar ortaya koymaktadır. İşletme, az sayıdaki uygun tahmin içerisinde en güvenilir gerçeğe uygun değeri tahmin edebilmek için bu farklılıkların neden oluştuklarını göz önünde bulundurmalıdır.⁴⁰

Eğer canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi ile ilk bilanço dönemi arasında geçen süre uzun ise bu süre biyolojik dönüşüm açısından büyük bir öneme sahiptir. Bu süre işletmelerin bilanço dönemleri arasındaki süreyi ifade etmekte ve bu süre uzun olduğunda canlı varlığın fiziki durumda değişiklikler meydana gelir. Bu değişiklikler işletmenin canlı varlıktan kar veya zarar etme durumunu yakından ilgilendirdiğinden ilgili hesaplara aktarılılarak izlenmelidir. Bu süreç içerisinde canlı varlığın fiziki durumda meydana gelen değişiklikler canlı varlıkta değer artışına sebep oluyorsa *649 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar* hesabında; değer azalışına sebep oluyorsa *659 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar* hesabında ya da söz konusu değişiklikler *606 Canlı Varlıklarda Değerleme Farkları* hesabı açılarak takip edilebilir.

2.3.2.2.1. Canlı Varlığın Kullanım Değerinin Belirlenmesi

Mevcut piyasada alım satıma dair oluşan herhangi bir fiyatı bulunmayan canlı varlıkların mevcut bir piyasası yoktur. Bu şekilde mevcut bir piyasası bulunmayan canlı varlıkların piyasasını oluşturmak veya alım satıma konu olacak bir fiyat belirlemek için canlı varlıkların kullanım değerlerinin hesaplanması gerekir. Mevcut bir piyasası bulunmayan canlı varlıkların kullanım değerleri canlı varlıkların yararlı ömürleri boyunca sağlayacağı net nakit akışlarının bugünkü değeridir. İşletme canlı varlığı elden çıkarmak istediğinde canlı varlığın işletmeye

³⁹ TMS 41, md.18

⁴⁰ TMS 41, md.19

sağlayacağı nakit akışlarını piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto eder ve bu şekilde net nakit akışlarının bugünkü değerini hesaplar. Piyasada oluşan cari iskonto oranında kasıt olarak işletmelerin sermaye maliyeti oranı (Sermaye maliyeti işletmenin sahip olduğu kaynaklarının işletmeye olan maliyetidir yani işletmenin sahip olduğu öz kaynak ve yabancı kaynaklarının toplamıdır. Bu kaynağın maliyeti işletmeye sağladığı nakit girişlerinin bugünkü değeri ile muhtemel nakit çıkışlarının bugünkü değerine eşitleyen iskonto oranı olarak hesaplanabilir. Hesaplanan iskonto oranı o kaynağın firmaya olan maliyetini ifade etmektedir.) veya işletmenin içinde bulunduğu sektördeki faiz oranı alınabilir.

Canlı varlıktan elde edilmesi beklenen tahmini net nakit akışlarının bugünkü değerinin hesaplanmasının amacı, canlı varlığın bulunduğu yer itibarıyla gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde belirlemektir. İşletme, kullanılması gereken uygun iskonto oranının tespiti ve canlı varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının tahmin edilmesi sırasında bu durumu göz önünde bulundurmaktadır. Canlı varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışları tahmin edilirken, piyasadaki mevcut yatırımcı ve katılımcılar, varlığın üretilmesinin en uygun olan piyasada gerçekleşeceğini tahmin ettikleri net nakit akışları göz önünde bulundurmaktadır.⁴¹ İşletme, ilgili canlı varlıkların finansmanına, vergilendirilmesine veya hasat sonrası yeniden yetiştirilmelerine ilişkin nakit akımlarını dikkate almamaktadır.⁴² Örneğin; Buğday tarlasının hasat sonrası yeniden ekim maliyeti.

Net nakit akışların bugünkü değerine indirgenerek gerçeğe uygun değerinin hesaplanması şu şekilde yapılmaktadır.

Nakit girişleri: İşletmenin hasat sonrası elde etmeyi beklediği gelirlerdir.

Nakit çıkışları: İşletmede kullanılan ilk madde ve malzeme, işçilik giderlerdir.

Nakit girişi gerektirmeyen giderler: Amortisman giderleri, reeskont faiz giderleri

Bu bilgilerden yola çıkarak net nakit akışları aşağıda gösterildiği gibi hesaplanabilir.

Nakit girişleri	(+)
Nakit girişi gerektirmeyen giderler	(+)
Nakit çıkışları	(-)
Net nakit akışları	=

Örnek: BOZBAYIR tarım işletmesinin 2017 yılında yaptığı kayısı satışlarından 80.000 TL, royaltiden 10.000 TL, aracılık işlemlerinden dolayı 5.000 TL komisyon geliri ve yaptığı diğer işlemlerden dolayı 20.000 TL tutarında gelir elde etmiştir. Ayrıca BOZBAYIR tarım işletmesinin 2017 yılında 18.000 TL tutarında amortisman gideri, 2.000 TL tutarında reeskont

⁴¹ TMS 41, md., 21.

⁴² TMS 41, md., 22.

faiz gideri olmuş, bunun dışında 6.000 TL tutarında maliyet giderleri için karşılık ayrılmıştır. Bunun dışında 75.000 TL satış maliyeti, 15.000 TL pazarlama satış ve dağıtım gideri ve 20.000 TL tutarında genel yönetim gideri oluşmuştur. Bu verilere göre BOZBAYIR tarım işletmesinin 2017 yılındaki net nakit akışı şu şekilde hesaplanır.

NAKİT GİRİŞLERİ (TL) :115.000(+)

Satışlardan elde edilen nakit girişleri	: 80.000
Royaltiden elde edilen nakit girişleri	: 10.000*
Komisyonlardan elde edilen nakit girişleri	: 5.000
Diğer gelirlerle ilgili nakit girişleri	: 20.000

Royalti: Bir markanın sahip olduğu hakları başkalarına devrederek elde ettiği kazançlardır.

NAKİT ÇIKIŞI GEREKTİRMEYEN GİDERLER (TL): 26.000(+)

Amortisman giderleri	: 18.000
Reeskont faiz giderleri	: 2.000
Maliyet gider karşılığı	: 6.000

NAKİT ÇIKIŞLARI (TL) :110.000(-)

Satışların maliyeti	: 75.000
Pazarlama satış dağıtım giderleri	: 15.000
Genel yönetim giderleri	: 20.000

NET NAKİŞ AKIŞLARI (TL) : 31.000

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının 18. Maddesinde yer alan ve yukarıda değinilen canlı varlığa ait aktif bir piyasanın olmadığı durumlarda gerçeğe uygun değeri belirlemede kullanılan yöntemlere göre gerçeğe uygun değerın hesaplanması süreci üç başlık altında incelenebilir.

2.3.2.2.2. En Son Piyasa İşlem Fiyatı

Canlı varlıklara veya tarımsal ürüne ilişkin aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda, gerçekleştirilen işlem tarihi ile raporlama dönemi sonunda mevcut ekonomik şartlarda büyük bir değişiklik olmaması şartıyla, piyasada kullanılan en son işlem fiyatı gerçeğe uygun değerin tespitinde esas alınabilir.

Örnek: BOZBAYIR tarım işletmesi, 01.09.2017 tarihinde tanesi 5.500 TL'den, aynı özelliklere sahip, 20 adet büyükbaş hayvan (dana) satın almıştır. İşletme raporlama dönemi sonu olan 31.12.2017 tarihinde canlı varlıklarını değerlemek istemektedir. Ancak, Kurban Bayramı'nın ardından büyükbaş hayvan piyasasının durgunluğundan dolayı gerçeğe uygun değerin hesaplanmasında dikkate alınabilecek bir piyasa fiyatı oluşmamakta ve gerçeğe uygun değeri belirlemede tereddüt yaşamaktadır. İşletme, büyükbaş hayvanların biyolojik

dönüşümünde az da olsa değişim olmasına rağmen, ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması gerekçesiyle, en son piyasa işlem fiyatı olan 110.000 TL'yi (20 adet x 5.500 TL/adet) gerçeğe uygun değerın tespitinde dikkate alabilir.

2.3.2.2.3. Benzer Varlıkların Piyasa Fiyatı

Mevcut bir piyasası bulunmayan canlı varlığın piyasa fiyatı oluşmadığında, piyasa fiyatı oluşmuş benzer bir varlık emsal olarak alınarak, bu iki varlığın farklılıkların giderilmesinden sonra bulunan değer, gerçeğe uygun değer olarak belirlenir.

Örnek: BOZBAYIR tarım işletmesi, yavru balık üretimi yapmaktadır. 31.12.2017 tarihi itibarıyla 3.000.000 adet Levrek balığı bulunmaktadır. Ancak, yavru levrek balığının aktif bir piyasası bulunmamasından ötürü gerçeğe uygun değerini belirleyememektedir. Bunun yanında, levrek balığına çok benzeyen çipura balığının piyasa fiyatına ulaşılabilir. Dönem sonu itibarıyla yavru çipura balığının piyasa fiyatı 0,45 TL'dir. Çipura ile levrek balığının tek farkı, çipuranın üretiminde alg isimli canlı yem kullanılması, levrek üretiminde ise bu canlı yem kullanılmamasıdır. Bundan dolayı levrek balığı kullanılan alg fiyatı kadar piyasada daha ucuza satılabilmektedir. Bu durumda; çipuranın piyasa fiyatından, bir çipura balığı için katlanılan alg tutarı düşülürse levreğin fiyatına ulaşılabilir. Bir adet çipurada kullanılan alg tutarı 0,05 TL olduğu kabul edilirse levreğin gerçeğe uygun değeri şu şekilde hesaplanabilir:

Yavru çipura balığının birim piyasa fiyatı 0,45 TL

Bir çipurada kullanılan alg tutarı 0,05 TL

Levreğin piyasa fiyatı (gerçeğe uygun değer) 0,40 TL

2.3.2.2.4. Sektör Emsal Fiyatı

Mevcut bir piyasası bulunmadığından dolayı piyasa fiyatı oluşmayan canlı varlığın, sektördeki diğer emsallere bakılarak fiyatının belirlenmesidir.

Örnek: BOZBAYIR tarım işletmesi, 31.12.2017 tarihi itibarıyla elinde 15 tane büyükbaş hayvanı (dana) bulunmaktadır. Dönem sonunda danaların gerçeğe uygun değeri belirlenmek istenmektedir. Ancak, danaların piyasada oluşmuş bir fiyatı bulunmamaktadır. İşletme, 15 tane danadan 4.500 kg et çıkacağını tahmin etmektedir. Aynı özellikteki etin market fiyatının ise 40 TL olduğunu tespit etmiştir. Bu durumda danaların gerçeğe uygun değerini 180.000 TL (4.500 kg x 40 TL/kg) olarak belirleyebilir.

2.3.3. Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değerinin Güvenilir Bir Biçimde Belirlenememesi

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği öngörülmektedir. Lakin bu öngörü, belli bir piyasası, buna bağlı olarak piyasa fiyatı veya değeri bulunmayan ve gerçeğe uygun değeri ile ilgili çeşitli

tahminlerin güvenilir olmayacağının anlaşıldığı canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi sırasında geçerliliğini yitirmektedir. Böyle bir durumda canlı varlığın değerini belirlemede kullanılan ölçüt ilgili canlı varlığın maliyetinden bu canlı varlığa ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesidir ve buna tarihi maliyet yöntemi denir. Söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda işletme, anılan canlı varlığın değerini, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçmektedir. Duran varlık niteliğindeki bir canlı varlığın “TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” standardına göre satış amaçlı olarak sınıflandırılacak kriterlere sahip olması halinde (veya satış amaçlı elde tutulan başka bir gruba dahil edilmesi halinde), gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılmaktadır.⁴³

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre işletmenin, gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde belirleyemediği durumlarda canlı varlıkların, dönem sonundaki maliyet değeriyle değerlemesi yapılırken canlı varlıklara ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapması gerekir.⁴⁴

1. Canlı varlığın türü,
2. Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülememesinin sebepleri,
3. Eğer mümkünse, canlı varlığın gerçeğe uygun değerine ilişkin muhtemel tahmini değer aralıkları,
4. Canlı varlığa ayrılan amortismanın yöntemi,
5. Canlı varlıkların faydalı ömürleri veya canlı varlıklara kullanılan amortisman oranları,
6. Dönem başı ve dönem sonu itibarıyla canlı varlıklara ilişkin brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanları (birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları ile toplanmak suretiyle).

Daha önceden, maliyet değerleriyle ölçülmüş canlı varlıkların, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir bir duruma gelmesi halinde, işletme, canlı varlıklarla ilgili olarak aşağıdaki açıklamaları yapabilir.⁴⁵

1. İlgili canlı varlığın tarif edilmesi,
2. Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin nasıl güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale geldiği
3. Değişimin canlı varlık üzerine etkileri

⁴³ TMS 41, md., 30.

⁴⁴ TMS 41, md., 54.

⁴⁵ TMS 41, md., 56.

Madde 30'da belirtilen varsayım, yalnızca ilk muhasebeleştirme sırasında ortadan kalmaktadır. Yani canlı varlıklarının değerini daha önce gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmüş bir işletme, söz konusu canlı varlıklarının değerini elden çıkarana kadar gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmeye devam etmek zorundadır.⁴⁶

2.3.4. Tarım Arazileri Üzerinde Sabit Olan Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi

Tarım arazileri üzerindeki canlı varlıklar fiziksel olarak üzerlerinde bulundukları tarım arazisine bağlıdır. Bu şekilde araziye bağlı canlı varlıkların mevcut bir piyasası olmayabilir. Ancak canlı varlık, işlenmemiş arazi ve arazi geliştirmelerinin üçünün bir bütün olduğu birleşik varlıkların aktif bir piyasası olabilir. Bunun gibi durumlarda canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin tespit edilebilmesi amacıyla işlenmemiş arazi ve arazi geliştirmelerinin gerçeğe uygun değerinden birleşik varlıkların gerçeğe uygun değeri çıkarılır.⁴⁷

Örneğin; üzerinde kayısı ağaçları bulunan 15 dönümlük bir arazinin piyasa değeri 150.000 TL'dir. Bu arazinin ağaçsız olarak satışı, 80.000 TL'ye yapılmaktadır. Bu durumda kayısı ağaçlarının gerçeğe uygun değeri;

Gerçeğe Uygun Değeri = 150.000 TL – 80.000 TL = 70.000 TL şeklinde hesaplanabilir.

2.4. CANLI VARLIKLARA İLİŞKİN KAR VE ZARAR İŞLEMLERİNİN RAPORLANMASI

Dönemsellik kavramı gereği içinde bulunulan dönemin mali tablolarında, kâr ve zararın raporlanması diğer varlıklarda olduğu gibi canlı varlıklar için de uygulanmaktadır. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşürülmesi suretiyle ilk kez muhasebeleştirilirken ortaya çıkan kar veya zarar ile ilgili olarak canlı varlığın gerçeğe uygun değerindeki meydana gelen değişikliklerden dolayı ortaya çıkan kar veya zarar, gerçekleştiği dönemin kârı veya zararı olarak göz önünde bulundurulur.⁴⁸ Canlı varlığın ilk kez muhasebeleştirilmesi esnasında gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmesi şeklinde yapılan hesaplama göre zarar ortaya çıkabilir. Bir buzağının dünyaya gelmesi işletme için bir kazanç olarak değerlendirildiği gibi canlı varlığın ilk kez muhasebeleştirilmesi esnasında (canlı varlığın defter değerinin gereceğe uygun değerinden düşük olduğu durumlarda) işletme açısından zarar ortaya çıkabilir.⁴⁹ Her iki

⁴⁶ TMS 41, md., 31.

⁴⁷ TMS 41, md., 25.

⁴⁸ TMS 41, md., 26.

⁴⁹ TMS 41, md., 27.

durumda da ortaya çıkan kar veya zarar işletme tarafından içinde bulunulan dönemin gelir tablosunda gösterilmek zorundadır. Bu yüzden TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardındaki gerçeğe uygun değer yaklaşımı sadece bilanço üzerinde etkili değildir, aynı zamanda gelir tablosu üzerinde de etkili olmaktadır.

Canlı varlıklar için söz konusu olan bu durum, aynı zamanda tarımsal ürünler için de geçerlidir. Tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşüldüğünde ortaya çıkan kar veya zarar, gerçekleştikleri dönem içerisindeki kâr veya zararın hesaplanmasında göz önünde bulundurulur.⁵⁰ İşletmede içinde bulunulan dönem boyunca, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin ilk defa muhasebeleştirilmelerinden ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri ile satış maliyetleri arasındaki farkta meydana gelen değişikliklerden dolayı ortaya çıkan kazanç veya zararlar toplamını açıklamaktadır.⁵¹ Bu açıklamalar sayısal veya yazılı metin şeklinde her bir canlı varlık grubu için ayrı olarak yapılır.⁵² Bu sebepten dolayı TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı tarım işletmelerde yapılan faaliyetler esnasında canlı varlıkların biyolojik dönüşüm özelliğine sahip olması nedeniyle kalite ve miktar değişikliklerinden kaynaklanan değişimlerle, fiyatlarda meydana gelen değişikliklerin ayrı olarak açıklanmasını önermektedir. Çünkü büyüme döneminde canlı varlıkların nicel olarak ve fiyat olarak ekstrem durumlar hariç müspet değişimler yaşanmaktadır. Bu değişimler birbirleri ile bağlantılı olduğundan ve canlı varlığın özelliğinde meydana gelen değişimlerin fiyatında da değişime sebep olacağından bu değişimlerin ayrı ayrı ele alınması açıklanması daha uygun olacaktır.

Tarımsal ürünlerin aktifleştirilmesinde karın oluşması için canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin maliyetinden büyük olması gerekmektedir. Örneğin, maliyeti 22.000 TL olan buğdayın hasadı yapılmış, satış maliyetleri 2.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Hasadın gerçeğe uygun değeri 25.000 TL olarak tespit edilmesi halinde ortaya çıkan $[25.000 - (22.000 + 2.000)] = 1.000$ TL'lik kar ilgili dönemin gelir tablosuna gösterilir.

Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin maliyetinin altında olması durumunda ise zarar ortaya çıkmaktadır ve bu zararda aynı şekilde ilgili dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir. Yukarıdaki örnekten yola çıkacak olursak diğer veriler aynı kabul edilirse, hasadın gerçeğe uygun değerinin 21.000 TL olarak gerçekleşmesi halinde $[21.000 - (22.000 + 2.000)] = -3.000$ TL zarar ortaya çıkacaktır. Ortaya çıkan bu zararda ilgili dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.

⁵⁰ TMS 41, md., 28.

⁵¹ TMS 41, md., 40.

⁵² TMS 41, md., 41.

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre işletme, ilgili dönemin başı ve sonu arasında canlı varlığın kayıtlı değerinde meydana gelen değişikliklerin uyumunu gösterir. Bu uyum, aşağıdaki maddeleri içermektedir:⁵³

1. Canlı varlın gerçeğe uygun değeri ile satış maliyetleri arasındaki farkın değişiminden dolayı kaynaklanan kazançlar ve zararlar,
2. Canlı varlık satın alımından kaynaklanan artışlar,
3. Türkiye Finansal Raporlama Standardı TFRS-5 kapsamında gerçekleşen satışlar ve satış amaçlı elde bulundurulanan (veya satış amaçlı elde bulundurulanan herhangi bir gruba dahil edilen) canlı varlıklar ile ilişkilendirilen azalışlar,
4. Canlı varlığın hasadından kaynaklanan azalışlar,
5. İşletmelerin birleşmelerinden dolayı kaynaklanan artışlar,
6. Finansal tabloların başka bir ülkenin para birimine veya yurtdışındaki faaliyet gösteren bir işletmenin finansal tablolarını raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullandığı para birimine çevrilmesinden kaynaklı ortaya çıkan net kur farkları,
7. Diğer değişiklikler.

Bir canlı varlığın, gerçeğe uygun değerinden o canlı varlıkla ilgili satış maliyetlerin düşürülmesi yoluyla bulunan değeri, söz konusu canlı varlığın fiziksel özelliklerindeki değişikliklerden ya da piyasa fiyatlarında oluşan farklılıklar dolayı değişebilmektedir. İşletmede üretim sürecinin bir yıldan fazla olması durumunda, canlı varlığın fiziksel özelliklerinde ve fiyatlarında meydana gelen değişimin birbirlerinde ayrı olarak açıklanması, özellikle içinde bulunulan dönemde işletmenin performansının ve geleceğe yönelik beklentilerin değerlendirilmesinde fayda sağlamaktadır. Bu gibi durumlarda, canlı varlığın fiziksel özelliklerinde ve fiyatlarında meydana gelen değişikliklerden dolayı ortaya çıkan ve kâr veya zararın hesaplanmasında göz önünde bulundurulanan gerçeğe uygun değerdeki değişikliklerin açıklanmasında fayda vardır. Öte yandan, işletmedeki canlı varlık üretim sürecinin bir yıldan daha az olduğu durumlarda (örneğin, bahçe bitkileri gibi) bu bilginin faydası işletme açısından herhangi bir öneme sahip değildir.⁵⁴ Çünkü böyle durumlarda canlı varlıkların fiyatlarında ve özelliklerinde çok fazla bir değişim söz konusu değildir. Eğer bir değişim söz konusu olursa bu değişimin canlı varlığın özeliğinde ve fiyatında meydana getirdiği değişiklikleri ayrı ayrı ele almanın işletmeye bir faydası olmayacaktır. Canlı varlıkta meydana gelen değişimin bir bütün olarak ele alınıp değerlendirilmesi işletme için daha faydalı olacaktır.

⁵³ TMS 41, md., 50.

⁵⁴ TMS 41, md, 51.

2.5. CANLI VARLIKLARA İLİŞKİN AMORTİSMAN AYIRMA İŞLEMLERİ

Amortisman, “duran varlıklarda varlığın kullanımdan, belli bir sürenin geçmesinden ve teknolojik gelişmelerden kaynaklı olarak varlığın demode olmasından dolayı ortaya çıkabilecek eskime, yıpranma ve tükenme şeklindeki değer kayıplarını göz önünde bulundurarak, duran varlıkların yararlı ömürlerini tahmin etmek ve canlı varlıkların bu yararlı süre boyunca elde etme maliyetlerini gider olarak muhasebeleştirmektir” şeklinde tanımlanmıştır. *TMS-16 Maddi Duran Varlıklar* standardında ise amortismanın tanımı; bir maddi duran varlığın amortismanına tabi değerinin yani maliyetinin, varlığın yararlı ömrüne bölünerek düzenli bir şekilde dönemlere dağıtılması şeklinde tanımlanmıştır.⁵⁵

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre dönen varlık grubunda yer alan canlı varlıklara amortisman ayrılmazken duran varlık grubunda yer alan canlı varlıklara amortisman ayrılmaktadır.

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında açık ve net olarak ifade edilmemesine rağmen, uygulamada genel olarak canlı varlıklarla ilgili amortisman işlemlerinde değerlendirme yaklaşımı uygulanmaktadır. Bu yaklaşıma göre; amortisman, maddi duran varlığın değerinde kullanma, zamanın geçmesi ya da önemini kaybetme gibi nedenlere bağlı olarak meydana gelen azalmadır. Bu yaklaşıma göre amortisman bir aktif düzeltmesidir. Yani canlı varlığın dönem başı ve dönem sonu arasındaki değer azalışı sonucu oluşan tutar amortisman tutarıdır. Bu yaklaşıma göre; canlı varlıkların belli bir yetiştirme ve olgunlaşma dönemi olduğu için bu varlıkların değerlerinde daha çok değer azalışından ziyade değer artışı olur. Bu yüzden yetiştirme ve olgunlaşma dönemlerinde bu canlı varlıklara amortisman ayrılmaz. Bu dönem içerisinde eğer herhangi bir değer azalışı söz konusu olursa bu azalış TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre ilgili dönemin gelir-gider tablosuna zarar olarak kaydedilir.

Canlı varlıklar ürün verme aşamasından sonra yavaş yavaş değerlerini kaybederler ve daha sonra kullanım ömürleri sona erer. Bu süreç içerisinde canlı varlığın değerinde meydana gelen değer kayıpları ve canlı varlıkta meydana gelen yıpranma standarda göre amortismanına tabi tutularak dikkate alınmalıdır.

Canlı varlıkların ilk kez muhasebe kayıtları yapılırken maliyet bedeli üzerinden değerlemeye tabi tutulmuş ise, amortismanına tabi tutulacak değer maliyet bedeli olur. Ancak ilk kez muhasebe kaydı yapılırken ve sonraki değerlendirme dönemlerinde canlı varlıklar gerçeğe uygun değerleri üzerinden değerlemeye tabi tutulmuş ise, amortismanına tabi tutulacak değer, bu varlıkların gerçeğe uygun değeri olur. Gerçeğe uygun değeri üzerinde amortisman

⁵⁵ TMS 16, md., 6.

hesaplanırken de canlı varlığın değerinde meydana gelen azalışlar amortisman olarak kabul edilir.

Tarım işletmelerinde amortisman uygulamalarını hayvan varlığında amortisman ve meyve bahçelerinde amortisman olmak üzere iki şekilde inceleyebiliriz.

1. Hayvan Varlığında Amortisman: Hayvanların evrimi genelde üç aşamada gerçekleşir. Bunlar;

1. Büyüme dönemi
2. Olgunluk çağına gelme dönemi
3. Değer kaybetme dönemi

İkinci dönem olan olgun çağına gelme dönemine geçiş dönemi de denilebilir. Bunun nedeni hayvanlardan olgunluk çağına geldiklerinden sonra ürün ve hizmet alabiliriz. Bu dönem süresi değer kaybetme dönemine kadar devam etmektedir. Değer kaybetme dönemine gelen hayvanlar artık ekonomik olarak hizmet üretemeyeceklerinden kullanılmazlar.

Hayvan denilince akla etinden, sütünden, yününden, gücünden yararlanılan koyun, keçi, inek gibi tüm canlı varlıklar gelir. Canlı hayvanlar genellikle belirli dönemlerde yetiştirilip canlı olarak süt, yün gibi veya kesilerek şarküteri ürünleri olarak (sucuk, salam, sosis gibi) faydalanılmak üzere elde bulundurulurlar. Bir faaliyet dönemi içerisinde işletmenin satış amacıyla elinde bulundurduğu canlı hayvanlar dönen varlıklar grubunda yer alır ve bu sebepten dolayı bu varlıklara amortisman ayrılmaz. Ancak işletmenin ürünlerinde faydalanmak için bir dönemden daha fazla elinde bulundurduğu canlı varlıklar duran varlıklar grubu içerisinde yer alır ve bu canlı varlıklara amortisman ayrılır.

Hayvansal varlıklar içerisinde büyükbaş canlı varlıkların amortismanının hesaplanmasında TMS-16 Standardına göre '*Kalıntı Değer*' dikkate alınmalıdır. Burada kalıntı değerden kasıt canlı varlığın elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen tahmini tutardır ve bu değer piyasası olan canlı varlıklarda rahat bir şekilde öngörülebilir. Bu şekilde amortisman hesaplarırken canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden kalıntı değer çıkartılır.

2. Meyve Bahçelerinde Amortisman: Meyve bahçelerinde bulunan ağaçlar ürün vermeye başladıktan kesilme aşamasına kadar geçen sürede amortismanına tabi tutulmaktadırlar.

Yukarıda kısaca bahsedilen hayvan varlığında amortisman ile meyve bahçelerinde amortisman ayrı ayrı ele alalım.

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında tarımsal faaliyetlerde amortisman ile ilgili işlemlerde TMS-16 Maddi Duran Varlıklar standardının dikkate alınacağı belirtilmiştir. 21 CANLI VARLIKLAR grubundaki duran varlıklar için VUK' a göre normal amortisman

yöntemine göre amortisman ayrılır. Bu amortisman yöntemine göre amortisman tutarı ilgili duran varlığın değerinin varlığın tahmini faydalı ömrüne bölünmesiyle bulunur. **333 Sayılı VUK Genel Tebliği**’nde tüm canlı varlıklara ilişkin uygulanacak amortisman oranları ve faydalı ömürleri belirlenmiştir.

Tablo 12: Canlı Varlıkların Faydalı Ömürleri Ve Amortisman Oranları

No	Canlı Varlıklar (Canlı Hayvan ve Bitkiler)	Faydalı Ömür (yıl)	Amortisman Oranı	İlgili Genel Tebliği
7.6.	Sütlük ve Damızlık Sığırlar (Süt ineği, damızlık danalar vb. bu sınıfa dahildir.)	5	% 20	333
7.7.	Atlar			389
7.7.1.	Damızlık olarak kullanılmak üzere iktisap edilen atlar (4 yaşından büyük olanlar)	18	% 5,55	389
7.7.2.	Diğerleri (Aktife alındığı dönemde 2 yaşından büyük yarış atları vb.)	10	% 10	389
7.8.	Sütlük Koyun ve keçiler (Damızlık koç ve tekeler dahil)	5	% 20	333
7.9.	Arılar	5	% 20	333
7.10.	Yumurtalık Tavuklar (Civciv ve besilik tavuklar hariç)	2	% 50	333
7.12.	Deniz ve Tatlı Su Balıkları	5	% 20	333
7.13.	Diğer Hayvanlar (Köpek, iş hayvanları vb.)	5	% 20	333
7.14.	Ekili ve dikili araziler, tesisler			333
7.14.1.	Zeytinlikler	50	% 2	333
7.14.2.	Dutluklar	40	% 2,50	333
7.14.3.	Fındıklıklar	25	% 4	333
7.14.4.	Süs Ağaçları, Güllükler	20	% 5	333
7.14.5.	Bağlar	20	% 5	333
7.14.6.	Narenciye Ağaçları	25	% 4	333
7.14.7.	Şeftali Ağaçları	10	% 10	333
7.14.8.	Kayısı, Erik, Badem Ağaçları	25	% 4	333
7.14.9.	Elma, Armut, Ayva, İncir Ağaçları	25	% 4	333
7.14.10.	Vişne, Kiraz Ağaçları	20	% 5	333
7.14.11.	Ceviz, Kestane, Antep Fıstığı Ağaçları	40	% 2,50	333
7.14.12.	Sair Meyveli Ağaçlar	10	% 10	333

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_oranlari_2014.htm
22.05.2017

Örnek: BOZBAYIR tarım işletmesi tarımsal faaliyetlerini devam ettirmek için büyükbaş hayvan satın alarak bunları yetiştirip sütünden faydalanmak istemektedir. Bunun için gerçekleştirdiği faaliyetler şöyledir;

1. 01.03.2015 tarihinde 20 adet inek satın almış ve alış bedeli olarak 100.000 TL ödeme yapmıştır.
2. 01.03.2015 tarihinde 31.12.2016 tarihine kadar satın aldığı inekler için toplam 40.000 TL direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik gideri ve gene yönetim gideri yapılmıştır. İnekler bu tarihe kadar süt verecek olgunluğa gelmemiş olup ineklerin gerçeğe uygun değeri 160.000 TL olarak tespit edilmiştir.
3. 2016 yılı sonuna kadar inekler için 70.000 TL ek maliyete katlanılmıştır. Bu tarihte ineklerden süt elde edilecek konuma gelinmiş ve ineklerin gerçeğe uygun değeri 200.000 TL olduğu tespit edilmiştir.
4. 31.12.2017 tarihine kadar inekler için 100.000 TL ilave maliyete katlanılmış olup bu tarihte ineklerin gerçeğe uygun değeri 230.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca ineklerden elde edilen sütlerin gerçeğe uygun değeri ise 140.000 TL olarak tespit edilmiştir.

1	01.03.2015.....	BORÇ	ALACAK
	150-İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI -Canlı Büyükbaş Hayvanlar	100.000	
	100-KASA <i>Sütünden yararlanılmak için ineklerin satın alınması</i>		100.000
2	31.12.2015.....		
	218-YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI -Olgunlaşmamış İnekler	100.000	
	150-İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI <i>İneklerin ilgili hesaba devri</i>		100.000
2	31.12.2015.....		
	218-YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI - Olgunlaşmamış İnekler	40.000	
	711-DİREKT İLK MAD.VE MAL.GİD.YAN.HES. 721-DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ.YAN.HES. 731-GENEL ÜRETİM GİDERİ YAN.HES. <i>2016 yılında inekler için katlanılan giderlerin kaydı</i>	}	40.000

Gerçeğe Uygun Değer : 160.000 TL

Maliyet Bedeli : 140.000 TL (100.000+40.000)

Değer Artışı : 20.000 TL (160.000-140.000)

	01.03.2015.....	BORÇ	ALACAK
	218-YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI - Olgunlaşmamış İnekler	20.000	
	606-CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI <i>Değer artışlarının hesaplanması kaydı</i>		20.000
3	01.03.2016.....		
	218-YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI - Olgunlaşmamış İnekler	70.000	
	711-DİREKT İLK MAD.VE MAL.GİD.YAN.HES. 721-DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ.YAN.HES. 731-GENEL ÜRETİM GİDERİ YAN.HES. <i>2017 yılında inekler için katlanılan giderlerin ilgili varlık hesabına kaydı</i>	}	70.000
	31.12.2016.....		
	164-CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR - Olgunlaşmış İnekler	200.000	
	606-CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI	10.000	
	218-YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT. <i>İneklerin ilgili hesaba aktarılması</i>		210.000

Gerçeğe Uygun Değer : 200.000 TL

Maliyet Bedeli : 210.000 TL (140.000 TL önceki yıllarda katlanılan ve 2016 yılında katlanılan 70.000 TL'nin toplamı)

Değerleme Farkı : 10.000 TL (200.000-210.000)

Yukarıdaki örnekte görüldüğü üzere TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında canlı varlıklar gerçeğe uygun değeri üzerinden kaydedilir ve bu kayıt yapılırken ilgili canlı varlığın olgunlaşp olgunlaşmadığının bir önemi yoktur. Canlı varlık gerçeğe uygun değeri üzerinden kaydedildikten sonra değer azalışları amortisman kabul edilir ve direkt zararlar ilişkilendirilir.

4	31.12.2017.....	BORÇ	ALACAK
	710- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	110.000	
	720- DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ		
	730- GENEL ÜRETİM GİDERİ		
	218-YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT.		110.000
	<i>İnekler için katlanılan maliyetler</i>		
	31.12.2017.....		
	151- YARI MAMULLER	110.000	
	-Süt		
	711-DİREKT İLK MAD.VE MAL.GİD.YAN.HES.	}	110.000
	721-DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ.YAN.HES.		
	731-GENEL ÜRETİM GİDERİ YAN.HES.		
	<i>Maliyetlerin yarı mamül hesabına aktarılması</i>		
	31.12.2017.....		
	152-MAMULLER	140.000	
	- Süt		
	606-CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI		30.000
	151-YARI MAMULLER		110.000
	<i>2017 yılında ineklerden elde edilen sütün kaydı</i>		

Burada ortaya çıkan 30.000 TL lik fark TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre amortisman (değer azalışı) kabul edilir ve doğrudan zarar olarak kaydedilir.

	01.03.2015.....	BORÇ	ALACAK
	164-BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR	30.000	
	- Olgunlaşmış inekler		
	606-CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI		30.000
	<i>Değer artışlarının hesaplanması kaydı</i>		

Yukarıdaki kayıttaki 31.12.2018 ile 31.12.2017 tarihleri arasında ilgili canlı varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değer artışı TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre ilgili canlı varlıklar *164 Büyükbaş Canlı Varlıklar* hesabında gösterilecektir.

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

2.6.1.Dönen Varlıklar Grubunda Yer Alan Canlı Varlıklar

2.6.1.1.Tarla Bitkileri

Buğday, arpa, nohut, fasulye, mercimek gibi ürünler tek yıl için üretilen bitkilerden oluşur. Tarla bitkilerinin üretiminin kısa bir dönem aldığı için (bir yıl içerisinde hasadı yapıldığı için) sadece dönen varlıklar grubunda yer almaktadır. Tarla bitkilerine ait muhasebe kaydı aşağıdaki örnekte açıklanmaya çalışılmıştır.

Örnek:

- 1- BOZBAYIR tarım işletmesi buğday tarımı yaptığı arazisinde ekim yapmak için kg'mı 1,10 TL'den 10 ton tohumluk buğdayı 2016'da kredili olarak satın almıştır.
- 2- İşletmenin satın aldığı tohumluk buğdayın tamamı 2016'da ekilmiştir.
- 3- Tarlada ekim işinde çalışan iki işçiye asgari ücret tutatında ücret ödemesi yapılmıştır.
- 4- Tarlaya ekim sırasında traktörlerde kullanılmak amacıyla akaryakıt istasyonundan 1.000 TL ve % 18 KDV peşin ödenerek motorin alınmıştır.
- 5- Ekimi yapılan tohumluk buğdayın üretim maliyetleri tarla bitkileri hesabına aktarılmıştır.
- 6- 2017'de tarlaya gübreleme ve ilaçlama yapılmış olup, gider hesapları aşağıdaki gibidir.

710 DİREKT İLK MADDE MALZ. GİDERİ	2.000 TL
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	1.000 TL
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	3.324 TL

- 7- 2017'de hasat edilen buğday 60 ton olup buğdayın kayıtlı değeri 22.500 TL'dir. 10 Haziran'da TMO tarafından 2017 yılı buğday alım fiyatı 0,665 TL/kg olarak açıklanmıştır. Buğdayın gerçeğe uygun değeri 60 ton rekolte tahminiyle (60.000*0,665) 39.900 TL tespit edilmiştir. Buğdayın satışının yapılması için katlanılması gereken tahmini satış maliyeti ise 4.000 TL' dir.
- 8- 2017'de buğday hasadının yapılması için 2.000 TL'+ % 18 KDV tutarında ödeme yapılmıştır.
- 9- Haziran ayında hasat sonrasında 55 ton buğday ve 15 ton saman elde edilmiştir. Elde edilen buğday ve saman TMO'nun 2017 yılı alım fiyatı olarak açıklamış olduğu 0,665 TL'den stoklara alınmıştır. Samanlar 20 kg paketler halinde paketlenmiş olup toplam

750 adet paket, tanesi 1 TL'den piyasa değeri ile stoklara alınmıştır.

10- Stoklara alınan buğdayın 50 tonu kg'mı 0,750 TL'den peşin olarak satılmıştır.

11- Kalan 5 ton ise bir sonraki sene için tohumluk olarak ayrılmıştır.

12- Yapılan hasattan elde edilen 750 adet 15 ton saman tanesi 3 TL + % 8 KDV ile peşin olarak satılmıştır.

13- Yansıtma kaydı yapılmıştır.

14- Değerleme Farklarının Dönem Karı/Zararı Hesabına aktarılmıştır.

1	XX/XX/2017.....	BORÇ	ALACAK
	150-İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI	11.000	
	-Tohum		
	191-İNDİRİLECEK KDV	1.100	
			12.100
	320-SATICILAR		
	<i>Tohum satın alınması</i>		
2	XX/XX/2017.....		
	710-DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERİ	11.000	
	150-İLK MADDE MALZEME STOKLARI		11.000
	-Tohum		
	<i>Satın alınan buğdayın tamamının ekilmesi</i>		

3- Tarlaya yapılan ekim için 2 işçiye ödenen asgari ücret maaşın kaydı⁵⁶

01.01.2017 - 30.06.2017	16 Yaşından Büyükler
Brüt Ücret	1.777,50 TL
SSK Primi İşçi Hissesi	248,85 TL
İşsizlik Sigortası Primi İşçi Hissesi	17,78 TL
Gelir Vergisi Matrahı	1.510,88 TL
Gelir Vergisi	226,63 TL
Damga Vergisi	13,49 TL
Kesintiler Toplamı	506,75 TL
Net Ücret	1.270,75 TL
Asgari Geçim İndirimi (+)(Bekar ve Çocuksuz)	133,31 TL
Net Ele Geçen Ücret	1.404,06 TL

İlgili döneme ilişkin işveren payları da aşağıdaki tablodaki gibidir.

01.01.2017 - 30.06.2017	
16 Yaşından Büyükler Asgari Ücret	978,60 TL
SSK PRİMİ % 14.5 (İşveren Payı)*	141,90 TL
İŞVEREN İŞSİZLİK SİGORTA FONU % 2	19,57 TL

⁵⁶ İşçilere ödenen asgari ücretin muhasebe kayıtlarında gösteriminde rakamlar yuvarlanarak virgüller kaldırılmıştır.

3	XX/XX/2017.....	BORÇ	ALACAK
	720-DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	3.555	
	-Çalışma Ücreti		
	730-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	622	
	-SSK Primi İşveren Payı (275,51*2)		
	-İşsizlik Sig. İşveren Payı (35,55*2)		
	360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		480
	-Gelir Vergisi (226,63*2)		
	-Damga Vergisi (13,49*2)		1.155
	361-ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KES.		
	-SGK Primi İşveren Payı (275,51*2)		
	-İşsizlikSig. İşverenPayı (35,55*2)		
	-SSK Primi İşçi Payı (248,85*2)		
	-İşsizlikSig. İşçiPayı (17,78*2)		2.542
	335-PERSONELE BORÇLAR		
	<i>Tarlada çalışan 2 işçiye ödenen ücret tahakkuku</i>		
4	XX/XX/2017.....		
	710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	1.000	
	-Motorin		
	191-İNDİRİLECEK KDV		
		180	
	100-KASA		1.180
	<i>Traktörde kullanmak üzere motorin alınması</i>		
5	XX/XX/2017.....		
	160-TARLA BİTKİLERİ	16.177	
	-Buğday		
	711-DİREKT İLK MADDE VE MAL. GİD.YAN.HES.		12.000
	721-DİREKT İŞÇİLİK GİD.YAN.HES.		3.555
	731-GENEL ÜRETİM GİD.YAN.HES.		622
	<i>Buğday üretim maliyetlerinin tarla bitkileri hesabına aktarılması</i>		
6	XX/XX/2017.....		
	160-TARLA BİTKİLERİ	6.324	
	711-DİREKT İLK MADDE VE MAL GİD.YAN.HES.		2.000
	721-DİREKT İŞÇİLİK GİD. YAN.HES.		1.000
	731-GENEL ÜRETİM GİD. YAN.HES.		3.324
	<i>Kullanılan üretim maliyetlerin tarla bitkileri hesabına aktarılması</i>		

Gerçeğe Uygun Değer	:39.900 TL
Satış Maliyeti	:4.000 TL
Net Gerçeğe Uygun Değer	:35.900 TL (39.900-4.000)
Kayıtlı Değer	:22.500 TL
Değer Artışı	:13.400 TL (35.900-22.500)

7	XX/XX/2017.....	BORÇ	ALACAK
	160-TARLA BİTKİLERİ	13.400	
	606-CANLI VARLIK DEĞERLEME FARK.		13.400
	<i>Değer artışının hesaplanması</i>		
8	XX/XX/ 2017.....		
	710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	2.000	
	-Biçerdöve Hasadı	360	
	191-İNDİRİLECEK KDV		
	100-KASA		2.360
	<i>Hasat işlemi için ödenen bedelin kaydı</i>		
8	XX/XX/2017.....		
	160-TARLA BİTKİLERİ	2.000	
	711-DİREKT İLK MADDE VE MAL.GİD. YAN.HES.		2.000
	<i>Hasat için ödenen bedelin yansıtılması</i>		
9	 /		
	152-MAMULLER	36.575	
	-55 Ton Buğday (55*0,665TL/Kg=36.575TL)		
	157-DİĞER STOKLAR	750	
	-15 Ton Saman (750*1TL=750TL)		
	606-CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI	575	
	160-TARLA BİTKİLERİ		37.900
	<i>55 ton buğday ile 15 ton samanın stoklara alınması ve değerleme farkının kaydı</i>		
10	 /		
	102-BANKALAR	40.500	
	600-YURTİÇİ SATIŞLAR		37.500
	(0,750*50=37.500)		
	391-HESAPLANAN KDV		3.000
	<i>Stoklara alınan 50 ton buğdayın satılması kaydı</i>		

10	 /	BORÇ	ALACAK
	620-SATILAN MAMULLER MALİYETİ	33.250	
	152-MAMULLER		33.250
	-Buğday (0,665*50=33.250)		
11	 /		
	150-İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI	3.325	
	152-MAMULLER		3.325
	-Buğday (0,665*5=3.325)		
	<i>Bir sonraki sene için tohumluk olarak ayrılan buğdayın kaydı</i>		
12	 /		
	100-KASA	2.430	
	649-DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		2.250
	(750 adet*3=2.250)		
	391-HESAPLANAN KDV		180
	<i>Satış ve maliyet kaydı</i>		
12	 /		
	623-DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ	750	
	157-DİĞER STOKLAR		750
	<i>750 adet 15 ton samanın maliyeti</i>		

Not: Üretimde elde edilen samanlar *157 Diğer Stoklar* hesabında izlenilmektedir, söz konusu samanların satılması halinde *623 Diğer Satışların Maliyeti* hesabına aktarılılarak izlenir.

13	 /		
	711-DİREKT İLK MADDE VE MAL. GİD. YAN.HESABI	16.000	
	721-DİREKT İŞÇİLİK GİD. YAN.HESABI	4.555	
	731-GENEL ÜRETİM GİD. YAN.HESABI	3.946	
	710-DİREKT İLK MADDE VE MAL. GİD.		16.000
	720-DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ		4.555
	730-GENEL ÜRETİM GİDERİ		3.946
	<i>Yansıtma ve gider hesaplarının kapatılması</i>		

14	 /	BORÇ	ALACAK
	606-CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI -Değer Artışları	12.825	
	690-DÖNEM KARI VEYA ZARARI		12.825
	<i>Değerleme Farklarının Dönem Karı veya Zararı Hesabına Aktarılması</i>		

2.6.1.2.Bahçe Bitkileri

Domates, biber, patates, soğan vb. sebzeler ile orkide ve lale gibi saksıda yetişebilen çiçeklerin bitkilerinden oluşur. Yaprığı yenen sebzeler (Marul, ıspanak, nane v.b.), meyvesi yenen sebzeler (Bamya, kavun, karpuz v.b.), baklagil sebzeleri (Fasulye, bezelye, barbunya v.b.), soğansı yumru ve kök sebzeler (Taze soğan v.b.), diğer sebzeler (Kültür Mantarı v.b.) gibi gruplara ayrılabilirler. Bahçe bitkilerine ait muhasebe kaydı aşağıdaki örnekte açıklanmaya çalışılmıştır.

Örnek:

- 1- BOZBAYIR tarım işletmesi kredili olarak 20.000 TL ve % 8 KDV ödenerek biber fidesi satın alınmıştır.
- 2- Satın alınan biber fidesinin tamamı tarlaya dikilmiştir.
- 3- Tarlaya yapılan ekim sırasında çalışan iki işçiye ücret ödemesi yapılmıştır.
- 4- Fidenin ekiminde çalışan traktöre 500 TL' lik yakıt kullanılmıştır.
- 5- Dikimi yapılan biber fidesine ait üretim maliyetleri bahçe bitkileri hesabına yansıtılmıştır.
- 6- İşletmede kayıtlı değeri 24.677 TL olan biber tarlasının GUD 40.000 TL' dir.
Biberlerin satışının yapılabilmesi için tahmini satış maliyeti ise 1.500 TL' dir.
- 7- Biberlerin olgunlaşması ve hasadı için 2.000 TL masraf yapılmıştır.
- 8- Yapılan hasat sonrası toplanan 96.000 kg biber kg' mı 0,50 TL' den stoklara alınmıştır.
- 9- Yansıtma hesapları kapatılmıştır.
- 10- Değerleme Farkları Dönem Karı/Zararı hesabına aktarılmıştır.

1	 /	BORÇ	ALACAK
	150-İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI	20.000	
	-Biber Fidesi		
	191-İNDİRİLECEK KDV	1.600	
	320-SATICILAR		21.600
	<i>Kredili olarak alınan biber fidesinin kaydı</i>		
2	 /		
	710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	20.000	
	150-İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		20.000
	-Biber Fidesi		
	<i>Satın alınan biber fidesinin tamamının tarlaya dikilmesinin kaydı</i>		
3	 /		
	720-DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	3.555	
	-Normal Ücret		
	730-GENEL ÜRETİM GİDERİ	622	
	-Endirekt İşçilik Gideri		
	360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		480
	361-ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KES.		1.155
	335-PERSONELE BORÇLAR		2.542
	<i>Tarlada çalışan 2 işçiye ödenen ücret tahakkuku</i>		
4	 /		
	730-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	500	
	-Endirekt İlk Madde Malzeme		
	150-İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		500
	-Motorin		
	<i>Ekim esnasında traktörde kullanılan motorin</i>		
5	 /		
	161-BAHÇE BİTKİLERİ	24.677	
	711-DİREKT İLK MADDE VE MAL.GİD.YAN.HES.		20.000
	721-DİREKT İŞÇİLİK GİD. YAN.HES.		3.555
	731-GENEL ÜRETİM GİD. YAN.HES.		1.122
	<i>Dikimi yapılan bibers fidesinin üretim maliyetlerinin bahçe bitkileri hesabına yansıtılması</i>		

Kayıtlı değeri 24.677 TL GUD’u 40.000 TL olan biber satışı için tahmin edilen satış maliyeti 1.500 TL olup değer artışı şu şekilde hesaplanır.

Gerçeğe uygun değer	: 40.000 TL
Satış maliyeti	: (1.500) TL
Net gerçeğe uygun değer	: 38.500 TL
Değer artışı	: 13.822 TL (38.500-24.677)

6	 /	BORÇ	ALACAK
	161-BAHÇE BİTKİLERİ	13.822	
	606-CANLI VARLIK DEĞERLEME FARK.		13.822
	<i>Değer artış kaydı</i>		
7	 /		
	730-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	2.000	
	-Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler (Hasat Gideri)		
	100-KASA		2.000
	<i>Biber olgunlaşması ve hasadı için 2.000 TL masraf yapılması halinde</i>		
7	 /		
	161-BAHÇE BİTKİLERİ	2.000	
	731-GENEL ÜRETİM GİD. YAN.HESABI		2.000
	<i>Biberler için yapılan masrafların yansıtılması</i>		
8	 /		
	152-MAMULLER	2.430	
	-Sofralık Biber		
	161-BAHÇE BİTKİLERİ		2.250
	606-CANLI VARLIK DEĞERLEME FARK.		180
	<i>96.000 kg biberin 0.50 tl'den stoklara alınması</i>		
9	 /		
	711-DİREKT İLK MADDE VE MAL.GİD.YAN.HESABI	20.000	
	721-DİREKT İŞÇİLİK GİD. YAN.HESABI	3.555	
	731-GENEL ÜRETİM GİD. YAN.HESABI	3.122	
	710-DİREKT İLK MADDE VE MAL.GİDERİ		20.000
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ		3.555
	730-GENEL ÜRETİM GİDERİ		3.122
	<i>Yansıtma hesaplarının kapatılmasının kaydı</i>		
10	 /		
	606-CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI	14.002	
	-Değer Artışları		
	690-DÖNEM KARI VEYA ZARARI		14,002
	<i>Değerleme Farklarının Dönem Karı veya Zararı Hesabına Aktarılması</i>		

2.6.1.3.Canlı Kümes Hayvanları

Tavuk,  rdek, hindi, gibi bir yıl içinde satılmak amacıyla elde tutulan kümes hayvanlarından oluşur. Canlı kümes hayvanlarına ait muhasebe kaydı aşağıdaki örnekte açıklanmaya çalışılmıştır.

 rnek:

- 1- Et tavuk ulu u sektöründe faaliyet gösteren BOZBAYIR tarım işletmesi yeni üretim dönemi için tanesi 1,00 TL/adetten 15.000 adet yavru civcivi 60 gün vadeli olarak satın almıştır.
- 2- İşletme tarafından 50 er kilogramlık 100 çuval yumurta yemi tanesi 45 TL den % 8 KDV ödenerek satın alınmıştır.
- 3- Satın alınan 15.000 adet yavru civciv kümeslere yerleştirilmiştir.
- 4- K meste  alı an iki işçiye çalışmaları karşılığında ÜCRET  denmesi yapılmıştır.
- 5- Kümesin ısıtılmasında KDV dahil 3.000 TL+ % 8 KDV ısıtma gideri kullanılmıştır.
- 6- K mesde kullanılan 1.000 TL+ % 18 KDV elektrik gideri peşin ödenmiştir.
- 7- Ay içerisinde veteriner ve ilaç gideri olarak 2.500 TL+ % 8 KDV peşin ödenmiştir.
- 8- Bütün kümese işletme tarafından 500 TL sigorta gideri yapılmıştır.
- 9- Üretim maliyetlerinin canlı kümes hayvanları hesabına yansıtılmıştır.
- 10- 26.177 TL'ye kayıtlı olan 15.000 adet civcivin gerçeğe uygun değeri 30.000 TL olarak tespit edilmiştir. Söz konusu civcivlerin satışının yapılabilmesi için gerekli tahmini satış maliyeti ise 1.000 TL' dir.
- 11- 50 gün içerisinde kesime hazır hale gelmiş olan 15.000 adet et tavuklarında 1.500 adet fire verilmiştir.
- 12- Tavuklardan fire düşüldükten sonra geriye kalan 13.500 kg et tavukları kilogramı 2,50 TL'den gerçeğe uygun değeri üzerinden stoklara alınmıştır.
- 13- Stokta bulunan 13.500 kg et tavuklarını kilosu 4 TL' den tavuk satışı yapan bir işletmeye vadeli olarak satılmıştır.
- 14- Yansıtma hesaplarının kapatılmıştır.
- 15- Değerleme farkları Dönem Karı/Zararı hesabına aktarılmıştır.

1	 /	BORÇ	ALACAK
	150-İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI	15.000	
	-Civciv		
	191-İNDİRİLECEK KDV	150	
	320-SATICILAR		15.150
	<i>Satın alınan civcivlerin kaydı</i>		

2	 /	BORÇ	ALACAK
	150-İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI	4.500	
	-Yem		
	191-İNDİRİLECEK KDV	360	
	320-SATICILAR		4.860
	<i>Satın alınan 100 çuval yumurta yeminin kaydı</i>		
3	 /		
	710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	15.000	
	150-İLK MADDE VE MAL. STOKLARI		15.000
	-Civciv		
	<i>Satın alınan civcivlerin kümeslere yerleştirilmesi kaydı</i>		
4	 /		
	720-DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	3.555	
	-Normal Ücret		
	730-GENEL ÜRETİM GİDERİ	622	
	-Endirekt İşçilik Gideri		480
	360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		1.155
	361-ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KES.		2.542
	335-PERSONELE BORÇLAR		
	<i>Küreste çalışan 2 işçiye ödenen ücretin tahakkuku</i>		
5	 /		
	730-GENEL ÜRETİM GİDERİ	3.000	
	-Endirekt İlk Madde ve Malzeme		
	191-İNDİRİLECEK KDV	540	
	150-İLK MADDE VE MAL. STOKLARI (LPG)		3.540
	<i>Kümesin ısıtılmasında kullanılan LPG kaydı</i>		
6	 /		
	730-GENEL ÜRETİM GİDERİ	1.000	
	-Endirekt İlk Madde ve Malzeme	180	
	191-İNDİRİLECEK KDV		1.180
	100-KASA		
	<i>Küreste kullanılan elektrik bedelinin kaydı</i>		
7	 /		
	710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	2.500	
	-Veteriner Gideri		
	191-İNDİRİLECEK KDV	200	
	-Değer Artışları		
	100- KASA		2.700
	<i>Ay içerisinde ödenen veterine ilaç gideri kaydı</i>		

8	 /	BORÇ	ALACAK
	710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ -Sigorta Gideri	500	
	336-DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR <i>Sigorta giderinin kaydı</i>		500
9	 /		
	162-CANLI KÜMES HAYVANLARI	26.177	
	711-DİREKT İLK MADDE VE MAL. GİD. YAN.HES.		18.000
	721-DİREKT İŞÇİLİK GİD. YAN.HES.		3.555
	731-GENEL ÜRETİM GİD. YAN.HES.		4.622
	<i>Üretim maliyetlerinin canlı kümes hayvanları hesabına yansıtılması</i>		

26.177 TL'ye kaydedilen 15.000 adet civcivin gerçeğe uygun değeri (GUD) 30.000 TL olarak tespit edilmiştir. Söz konusu civcivlerin satışlarının yapılabilmesi için gerekli olan tahmini satış maliyeti 1.000 TL' dir.

Daha önce değinildiği üzere GUD; bir pazaryerinde bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ifa edilmesi halinde ortaya çıkan tutardır.

Gerçeğe uygun değer	: 30.000 TL
Satış maliyeti	: (1.000) TL
Net gerçeğe uygun değer	: 29.000 TL
Değer artışı	: 2.823 TL (29.000-26.177)

10			
	162-CANLI KÜMES HAYVANLARI	2.823	
	606-CANLI VARLIK DEĞERLEME FARK. <i>Civcivlerde meydana gelen değer artışı kaydı</i>		2.823

50 gün içinde kesime hazır hale gelen 15.000 adet et tavuklardan 1.500 adet fire verilmiştir. Civcivlerdeki yasal fire oranı % 5 olmasına rağmen tavuklarda fire verilmesi olağan olmayan bir durum olduğundan takdir komisyonu tarafından hazırlanan bir rapor ile kayıtlara alınması gerekmektedir. Oluşan bu fire için işletme bağlı olduğu vergi dairesine başvurularak takdir komisyonu tarafından değerlendirme yapılmasını talep etmiştir. Yapılan değerlendirme neticesinde oluşan firenin maliyetinin 2.000 TL olduğu belirlenmiştir.

11	 /	BORÇ	ALACAK
	620-SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ	2.000	
	-Değer Artışları		
	162-CANLI KÜMES HAYVANLARI		2.000
12	<i>Civcivlerde meydana gelen firenin kaydı</i>		
	 /		
	152-MAMULLER	33.750	
	(13.500kg*2.50tl=33.750tl)		
	162-CANLI KÜMES HAYVANLARI		29.000
	606-CANLI VARLIK DEĞERLEME FARK.		4.750
	<i>Fireden kalan 13.500 kg et tavukları kilogramı 2,50 TL'den gerçeğe uygun değeri üzerinden stoklara alınması</i>		
13	 /		
	120-ALICILAR	58.320	
	600-YURTIÇİ SATIŞLAR		54.000
	391-HESAPLANAN KDV (%8)		4.320
	<i>Stokta bulunan et tavuklarının satılması</i>		
13	 /		
	620-SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ	33.750	
	152-MAMULLER		33.750
14	 /		
	711-DİREKT İLK MADDE VE MAL. GİD. YAN.HESABI	15.000	
	721-DİREKT İŞÇİLİK GİD. YAN.HESABI	3.555	
	731-GENEL ÜRETİM GİD. YAN.HESABI	4.622	
	710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD.		15.000
	720-DİREKT İŞÇİLİK GİD.		3.555
	730-GENEL ÜRETİM GİD.		4.622
	<i>Yansıtma hesaplarının kapatılması</i>		
15	 /		
	606-CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI	7.573	
	-Değer Artışları		
	690-DÖNEM KARI VEYA ZARARI		7.573
	<i>Değerleme Farklarının Dönem Karı veya Zararı Hesabına Aktarılması</i>		

2.6.1.4.Canlı Su Hayvanları

Balık üretme çiftliklerinde, göletlerde, derelerde ve denizlerde üretilen balık türleri ile diğer su canlıları (midye, karides, istakoz) gibi hayvanlardan oluşur. Canlı su hayvanlarına ait muhasebe kaydı aşağıdaki örnekte açıklanmaya çalışılmıştır.

Örnek:

- 1- BOZBAYIR Balık Çiftliğine faydalı ömrü 15 yıl olan 500 kg. ağırlığında 20.000 TL+KDV bedelle yavru balıkları yetiştirmek için ve bir canlı balık üretim tesisi oluşturmak için banka yoluyla, kafes ve ağ birlikte satın alınmıştır.
- 2- İşletme 200.000 adet yavru balığı tanesi 0,50 kuruşa ilave % 8 KDV bedelle banka yoluyla satın alınmıştır.
- 3- İşletme tarafından alınan 200.000 adet yavru balığın işletmeye nakli için 5.000 TL+KDV nakliye bedeli peşin olarak ödenmiştir.
- 4- İşletme tarafından alınan 200.000 adet yavru balığın yetiştirilmesi için 200.000 kg. yem kilogramı 1,50 TL den ve % 8 KDV bedelle mevduat hesabından ödenerek alınmıştır.
- 5- İşletmedeki balıkların 10.000 TL + % 8 KDV bedelle vitamin, balıkları hastalıklara karşı korunmak için 10.000 TL + % 8 KDV bedelle ilaçlama ve aşı maliyetleri banka yoluyla satın alınmıştır.
- 6- İşletmedeki balıkların muhafaza edildiği kafese 5.000 TL+ % 18 KDV bedelle yapılan bakım-onarım hizmeti peşin olarak ödenmiştir.
- 7- İşletmeye alınan yavru balıklar ve balık yemleri üretime gönderilmiştir.
- 8- Balıkların bakımı, beslenmesi ve güvenliği için 25.000 TL direkt işçilik, 20.000 TL endirekt işçilik yapılmıştır.
- 9- Üretim maliyetleri canlı varlıklar hesabına alınmıştır.
- 10- Satışa hazır balıkların gerçeğe uygun değeri hesaplanmıştır.
- 11- Canlı su hayvanları satışa hazır hale gelmiştir.
- 12- 180.000 adet canlı balık tanesi KDV dahil 6 TL'den 60 gün vadeli olarak satılmıştır.

1	 /	BORÇ	ALACAK
	253-TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	20.000	
	-Kafes ve Ağlar		
	191-İNDİRİLECEK KDV	3.600	
			23.600
	102-BANKALAR		
	<i>İşletmeye kafes ve ağ alımı</i>		
2	 /	100.000	
	163-CANLI SU HAYVANLARI		
	-Yavru Balıklar	8.000	
	191-İNDİRİLECEK KDV		108.000
	102-BANKALAR		
	<i>200.000 adet yavru balık alınımı</i>		
3	 /		
	163-CANLI SU HAYVANLARI	5.000	
	-Yavru Balıklar		
	191-İNDİRİLECEK KDV	900	
			5.900
	100-KASA		
	<i>Alınan yavru balıkların nakliye bedelinin ödenmesi</i>		
4	 /	300.000	
	163-CANLI SU HAYVANLARI		
	-Yavru Balık Yem	24.000	
	191-İNDİRİLECEK KDV		324.000
	102-BANKALAR		
	<i>Yavru balıkların yetiştirilmesi için yem alınması kaydı</i>		
5	 /		
	710-İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	20.000	
	-Vitamin 10.000		
	-İlaçlama ve Aşı 10.000	1.600	
	191-İNDİRİLECEK KDV		21.600
	102-BANKALAR		
	<i>Satın alınan vitamin, ilaçlama ve aşı maliyetleri</i>		
6	 /	5.000	
	730-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		
	-Bakım Onarım Gideri	900	
	191-İNDİRİLECEK KDV		5.900
	100-KASA		
	<i>Balıkların korunduğu kafese yapılan bakım-onarım hizmeti</i>		

7	 /	BORÇ	ALACAK
	710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	500.000	
	-Yavru Balıklar 200.000		
	-Balık Yemi 300.000		
	163-CANLI SU HAYVANLARI		500.000
	<i>Yavru Balıkların ve Yemlerin üretime gönderilmesi</i>		
8	 /	25.000	
	720-DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ		
	-Normal Ücret	20.000	
	730-GENEL ÜRETİM GİDERİ		
	360-ÖENECEK VERGİ VE FONLAR	}	45.000
	361-ÖDENECEK SOSYAL GÜV.KES.		
	335-PERSONELE BORÇLAR		
	<i>25.000 TL direkt işçilik, 20.000 TL endirekt işçilik yapılması kaydı</i>		
9	 /		
	163-CANLI SU HAYVANLARI	570.000	
	711-DİREKT İLK MADDE VE MAL.GİD.YAN.HES.		500.000
	721-DİREKT İŞÇİLİK GİD. YAN.HES.		25.000
	731-GENEL ÜRETİM GİD. YAN.HES.		45.000
	<i>Üretim maliyetlerinin canlı varlıklar hesabına alınması</i>		

Örnekte alınan 200.000 tane yavru balığın 20.000 tanesi telef olduğu 180.000 tanesinin ise satışa hazır halde olduğu tespit edilmiştir. Üretim firesi olarak kabul edilen 20.000 balığın maliyeti canlı balıkların maliyetine kaydedilir.

$$BİRİM MALİYET = TOPLAM ÜRETİM MALİYETİ/ÜRETİM MİKTARI$$

$$BİRİM MALİYET = 570.000/180.000 = 3,16 \text{ TL}$$

Satışa hazır halde bulunan balıkların piyasadaki ortalama fiyatının adet başına 5 TL olduğu ve satış maliyetinin 100.000 TL olduğu tahmin edilirse balıklardaki değer artış ve azalışlarını şu şekilde hesaplanır.

Gerçeğe uygun değer	: 900.000 TL (180.000*5)
Satış maliyeti	: 100.000 TL
Net gerçeğe uygun değer	: 800.000 TL
Değer artışı	: 230.000 TL (800.000-570.000)

10	 /	BORÇ	ALACAK
	163 CANLI SU HAYVANLARI	230.000	
	606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARK.		230.000
	<i>Balıklarda meydana gelen değer artışı kaydı</i>		
	 /		
11	152-MAMULLER	800.000	
	163-CANLI SU HAYVANLARI		800.000
	<i>Canlı su hayvanlarının satışa hazır hale gelmesi</i>		
	 /		
11	620-SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ	800.000	
	152-MAMULLER		800.000
	 /		
	120-ALICILAR	1.080.000	
	600-YURTIÇİ SATIŞLAR		1.000.000
	391-HESAPLANAN KDV(% 8)		80.000
	<i>180.000 adet canlı balığın tanesi (KDV dahil) 6 TL'den 60 gün vadeli olarak satılmıştır.</i>		

2.6.1.5.Canlı Küçükbaş Hayvanlar

İşletmenin ürünlerinden faydalanmak amacıyla değilde satmak amacıyla elinde bulundurduğu ve koyun, keçi gibi küçükbaş hayvanlardan oluşur. Canlı küçükbaş hayvanlarına ait muhasebe kaydı aşağıdaki örnekte açıklanmaya çalışılmıştır.

Örnek:

- 1- Bir ay içinde 100 adet koyun doğum yapmış olup, bunların 50 tanesi dişi 50 tanesi de erkek yavrudur. Erkek kuzuların piyasa değeri (gerçeğe uygun değeri) 500 TL/adet, dişi kuzuların piyasa değeri ise 400 TL/adettir.
- 2- Hayvan yemi ve aşı alınmıştır. Bunlardan hayvan yemi için 9.000 TL+KDV, aşı için 1.000 TL + KDV banka ile ödenmiştir.(KDV ORANI % 18)
- 3- 5.000 TL'lik hayvan yemi ve 1.000 TL endirekt malzeme üretimde kullanılmıştır.
- 4- Ay içerisinde 1.000 TL'lik aşı-ilaç kullanılmıştır.
- 5- Çiftlikte çalışan iki işçiye çalışmaları karşılığında ücret ödemesi yapılmıştır.
- 6- Üretim maliyetlerinin canlı küçükbaş hayvanlar hesabına alınmıştır.
- 7- 50 adet erkek kuzu satışa hazır hale gelmiş olup piyasa satış değeri adedi 800 TL'dir. (Canlı küçükbaş hayvanın gerçeğe uygun değerinde olumlu fark olması)

- 8-** 50 adet erkek kuzu satışa hazır hale gelmiş olup piyasa satış değeri adedi 600 TL'dir.
(Canlı küçükbaş hayvanın gerçeğe uygun değerinde olumsuz fark olması)
- 9-** Gerçeğe uygun değeri 40.000 TL olan küçükbaş hayvan satışa hazır hale gelmiş ve ileri bir tarihte satılmıştır.
- 10-** 50 adet dişi küçükbaş hayvan tanesi 1.000 TL'den %8 KDV oranı ile 1 ay vadeli olarak satılmıştır.

1	 /	BORÇ	ALACAK
	165-CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	25.000	
	-Erkek Kuzular		
	218-YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLAR	20.000	
	-Dişi Kuzular		
	606-CANLI VARLIK DEĞERLEME FARK.		45.000
	<i>100 adet kuzunun doğum kaydı</i>		
2	 /		
	150-İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI	10.000	
	-Hayvan Yemi 9.000		
	-Aşı 1.000		
	191- İNDİRİLECEK KDV	1.800	
	102- BANKALAR		11.800
	<i>200.000 adet yavru balık alımı</i>		
3	 /		
	710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	5.000	
	730-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.000	
	150-İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		6.000
	-Hayvan Yemi		
	-Endirekt Malzeme		
	<i>Hayvan yemi ve endirekt malzemenin üretimde kullanılması</i>		
4	 /		
	730-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.000	
	150-İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		1.000
	-Aşı ve İlaç Stoku		
	<i>Aşı ve İlaç kullanım kaydı</i>		
5	 /		
	720-DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	3.555	
	730-GENEL ÜRETİM GİDERİ	622	
	360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		480
	361-ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KES.		1.155
	335-PERSONELE BORÇLAR		2.542
	<i>Çiftlikte çalışan 2 işçiye ödenen ücretlerin tahakkuku</i>		

6	 /	BORÇ	ALACAK
	165-CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	11.177	
	711-DİREKT İLK MADDE VE MAL.GİD.YAN.HES.		5.000
	721-DİREKT İŞÇİLİK GİD.YAN.HES.		3.555
	731-GENEL ÜRETİM GİD. YAN.HES.		2.622
	<i>Üretim maliyetlerinin canlı küçükbaş hayvanlar hesabına alınması kaydı</i>		

Canlı küçükbaş hayvanın gerçeğe uygun değerinde (GUD) müspet bir farkın oluşması durumunda; (*satışa hazır hale gelen 50 adet kuzunun piyasadaki satış değeri adet başına 800 TL olup gerçeğe uygun değerle kayıtlara alınması ve değerleme farkının tespiti*)

Değerleme farkı şu şekilde hesaplanır;

Gerçeğe uygun değer : 40.000 TL(800*50)

Canlı küçükbaş hayvanların maliyeti : 36.177 TL(25.000+11.177)

Değerleme farkı : 3.823 TL(40.000-36.177)

7	 /	BORÇ	ALACAK
	165-CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	3.823	
	606-CANLI VARLIK DEĞERLEME FARK.		3.823
	<i>Küçükbaş hayvanlarda meydana gelen değer artışı kaydı</i>		

Eğer canlı küçükbaş hayvanın gerçeğe uygun değerinde (GUD) olumsuz bir fark oluşması durumunda ise; (*satışa hazır hale gelen 50 adet kuzunun piyasadaki satış değeri adet başına 600 TL olup gerçeğe uygun değerle kayıtlara alınması ve değerleme farkının tespiti*)

Kuzuların gerçeğe uygun değeri : 30.000 TL(50*600)

Canlı küçükbaş hayvanları maliyeti : 36.177 TL(25.000+11.177)

Değerleme farkı : -6.177 TL(36.177-30.000)

8	 /	BORÇ	ALACAK
	606-CANLI VARLIK DEĞERLEME FARK.	6.177	
	165-CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR		6.177
	<i>Küçükbaş varlıklardaki değer azalışının kaydı</i>		

9	 /	BORÇ	ALACAK
	152-MAMULLER	40.000	
	165-CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR		40.000
	<i>Gerçeğe uygun değeri 40.000 TL olan küçükbaş hayvanın satışa hazır hale gelmesi</i>		
9	 /		
	620-SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ	40.000	
	152-MAMULLER		40.000
	<i>Canlı küçükbaş hayvanlarının satılması halinde</i>		
10	 /		
	120-ALICILAR	54.000	
	600-YURTİÇİ SATIŞLAR		50.000
	391-HESAPLANAN KDV		4.000
	<i>Canlı küçükbaş hayvanlarının satılması halinde</i>		

2.6.1.6.Canlı Varlıklarda Değer Düşüklüğü(-)

Canlı varlıklarda değer düşüklüğü, dönen varlıklar grubunda izlenen canlı varlıkların mevcut değerinde meydana gelen düşüşü gösterir. Canlı varlıklarda değer düşüklüğü ile ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki örnekte açıklanmaya çalışılmıştır.

Örnek:

1. BOZBAYIR tarım işletmesinin kendi tarlasında ürettiği buğdaya, tarlada haşareler tarafından zarar verilmesinden dolayı 50.000 TL karşılık ayırmıştır.
2. İşletme tarafından karşılık ayrılan buğday tarlasındaki zarar giderilerek ürünün 60.000 TL + KDV ile satılmış ve ödeme banka yoluyla tahsil edilmiştir.

1	 /	BORÇ	ALACAK
	654-KARŞILIK GİDERLERİ	50.000	
	167-CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞ.KAR. (-)		50.000
	<i>Haşareler tarafından verilen zararın kaydedilmesi</i>		
2	 /		
	120-ALICILAR	66.000	
	600-YURTİÇİ SATIŞLAR		60.000
	391-HESAPLANAN KDV		6.000
	<i>Buğdayın satılma kaydı</i>		

2	 /	BORÇ	ALACAK
	102-BANKALAR	66.000	
	120-ALICILAR		66.000
	 /		
	167-CANLI VARLIKLAR DEĞ. DÜŞ. KARŞILIĞI(-)	50.000	
	644-KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		50.000
	<i>Haşereler tarafından verilen zararın kapatılma kaydı</i>		

2.6.2.Duran Canlı Varlık Grubunda Yer Alan Canlı Varlıklar

2.6.2.1.Meyve Ağaçları

İşletmeler tarafından ürünlerinden devamlı olarak yararlanılmak üzere bulundurulanan yatırım işlemi gerçekleştirilmiş kayısı, erik, kiraz vb. gibi meyve ağaçlarından oluşur ve içecek bitkileri, sert kabuklular, turuncgiller, üzüm bitkileri, yumuşak çekirdekli ve zeytin olmak üzere gruplara ayrılabilirler. Meyve ağaçlarına ait muhasebe kaydı aşağıdaki örnekte açıklanmaya çalışılmıştır.

Örnek:

- 1- Dörder aylık dönemler şeklinde mali tablo düzenleyen BOZBAYIR tarım işletmesinde zeytin ağaçları yetiştirmek için 30.000 TL ilk madde ve malzeme giderleri kullanılmıştır.Genel Üretim Giderlerinden, bahçe dikim ve düzenleme işlemleri için "B" bahçesine 4.000 TL pay düşmekte olup söz konusu tutar yapılmakta olan yatırımlar hesabına yansıtılmıştır.
- 2- İkinci dört aylık dönem itibariyle "B" bahçesine 800 TL değerinde ilaçlama gideri yapılmıştır.
- 3- İkinci dört aylık dönem sonu itibariyle "B" bahçesine yapılan 600 TL' lik ilaçlama ve diğer bakım işleri için Genel Üretim Giderlerinden düşen harcama canlı varlık yatırımları hesabına yansıtılmıştır.
- 4- Yatırım aşaması tamamlanan zeytin fidanlarının gerçeğe uygun değeri 38.000 TL olduğu tespit edilmiştir.
- 5- B bahçedeki zeytin ağaçlarının bir sonraki dönemden itibaren meyve vermeye başlayacağı belirlenmiştir. Bu aşamada yetiştirme dönemindeki "B" bahçesi hesabının kalanı 40.000 TL'dir.

1	 /	BORÇ	ALACAK
	218-YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLAR -Zeytin Ağaçları	34.000	
	711-DİREKT İLK MADDE VE MAL.GİD.YAN.HES. 731-GENEL ÜRETİM GİD. YAN. HES. <i>Zeytin bahçesi için yapılan giderlerin yansıtılması</i>		30.000 4.000
2	 /		
	710 -DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	800	
	150-İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI <i>Zeytin bahçeleri için kullanılan ilaç bedeli</i>		800
3	 /		
	218-YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLAR -Zeytin ağaçları	1.400	
	711-DİREKT İLK MADDE VE MAL.GİD.YAN.HES. 731-GENEL ÜRETİM GİD. YAN.HES. <i>Zeytin bahçesi için yapılan giderlerin yansıtılması</i>		800 600
4	 /		
	210-MEYVE AĞAÇLARI -Yetiştirme dönemindeki zeytin bahçesi	38.000	
	218-YAPILMAKTA OLAN CAN.VAR. YAT. -Zeytin ağaçlar (34.000 + 1500) 606-CANLI VARLIK DEĞERLEME FARK. -Zeytin ağaçları <i>Zeytin bahçesinin aktifleştirilmesi</i>		35.400 2.600
5	 /		
	210-MEYVE AĞAÇLARI -Verim dönemindeki zeytin bahçesi	40.000	
	210-MEYVE AĞAÇLAR -Yetiştirme dönemindeki zeytin bahçesi <i>Yetiştirme dönemindeki zeytin ağaçlarının kaydı</i>		40.000

2.6.2.2.Canlı Kümes Hayvanları

İşletmelerin ürünlerinden sürekli yararlanmak amacıyla bir yıldan daha uzun bir süre elinde tuttuğu tavuk, ördek, hindi, kaz gibi kümes hayvanlardan oluşur. Canlı kümes hayvanlarına ait muhasebe kaydı aşağıdaki örnekte açıklanmaya çalışılmıştır.

 rnek:

1. Et tavukçuluğu üretiminde faaliyet gösteren BOZBAYIR tarım işletmesi yeni üretin dönemi için % 8 KDV dahil tanesi 1.00 TL den 2.000 adet yavru civcivi 90 gün vadeli olarak satın almıştır.
2. Satın alınan 20.000 adet civciv kümeslere yerleştirilmiştir.

		BORÇ	ALACAK
1	 /		
	150-�LK MADDE VE MALZEME STOKLARI	20.000	
	-20.000 Adet Civciv		
	191-�NDİR�LECEK KDV	1.600	
	606-CANLI VARLIK DEğERLEME FARK.		21.600
	<i>90 gün vadeli civciv alım kaydı</i>		
2	 /		
	710-�LK MADDE VE MALZEME G�DER�	20.000	
	150-�LK MADDE VE MALZEME STOKLARI		20.000
	<i>Satın alınan civcivlerin kümese yerleştirilmesi kaydı</i>		

2.6.2.3.Canlı Su Hayvanları

Yetişme süreleri bir yıldan uzun olan ve hasat edilmek için yetişme süresi içerisinde satılmadan sonuna kadar beklenen canlı su hayvanlarıdır. Canlı su hayvanlarına ait muhasebe kaydı aşağıdaki örnekte açıklanmaya çalışılmıştır.

 rnek:

- 1- BOZBAYIR Balık  retim Ltd.şti. 'nin 163 CANLI SU HAYVANLARI HESABI'nda izlediği 17.000 TL'lik yavru balığı damızlık olarak ayırmaya karar vermiştir.
- 2- BOZBAYIR Balık  retim Ltd.şti. cari dönem içerisinde ana  balıklardan satmak amacıyla 25.000 TL'lik yumurta (havyar) elde etmiştir.
- 3- BOZBAYIR Balık  retim Ltd.şti.'nin devletten 10 yıl boyunca ve her yıl 40.000 adet karagöz balığı üretmek şartıyla 200.000 TL teşvik almaya hak kazanmıştır.
- 4- Her yılın sonunda bu şartı gerçekleştirmiş ve teşviğin 1/10'unu almaya hak kazanmıştır.

1	 /	BORÇ	ALACAK
	213-CANLI SU HAYVANLARI	17.000	
	163-CANLI SU HAYVANLARI <i>Yavru balıkların damızlık olarak ayrılması kaydı</i>		17.000
2	 /	25.000	
	152-MAMULLER		
	606-CANLI VARLIK DEĞERLEME FARK. <i>Balıklardan elde edilen hayvanların kaydı</i>		25.000
3	 /		
	181-GELİR TAHHAKKUKLARI -Alınan devlet teşvikleri	200.000	
	649-DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR <i>Almaya hak kazanılan devlet teşvikinin kaydı</i>		200.000
4	 /		
	102-BANKALAR	20.000	
	181-GELİR TAHHAKKUKLARI <i>Her yıl sonunda alınan devlet teşviki</i>		20.000

2.6.2.4.Canlı Küçükbaş Hayvanlar

İşletmelerin ürünlerinden sürekli yararlanmak için bir yıldan daha fazla ellerinde bulundurduğu koyun, keçi gibi küçükbaş hayvanlardır. Canlı küçükbaş hayvanlara ait muhasebe kaydı aşağıdaki örnekte açıklanmaya çalışılmıştır.

Örnek:

- 1- BOZBAYIR tarım işletmesi, KÖSE Besicilik'ten tanesi 1.000 TL den %8 KDV oranı ödenerek 50 adet sağımılık süt keçisini 2 ay vadeli satın almıştır.
- 2- Keçiler için kullanılan hayvan yeminin maliyeti 10.000 TL dir.
- 3- Çiftlikte çalışan iki işçiye çalışmaları karşılığında ücret ödemesi yapılmıştır.
- 4- Aşı ve ilaç kullanım maliyeti 3.000 TL dir.
- 5- Keçiler için katlanılan giderlerin ilgili hesaba aktarılmıştır.

1	 /	BORÇ	ALACAK
	215-CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	50.000	
	191-İNDİRİLECEK KDV	4.000	
	320-SATICILAR		54.000
	<i>Yavru balıkların damızlık olarak ayrılması kaydı</i>		
2	 /		
	710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	10.000	
	150-İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		10.000
	- Hayvan yemi		
	<i>Hayvan yemi kullanım kaydı</i>		
3	 /		
	720-DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	3.555	
	730-GENEL ÜRETİM GİDERİ	622	
	360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		480
	361-ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KES.		1.155
	335-PERSONELE BORÇLAR		2.542
	<i>Çiftlikte çalışan 2 işçiye ödenen ücret tahakkuku</i>		
4	 /		
	730-GENEL ÜRETİM GİDERİ	3.000	
	150-İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		3.000
	-Aşı ve ilaç stoku		
	<i>Hayvan yemi kullanım kaydı</i>		
5	 /		
	215-CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	17.177	
	711-DİREKT İLK MADDE VE MAL.GİD.YAN.HES.		10.000
	721-DİREKT İŞÇİLİK GİD.YAN.HES.		3.555
	731-GENEL ÜRETİM GİD. YAN.HES.		3.622
	<i>Üretim maliyetlerinin canlı küçükbaş hayvanlar hesabına alınması kaydı</i>		

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

CANLI VARLIKLARIN VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE DEĞERLEMESİ VE DEĞERLEME İŞLEMLERİNİN TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI İLE KARŞILAŞTIRILMASI VE TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI UYGULAYAN İŞLETMELERİN KARŞILAŞTIĞI SORUNLAR

Çalışmanın bu kısmında canlı varlıkların değerleme işlemlerinin Vergi Usul Kanununa göre nasıl olduğu hakkında bilgi verilerek TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ile karşılaştırılması yapılacak ve TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardını uygulayan işletmelerin karşılaştığı sorunla ele alınacaktır.

Canlı varlıklar yaşadıkları süre boyunca, doğma, büyüme, olgunluk çağına gelme ile yaşlanma ve ölme gibi bir yaşamsal döngü içerisindeyler. Bu yüzden bu varlıkların muhasebeleştirilmelerinde ayrı bir düzenleme yapılması zorunluluk haline gelmiştir. Türkiye Muhasebe Standardı ile Türk Vergi Mevzuatının canlı varlıkların değerlemesi ve muhasebeleştirmesinde birbirlerinde farklı yöntemler kullandıklarından dolayı ve halihazırda bulunan hesaplar, canlı varlıkların ilk kez kayıt edilmesinde ve değerleme dönemlerinde gözlenen değer değişikliklerini açık bir şekilde gösterememektedir.⁵⁷ Bu sebepten dolayı TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı adı altında ayrı bir standart yayınlanmış ve bu durum giderilmeye çalışılmıştır.

3.1.VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE CANLI VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ VE DEĞERLEME İŞLEMİNİN TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi Usul Kanununda canlı varlıkların değerleme işlemlerine ilişkin esaslar belirlenmesine rağmen canlı varlıkların bu değerleme işlemleri ile ilgili ayrıntılı bir açıklama yapılmamakla birlikte sadece Vergi Usul Kanununun 277. maddesinde hayvanların maliyet bedelleri ile değerelecekleri belirtilmiştir. Ayrıca yine bu maddeye göre, hayvanların işletmeye olan maliyetlerinin belirlenememesi durumunda, değerleme ölçüsü olarak canlı varlığın emsal bedelinin baz alınacağı belirtilmiştir. Yani Vergi Usul Kanununa göre bir canlı

⁵⁷ Özuluca ve Deran 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri s.1 2008.

varlığın emsal bedeli üzerinden değerelebilmesi için, canlı varlığın işletmeye maliyetinin belli olmaması veya doğru bir şekilde tespit edilememesi gerekmektedir. Buradaki emsal bedelden kasıt; değeri tespit edilemeyen bir malın emsaline göre yani benzer diğer malların değerine bakılarak sahip olacağı değerin belirlenmesidir. Örneğin, bir canlı varlığın aktif bir piyasasının bulunması halinde yani alış ve satış fiyatının belli olduğu durumlarda emsal bedel üzerinden değerlendirme yapılmamakta, maliyet değeri ile değerlendirme yapılmaktadır. Canlı varlığın bir piyasasının bulunmadığı yani canlı varlığa ait herhangi bir alış ve satış fiyatının olmadığı durumlarda ise belirlenebilecek olan emsal bedel ise işletmelerin insiyatifinde olmayıp, işletmenin bulunduğu yerdeki, Zirai Kazanç İl Komisyonu tarafından tespit edilecek olan ortalama maliyet değeridir. Bu komisyon tarafından belirlenen ve komisyona bağlı olan bölgeler içerisinde üç yıl geçerli olacak olan ortalama maliyet bedeli, işletmenin canlı varlığı değerlemesine baz alacağı değerdir.⁵⁸

Canlı varlıklara ait değerlendirme işlemleri yapılırken hangi yaklaşımın izleneceği de belirlenmelidir. Bu yaklaşımı belirlemede iki farklı yöntem vardır. *Birinci yöntem*, benzer özelliklere sahip canlı varlıkları bir grup olarak ele alırken, *ikinci yöntemde* ise her bir canlı varlık birbirlerinden ayrı olarak değerlemeye tabi tutulmaktadır. VUK'a göre ilke olarak tüm canlı varlıklar birbirlerinde ayrı bir şekilde değerlemeye tabi tutulurlar fakat bazı durumlarda, kümes hayvanların da olduğu gibi, bu değerlendirme şeklinde istisnalar olabilir ve canlı varlıkların ayrı ayrı değerlemeye tabi tutulması pek de pratik bir çözüm olarak görülmez. Bu sebeple kümes hayvanları bir bütün olarak topluca değerlemeye tabi tutulur, ortalama maliyetlerinden yola çıkarak birim maliyetleri hesaplanır. Ancak, küçük ve büyükbaş canlı varlıkların değerlemesi kümes hayvanlarında olduğundan daha farklıdır. Kümes hayvanlar aynı anda besiyeye alınıp aynı anda kesime veya satışa hazır hale gelebildikleri ve birim maliyetleri düşük olduğu için, topluca değerlendirme yapılabilmektedir. Küçük ve büyükbaş canlı varlıklarda ise genellikle sürüye katılma ve sürüden ayrılma zamanları aynı anda ve toplu bir şekilde olmamaktadır. Bununla birlikte, birim maliyetleri genelde göz ardı edilmeyecek kadar büyüktür. Bu sebeple küçük ve büyükbaş canlı varlıkların tek tek değerlemeye tabi tutulması gerekir. Çünkü canlı varlıkların birim maliyet değerleri birbirinden farklılık gösterebilmektedir.⁵⁹

Canlı varlıklar, elde bulundurulmuş amaçlarına göre Vergi Usul Kanununda ve TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında farklı değerlendirildiklerinden, değerlendirme işleminde de bu

⁵⁸ Özulucan ve Deran, a.g.e. 2008: s.4.

⁵⁹ Sakıp ŞEKER, Dönem Sonu İşlemleri 1, Yaklaşım Yayınları, Ankara, s.200.

özelliğe dikkat edilmelidir. Buna göre VUK’da ve TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında işletmenin canlı varlığı elinde bulundurma amacı elinde bulundurduğu varlığın ürünlerinden sürekli olarak faydalanmak amacı içinse, bu canlı varlık amortismanına tabi tutulur. Aynı canlı varlık ürünlerinden faydalanmak için değil de satış amacıyla işletmenin elinde bulunduruluyorsa bu varlık amortismanına tabi tutulmaz. Bu sebepten dolayı, aynı maliyete sahip iki canlı varlık elde tutuluş amaçlarına göre bilançoda farklı gösterilmektedir. İşletmelerin sürekli olarak ürünlerinden faydalanmak amacıyla elinde bulundurduğu canlı varlıklar, bilançoda *net değeri* (Brüt Değer – Amortisman Tutarı) ile gösterilirken, satış amacıyla işletmede bulundurulan canlı varlıklar ise bilançoda *brüt değeri* gösterilmektedir.⁶⁰

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre, canlı varlıkların değeri ilk kez muhasebe kayıtlarının yapıldığı sırada ve her bilanço döneminde, varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlar dışında, varlığın gerçeğe uygun değerlerinden işlem gördüğü piyasadaki tahmini pazar yeri maliyetleri çıkartılarak hesaplanır ve ilgili canlı varlık hesaplanan bu tutar üzerinden bilançoda gösterilir.

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının 14. Maddesine göre, pazar yeri maliyetleri; aracılara ve toptancılara ödenen komisyon giderleri, piyasadaki düzenleyici kuruluşlar ve mal borsaları tarafından alınan vergiler, çeşitli transfer ve gümrük vergilerini kapsamaktadır. Taşıma giderleri ve canlı varlığın işlem göreceği piyasaya getirilmesi için katlanılan diğer giderler, pazar yerinde katlanılan giderlere eklenmez. Bu giderler, canlı varlıkları pazara getirme maliyetleri olarak kabul edilmekte ve canlı varlığın gerçeğe uygun değerinde ayrıca düşülmesi gerekmektedir.⁶¹

3.2. VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE CANLI VARLIKLARDA DEĞER DEĞİŞİKLİKLERİ VE DEĞER DEĞİŞİKLİKLERİNİN TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi Usul Kanununa göre canlı varlıklar, işletme tarafından ilk kez kayıt edildiklerinde ve her bilanço döneminde maliyet bedeli veya emsal bedel ile değerlemeye tabi tutulduklarından, bu tarihlerde değerlendirme farkları ortaya çıkmamaktadır. Ancak işletme, elde tuttuğu canlı varlıkları satış amaçlı olarak bulunduruyorsa, bu varlıkların değerlendirme anındaki satış bedelleri, maliyet bedellerine göre %10 veya daha fazla değer düşüklüğü söz konusu olması durumunda işletmenin bu canlı varlıkları emsal bedelle değerlemesi gerekmektedir.⁶²

⁶⁰ Özulucan ve A. Deran, a.g.e. 2008: s.5

⁶¹ Özulucan, ve A., Deran, a.g.e. 2008., s.6.

⁶² VUK, md.260.

Oluşacak değerleme farkları ise, *654 Karşılık Giderleri Hesabı* aracılığıyla olağan gider ve zarar olarak gelir tablosuna aktarılır.

VUK'a göre duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar, işletme tarafında ilk kez kayıt edildikleri andan itibaren ve her değerleme döneminde maliyet bedeli üzerinden değerlemeye tabi tutulmasından dolayı, bu varlıkların değerleri ile bilanço tarihindeki değeri arasında herhangi bir değişiklik söz konusu olmaz ve değerleme farkı oluşmaz. Bu canlı varlıklar dönem sonunda Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen amortisman oranları üzerinden amortisman tabi tutulurlar. Bu canlı varlıkların satılması halinde söz konusu canlı varlıklarla ilgili ortaya çıkan kar veya zarar gelir tablosunda gösterilir.

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre canlı varlıkların ilk kez muhasebe kayıtlarının yapıldıkları andan itibaren ve her bilanço döneminde, gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişikliklerden dolayı ortaya çıkan kâr veya zararın, ortaya çıktıkları cari dönemin gelir tablosunda kar ya da zarar olarak gösterilmelidir.⁶³

Ayrıca TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde oluşan değişikliğin ne kadarlık kısmının fiziksel değişimden kaynaklandığını ve ne kadarlık kısmının piyasa fiyatlarının değişiminden kaynaklandığının tespit edilip açıklanmasını önerir. Bununla birlikte, müteşebbisler tarafından tespit edilen bu bilgileri açıklaması için herhangi bir zorunluluk bulunmamaktadır.⁶⁴

Tablo 13: TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında ve Türk Vergi Mevzuatında, Tarımsal Faaliyetlerle İlgili Yaklaşımların Karşılaştırılması⁶⁵

Açıklama	TMS 41, Tarımsal Faaliyetler Standardında Yer Alan Düzenlemeler	Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler
Amacı	Gerçeğe uygun, güvenilir bilgi sunulmasıdır.	Vergi matrahının belirlenmesi.
Kapsamı	Canlı varlıklar, hasat anındaki tarımsal ürünler ve gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinden oluşur.	Hasat anına kadar olan tüm tarımsal faaliyetler ile hasat anından sonraki bazı faaliyetlerden oluşur.

⁶³ TMS 41, md., 26.

⁶⁴ Ali DERAN. 'Meyve Bahçelerinin Maliyetlerinin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları', Basılmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005, s.85.

⁶⁵ S. Hüseyin TOKAY ve Ali DERAN, Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması – II, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2006, Sayı: 158, s.22.

Aktifleştirme Kriteri	Kontrol, değer ve ölçümdür.	Edinim ve kayıttır.
Canlı Varlığın Değerleme Esasları	İlk aktifleştirmede, piyasa fiyatı ya da NBD' e göre belirlenen NGUD. Nispi istisna durumunda; Tarihi maliyet	Maliyet değeriyle, maliyet değerini hesaplamak mümkün değilse; emsal bedeliyle.
Hasat Edilmemiş Tarımsal Ürünlerde Değerleme Esasları	Fiili veya tahmini maliyet	Fiili veya tahmini maliyet
Hasat Edilmiş Tarımsal Ürünlerde 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 değeriyle değerlendirilir.	Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesis ile birlikte maliyet değeriyle değerlendirilir.
Kar veya Zararın Ortaya Çıkış Zamanı	İlk kayıt anında, değerlendirme dönemlerinde ve satış anında	Satış anında
Kayıt Yöntemi	Tahakkuk esası	Tahakkuk esası
Değerleme Farklarının Gösterim Yeri	Cari Dönem Gelir Tablosunda	Satıldığı Dönemdeki Gelir Tablosunda
Amortisman Ayrılma Durumu	Ayrılıyor	Ayrılıyor
Amortisman Tabi Varlıkların İsimlerinin Sunuluşu	Ayrıntılı bir şekilde belirtilmemiş.	Ayrıntılı bir şekilde belirtilmiş.
Amortisman Yaklaşımları	Değerleme yaklaşımı.	Normal Amortisman
Amortisman Tabi Değer	Gerçeğe uygun değer.	Maliyet bedeli
Amortisman Hesaplama Yöntemi	Değer tespit yöntemi.	Normal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemi
Amortisman Kayıt Yöntemi	Direkt (Doğrudan) yöntem.	Endirekt (Dolaylı) yöntem.

Tüm bu veriler ışığında TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ile VUK arasında değerlendirme konusunda önemli farklar olduğu görülmektedir. Bu farklar kısaca özetleyecek olursak;

1. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında değerlendirme yapılırken gerçeğe uygun değer esas alınırken, Türk Vergi Mevzuatında değerlendirme varlığın maliyet bedeli üzerinden (maliyet bedeli belirlenemiyorsa emsal bedel) yapılır.
2. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında ortaya çıkan kar veya zarar ilk kez kayıt edildiğinde, değerlendirme dönemlerinde ve varlığın satış sırasında ortaya çıkarken Türk Vergi Mevzuatında kar veya zarar sadece satış sırasında ortaya çıkmaktadır.
3. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında amortisman işlemlerinde değerlendirme yaklaşımı benimsenirken Türk Vergi Mevzuatında amortisman işlemlerinde normal amortisman yöntemi benimsenmiştir.
4. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında her dönem sonundaki değerlendirme sonucu ortaya çıkan kar veya zarar direkt söz konusu varlığın kaleminde artış veya azalış olarak ilgili dönemin gelir tablosunda kaydedilirken, Türk Vergi Mevzuatında ise artışlar için herhangi bir kayıt yapılmazken, azalışlar “amortisman” olarak kaydedilmektedir.

Şimdi yukarıdaki açıklamalardan yola çıkarak hem VUK’da hem de TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında canlı varlıkların değerlendirme işlemlerinin nasıl yapıldığına bakalım. Aynı örnekten yola çıkarak muhasebe kayıtlarının VUK’a ve TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre nasıl tutulduğu ayrı ayrı incelenmiştir.

Örnek: BOZBAYIR Tarım İşletmesi satmak amacıyla 01.11.2016 tarihinde tanesi KDV dahil 300 TL’den (bu değer danaların gerçeğe uygun değeri olarak kabul edilmektedir.) 700 adet danayı bedelini banka havalesi ile ödeyerek almıştır. 31.12.2016 tarihine kadar 44.000 TL direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik gideri ve genel üretim giderine katlanılmıştır. 31.12.2016 tarihinde danaların net gerçeğe uygun değeri 270.000 TL olmaktadır. 01.03.2017 tarihine kadar danalar için 75.000 TL daha direkt ilk madde ve malzeme gideri, işçilik gideri ve genel yönetim giderine katlanılmıştır. 01.03.2017 tarihinde olgunluğa erişen danaların gerçeğe uygun değerlerinin 390.000 TL olduğu tespit edilmiştir. 15.03.2017 tarihinde danalar KDV dahil 400.000 TL’ye nakit olarak satılmıştır.

VUK ve TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir;

VUK'a Göre İlk Muhasebeleştirme Kayıtları:

1	01.11.2016.....	BORÇ	ALACAK
	150-İLK MADDE VE MALZEME -150.15 Canlı Büyükbaş Varlıklar	210.000	
	102-BANKALAR <i>Et olarak satılmak amacıyla alınan dana</i>		210.000
2	01.11.2016.....		
	710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ -710.10 Yetiştirme Dönemindeki Danalar	210.000	
	150-İLK MADDE VE MALZEME -150.15 Canlı Büyükbaş Varlıklar <i>Danaların gider hesabına devri</i>		210.000
3	31.12.2016.....		
	710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ 720-DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	} 44.000	
	381-GİDER TAHAKKUKLARI <i>Dönem içinde danalar için katlanılan giderlerin kaydı</i>		44.000
4	31.12.2016.....		
	151-YARI MAMULLER	254.000	
	711-DİREKT İLK MAD. VE MAL. GİD. YAN.HES. 721-DİREKT İŞÇİLİK GİD. YAN. HES. 731-GENEL ÜRETİM GİD. YAN. HES. <i>Canlı varlıklar için katlanılan giderlerin varlığın maliyetine yansıtılması kaydı</i>	}	
			254.000

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına Göre İlk Muhasebeleştirme Kayıtları

1	01.11.2016.....	BORÇ	ALACAK
	164-CANLI BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR -164.01 Yetiştirme Dönemindeki Danalar	210.000	
	102-BANKALAR <i>Et olarak satılmak amacıyla alınan danalar</i>		210.000
2	01.11.2016.....		
	710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ 720-DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	} 44.000	
	381-GİDER TAHAKKULARI <i>Dönem içinde danalar için katlanılan giderlerin maliyeti</i>		44.000
3	31.12.2016.....		
	164-CANLI BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR -164.01 Yetiştirme Dönemindeki Danalar	44.000	
	711-DİREKT İLK MAD. VE MAL. GİD. YAN. HES. 721-DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YAN. HES. 731-GENEL ÜRETİM GİD. YAN. HES.	} 44.000	
	<i>Dönem içinde danalar için katlanılan giderlerin yansıtma kaydı</i>		44.000
4	31.12.2016.....		
	164-CANLI BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR -164.01 Yetiştirme Dönemindeki Danalar	16.000	
	606-CANLI VARLIK DEĞERLEME FARK. <i>Canlı varlıkların net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi</i>		16.000

Canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında canlı varlığın değerlemesini gerçeğe uygun değer üzerinden yaparken VUK'da değerlendirme maliyet değeri üzerinden yapılır. Örneğimizde maliyet değeri gerçeğe uygun değere eşit olduğundan ilk muhasebeleştirmede tutarlar arasında fark bulunmamaktadır.

Yukarıdaki kayıtlardan sonra canlı büyükbaş varlıkların VUK, THP ve TMS-41'e göre bilançodaki gösterimi ve tutarları şu şekilde olur.

-VUK'a göre 151 Yarı Mamuller Üretim hesabının bilançodaki tutarı 254.000 TL dir.

-TMS-41'e göre 164 Canlı Büyükbaş Varlıklar hesabının bilançodaki tutarı 270.000 TL dir.

Ayrıca kullanılan muhasebe yaklaşımlarının farklı olmasından dolayı hesap isimlerini ve bilanço değerlerini etkilenmektedir. Vergi Usul Kanunu'na göre elde edilen 16.000 TL'lik değer artışı vergiye tabi tutulmamaktadır. Bundan dolayı ertelenmiş vergi durumu ortaya çıkmaktadır. Tüm bu farklılıklardan dolayı VUK ve TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre hazırlanan gelir tabloları arasında 16.000 TL'lik bir fark oluşması söz konusudur.

VUK'a Göre Sonraki Dönemlerde Muhasebeleştirme

1	01.03.2017.....	BORÇ	ALACAK
	710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	} 75.000	
	720-DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		
	730-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		75.000
	381-GİDER TAHAKKULARI		
	<i>Dönem içinde danalar için katlanılan giderlerin kaydı</i>		
2	01.03.2017.....	75.000	
	151-YARI MAMULLER		
	711-DİREKT İLK MAD. VE MAL. GİD. YAN. HES.	}	
	721-DİREKT İŞÇİLİK GİD. YAN. HES.		
	731-GENEL ÜRETİM GİD. YAN. HES.		75.000
	<i>Dönem içinde danalar için katlanılan giderlerin yansıtılması</i>		
3	01.03.2017.....		
	152-MAMULLER	400.000	
	151-YARI MAMULLER		400.000
	<i>Danaların olgunluğa ulaştığı için yapılan kayıt</i>		
4	15.03.2017.....		
	100-KASA	400.000	
	600-YURTIÇİ SATIŞLAR		368.000
	391 HESAPLANAN KDV		32.000
	<i>İşletmenin elindeki danaların satış kaydı</i>		
5	15.03.2017.....		
	620-SATILAN MAMULLER MALİYETİ	400.000	
	152-MAMULLER		400.000
	<i>Satılan mamüllere ilişkin maliyet kaydı</i>		

TMS-41'e Göre Sonraki Dönemlerde Muhasebeleştirme;

1	01.03.2017.....	BORÇ	ALACAK
	710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	} 75.000	
	720-DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		
	730-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		
	381-GİDER TAHAKKULARI		75.000
	<i>Dönem içinde danalar için katlanılan giderlerin kaydı</i>		
2	01.03.2017.....		
	164-CANLI BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR	75.000	
	-164.01 Yetiştirme Dönemindeki Danalar		
	711-DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. YAN. HES.	}	
	721-DİREKT İŞÇİLİK GİD. YAN. HES.		
	731-GENEL ÜRETİM GİD. YAN. HES.		75.000
	<i>Dönem içinde danalar için katlanılan giderlerin yansıtma kaydı</i>		
3	01.03.2017.....		
	164-CANLI BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR	390.000	
	-164.02 Verim Dönemindeki Danalar		
	606-CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI	10.000	
	400.000-390.000=10.000		
	164-CANLI BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR		400.000
	-164.01 Yetiştirme Dönemindeki Danalar		
	<i>Yetiştirme dönemindeki danaların, olgunlaşmış canlı varlık hesabına devri</i>		
4	15.03.2017.....		
	100-KASA	400.000	
	600-YURTIÇİ SATIŞLAR		368.000
	391-HESAPLANAN KDV		32.000
	<i>İşletmenin elindeki danaların satış kaydı</i>		
5	15.03.2017.....		
	624-SATILAN CANLI VARLIK MALİYETİ⁶⁶	390.000	
	164-CANLI BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR		390.000
	<i>Satılan mamüllerin maliyet kaydı</i>		

⁶⁶ Hesap planında bulunmayan bu hesap Doç. Dr. Abitter ÖZULUCAN ve Yrd. Doç. Dr. Ali DERAN tarafından '41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri' isimli çalışmalarında önerilmiştir.

Örnekte görüldüğü üzere farklı muhasebe yaklaşımları hem hesap isimlerini hem de bilançoda görünen değerleri etkilemektedir. Burada oluşan rakamların bilanço üzerine etkisi şu şekildedir; 01.03.2017 tarihli bir bilanço hazırlanacak olsa VUK'a göre 152 *Mamuller* hesabın bilanço değeri 400.000 TL olurken TMS-41' Tarımsal Faaliyetler Standardına göre 164 *Canlı Büyükbaş Varlıklar* hesabı bilanço değeri 390.000 TL olacaktır. 15.04.2017 tarihinde gelir tablosu hazırlanacak olsa VUK'a göre brüt satış karı sıfır olacakken TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre brüt satış karı 400.000-390.000=10.000 TL olacaktır.

3.3. TMS-41 STANDARDINI UYGULAYAN İŞLETMELERDE KARŞILASILAN SORUNLAR

Birinci ve ikinci bölümde de bahsedildiği üzere canlı varlık biyolojik bir dönüşüm içerisindeyler. Bu yüzden bu varlıkların değerlemesi ve amortismanları farklılık göstermektedir. Bunun yanında TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ile VUK arasında da canlı varlıkların değerlemesi, muhasebeleştirilmesi ve amortismanı arasında farklılıklar vardır. Çalışmanın bu bölümünde bu farklılıklardan dolayı karşılaşılan sıkıntılar ele alınmıştır.

3.3.1. Canlı Varlıklara TMS-41 Standardına Göre Amortisman Ayrılması Esnasında Karşılaşılan Sorunlar

İşletmelerin mal veya hizmet üretimi için bir yıldan daha uzun süre elinde bulundurduğu duran varlıklar çeşitli sebeplerden dolayı değer kaybına uğrar. Uğradığı bu değer kaybının tümünün bir dönemde gösterilmesi dönersellik kavramına ters bir durumdur. Bu yüzden bu değer kaybının yani katlanılan maliyetlerin dönemlere ayrılarak ilgili dönemlere yansıtılması gerekir.

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında bir canlı varlığa amortisman ayrılması için ürünlerinde faydalanılması ve ilgili canlı varlığın bir yıldan daha uzun bir süre işletmenin elinde bulundurulması gerekir. Standarda göre eğer işletme canlı varlığı ürünlerinde faydalanmak için değilde sadece al-sat yapmak için elinde bulunduruyorsa ilgili canlı varlığa amortisman ayırma işlemi yapamaz. Bu durumda canlı varlıkların ürünlerinden faydalanmayan yani canlı varlıkları bir tarımsal ürün yetiştirmek ve canlı varlıklardan herhangi bir tarımsal ürün elde etmek için elinde bulundurmayan işletmeler ilgili canlı varlıkları bir yıldan daha fazla elinde tutsalar ve değerinde bir azalış olsa dahi o canlı varlığa ilişkin amortisman ayırma işlemi yapamazlar. Yani aynı yaşta ve türdeki canlı varlıkların biri elde bulundurmamak diğeri ise satmak için satın alındıysa maliyetlerinin aynı olmasına rağmen iki canlı varlığın bilançodaki değeri farklı görünür.

Yine standartta tarımsal işletmelerin ürünlerinde faydalanmak için bir yıldan daha uzun süreli elinde bulundurduğu olgunlaşmamış canlı varlıklara olgunluk dönemine gelip ürünlerinde faydalanılmaya başlanana kadar amortisman ayırma işlemi yapılmaz. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında bu süre içerisinde canlı varlıkların değerlerinde azalıştan çok artış meydana geldiği varsayılır. Amortisman ayrılmadığı için bu dönem içerisinde ilgili canlı varlığın değerinde bir azalış söz konusu olursa bu azalış gider olarak değil işletmenin faaliyetleri sonucu oluşan zarar olarak kaydedilir ve canlı varlık elden çıkarılmadığı için gerçek değeri tespit edilemez.

Yukarıda bahsedilen ve amortisman ayırma işleminde karşılaşılan sorunların giderilmesi için standartta herhangi bir çözüm önerisi yer almamaktadır. Bu yüzden yeni çözüm önerilerine ihtiyaç vardır. Eğer işletmeler ürünlerinde faydalanmak için değilde satmak için aldıkları canlı varlıkları bir dönem içerisinde ellerinden çıkaramasalar dahi amortisman ayırmalarını sağlayacak bir düzenleme getirilmelidir. Yani işletme dönen varlık grubunda yer alan bir canlı varlığı cari dönem içerisinde elinden çıkaramaz ise o canlı varlığı dönen varlıklar grubundan duran varlıklar grubuna aktararak o canlı varlığa amortisman ayırabilmelidir. Bunu yaparkende muhasebe kayıtlarını alt hesaplar açarak gerçekleştirebilir.

3.3.2.Canlı Varlıkların TMS-41 Standardına Göre Değerlenmesinde Karşılaşılan Sorunlar

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında ki değerlendirme VUK'da olduğu gibi maliyet değeri üzerinden ve emsal bedel üzerinden olmak üzere iki şekilde değildir. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında değerlendirme yaparken öncelikle varlığın gerçeğe uygun değerine bakılır. Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenemediği durumlarda ise canlı varlığın değeri dönem sonundaki değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesiyle bulunur. İşletmenin elinde duran varlıklar sınıfında yer alan canlı varlıklarda değer artışı veya azalışı meydana gelme olasılığı fazladır. Çünkü bu varlıklar işletmede bir hesap döneminde daha fazla bir süre yer alacaktır. Bu durumda ortaya çıkacak durumu bir örnekle açıklayalım. Örneğin; BOZBAYIR tarım işletmesi 150.000 TL değerinde 200 ağaçlık bir kayısı bahçesi satın almış olsun. Dönem sonunda kayısı ağaçlarının piyasa değerinin 180.000 TL olduğunu varsayalım. Bu durumda muhasebe kaydı şu şekilde yapılacaktır.

..... /	BORÇ	ALACAK
210-MEYVE AĞAÇLARI	30.000	
606-CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI		30.000
<i>Kayıt ağaçlarında meydana gelen değer artış kaydı</i>		

Bu kayıt işleminde kullanılan 606 *Canlı Varlık Değerleme Farkları* hesabı 60 Satışlar grubu içerisinde yer almaktadır. Oysaki BOZBAYIR tarım işletmesi dönem içerisinde kayısı ağaçları ile ilgili olarak herhangi bir satış gerçekleştirmemiştir. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre gerçekleştirilen bu kayıt neticesinde işletmenin dönem içerisinde gerçekleştirdiği satış miktarını ve buna bağlı olarak satış tutarı olduğundan fazla görünecektir. Bu da işletmeye yatırım yapacak kişilerin finansal tablolara baktıklarında yanılmalarına sebep olacaktır.

Bunun önüne geçmek için işletmeler duran varlıklar grubunda yer alan canlı varlıkların değerinde meydana gelen değer artışlarını veya azalışlarını 60 Satışlar grubu içerisinde yer alan bir hesap ile değilde farklı bir grupta ve farklı bir hesap ismi ve numarası ile gösterebilir.

İşletmeler duran varlıklar grubunda yer alan canlı varlıklarında meydana gelen değer artışlarını TMS-16 Standardında da bahsettiği üzere 52 Sermaye yedekleri hesap planı içerisinde yer alan 522 *Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme Artışı* hesabında izlerse bu sıkıntı ortadan kalkabilir. Böylece canlı varlığın değerinde meydana gelen söz konusu değer artışı 60 Satışlar hesap grubu içerisinde gösterilmediği için gelir tablosu ile ilişkilendirilmeyecektir.

Eğer işletmenin duran varlıklar grubunda yer alan canlı varlıklarda herhangi bir değer azalışı meydana gelirse bu değer azalışının 25 Maddi Duran Varlıklar grubunda gösterilmesi daha uygun olacaktır. Ancak bu hesap grubu içerisinde boş bir hesap numarası olmadığı için TMS-16 Standardında da olduğu gibi 257 *Birikmiş Amortismanlar Ve Değer Düşüklüğü Karşılığı* hesabında gösterilebilir.

SONUÇ

Son yıllarda gelişmiş ülkeler tarımın insan hayatındaki önemini daha iyi anlamaya başlamakta ve ağır sanayiden tekrar tarım ekonomisine doğru bir eğilim içerisine girmektedir. Küresel dünyadaki bu eğilimden dolayı dünyadaki birçok ülke için ekonomileri açısından vazgeçilmez sektörlerinden biri haline gelen tarım büyük bir öneme sahiptir. Az gelişmiş, gelişmekte olan ve gelişmiş ülkeler için stratejik öneme sahip olan tarım sektörü öneminin artmasından dolayı devletler tarafından çeşitli şekillerde desteklenmektedir.

Ülkemizde tarımsal faaliyetin son yıllara kadar daha çok küçük işletmeler ve aile işletmelerinde ibaret olmasından dolayı tarımsal faaliyetlerde fazla bir gelişme ve ilerleme sağlanamamıştır. Ama son yıllarda tarım sektöründe meydana gelen gelişmeler dünyadaki ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de sektörün gelişmesine, öneminin artmasına ve büyük tarım işletmelerinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur.

Ülkemizde tarımsal faaliyetler son yıllarda büyük ölçekli tarım işletmeleri tarafından, modern teknikler kullanılarak gerçekleştirilmektedir. Bu büyük tarım işletmelerinin faaliyetlerinin muhasebe açısından kaydedilmesi ve izlenmesi oldukça zorlaşmıştır. Bu sebepten dolayı tarım işletmelerinin faaliyetlerinin izlenebilmesi için etkin ve çalışır bir muhasebe sistemine ihtiyaç duyulmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) bu ihtiyacı gidermek için 1991 yılında bir taslak yayınlamıştır. Bunu takiben tarımsal faaliyet ilk kez Sermaye Piyasası Kurulu'nun 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Seri: XI, No: 25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" inde yer almıştır. Tarımsal faaliyetlere ilişkin diğer bir düzenlemede TMSK tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu kurulun yayınladığı 41 adet muhasebe standardından tarımla ilgili olan 41 nolu muhasebe standardı 31.12.2015 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde uygulanmak üzere ilk kez 24.12.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Tüm bu gelişmelerden sonra oluşturulan TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı tarımsal faaliyetlere bir düzenleme getirerek tüm canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde bir standart oluşturmuştur.

Bu çalışma canlılık varlıklarının TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı açısından muhasebeleştirilmesi ve değerlendirme işlemlerinin Vergi Usul Kanunu ile karşılaştırılması üzerine yapılmıştır.

Bu çalışmada canlı varlıkların THP içerisinde yer alan mevcut hesap gruplarıyla gösterilmesinden ziyade Orhan Sevilengül ve Nalan Akdoğan tarafından önerilen hesap grupları içerisine gösterilmesinin daha uygun olacağı, canlı varlıkların gerçeğe uygun değer üzerinden değerlemesinin yapılacağı eğer gerçeğe uygun değer belirlenemez ise maliyet

değeri üzerinden değerlemeye konu olacağı belirtilmiştir. Ayrıca canlı varlıkların hasadı yapıldıkça kadar TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre değerlendirileceği, hasadı yapıldıktan sonra canlı varlıklardan elde edilen ürünlerin tarımsal ürün olsa dahi bu standart kapsamında gösterilmemesi gerektiği, stoklar hesabında gösterilmesi gerektiği vurgulanmış ayrıca canlı varlıkların amortisman işlemlerinde değerlendirme yaklaşımının kullanılması önerilmiştir. Bu yaklaşıma göre canlı varlıklarda amortisman bir aktif düzeltmesi gibi çalışmakta olup canlı varlık ürün vermeye başlayıncaya kadar değerinde ekstrem durumlar haricinde bir azalma olmadığı kabul edilmekte ve bu yüzden canlılık varlığa amortisman ayrılmamaktadır. Ancak canlı varlık ürün vermeye başlayınca değerinde meydana gelen değer azalışı bir nevi canlı varlığın amortismanı olarak kabul edilmekte ve dönem sonlarında yani değerlendirme dönemlerinde canlı varlığın değerinden düşülerek kaydedilmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde canlı varlıkların TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı açısından muhasebeleştirilmesine değinilmiştir. Canlı varlıkların TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre değerlemesinde ilk olarak esas alınan nokta maliyetleridir. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında canlı varlıkların mali tablolara yansıtılmasında, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini çıkartılarak bulunan net gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirme ve tarımsal ürünler için de hasat noktasına kadar net gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirme benimsenmektedir. Yani TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre; canlı varlıklar aktive girdikleri andan itibaren gerçeğe uygun değerleri ile mali tablolara kaydedilmelidir. Yine TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre canlı varlıkların fiziki durumlarında meydana gelen değişmelerden dolayı piyasa fiyatlarında bir değişiklik oluşması halinde meydana gelen değer artışları veya azalışları gelir tablosuna kar veya zarar olarak yansıtılmalıdır.

Yine çalışmanın ikinci bölümünde canlı varlıklar içerisinde yer alan tarımsal ürünlerin TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre tarımsal işletmeler tarafından değerlemelerinin nasıl yapıldığı ve nasıl muhasebeleştirildiği örneklerle açıklanarak hesap işleyişleri hakkında bilgiler verilmiştir.

Çalışmanın son bölümünde ise TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre canlı varlıkların değerlendirme işlemlerinin Vergi Usul Kanun ile karşılaştırılması yapılmıştır. Yapılan karşılaştırmada VUK'da ve TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında canlı varlıkların ilk kayıt anında, her değerlendirme döneminde ve satış anında farklı yaklaşımlar benimsedikleri görülmüştür. VUK'da ve TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının benimsedikleri bu farklı yaklaşımlardan dolayı ortaya çıkan değerler farklılık göstermekte ve VUK'a göre elde edilen değer artışları vergiye tabi tutulmamaktadır. Bu yüzden devletin en önemli gelir kaynaklığı olan

verginin VUK açısından oldukça düşük çıktığından (bazı durumlarda sıfır çıkmaktadır) TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre değerlendirme yapılması daha faydalı olacaktır. Ayrıca canlı varlıkların değerlendirme işlemlerinin VUK’da maliyet değerleri üzerinde yapılması, gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirme yapan TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına daha dezavantajlıdır çünkü maliyet değeri üzerinde değerlendirme yapılarak kaydedilen bir canlı varlık işletme tarafında elden çıkarılınca kadar bilançoda maliyet değeri ile gösterilir, dönem içerisinde canlı varlığın değerinde meydana gelen değer artışları ve azalışları TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında olduğu gibi ilgili dönemde canlı varlığın değerine yansıtılamaz. Bu durumda canlı varlıkların değeri dönem bilançosuna olduğunda fazla veya az olarak gösterilmiş olacak ve işletmenin finansal tablolarına bakacak üçüncü kişilere yanıltıcı bilgi verme durumu ortaya çıkacak. Ayrıca VUK’da canlı varlığın değerinde meydana gelen değer düşüklüğünün sadece satış anında hesaplanması ve canlı varlıkta meydana gelen değer düşüklüğünü son dönemde gerçekleştirmiş gibi göstermesi muhasebenin temel kavramlarında yer alan dönemsellik kavramı ile bağdaşmamaktadır.

Bunun dışında canlı varlıklara uygulanan amortisman kayıt yöntemi olarak TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında ve VUK’da farklı yaklaşımlar benimsenmiştir. Açık bir şekilde belirtilmiş olmasa da TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında amortisman kayıt yöntemi olarak direkt yöntem uygulanmaktadır. Bunun nedeni amortisman hesaplama yöntemi olarak değerlendirme yaklaşımının benimsenmesi ve bu yaklaşımda amortisman işleminin bir aktif düzeltmesi şeklinde olmasıdır. VUK’da ise amortisman kayıt yöntemi olarak endirekt yöntem benimsenmiştir. Canlı varlıklar TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında gerçeğe uygun değer üzerinde değerlendirildiğinden, her dönemde canlı varlığın değerlendirme işlemi tekrardan yapıldığından, ve amortisman yaklaşımı olarak değerlendirme yaklaşımını benimsediğinden direkt yöntem uygulamada canlı varlığın değerinde ki düşüşü dönemlere ayırarak gerçekleştirdiği ve bu değer düşüklüğünü her dönemde ayrı ayrı göstererek ilgili varlığın değerinde azalma olarak muhasebe kayıtlarına yansıttığı için uygulamada daha uygun olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

1. AĞCA, A. ve SAĞLAM N., “TMS-41 Tarımsal Faaliyetler”, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, B. ÖZTÜRK, N. SAĞLAM ve S. ŞENGEL, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Nisan-2009, s. 1092.
2. AKDOĞAN, N. ve SEVİLENGÜL O., “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayın Organı, Kasım-Aralık, 2007, s. 46.
3. ARAS, A, Tarım Muhasebesi, Ege Üniversitesi Basımevi, No:486, İzmir-1988, s. 58.
4. ARZOVA B. ve POROY ARSOY ., “Türkiye Muhasebe Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve TMS 41 Çerçevesinde Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 216, Yıl: 29 Eylül 2006, s. 139-140.
5. ÇELEBİ, B Samsun İli Çarşamba Ovası Tarım İşletmelerinde Maliyetler Ve Muhasebeleştirilmesi Üzerine Bir Araştırma, 2006 s. 10-11
6. ÇETİN B. ve TİPİ T., Tarım Muhasebesi Kitabı Nobel Yayıncılık 2016 s.15-16.
7. DERAN A. ‘Meyve Bahçelerinin Maliyetlerinin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları’, Basılmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005, s.85.
8. GÖKGÖZ, İ. Hakkı, M.Sc. Department of Financial Mathematics 2012, s. 58, 59.
9. Ömer Faruk Demirkol, "Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Ankara, 2008, s.100
10. ÖZULUCAN A. ve DERAN A., 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri 2008 s.1.
11. ÖZULUCAN A., Vergi Usul Kanunu Ve Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde Devamlı Olarak Ürünlerinde Yararlanılmak Üzere Edinilen Küçük Ve Büyükbaş Hayvanların Amortisman İşlemleri Ve Muhasebeleştirilmesi 2008 s.174-178.
12. SAHİN, A. ve YILDIRIM İ., “Van İlinde Yumurta Tavukçuluğu Yapan İşletmelerin Ekonomik Analizi”, Yüzüncü Yıl Üniversitesi Ziraat Fakültesi Tarım Bilimleri Dergisi (J. Agric. Sci.), 2001, 11(2):57-66, s. 62-63.
13. SENSOY, N, “Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler”, XXII. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu, Belek Antalya, Mayıs-2003

14. SÖNMEZ F., “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi (25 Nolu SPK Tebliğinin 31. Kısım Hükümleri Desteklenmiş Olarak)”,İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, 2004, Sayı 69, s.145.
15. ŞAHAN, Ü, “Tavuk Yetiştiriciliği”, Zootekni, Ed. SENEL M., Anadolu Üniversitesi Yayınları, AÜ Yayın No: 905, AÖF Yayın No: 485, Eskişehir-1995, s. 238-240.
16. ŞEKER S., Dönem Sonu İşlemleri 1, Yaklaşım Yayınları, Ankara, s.200.
17. TETİK, N, Sera Çiçekçiliği İşletmelerinde Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara-2000, s. 64.
18. TOKAY H, , DERAN A. ve AKTAS R., “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 2005, s. 6
19. TOKAY S. Hüseyin ve DERAN A., “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 157, Ocak 2006, s. 17.
20. TOKAY S. Hüseyin ve DERAN A., Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması – II, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2006, Sayı: 158, s.22.
21. TÜRK, N. ve YABANLI M., “Balık, Balıkçılık Ürünleri ve İnsan Sağlığı”, I. Türkiye Zoonotik Hastalıkları Sempozyumu, 14-15 Kasım 2006, 151-161, Ankara, s. 153.
22. USUL H. ve TOP T., “TMS 41’e Göre Büyükbaş Hayvancılık Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlendirilmesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:31, Mayıs 2010, s, 74.

İnternet Kaynakları

1. <http://slideplayer.biz.tr/slide/11826824/> AKDOĞAN, N. Türkiye Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış, Son Gelişmeler, Finansal Tablolara ve Hesap Planına Etkisi 24.06.2017
2. <http://tarimdan.com/bilgi-bankasi/kumes-hayvanlari-nelerdir-s408.html> Erişim:18.08.2017
3. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_oranlari_2014.htm Erişim: 15.06.2017
4. <http://www.hayvansitesi.com/hayvancilik/buyukbas-hayvanlar-nelerdir/> Erişim:18.08.2017

5. <http://www.hayvansitesi.com/hayvancilik/kucukbas-hayvanlar-nelerdir/>
Erişim:18.08.2017
6. <http://www.ogm.gov.tr> Erişim:24.06.2017
7. <http://www.tuik.gov.tr/arastirmaveprojeler/tikas/tikas.html> Erişim:24.06.2017
1. TÜİK, Bitkisel Üretim“http://www.tuik.gov.tr/VeriBilgi.do?tb_id=45&ust_id=13”,
Erişim:18.08.2017

Resmi Kurum Kaynakları

1. 213 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Vergi Usul Kanunu
2. 26148 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Tarım Kanunu
3. TMS-41 Tarımsal Muhasebe Standardı

Tezler

1. ANTEPLİ A., 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Büyükbaş Hayvancılık İşletmesinde Bir Uygulama, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü KONYA – 2014.
2. AŞAN Ş., Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Ve Bir Uygulama, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İZMİR – 2015.
3. ÖCAL D., 41 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu Ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük Ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Ve Değerleme İşlemi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, KIRIKKALE – 2016.
4. TOP T., Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Canlı Varlıkların Değerlemesi; Büyükbaş Hayvanlar Üzerinde Bir Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, ISPARTA – 2009.
5. TUNÇEZ H.ARİF., Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, KONYA – 2011.
6. ÖZKAN A., Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, ANKARA – 2001.
7. DEMİRKOL, Ö. F., Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartları’na Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması, Gazi Üniversitesi, ANKARA - 2006.
8. KÖSE N., Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Tarım İşletmelerinde Uygulanmasının Değerlendirilmesi Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, ANKARA - 2009