

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI-41 TARIMSAL FAALİYET KAPSAMINDA DEVLET TEŞVİKLERİ VE MUHASEBE İŞLEMLERİ*

Hacı Arif TUNÇEZ**

ÖZET

Tarım sektöründe teşvik, üretim faktörlerinin verimliliğinin yükseltilmesi, çalışanların gelirlerinin artırılması, ürün piyasalarına istikrar kazandırılması, ürün arzının güvence altına alınması ve ürünlerin tüketicilere uygun fiyatlarla ulaştırılmasının sağlanmasıdır.

Tarım sektöründe, doğru ve etkili kararların alınabilmesi ve uygulanan politikaların etkilerinin analiz edilebilmesi için düzenli ve sağlıklı tarımsal verilere ihtiyaç duyulmaktadır. Çalışmada öncelikle Türkiye’de tarımsal teşvikler incelenmiş, daha sonra TMS 41 kapsamında muhasebe işlemleri anlatılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Tarımsal Faaliyet, Teşvik, TMS 41.

TURKISH ACCOUNTING STANDARD-41 SCOPE OF STATE INCENTIVES FOR AGRICULTURAL ACTIVITIES AND ACCOUNTING TRANSACTIONS

ABSTRACT

The efficiency of production factors, increase the incomes of the workers, stabilize the product market, guarantee the sustainability of the product supply and deliver products to consumers at reasonable prices in the agricultural sector.

Regular and meaningful agricultural data is required in order to give correct and effective decisions and to analyze the impacts of the implemented policies in agricultural sector in this research, first the agricultural encourages in Turkey then, accounting procedures are explained within TAS 41.

Key Words: Agricultural activity, Encourage, TAS 41.

* Bu çalışma doktora tezinden derlenmiştir.

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

GİRİŞ

Ekonomide teşvik kavramı, belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve/veya maddi olmayan destek, yardım ve özendirme olarak tanımlanmaktadır. Buna bağlı olarak, tam rekabetçi 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; S: 136).

Tanımdan da anlaşılacağı gibi, ekonomik teşviklerin temelinde, kaynakların, ülke ekonomisi açısından daha yararlı olduğu kabul edilen alanlara yönlendirilmesi anlayışı yatmaktadır. Bu bağlamda, teşvik politikaları; ülkelerin zaman içerisindeki gelişmelere paralel olarak, ihracata, yatırımlara v.b. alanlara öncelik verilme suretiyle değişebilmektedir (Devlet Planlama Teşkilatı, 2000; 215). Esasında teşvikler 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; S: 5).

14.08.1991 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 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 tekrar 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; S: 212).

1. TARIM İŞLETMELERİNDE DEVLET TEŞVİKLERİ

Tarımsal teşviklerin amacı; tarım sektörünün öncelikli problemlerinin çözümüne katkıda bulunmak, uygulanan politikaların etkinliğini artırmak, sektörün bu politikalara uyumunu kolaylaştırmaktır. Tarımsal destekleme politikaları, ekonomik ve sosyal etkinlik ve verimlilik koşullarını sağlayacak programlarla uygulanır. Ödemeler bütçe imkanları çerçevesinde ve programların niteliğine bağlı olarak, gerekli denetim ve kontrollerin tamamlanmasından sonra yapılmaktadır.

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

- a) Tarım ürünlerinin fiyatlarında istikrarı sağlamak,
- b) Gelir seviyesini artırmak,
- c) İstihdamı artırmak,
- d) Verimliliği artırmak,
- e) Tüketicilerin menfaatlerini korumak.

ABD, İngiltere, Fransa ve Almanya gelişmiş ülkeler de tarımsal teşvikler 5 yıllık programlar ile açıklanmaktadır. Bu gelişmiş ülkelerde üretici, hangi ürüne ne kadar teşvik alacağını önceden bilerek üretim kararını verebilmektedir. Türkiye’de ise, teşvikler genellikle bir yıl gecikmeli olarak açıklanmakta ve tarım işletmeleri, ürünlerini sattıktan sonra ne kadar teşvik alacağını öğrenmektedir. Bundan dolayı tarımda üretim planlaması yapmak güçleşmektedir.

Tarımsal destekleme finansmanı, bütçe kaynaklarından ve dış kaynaklardan sağlanmakta olup bütçeden ayrılacak kaynak, Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH)’nın yüzde birinden az olmamaktadır (Tarım Kanunu, m., 21). Tarım politikalarını tespit edilmesi, planlanması ve koordinasyonu ile ilgili kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapılarak uygulanmasında Tarım ve Köyişleri Bakanlığı yetkilidir (Tarım Kanunu, m., 7).

14.04.2006 tarihinde kabul edilen ve 25.04.2006 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Tarım Kanunu’nda tarımsal destekleme araçları tanımlanmış ve kapsamı belirtilmiştir. Tarım Kanunu’na göre tarımsal teşvik araçları şunlardır (Tarım Kanunu, m., 19):

1.1. Doğrudan Gelir Desteği (DGD)

Doğrudan gelir desteği; üreticilere tarımsal üretim amacıyla işledikleri araziler için Tarımsal Destekleme ve Yönlendirme Kurulunun teklifi üzerine, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen birim ödeme miktarı üzerinden, doğrudan ödeme yapılır. Ödeme miktarları, üreticilerin tarım politikaları amaçları ve çevre koruma koşullarına uyumunu kolaylaştırmak üzere farklı düzeylerde belirlenebilir. Doğrudan gelir desteği ödemelerine ilişkin esas ve usuller, bu Kanunun temel yapısıyla çelişmeyecek şekilde, her yıl Kurulun tavsiyesi ile Bakanlık tarafından çıkarılacak uygulama tebliğleri ile belirlenir. Uygulama tebliğleri, ilgili yılın ilk iki ayı içerisinde yayımlanır. Bakanlık, gerektiğinde ek tebliğler çıkarabilir.

Doğrudan gelir desteği kavramı, Türkiye’de ilk defa 1990’lı yılların ikinci yarısında VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planında ve Tarım Reformu Uygulama Projesi (ARIP) çerçevesinde IMF’ye 1999 ve 2000 yıllarında verilen niyet

mektubunda yer almıştır. Böylece zamanla etkinliğini yitiren bir kısım tarım politikalarının yerine, tarımsal reform kapsamında ele alınacak daha etkin, hedef kitlesi belli, rekabete dönük, adil, çiftçilerin gelirlerini yükseltmeye yönelik, çevreci yaklaşımları ön plana alan bir tarım politikası benimsenmesi kararlaştırılmıştır. Bu süreçte bazı destekleme araçları tasfiye edilerek doğrudan gelir desteği uygulamaya başlanmıştır. Doğrudan gelir destekleme ödemeleri Çiftçi Kayıt Sistemi (ÇKS)'ne kayıtlı olan, tarımsal faaliyette bulunan ve 500 dekar ve daha küçük araziye sahip üreticilere ödenmektedir (Dellal, 2008; S: 18).

1.2. Fark Ödemesi

Çiftçilere üretim maliyetleri ile iç ve dış fiyatlar dikkate alınarak fark ödemesi desteği verilir. Fark ödemesi desteği öncelikle arz açığı olan ürünleri kapsar. Her yıl, fark ödemesi kapsamına alınacak ürünler ile ödeme miktarları Kurul tarafından belirlenir. Fark ödemesinden yararlanacak çiftçilerden üretim maliyeti ve ürünlerin satışına ilişkin belgeler istenebilir.

Mevcut durumda pamuk, ayçiçeği, soya fasulyesi ve diğer yağlı bitkileri kapsayan uygulama, mısır ve bazı yemeklik baklagilleri kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Uygulama ile hedef fiyat ve Pazar fiyatı arasındaki fark üreticilere prim olarak ödenecektir.

1.3. Telif Edici Ödemeler

Üreticilerin arz fazlası olan ürünlerin üretiminden vazgeçerek alternatif ürünlere yönelmeleri teşvik edilir. Üreticilere, arazilerinde alternatif ürünleri yetiştirmelerinden dolayı karşılaşılabilecekleri gelir kayıplarını önlemek üzere telif edici ödeme yapılır. Her bir üretici için yapılacak ödeme miktarı, üreticinin alternatif ürünlerin üretimine ayırdığı arazi miktarı ile birim ödeme miktarının çarpımı suretiyle hesaplanır. Üreticilerin bir araya gelerek, alternatif ürünlerin işlenmesi ve pazarlanması için yapacakları yatırımların finansmanı için ek ödeme yapılabilir. Telif edici ödemelerin ürün kapsamı, ürünler bazında birim ödeme miktarları, ödeme süreleri ve ek ödeme miktarları her yıl Kurulun teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından belirlenir.

1.4. Hayvancılık Destekleri

Hayvancılık faaliyetlerinde, ırk ıslahı, kaba yem üretiminin artırılması, verimliliğin artırılması, işletmelerin ihtisaslaşması, işletmelerde hijyen şartlarının sağlanması, hayvan sağlığı ve refahı, hayvan kimlik sisteminin teşviki, hayvansal ürünlerin işlenmesi ve parlanması ile bunlarla ilgili kontrol, takip ve standartların iyileştirilmesi ve su ürünlerinin desteklenmesi amacıyla destekleme tedbirleri alınır. Hayvancılık desteklemelerinde, bölge ve iller bazında destekler uygulamaya ve ödeme miktarlarını belirlemeye, Kurulun teklifi üzerine Bakanlar Kurulu yetkilidir.

1.5. Tarım Sigortası Ödemeleri

Üreticilerin, Üretim materyallerini ve ürünlerini sigorta ettirmelerini teşvik etmek üzere, sigorta prim bedellerinin bir kısmı Devlet tarafından karşılanır. Tarım sigortasından yararlanacak ürünler ile teminat altına alınacak riskler Bakanlığın teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından belirlenir. Tarımsal sigorta, sisteminde Devlet tarafından karşılanacak prim destek oranı azami %50 ile sınırlandırılmıştır.

1.6. Kırsal Kalkınma Destekleri

Kırsal gelirin artırılması ve çeşitlendirilmesi, kırsal altyapı, toplulaştırma, tarla içi geliştirme hizmetleri ve sosyal yapının güçlendirilmesi ile doğal kaynakların korunması ve geliştirilmesi amacıyla, kırsal toplum kesimlerinin birlikte veya ferdi olarak yürütecekleri yatırım projelerinin maliyetlerinin bir kısmı, masraf paylaşma esasına göre, Devlet tarafından karşılanır. Kırsal kalkınma destekleri uygulaması Bakanlık tarafından yapılır. Kırsal yatırımların desteklenmesinde, köy ve diğer kırsal alanda yaşayan topluma istihdam sağlayıcı tarımsal ve tarım dışı ekonomik yatırımlara öncelik tanınır.

Kırsal kalkınma destekleri çerçevesinde desteklenecek projeli yatırımlarda, hedef kitle ve yerel paydaşların katılımı, tabandan yukarı yaklaşım, sürdürülebilirlik, uygun teknolojilerin kullanılması ve modern işletmecilik sistemlerinin yaygınlaştırılması ilkelerine uyulması esastır. Desteklenecek yatırım projelerinin konuları, desteklemelerin proje türleri bazında hangi oranlarda yapılacağı ve uygulamaya dönük diğer hususlar, Kurulun teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından belirlenir.

1.7. Çevre Amaçlı Tarımsal Arazilerini Koruma (ÇATAK) Programı Destekleri

Erozyon ve olumsuz çevresel etkilere maruz kalan tarım arazilerinde, işlemeli tarım yapan üreticilerin, arazilerinin doğal bitki örtüleri, çayır, mera, organik tarım ve ağaçlandırma için kullanımlarını teşvik etmek üzere, kendilerine belirli bir süreyi kapsayacak şekilde, çevre amaçlı tarım arazilerini koruma programı destekleri sağlanır. Ödemeler, Bakanlık ile üreticiler arasında akdedilecek sözleşmelere dayalı olarak ve birim arazi üzerinden yapılır. Her bir üretici için yapılacak çevre amaçlı tarım arazilerini kloruma programı destekleri ödemesi, üreticilerin bu program için tahsis edecekleri arazi miktarı ile birim ödeme miktarlarının çarpımı ile hesaplanır. Üreticilerin, bu araziler üzerinde ayrıca çevre koruma tedbirleri almaları da istenir. ÇATAK programı destekleri ödemelerinin hangi arazilerde uygulanacağı, sözleşmelerin kapsamı, ödemelerin süresi ve ödeme miktarları Kurulun teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından belirlenir.

1.8. Diğer Destekleme Ödemeleri

Araştırma, geliştirme ve tarımsal yayım desteği, pazarlama teşvikleri, özel depolama yardımı, kalite desteği, piyasa düzenlemeleri desteği, organik üretim desteği, imha desteği, ürün işleme desteği, gerektiğinde bazı girdi destekleri ile tarım havzaları destekleri v.b. konularda destekleme araçları kullanılabilir. Bu destekleme araçları her yıl Kurulun teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından belirlenir.

Tarım Kanunu'na göre destekleme ödemelerinde uyulması gereken esaslar ise şunlardır (Tarım Kanunu, m., 20):

- a) Destekleme ödemeleri; bölge, işletme, arazi, ürün, tarım sistemi, sözleşmeli üretim, ıslah ve çevre gibi konulardaki öncelikler ve tercihler ışığında farklı miktarlarda yapılabilir,
- b) Bir tarımsal işletmenin alabileceği azami toplam destekleme miktarı, yıllık olarak belirlenir,
- c) Destekler, üretici örgütleri aracılığı ile de ödenebilir,
- d) Desteklenecek ürünlerin ve destekleme ödeme miktarlarının belirlenmesinde kalite, standart ve sağlık kriterleri dikkate alınır,
- e) Üreticilere yapılacak her türlü destekleme ödemelerinde, entegre idare ve kontrol sistemi uygulanır,
- f) Çiftlik muhasebe veri ağı kayıtlarına ait bilgiler kontrol ve istatistik amaçlı olarak kullanılabilir, ancak ifşa edilemez. Bu hükme uymayanlar için genel hükümler çerçevesinde cezai işlem yapılır

2009 yılına ilişkin tarımsal teşvikler 11 Kasım tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Bu teşviklerin ödemeleri ise 2010 yılı bütçesinden yapılmaktadır. Resmi Gazete'de yayınlanan 2009 yılı tarım teşvikleri aşağıdaki gibidir (Yıldırım, Erişim Tarihi: 04.06.2010):

- a) Alan bazlı teşvikler
- b) Fark ödemesi (prim) teşvikleri
- c) Hayvancılık teşvikleri
- d) Sertifikalı tohum ve fidan teşvikleri
- e) Çiftlik muhasebe veri ağı teşviki
- f) Diğer tarımsal teşvikler

Tarımsal teşviklerin toplam tutarı 2007-2008 yıllarında 5.542 milyon TL'den %5,6 artışla birlikte 5.850 milyon TL'ye yükselmiştir. Teşviklerin %60'ından fazlası alan bazlı teşvikler ile prim teşviklerinden oluşan fark ödemesi sistemine

dahil ürünlere yapılan ödemelere aittir. Tablo 1’de 2007-2008 yıllarında yapılan teşvik ödeme tutarları ile oransal olarak artış ve azalışlar yer almaktadır.

Tablo 1: Tarımsal Teşvik Ödemeleri

	2007 (milyon TL)	Pay (%)	2008 (milyon TL)	Pay (%)	Değişim '07/'08 (%)
Alan Bazlı Teşvikler	2.462	44,4	1.953	33,4	-20,7
DGD Teşviki	1.641	66,7	1.138	58,3	
Mazot Teşviki	479	19,4	473	24,2	
Gübre Teşviki	342	13,9	342	17,5	
Fark Ödemesi Teşvikleri	1.782	32,2	1.647	28,1	-7,6
Kütlü Pamuk Teşviki	828	46,5	648	39,3	
Buğday Teşviki	300	16,9	591	35,9	
Yağlık Ayçiçek Teşviki	203	11,4	141	8,6	
Diğer Teşvikler	451	25,3	267	16,2	
Hayvancılık Teşvikleri	723	13,0	1.330	22,7	84,1
Yem Bitkileri Üretim Teşviki	404	56,0	676	50,8	
Süt Teşviki	177	24,6	310	23,3	
Su Ürünleri Teşviki	28	3,8	93	7,0	
Diğer Teşvikler	113	15,6	251	18,8	
Tarım Reformu Hizmetleri Teşvikleri	24	0,4	34	0,6	38,4
Tarımsal Sigorta Hizmetleri Teşvikleri	32	0,6	55	0,9	74,7
Telafi Edici Ödemeler Teşvikleri	85	1,5	80	1,4	-4,8
Kırsal Kalkınma Teşvikleri	80	1,4	109	1,9	36,8
Kuraklık Teşvikleri	264	4,8	549	9,4	107,6
Diğer Teşvikler	90	1,6	93	1,6	2,9
Toplam	5.542	100,0	5.850	100,0	5,6

Kaynak : Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Kayıtları, Ankara, 2009

2007 ve 2008 yıllarında alan bazlı desteklerin %67 ile %58 arasında Doğrudan Gelir Desteği (DGD)'nden oluşurken, toplam ödeme miktarı DGD'ne bağlı olarak %21 azalmıştır. DGD, 2009 yılından itibaren geçerli olmak üzere kaldırılmıştır. Birim üretim maliyetlerindeki en önemli gider kalemleri arasında yer alan mazot ve gübreye dekar başına verilen destekler yoluyla yapılan üreticilere yapılan katkı önemlidir.

2008 yılı itibariyle 1.647 milyon TL ile tarımsal desteklerin %28'ini oluşturan ve kilogram başına verilen primlerden oluşan fark ödeme sistemindeki toplam destekleme tutarı 2007 yılına göre %7,6 azalmıştır. Bu ödemelerin en yüksek ödeme payına sahip ürün %39 ile pamuktur. Bunu sırasıyla buğday ve yağlık ayçiçeği izlemektedir.

2008 yılında 2007 yılına göre hayvancılık teşviklerinde %84 gibi çok yüksek oranlı artış görülmektedir. Bu artış ile birlikte toplam ödeme tutarı da 1.3330 milyon TL'ye ulaşmıştır. Hayvancılık teşvikleri içerisinde en önemli pay yem bitkilerine aittir.

2007 yılında yaşanan kuraklığın ardından verilen kuraklık teşvikleri tarımsal üretimde devamlılığın sağlanması ve üretici zararlarının telafi edilebilmesi için önemli bir uygulamadır. 2008'de toplam 549 milyon TL kuraklık ödemesi yapılmıştır.

2. ÇİFTLİK MUHASEBE VERİ AĞI (ÇMVA)

Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (ÇMVA), tarım işletmelerinin muhasebe verilerinin toplanması amacıyla oluşturulan bir sistem olup, bu sistem kullanılarak tarımsal işletmelerin ekonomik yapıları etkin olarak izlenmektedir. ÇMVA sisteminin faydalarını üç başlıkta sıralanabilir (Arslan, 2008; S: 9):

- a) Tarımsal politikalar,
- b) Çiftçinin işletmesinin ekonomik analizi,
- c) Ulusal ve bölgesel kalkınma.

AB üyesi ülkeler Ortak Tarım Politikası üretmek amacıyla 79/65/EEC sayılı Konsey kararı ile 15.06.1965 tarihinde ÇMVA (Farm Accountancy Data Network- FADN) olarak adlandırılan bir veri tabanı sistemi oluşturmuşlardır. Bu sistemde AB üyesi ülkelerdeki tarım işletmelerinin yıllık gelir ve faaliyetlerine ilişkin muhasebe verileri toplanır (Aytulun, Erişim Tarihi: 20.09.2010).

Türkiye'de ise, 1998 yılında Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından Devlet Planlama Teşkilatı'nın sağladığı finansal destek ile fiili çalışmalar başlatılmıştır. 1998 yılının sonunda 3 ili kapsayan bir pilot çalışma ile hazırlanan soru kağıdı ve uygulanan veri derleme metodolojisi denenmiştir. Bu

çalışmada, tarım işletmelerinin çoğu muhasebe kaydı tutmadığından, yardımcı kayıt formu ve özet bilgilerin kaydedildiği soru kağıdı birlikte kullanılmıştır. 2001 yılında Türkiye genelinde uygulanan anket çalışması, ÇMVA için gerekli değişkenleri elde etmeye yönelik bu kapsamda yapılan diğer bir çalışmadır. Anketin amacı, tarım politikalarına veri tabanı oluşturmak üzere, piyasaya yönelik üretim yapan tarım işletmelerinden (tarımsal faaliyetlerden belirli bir değer üzerinde brüt kar sağlayan işletmelerden), üretim ve pazarlamaya ilişkin veri derlenerek, AB üyesi ülkelerde uygulanan FADN benzeri bir veri tabanı sisteminin oluşturulmasına katkı sağlayacak düzeyde bilgilerin elde edilmesi ve sonuçların kullanıcıların yararına sunulmasıdır. ÇMVA kurulması konusu, AB mevzuat uyum çalışmaları kapsamında, Ulusal Programın 24 Temmuz 2003 Tarih ve 25178 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete de yayınlanan Tarım Kısımında öncelikli listeler içinde yer almıştır. Ulusal Programda, ÇMVA ile ilgili olarak orta vade de düzenlemeler yapılması öngörülmüştür.

Türkiye’de AB’ne katılım görüşmelerinde, tarım sektörü ile ilgili işletme bilgilerinde mikro ve makro bazlı detay bilgilerin olmamasından dolayı karar almada önemli bir eksik olarak gündeme gelmiştir. Bu nedenle ÇMVA’nın pilot uygulaması 2007 yılında başlamıştır.

3. TARIMSAL FAALİYETLERE İLİŞKİN DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TMS 41 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.

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.

3.1.1. Koşulsuz Devlet Teşviklerinin Muhasebe İşlemleri

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). Koşulsuz devlet teşviklerinin muhasebe kaydına aşağıdaki gibi örnek verebiliriz.

Süt sığırcılığı yapan bir tarım işletmesi devletten her ay sattığı süt miktarlarını ilgili bankaya bildirmiş ve kilogram başına 0,40 TL teşvik almıştır. İşletmenin

60.000 kilogram süt sattığını belgelemiştir. Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.././...

1	102 BANKALAR	2.400	
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KAR.		2.400
	Süt Teşvik Prim Kaydı		

3.1.2. Koşullu Devlet Teşviklerinin Muhasebe İşlemleri

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). Söz konusu teşvikler ancak belirlenen şartlar yerine getirildiğinde gelir olarak kaydedilir. Gelir tablosu ilkelerine göre koşula bağlı gelir ve karlar herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmadan sadece dipnotlarda açıklanır.

Devlet teşviklerinin koşul ve şartları farklılık arz eder. Örneğin; bir teşvik, işletmenin belirli bir yerde 5 yıl süreyle tarımsal faaliyette bulunmasını, bu faaliyetin 5 yıldan daha kısa bir dönem için yapılması durumunda ise tüm teşvikin iade edilmesini gerektirebilir. Bu durumda, söz konusu teşvik, 5 yıllık süre dolmadıkça işletme tarafından kâr ya da zararda muhasebeleştirilmez. Diğer taraftan, teşvik koşullarının, geçen zamana bağlı olarak teşvikin belli bir kısmının işletmece alıkonulmasına izin vermesi durumunda, işletme, söz konusu teşviki, zaman geçtikçe gelir olarak muhasebeleştirir (TMS 41, m., 36). Koşullu devlet teşviklerinin muhasebe kaydına şöyle bir örnek verebiliriz.

Süt sığırcılığı yapan bir tarım işletmesi 5 yıl süre ile belirli bir bölgede tarımsal faaliyette bulunmak şartıyla 50.000 TL devlet teşviki almıştır. Eğer tarımsal faaliyet daha kısa sürerse işletme aldığı teşvikin kalan kısmını geri ödeyecektir.

İlk yıl yapılacak kayıt;

.././...

1	102 BANKALAR	50.000	
	482 ERTELENMİŞ GELİRLER		50.000
	Sığır Teşvik Prim Kaydı		

Her yılın sonunda yapılacak kayıt;

.././...

2	482 ERTELENMİŞ GELİRLER	10.000	
	382 ERTELENMİŞ GELİRLER		10.000
	Dönem Sonu Kaydı		

.././...

3	382 ERTELENMİŞ GELİRLER	10.000	
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KAR.		10.000
	Teşviklerin Gelir Hesabına Aktarılması Kaydı		

Eğer, her yıl faaliyetin yapılıp yapılmadığını kontrol edilip ve kontroller sonucunda teşvik taksitlerle veriliyorsa yukarıdaki son yıl yapılan kayıt her yıl 10.000 TL (50.000 / 5) aşağıdaki gibi gelir olarak kaydedilir.

.././...

1	102 BANKALAR	10.000	
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KAR.		10.000
	Süt Teşvik Prim Kaydı		

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).

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

varlıklara ilişkin devlet teşviklerine uygulanır (TMS 41, m., 38). TMS 20'ye göre, 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.

İşletmenin, bu standart kapsamındaki devlet teşviklerinin mali tablolardaki sunumu ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalarda bulunması gerekir (TMS 41, m., 57):

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

4. SONUÇ

Tarım sektörü, ekonomideki ağırlığı ülkelerin gelişmişlik düzenine göre farklılık göstermekle birlikte az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için stratejik öneme sahiptir. Tarım sektörünün teşvik edilmesi, üretim faktörlerinin verimliliğinin yükseltilmesi, çalışanların gelirlerinin artırılması, nüfusun yaşam standardının yükseltilmesi, tarımsal ürün piyasalarına istikrar kazandırılması, ürün arzının güvence altına alınması ve bu ürünlerin tüketicilere uygun fiyatlarla ulaştırılmasının sağlanmasıdır.

Tarıma uygulanacak politikaların ve alınacak önlemlerin en doğru şekilde tespiti için elde edilecek verilerin düzenli ve sürdürülebilir olması gerekmektedir. Bu nedenle ÇMVA oluşturulmuş, elde edilen bilgiler tarım sektörüne yönelik karar alma süreçlerinde yardımcı olma ve yol gösterme niteliği taşımaktadır. ÇMVA ile tarımsal işletmelerin gelirleri ve performansları ile ilgili muhasebe verilerinin yıllık olarak toplanmasını hedeflemektedir. Bu veriler mikro düzeyde tarımsal işletmelerden elde edilen verilerdir. Tarımsal işletmelerden; işletme ile ilgili genel bilgiler, faaliyetin türü, işgücü, canlı hayvan sayısı ve değeri, canlı hayvan alım satımı, maliyetler, binalar, arsalar, makinalar ve işletme sermayesi, borçlar, üretim (bitkisel ve hayvansal üretim, canlı hayvanlar hariç), kotalar, bitkisel ürünler ve hayvanlar için yapılan doğrudan ödemeler ile ilgili veriler toplanmaktadır.

Devlet tarımsal faaliyetlerin gelişmesine yönelik çeşitli teşvikler vermektedir. Alınan bu teşviklerin nasıl muhasebeleştirileceği TMS 41'de açıklanmıştır. Bu standarda göre, gerçeğe uygun değerde değerlemeye tabi tutulmuş canlı varlıklara ilişkin teşvikler koşulsuz ve koşullu olarak ikiye ayrılmıştır. Koşulsuz

verilen devlet teşvikleri alacak haline geldiklerinde gelir olarak muhasebeleştirilirken, koşullu verilen devlet teşvikleri ise, koşullar karşılandığında gelir olarak kaydedilir.

Maliyet değeriyle değerlemeye tabi tutulmuş canlı varlıklara ilişkin teşvikler, canlı varlıkların maliyetinden birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmüş ise, bu devlet teşviklerinin kaydı “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardına göre yapılır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

KİTAPLAR

ASLAN, Murat. (2008). *Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (ÇMVA) Uygulamalarında Örneklem Seçimi ve Türkiye’deki Tarımsal Yapıda Uygulanabilirliği*. (T.C. Tarım ve Köyşleri Bakanlığı Dış İlişkiler ve Avrupa Birliği Koordinasyon Dairesi Başkanlığı Uzmanlık Tezi).

Devlet Planlama Teşkilatı (DPT). (2002). *Devlet Yardımları Uygulamasının Maliyeti ve Ekonomik Göstergelerle Mukayesesi*. Ankara: DPT Yayınları.

Devlet Planlama Teşkilatı (DPT). (2000). *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Bölgesel Gelişme Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Ankara: DPT Yayınları.

DİNLER, Zeynel. (2000). *Tarım Ekonomisi*, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.

KÜÇÜKER, Celal. (2000). *Teşvik Teorisi: Ekonomik Argümanlar ve Endüstri Politikaları, Ekonomik Gelişme ve Teşvikler*. Ankara: Türkiye Ekonomi Kurumu Yayını.

TEAE, (2008). *Ekonomik Göstergelerle Türkiye’de Tarım, 2007*, Editörler: İlkay DELLAL, Celile Ö. DÖLEKOĞLU, Ankara: Tarımsal Ekonomi Araştırma Enstitüsü Yayın No: 167.

KANUN VE STANDARTLARLAR

Tarım Kanunu

Türkiye Muhasebe Standartları

İNTERNET

AYTULUN, Arif. http://www.ekonomikpanorama.com/sizden_gelenler/18852.html. 20.09.2010. Çiftlik Muhasebesi: www.ekonomikpanorama.com

YILDIRIM, A. Ekber. www.istekobi.com.tr/kobi-bilgi-merkezi/makaleler/tarimsal-destekler-m68.aspx. 04.06.2010. Tarımsal Destekler: www.istekobi.com.tr

