

# TARIMSAL FAALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI-41 ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ: BİR TARIM İŞLETMESİNDE ÖRNEK UYGULAMA \*

Hacı Arif TUNÇEZ\*\*

## ÖZET

*Bu çalışma, tarımsal faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standardı 41 çerçevesinde muhasebeleştirilmesini ve örnek olay uygulamasını içermektedir. Tarım işletmelerinin envanter, değerlendirme, amortisman işlemleri ve tarım işletmelerinde vergilendirme incelenmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe Standardı 41 nolu Tarımsal Faaliyet Standardının tarihsel gelişimi açıklanmış ve daha sonra Türkiye Muhasebe Standardı 41 nolu Tarımsal Faaliyet Standardı ayrıntılı olarak incelenmiştir. Süt sığırcılığı faaliyetinde bulunan tarım işletmelerinde muhasebe işlemlerine yönelik yeni bir model önerisi geliştirilmiş ve Türkiye Muhasebe Standardı 41 kapsamında örnek bir uygulama yapılmıştır.*

**Anahtar Kelimeler:** Tarımsal Faaliyet, Canlı Varlıklar, TMS 41.

## EXAMINATION OF ACCOUNTING FOR AGRICULTURAL ACTIVITIES WITHIN THE FRAMEWORK OF TURKISH ACCOUNTING STANDARD 41: A CASE STUDY IMPLEMENTATION IN A AGRICULTURAL ENTERPRISE

## ABSTRACT

*This study, includes accounting for agricultural activities within the framework of Turkish Accounting Standard 41 and a case implementation. Inventory, evaluating, depreciating operations of agricultural businesses and taxing of agricultural businesses have been examined. The historical background of Turkish Accounting Standard and Turkish Accounting Standard 41 Farm Accounting Standard are presented then Turkish Accounting Standard 41 Farm Accounting Standard are examined in detail. A new*

---

\* Bu makale danışmanlığını Prof. Dr. Raif PARLAKKAYA'nın yaptığı ve Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tarafından kabul edilen “**Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama**” başlıklı doktora tezinin özetidir.

\*\* Öğretim Görevlisi Dr., Selçuk Üniversitesi, Akşehir Meslek Yüksekokulu

*model which is intended for the agricultural businesses whichs run milk cattling activities is developed and Turkish Accounting Standard 41a sample practice is given.*

**Key Words:** Agricultural activit, Biological Assets, TAS-41.

## **GİRİŞ**

Tarım sektörü, ekonomik gelişmeye yaptığı katkılardan dolayı, gelişmekte olan ülkeler açısından ayrı bir öneme sahiptir. Ülke nüfusunun beslenmesi bakımından ise gelişmiş ülkeler açısından stratejik bir öneme sahiptir.

Dünya ülkeleri içerisinde Türkiye, tarımsal alanda geniş kullanım imkanlarına sahip olan bir ülke olarak, bu alanda yapmış olduğu çalışmalarını dünya standartlarına uygun olarak sürekli geliştirmektedir.

Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi, işletmeler için önemli bir konuma gelmesi sonucunda bu alanda ulusal ve uluslararası düzenlemelerin yapılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), 2001 yılında “Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 41, Tarım (IAS-41 Agriculture)” standardını yayınlamış ve 1 Ocak 2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), tarımla ilgili olan 41 nolu muhasebe standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24.12.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

## **1. TARIM İŞLETMELERİ**

Tarım Kanununa göre tarımsal işletme; üretim faktörlerini kullanarak; bitkisel ve/veya hayvansal ve/veya su ürünlerinin üretimi için tarımsal faaliyet yapan veya söz konusu tarımsal faaliyete ilave olarak işletme, depolama, muhafaza ve pazarlamaya yönelik faaliyetlerde bulunan işletmeyi ifade eder (Tarım Kanunu, m., 3).

Tarım işletmesi denildiği zaman, genel anlamda tarımsal üretim faaliyetinde bulunan ekonomik birimler anlaşılmaktadır. Tarımsal faaliyet ise, toprağı ve tohumu kullanarak bitkisel ve hayvansal üretimde bulunmak, elde edilen ürünleri tam ve yarı mamul şeklinde işlemek olarak tanımlanabilir. Bu tanıma göre, tarımsal faaliyet (Rehber vd, 1998; 139);

- a) Bitkisel üretim
- b) Hayvansal üretim
- c) Tarım ürünleri teknolojisi olarak üç ana dala ayrılabilir.

## **2. TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ**

Tarımsal faaliyet muhasebesi ise; tarım işletmelerinin faaliyetlerinden doğan finansal işlem ve olayları kaydeden, özetleyen, yorumlayan ve bunlardan yararlı sonuçlar çıkaran muhasebe dalı şeklinde tanımlanabilir (Aras, 1988; 2).

Mali nitelikli işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemler, kayıt yöntemlerini oluşturur. Tutulacak defterler ise, kullanılan kayıt yöntemi ve muhasebe ile ilgili mevzuat tarafından belirlenir. Mali nitelikli işlemlerin muhasebede belli bir düzen ve sistematikle kayıt altına alınması gerekir. Diğer bir deyişle, mali nitelikli işlemler, muhasebe dili, teknik ve usulleri ile muhasebe defterlerine kaydedilir. Kayıtlar muhasebe belgelerine dayanılarak yapılır (Atabey vd, 2009; 79).

Mali işlemlerin kaydedilmesinde; tek taraflı (basit) kayıt yöntemi ve çift taraflı (muzaaf) kayıt yöntemi olmak üzere iki yöntem uygulanabilir (Sevilengül, 2000; 63). Genel olarak küçük ve orta büyüklükteki tarım işletmeleri işletme hesabı esasına yani tek taraflı kayıt yöntemine göre, büyük tarım işletmeleri ise bilanço esasına yani çift taraflı kayıt yöntemine göre muhasebe işlemlerini yapmaktadırlar.

## **3. TARIM İŞLETMELERİNDE ENVANTER**

Envanter konusunda iki ayrı düzenlenmeden söz edebiliriz. Birincisi Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve ikincisi ise Vergi Usul Kanunu (VUK)'dur.

TTK'ya göre envanter; saymak, ölçmek, tartmak değerlendirmek suretiyle, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları katı bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder (TTK., m., 73).

VUK'a göre envanter, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Şu kadar ki, ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutad olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder (VUK., m., 186).

Tarım işletmesinin sahip olduğu iktisadi varlıkları saymak, tartmak ve ölçmek suretiyle belirlemek ve VUK'nca belirlenen veya uygun değerlendirme yöntemleriyle değerlendirilerek tutarlarını saptamak şeklinde tanımlanabilecek olan envanter işlemleri iki aşamada gerçekleştirilmektedir. Envantere göre varlıkların öncelikle fiziki tespiti yapılmaktadır. Fiziki olarak miktarları ortaya konulan varlıkların değer (TL) olarak ifade edilmesi ise envanter işleminin ikinci aşamasını oluşturur (Çetin vd, 2007; 27).

#### 4. TARIM İŞLETMELERİNDE DEĞERLEME

Tarım muhasebesi amaçlı olarak yapılacak bir değerlemeye nazaran ipotek, alım-satım, kamulaştırma ve vergilendirme gibi amaçlarla yapılacak değerlemeler belirli farklılıklar gösterebilir. Bu nedenle tarım muhasebesine yönelik olarak yapılan değerlendirme, objektif değere daha yakın olan kıymeti ifade etmekte olup envanter çıkarma amacıyla gerçekleştirilmektedir (Çetin vd, 2007; 33). Tarım muhasebesi açısından önem arz eden dört değerlendirme yöntemi bulunmaktadır (Aras, 1988; 58).

- a) Piyasa Fiyatı Üzerinden Değerleme
- b) Maliyet Bedeli Üzerinden Değerleme
- c) Gelir Yöntemi Üzerinden Değerleme
- d) İkame (Yeniden Üretim Değeri) Yöntemi Üzerinden Değerleme

#### 5. TARIM İŞLETMELERİNDE AMORTİSMANLAR

İşletmenin faaliyetlerinde kullanılmak veya kiraya verilmek amacıyla satın alınan ya da imal edilen veya inşa edilen maddi duran varlıklar fiziksel ve fonksiyonel nedenlerle değer azalışına uğrarlar. Fiziksel nedenler; aşınma, yıpranma ve eskime gibi söz konusu varlıkların yararını ve değerini azaltırken etkenlerden oluşur. Fonksiyonel nedenler ise; maddi duran varlığın verdiği hizmeti daha kısa sürede, daha düşük ve/veya aynı maliyetle daha iyi kalitede yapabilecek yeni maddi duran varlıkların geliştirilmesi yani maddi duran varlığın demode olmasından oluşur. İşletme de varlıklardaki değer azalışları veya tüketimler (kullanımlar) bir maliyet unsuru ya da dönem gideri olarak kaydedilir (Atabey vd, 2009; 352).

Amortismanla konu olan tarımsal (canlı) varlıklar, VUK'nda hayvan ve bitki olmak üzere iki grupta ele alınmıştır. VUK'nun 277'inci maddesine göre canlı hayvanlar maliyet bedelleri ile değerlemeye tabi tutulurlar. Maliyet bedellerinin bulunmaması durumunda da maliyet bedeli yerine emsal bedelleri ile değerlemeye tabi tutulurlar. Bu bedel aynı zamanda söz konusu varlıkların amortismanla tabi değeridir (Tokay vd, 2006; 17).

Canlı hayvan ve bitkilere ilişkin Maliye Bakanlığı 333 ve 339 nolu VUK Genel Tebliği ile sektörlere göre amortismanla tabi varlıklar için faydalı ömürleri ve amortisman oranlarını belirlemiş ve listeler halinde yayınlamıştır.

Tarım, biyolojik canlı malların üretimi konusıyla uğraşır. Tarım işletmelerinde amortismanla tabi varlıkları iki ana başlıkta açıklanabilir (Aras, 1988; 80-82).

- a) Hayvan varlığında amortisman
- b) Meyve bahçelerinde amortisman

### **5.1. Hayvan Varlığında Amortisman**

Küçük ve büyükbaş hayvanlar genelde belli bir dönem (kısa dönem) yetiştirilip canlı veya kesilip et ve et ürünleri (sucuk, salam, sosis v.b.) olarak satmak veya devamlı bir şekilde ürününden (süt, yün gibi) yararlanmak amacıyla elde bulundurulurlar. Satış amacıyla elde bulundurulan canlı varlıkların bir faaliyet dönemi içinde elden çıkartılacağı kabul edildiğinden, dönen varlıklar içinde kayıt altına alınırlar. Bu nedenle satış amacıyla elde bulundurulan küçük ve büyükbaş hayvanlar amortismanına tabi değildirler.

Ürünlerini devamlı hasat etmek amacıyla elde bulundurulan küçük ve büyükbaş hayvanlar ise, duran varlık niteliğindedir ve amortismanına tabidir. Küçük ve büyükbaş hayvanların bir faaliyet döneminden daha uzun bir süre elde bulundurulmaları ve yararlı ömürlerinin sınırlı olması, bu varlıkların amortismanına tabi tutulmasının nedeni olarak belirtebiliriz. Sınırlı yararlı ömre sahip küçük ve büyükbaş hayvanların, yararlı ömürleri boyunca değer kaybedecekleri (yıpranacakları, zamanla verimlerinin azalacağı) kabul edilmektedir. Dolayısıyla, işletmede yetiştirilen küçük ve büyükbaş hayvanlar, yetiştirme dönemi, boyunca amortismanına tabi tutulmazlar, bu varlıklar ancak ürün vermeye başladıktan sonra amortismanına tabi tutulabilirler.

### **5.2. Meyve Ağaçları ve Benzeri Plantasyonlarda Amortisman**

Vergi mevzuatımıza göre, meyve bahçelerinde ağaç varlığı ile toprak varlığı maliyet bedeli üzerinden aktifleştirilip amortismanına tabi tutulmalıdır. Meyve bahçelerinde amortisman ayırma zamanı, meyve bahçelerinin yapılmakta olan yatırımlar hesabından çıkarılıp, ilgili duran varlık hesabına alınması tarihinde başlayacaktır. Çünkü yetiştirilmeye başlayan bir meyve bahçesinde fidanlar, büyüyüp, olgunlaşıp meyve vermeye başlayıncaya kadar, bahçe henüz tesis aşamasında olduğundan, bu aşamada ağaçların yıpranması, aşınması veya değerinin düşmesi genelde mümkün değildir. Bu nedenle meyve ağaçlarının meyve vermeye başladıktan sonra aktife girdikleri ve amortismanına tabi tutulabilecekleri kabul edilir (Deran, 2005; 163).

Meyvesiz ağaçlar, ekonomik olgunluk çağına erişince kesime tabi tutularak değerlendirilirler. Bu bakımdan meyvesiz ağaçlar için yaşlanma, yıpranma dolayısıyla amortismanına tabi değildirler.

## **6. TARIM İŞLETMELERİNDE VERGİLENDİRME**

Gayri safi milli hasılamız içerisinde tarım sektörünün payı ve nüfusumuzun halen önemli bir bölümünün bu sektörde bulunması, ülkemiz ekonomisi açısından söz konusu sektörün önemini ortaya koymaktadır. Günümüzde özellikle gelişmekte olan ülkelerde tarım hakim sektör durumundadır. Bu nedenle de tarım, ülke ekonomisinde önemli bir yere sahiptir. Gelişmekte olan

ülkelerden biri olan Türkiye'ye tarımın, ekonomi içerisindeki önemi son yıllarda nispi olarak azalmaktadır. Ancak tarım, nüfusunun büyük bir bölümünü istihdam eden sektör olması, milli gelire, dış ticarete, beslenmeye ve diğer sektörlerle olan katkısıyla ekonomideki önemini sürdürmektedir. Bu nedenle tarım sektörünün vergilendirilmesi büyük bir önem taşımaktadır (Sönmez, 2006; 30).

Türkiye'de tarım kesiminin vergilendirilmesine ilişkin ilke ve esaslar 4369 sayılı yasa da yapılan değişiklikler uygulanmaktadır. GVK'nun 53'üncü maddesinde yapılan son değişikliğe göre çiftçiler tevkifat (stopaj) ve gerçek usul olmak üzere iki şekilde vergilendirileceklerdir.

## **7. TARIM İŞLETMELERİNDE DEVLET TEŞVİKLERİ**

Teşvik, belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve maddi olmayan destek, yardım ve özendirme olarak tanımlanabilir. Buna bağlı olarak, özel sektör tarafından teklif edilen fiyatlardan daha düşük düzeyde mal ve hizmetlerin tüketiciler tarafından satın alınmasına imkan veren veya üreticilerin gelirlerini bu müdahaleler olmadan kazanabilecekleri düzeyin daha üstüne yükselten devlet destekleri teşvik olarak tanımlanabilir (KÜÇÜKER, 2000; 136). Devlet teşvikleri kamu kaynaklarının, ülkenin gelişmesi bakımından daha yararlı olarak görülen sektörlerle yönlendirilmesidir. Ülkelerin verdiği teşviklerle neleri amaçladığına bağlı olmakla birlikte, sonuçta ülkenin refah seviyesinin artırılması hedeflenmektedir (Devlet Planlama Teşkilatı, 2002; 5).

14.08.1991 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 436 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığına bağlanarak Genel Müdürlük şeklinde örgütlenen teşvikler ile ilgili birimler, 09.12.1994 tarih ve 4059 sayılı Kanun ile ikiye ayrılarak ihracat ile ilgili birimler Dış Ticaret Müsteşarlığına aktarılmış, yatırımlarla ilgili birimler ise Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü adı altında Hazine Müsteşarlığı bünyesinde kalmıştır. Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğüne verilen Yatırım Teşvik Belge (YTB)'leri beş ana grup altında toplanmıştır. Söz konusu ana sektörler tarım, madencilik, imalat, enerji ve hizmetlerden oluşmaktadır (Devlet Planlama Teşkilatı, 2000; 212).

Tarımsal ürünlere devlet teşviklerinin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Dinler, 2000; 271):

- a) Tarım ürünlerinin fiyatlarında istikrarı sağlamak,
- b) Gelir seviyesini artırmak,
- c) İstihdamı artırmak,

- d) Verimliliği artırmak,
- e) Tüketicilerin menfaatlerini korumak.

## 8. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI TARIMSAL FAALİYET (TMS 41)

TMSK'nun yayınladığı 41 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Tarımla ilgili olan 41 nolu muhasebe standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24.12.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır (Arzova vd, 2006; 139-140). Söz konusu standart, UMS'nda meydana gelen değişikliklere paralellik sağlamak amacıyla farklı tarihlerde yayınlanan tebliğlerle güncellenmiştir.

### 8.1. TMS 41 Standardının Amacı ve Kapsamı

Standardın amacı; tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamalarını belirlemektir. Standardın kapsamına, tarımsal faaliyetlerle ilgili aşağıdaki varlıkların muhasebeleştirilmesi girmektedir (TMS 41, m., 1):

- a) Canlı varlıklar,
- b) Hasat zamanındaki tarımsal ürünler,
- c) Devlet teşvikleri.

Standart, tarımsal faaliyetlerin hasat noktasına kadar uygulanır. Hasat noktasından sonraki kısma ise ilgili standartlar uygulanır. Dolayısıyla tarım ürünlerinin hasat edilmesinden sonraki aşamalar, standardın kapsamına girmemektedir. Örneğin TMS 41, mandıra hayvanlarından elde edilen süt, tarımsal ürün olarak standardın kapsamına alınırken, ürünün işlenmesi sonucunda elde edilen ürünü yani sütün işlenmesinden elde edilen peyniri, yoğurdu standart kapsama almamaktadır. Tablo 14, TMS 41'in kapsamını göstermektedir (TMS 41, m., 4).

Tablo 1. TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardının Kapsamı

Canlı Varlıklar	Tarımsal Faaliyetlerden Elde Edilen Ürünler	Hasattan Sonra İşlenme Sonucu Ortaya Çıkan Ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı, kilim
Kerestelik Ağaçlar	Kütük	Kereste
Bitkiler	Pamuk	İplik, kumaş
	Şeker pancarı	Şeker
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir, yoğurt
Sığır	Gıda için kesilmiş sığır	Sucuk, sosis, salam
Çalılık	Yaprak	Çay, tütün
Üzüm Bağları	Üzüm	Pekmez
Meyve Ağaçları	Toplanmış meyveler	Meyve suyu

Tabloda birinci ve ikinci sütunda yer alan canlı varlıklar ve tarımsal faaliyetlerden elde edilen ürünler bu standardın kapsamında yer alırken, üçüncü sütunda yer alan hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler bu standardın kapsamı dışındadır.

## **8.2. TMS 41 Standardında Yer Alan Tanımlar**

Standartta tanımlar iki ana başlık altında incelenmiştir. Bunlardan birincisi tarımla ilgili tanımlar, ikincisi ise genel tanımlardır.

### **8.2.1. Tarımla İlgili Özel Tanımlar**

Tarımda kullanılan kavramlarla ilgili farklı kaynaklarda farklı açıklamalar yapılmaktadır. Fakat konumuz gereği muhasebeyi ilgilendiren ve muhasebe literatüründe yer alan tarımsal kavramları dikkate almamız uygun olacaktır. Bu bakımdan çalışmamızda TMS 41 Tarımsal Faaliyetlerde yer alan kavramlara yer verilecektir. Söz konusu kavramlar şunlardır:

**Tarımsal Faaliyet:** Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetilmesidir (TMS 41, m., 5).

Tarımsal faaliyet, geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu kapsar. Örneğin; hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftliği dahil) v.b. gibi. Bu çeşitlilik içerisinde belirli bazı ortak özellikler bulunmaktadır. Bunlar (TMS 41, m., 6):

- a) Değişim Kapasitesi,
- b) Değişimin Yönetilmesi,
- c) Değişimin Ölçülmesi:

TMS 41 hükümlerinin uygulanması için bu üç kriterin yerine gelmesi gerekiyor. Fakat en belirleyici özellik tarımsal faaliyetlerin yönetilebilirliğidir. Yönetilemeyen bir faaliyet bu standart kapsamında tarımsal faaliyet sayılmaz. Örneğin, denizden avlanan balık bu standart kapsamında değilken, balık çiftliğinde yetiştirilen balık bu standart kapsamındadır (Örten vd., 2007; 608).

**Canlı Varlık:** Yaşayan hayvan ve bitkilerdir (TMS 41, m., 5). Canlı varlıklar tarımsal faaliyetin temel unsurlarıdır. Örneğin, mandıra hayvanları, meyve bahçesi ve bitkiler gibi.

**Biyolojik Dönüşüm:** Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üreme ve dölleme sürecidir (TMS 41, m., 5). Bu sürece hayvanlardan süt ve yavru, bitkilerden meyve ve yaprak elde edilmesi örnek verilebilir.



**Olgunlaşmış Canlı Varlıklar:** Hasat edilebilir özellikler kazanmış (tüketilebilir canlı varlıklar) veya düzenli aralıklarla hasat edilebilmeleri mümkün olan varlıklardır (taşıyıcı canlı varlıklar) (TMS 41, m., 45).

**Olgunlaşmamış Canlı Varlıklar:** Tüketilebilir veya taşıyıcı canlı varlıkların henüz hasat edilecek aşamaya gelmemiş olanlarıdır.

### **8.2.2. Tarımla İlgili Genel Tanımlar**

TMS 41’de bazı kavramların teknik anlamları vardır. Söz konusu kavramlar standartta aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır.

**Aktif Piyasa:** Piyasada işlem gören varlıkların homojen olduğu, her zaman alıcı ve satıcıların bulunduğu ve fiyatların kamuoyu tarafından öğrenilebilir olduğu piyasaları ifade etmektedir (TMS 41, m., 8). Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerini tespit etmek için hayvan pazarları, ürün borsaları, sebze halleri v.b. piyasalarda oluşan fiyatlar esas alınmaktadır. Canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin mevcut konumu ve yeri itibarıyla aktif bir piyasanın bulunması durumunda, bu piyasada açıklanmış olan fiyat, gerçeğe uygun değerini belirlemesine uygun bir esas teşkil eder (TMS 41, m., 17).

**Gerçeğe Uygun Değer:** Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutarı ifade etmektedir (TMS 41, m., 8). Bir varlığın gerçeğe uygun değeri, o varlığın mevcut durumundaki yeri ve durumuna bağlıdır. Dolayısıyla, gerçeğe uygun değer, canlı varlığın ilgili olduğu piyasadaki fiyatından, nakliye masraflarının ve söz konusu piyasaya getirilmesine ilişkin diğer maliyetlerin indirilmesi ile bulunur (TMS 41, m., 9).

### **8.3. Tekdüzen Hesap Planı’nın TMS 41 İle İlişkilendirilmesi**

Ülkemizde muhasebe uygulamalarında kullanılan hesaplara bir standart getirmek amacıyla 1994 yılından itibaren Tekdüzen Hesap Planı (THP) kullanılmaya başlanmıştır. THP’na günümüze kadar olan süreçte ihtiyaçlar ölçüsünde hesap ve grup bazında eklemeler yapılmıştır. Ancak THP’nda canlı varlıklara özgü herhangi bir hesap bulunmamaktadır.

Canlı varlıklar, elde tutulduğu sürede değişime uğrama özelliğine sahip olması nedeniyle diğer dönen ve duran varlıklardan ayrılır. Canlı varlıklar kullanım amaçlarına göre sınıflandırılmalıdır. Örneğin, bir büyükbaş hayvan besiyeye alınmış ise dönen varlık grubunda yer alır veya sürüye katılacak ise duran varlık olarak değerlendirilir (Usul vd., 2010; 74). Bundan dolayı TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı’nın uygulamasını kolaylaştırmak amacıyla THP’nda canlı varlıklarda özel birer ayrı grup oluşturulması gerekmektedir.

Bu kapsamda Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül tarafından yapılan “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması

Gereken Değişiklikler” ve “Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması” adlı çalışmalarında canlı varlıklar için dönen varlık hesap sınıfında 16 CANLI VARLIKLAR, duran varlıklar hesap sınıfında ise, 21 CANLI VARLIKLAR hesap gruplarının oluşturulması önerilmiştir. Ayrıca canlı varlıklardaki değer değişikliklerinin muhasebeleştirilmesi için de 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI hesabının kullanılması önerilmiştir.

### **8.3.1. Dönen Varlıklar Grubunda Canlı Varlıklar**

Dönen varlıklar grubunda canlı varlıklar; en çok bir yıl içinde satılacak veya canlı olma niteliğini değiştirecek canlı hayvan ve bitkiler 16 CANLI VARLIKLAR (BİYOLOJİK VARLIKLAR) grubunda açılacak hesaplarda izlenebilir. Dönen varlık özelliğine sahip canlı varlıklar; bir değişim kapasitesine sahiptir ve değişimleri yönetilebilir ve ölçülebilir. Bu varlıklar, bir süre elde tutulup daha sonra da değerlendirilmeleri açısından stoklara benzemle birlikte, elde tutulduğu süre içinde değişime uğrama özelliği nedeniyle stoklardan ayrılır. Canlı varlıklardan hasadı yapılan ürünler (yumurta, et ürünleri, meyveler v.b.) ile yaşamı sona erdirilen diğer canlı varlıklar bu grupta değil, 15 Stoklar grubundaki hesaplara alınarak izlenmelidir (Akdoğan vd., 2007; 45).

Önerilen bu hesap gruplarında yer verilen dönen varlık ve duran varlık hesapları şöyledir (Akdoğan vd., 2007; 46):

16 CANLI VARLIKLAR (BİYOLOJİK VARLIKLAR)

160 TARLA BİTKİLERİ

161 BAHÇE BİTKİLERİ

162 CANLI KÜMES HAYVANLARI

163 CANLI SU HAYVANLARI

164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR

165 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR

168 DİĞER CANLI VARLIKLAR

169 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

### **8.3.2. Duran Varlıklar Grubunda Canlı Varlıklar**

Duran varlıklar grubunda canlı varlıklar; işletmede bir yıldan daha uzun süre kalacak olan canlı hayvan ve bitkiler 21 CANLI VARLIKLAR (BİYOLOJİK VARLIKLAR) grubunda açılacak hesaplarda izlenebilir.

Duran varlıklarda dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklarda olduğu gibi, bir değişim kapasitesine sahip olmakla birlikte değişimleri yönetilebilir ve

ölçülebilir. Maddi yapıya sahip diğer duran varlıklar edinildikten sonra eskime, yıpranma v.b. gibi değişimler dışında nitelik değişikliğine uğramazlar. Canlı varlıklar ise niteliksel ve niceliksel olarak gerçek değeri açısından sürekli bir değişim sürecindedirler. Ayrıca maddi yapıya sahip diğer duran varlıkların esas olarak ekonomik ömrü sonucunda edinme değerine oranla önemsiz tutarlarla satılabilmesi söz konusu iken bir kısım canlı varlıklar uzun süre yetiştirilmek daha sonra da satılmak üzere elde edilirler ve belirli süre sonunda paraya çevrilirler. Duran varlık niteliğindeki canlı varlıkların taşıdığı özelliklerden dolayı THP’nda boş bulunan 21’inci grup kullanılabilir (AKDOĞAN vd., 2007; 273).

#### 21 CANLI VARLIKLAR (BİYOLOJİK VARLIKLAR)

##### 210 MEYVE AĞAÇLARI

##### 211 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR

##### 212 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR

##### 213 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR

##### 214 KÜMES HAYVANLARI

##### 216 DİĞER CANLI VARLIKLAR

##### 217 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

##### 219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI

#### **8.3.3. Canlı Varlıklarda Değer Değişiklikleri**

TMS 41’e göre canlı varlıklar gerçeğe uygun değerle, tarımsal ürünler ise hasat anında gerçeğe uygun değerle değerlendirildiği için değerlendirme sonucunda artış ve azalışlar meydana gelmektedir. TMS 41’e göre değerlemeden kaynaklanan artış veya azalışlar gelir tablosunda gösterilecektir. THP’nda bu ihtiyacı karşılayacak nitelikte özel bir hesap yoktur.

Canlı varlıklarda biyolojik dönüşüm neticesinde miktar bakımından meydana gelen değişiklikleri iki şekilde izlenebilir. Birinci şekilde, değer değişiklikleri Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Karlar/Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlar hesap grubunda izlenebilir. Ö. Faruk Demirkol “TMS 41 Kapsamında Seracılık Faaliyetlerinde Muhasebe Kayıt ve Sürecine İlişkin Genel Bir Değerlendirme” adlı çalışmasında söz konusu değer değişikliklerini “649 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Karlar Hesabı”nın altında açılacak “Canlı Varlık Değer Artışları Hesabı”nda, değer azalışlarının ise “659 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlar Hesabı”nın altında açılacak “Canlı Varlık Değer Azalışları Hesabı”nda, gösterilebileceğini belirtmektedir (DEMİRKOL, 2008b; 117).

İkinci şekil ise, değer değişikliklerinin “Brüt Satışlar” hesap grubunda izlenmesidir. Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül tarafından önerilen bu şekilde; canlı varlıkların değer artışları, işletme için esas faaliyet konusunu oluşturan bir gelir olarak da kabul edilebilir. Bu durumda değer artışlarının esas olarak canlı varlık için yapılan harcamaya karşılık oluşturduğu göz önünde tutularak “60 BRÜT SATIŞLAR” grubunda değerlendirme farkları için “606 Canlı Varlık Değerleme Farkları” gibi bir hesap da açılabilir. Bu hesabın altında artış veya azalışlar için ayrı tali hesaplar açılabilir. Değer artış yada azalışları için bu grupta 2 ayrı hesabın açılması da düşünülebilir (AKDOĞAN vd., 2007; 200).

#### **8.4. TMS 41’e Göre Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebe İşlemleri**

TMS 41’e göre tarımsal faaliyetlerin muhasebe işlemleri; canlı varlıkların aktifleştirilmesi ve değerlendirilmesi, canlı varlıklara ilişkin kar ve zararın raporlanması, amortisman işlemleri, tarımsal faaliyetlere ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve mali tablolarla birlikte sunulmayan bilgiler başlıkları altında ele alınacaktır.

##### **8.4.1. Canlı Varlıkların Aktifleştirilmesi ve Değerlendirilmesi**

Standarda göre; bir canlı varlığın aktifleştirilebilmesi için bazı kriterlerin sağlanmış olması gerekmektedir. İşletme, aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda canlı bir varlığı veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirir (TMS 41, m., 10):

- a) İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması,
- b) Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- c) Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Tarımsal faaliyetler açısından örneğin, sığırın yasal mülkiyeti ve edinim, doğum veya süttten kesilme sırasında damgalanması veya işaretlenmesi, kontrolün bulunduğu kanıtıdır. Gelecekte sağlayacağı faydalar normal olarak, önemli fiziksel özellikleri ölçülmek suretiyle değerlendirilir (TMS 41, m., 11). Canlı varlıklar ilke olarak gerçeğe uygun değer yaklaşımı esasına göre kayda alınır (Tokay vd., 2005; 19).

TMS 41’in canlı varlıkları gerçeğe uygun değerle finansal tablolarda gösterme amacı, biyolojik dönüşüm özelliğine sahip canlı varlıkların ve bunlarda meydana gelen değer değişikliklerinin finansal tablolarda gösterimini özellikli konuma taşımıştır (Demirkol, 2008b; 116). TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardına göre canlı varlıkların bilançoda ayrı bir başlık altında raporlanması gerekmektedir.

#### **8.4.1.1. Aktif Bir Piyasanın Olmaması Durumunda Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi**

Aktif bir piyasanın bulunması durumunda piyasada oluşan değer, gerçeğe uygun değerdir. Fakat aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda gerçeğe uygun değeri, aşağıdaki maddelerde yer alan hususları dikkate alarak belirlenmektedir (Demirkol, 2008a; 114-121):

**a) İlk Muhasebeleştirme İle İlk Bilanço Dönemi Arasındaki Sürenin Biyolojik Dönüşüm Açısından Önemine Göre Değerleme:** İlk muhasebeleştirme sürecinden sonra gerçeğe uygun değer için önemli bir süreç olan ilk bilanço dönemi gelmektedir. İlk muhasebeleştirme ile ilk bilanço dönemi arasındaki süre, işletmenin kullandığı finansal tablonun düzenleme sıklığına göre değişiklik gösterir. Bu noktada önemli olan husus, aradan geçen süre içerisinde canlı varlığın fiziki durumunda meydana gelen değişimdir.

**b) Piyasa Fiyatına Göre Değerleme:** Aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda işletme, canlı varlıklarla ilgili işlem tarihi ile raporlama dönemi sonu arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla, en son piyasa işlem fiyatını, farklılıkları yansıtan düzeltmelerin yapıldığı, benzer varlıkların piyasa fiyatlarını ve sektördeki ortalama bilgilerinden bir veya daha fazlasına ulaşmaya çalışarak bunlar arasından en uygununu gerçeğe uygun değer olarak belirlemelidir (TMS 41, m., 18).

**c) Net Nakit Akışları Yöntemine Göre Değerleme:** Bazı durumlarda canlı bir varlığın mevcut durumu açısından piyasada oluşmuş bir fiyat veya değer bulunmayabilir. Bu durumda işletme, gerçeğe uygun değer tespiti için ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değerler kullanılmalıdır (TMS 41, m., 20).

#### **8.4.2. Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemleri**

Standart canlı varlıklara ve bitkilere ilişkin amortisman işlemlerinde değerlendirme yaklaşımını benimsemiştir. Bunun nedeni, TMS 41’de ilke olarak, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlemeye tabi tutulmasını benimsemiş olmasıdır. Bu yaklaşıma göre; canlı varlıkların dönem başı ile dönem sonu arasındaki değer azalışları, doğrudan zarar olarak gelir tablosuna yansıtılmalıdır.

Canlı varlıklar ve bitkiler ilk defa muhasebeleştirilirken maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulmuş ise, amortisman tabi değer maliyet bedeli olmaktadır. İlk defa muhasebeleştirme sırasında ve sonraki değerlendirme dönemlerinde canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerleri kullanılmış ise, amortisman tabi değer, bu varlıkların gerçeğe uygun değeri olmaktadır.

Tarım işletmelerinde amortisman uygulamasını hayvan varlığında amortisman ve meyve bahçelerinde amortisman şeklinde 2 başlıkta inceleyebiliriz:

- a) **Hayvan Varlığında Amortisman:** Ürün vermeye başlamamış damızlık küçük ve büyükbaş hayvanların amortismanına tabi tutulmaları söz konusu değildir. Küçük ve büyükbaş hayvanlar, ürün vermeye başlamaları ile kasaplık hale gelmeleri arasında geçen sürede amortisman işlemine tabi tutulmalıdır. Besi amacıyla satın alınan küçük ve büyükbaş hayvanlar ise, alım-satım amacıyla satın alındığı ve ürününden yararlanmak amacı olmadığı için, bir yıldan daha uzun süre işletmede kalsalar dahi amortismanına tabi değildirler.
- b) **Meyve Bahçelerinde Amortisman:** Meyve bahçelerinde ağaçların normal verim çağına ulaştıkları yıldan itibaren kesim çağına kadar geçen süre içerisinde amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.

TMS 41’de küçük ve büyükbaş hayvanlar gerçeğe uygun değer ile değerlemeye tabi tutulduğu için amortisman süresi ve amortisman oranı belli değildir. Dolayısıyla, küçük ve büyükbaş hayvanlarda amortisman süresini ve amortisman oranını işletme kendisi serbest bir şekilde belirleyebilmektedir. Amortisman oranı her yıl piyasa şartlarına göre canlı varlıkların değerinde meydana gelen azalmaya göre kendiliğinden ortaya çıkar (Özulucan, 2008; 169).

#### ***8.4.3. Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi***

Standart devlet teşviklerini; gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri ve maliyet değeri ile değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri şeklinde sınıflandırmış ve bu teşviklerin muhasebe işlemlerini açıklamıştır.

##### ***8.4.3.1. Gerçeğe Uygun Değerle Değerlemeye Tabi Tutulmuş Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri***

Gerçeğe uygun değerle değerlemeye tabi tutulmuş canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin muhasebe işlemleri, devlet teşviklerinin koşullu olup olmasına göre ikiye ayrılmıştır.

Bu standarda göre, gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, söz konusu teşviklerin sadece alacak haline gelmeleri durumunda gelir olarak muhasebeleştirilir (TMS 41, m., 34).

Koşullu devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ise; gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri, ilgili işletmenin belirli tarımsal faaliyetlerde bulunulmaması da dahil

olmak üzere, şartlı olarak verilmiş olmaları durumunda, sadece ilgili devlet teşvikine ilişkin koşullar karşılandığında gelir olarak muhasebeleştirilir (TMS 41, m.,35).

#### ***8.4.3.2.Maliyet Değeriyle Değerlemeye Tabi Tutulmuş Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri***

Devlet teşvikleri maliyet değeri ile değerlendirilmiş canlı varlıklarla ilgili olduğundan, herhangi bir devlet teşvikinin, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması durumunda (bakınız: madde 30); “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı uygulanır (TMS 41, m., 37).

Gerçeğe uygun değerleri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere tüm devlet teşvikleri, aşağıdaki şartlar gerçekleştikten sonra devlet teşviklerinin gelir olarak kayıtlanması gerekir (TMS 20, m., 7):

- a) İşletmenin devlet teşvikleri ile ilgili koşulları yerine getirmesi,
- b) Teşvikin işletme tarafından elde edilmesi.

## **SONUÇ**

Ülke ekonomilerinin vazgeçilmez sektörlerinden biri olan tarım; az gelişmiş, gelişmekte olan ve gelişmiş ülkeler için stratejik öneme sahiptir. Bunun için tarım sektörü devletler tarafından her zaman çeşitli şekillerde desteklenmektedir.

Tarımsal faaliyetlerinin konusunu canlı varlıkların oluşturması, tarımsal faaliyet muhasebesinde biyolojik dönüşüm, değerlendirme, amortisman ve maliyet hesaplamalarını özellikli konuma taşımaktadır. TMS 41’de yer alan gerçeğe uygun değer kavramı ve oluşan değerlendirme farklarının THP’nda yer alan mevcut hesaplarla kullanımının standardın özünü yansıtmayacağı görüşüne varılmış, üçüncü bölümde THP ile TMS 41’in uyumlaştırılması sağlanmıştır.

Tekdüzen Hesap Planı (THP)’nda canlı varlıklar için ayrılmış bir grup bulunmamaktadır. Tarımsal faaliyetle ilgili TMS 41’e göre canlı varlık kalemleri mali tablolarda mevcut THP’daki gibi Demirbaşlar veya Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabının alt kalemi olarak değil de yeni gruplarda gösterilmelidir. Uluslararası muhasebe standartlarına uyum çerçevesinde boş bulunan dönen varlık özelliği taşıyan canlı varlıklar için 16. grup, duran varlık özelliği taşıyan canlı varlıklar için 21. grup bu amaçla kullanılabilir.

TMS 41’e göre gerçeğe uygun değer belirleneceği yer aktif piyasalardır. Büyükbaş hayvancılık işletmelerinde, ağırlık artması ve çağ değişimi yani

hayvanların büyümesi önemli bir konudur. Mevcut vergi yasaları ve muhasebe uygulamaları açısından bunlardaki ağırlık artışı ve çağ değişimin muhasebeleştirilmesi sözkonusu değildir. Çünkü bunlar tarihi maliyete göre muhasebeleştirilmektedir. TMS 41 açısından ise, canlı hayvanlardaki ağırlık artışı ve çağ değişimi muhasebeleştirilmelidir. Dolayısıyla bu artış işletmenin geliridir ve dönemin gelir tablosuna yansıtılmasıdır. Sözkonusu fiziksel değişimden ve fiyat artışından kaynaklanan değer artışı da ayrı ayrı raporlama konusu yapılmalıdır.

Yeni TTK'nun yasalaşması ve muhasebe ile ilgili tüm işlemler için muhasebe/finansal raporlama standartlarını adres göstermesi de göz önüne alındığında, THP'nda diğer muhasebe/finansal raporlama standartları ve bu arada TMS 41 ile getirilen düzenlemelere uygun değişikliklerin yapılması sonucunda, finansal raporlamada tek düzenlik sağlanmış olacaktır.

Sonuç olarak, canlı varlıkların TMS 41'e göre değerlemeleri ile bu varlıkların biyolojik dönüşümlerinden kaynaklanan büyüme, bozulma, üreme ve yaşlanma gibi değerlerini etkileyen değişimler dikkate alınarak mali tabloların güvenilirliği artırılmış olur.

## **YARARLANILAN KAYNAKLAR**

### **KİTAPLAR**

- AKDOĞAN, Nalan vd. (2007). Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Ankara: Gazi Kitabevi.
- ARAS, Ali. (1988). Tarım Muhasebesi, İzmir: Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları Yayın No:486.
- ATABEY, N. Ata vd. (2009). Genel Muhasebe Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri. Konya: Atlas Kitabevi.
- ÇETİN, Bahattin vd. (2007). Tarım Muhasebesi (Uygulamalı Örneklerle). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- DERAN, Ali. (2005). Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları. (G. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi).
- Devlet Planlama Teşkilatı. (2002). Devlet Yardımları Uygulamasının Maliyeti ve Ekonomik Göstergelerle Mukayesesi, Ankara: DPT Yayınları.
- Devlet Planlama Teşkilatı (2000). Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Bölgesel Gelişme Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Ankara: DPT Yayınları.
- DİNLER, Zeynel. (2000). Tarım Ekonomisi, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.



- ERDAMAR, Cengiz. (1985). Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayını, Yayın No: 3343.
- KÜÇÜKER, Celal. (2000). Teşvik Teorisi: Ekonomik Argümanlar ve Endüstri Politikaları, Ekonomik Gelişme ve Teşvikler. Ankara: Türkiye Ekonomi Kurumu Yayını.
- ÖRTEN, Remzi vd. (2007). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS). Ankara: Gazi Kitabevi.
- REHBER, Erkan vd. (1998). Tarım Ekonomisi. Bursa: Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayın No: 134.
- SEVİLENGÜL, Orhan. (2000). Genel Muhasebe. Ankara: Gazi Kitabevi.
- SÖNMEZ, Feriştah. (2006). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi. İzmir: Altın Nokta.

## **DERGİLER**

- AKDOĞAN, Nalan vd. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler. *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*. Sayı: 84. S: (29-60)
- ARZOVA, Burak vd. (2006). Türkiye Muhasebe Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve TMS 41 Çerçevesinde Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 216, S: (138-149)
- DEMİRKOL, Ö. Faruk. (2008a). Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi. *ASMMMÖ Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. Sayı: 2, S: (113-124).
- DEMİRKOL, Ö. Faruk. (2008b). TMS 41 Kapsamında Seracılık Faaliyetlerinde Muhasebe Kayıt Sürecine İlişkin Genel Bir Değerlendirme. *ASMMMÖ Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Sayı: 1. S: (115-121)
- ÖZULUCAN, Abitter, (2008). Vergi Usul Kanunu ve Tarımsal Faaliyetler Standartı Çerçevesinde Devamlı Olarak Ürününden Yararlanmak Amacıyla Edinilen Küçük ve Büyükbaş Hayvanların Amortisman İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*. Sayı: 1-2, S: (157-182)
- TOKAY, S. Hüseyin vd. (2006). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-II. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 158. S: (14-23)
- TOKAY, S. Hüseyin vd. (2005). Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe

Uygulamalarına Etkisi. *XXIV Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Muğla Üniversitesi.

USUL, Hayrettin vd, (2010). TMS 41'e Göre Büyükbaş Hayvancılık Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*. Sayı: 31. S: (65-76)

## **KANUN VE STANDARTLARLAR**

Tarım Kanunu.

Türkiye Muhasebe Standartları.

Türk Ticaret Kanunu.

Vergi Usul Kanunu.