



*Araştırma Makalesi / Research Article*

**MUHASEBE MEVZUATI VE STANDARTLARINDA TARIMSAL FAALİYETLER:  
MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇÜM**

**Selçuk YALÇIN<sup>1</sup>**

**Öz**

Ülkemizde muhasebe mevzuatı, daha çok Vergi Usul Kanunu düzenlemeleriyle uyumlu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türk Ticaret Kanunu düzenlemeleriyle uyumlu Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı taslağından oluşmaktadır. Tarımsal faaliyet TMS 41 Tarımsal Faaliyet standardında satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimi olarak tanımlanmıştır. Çalışmamızda bitkisel ve hayvansal üretim yapılan tarım işletmelerinin muhasebe sistemi belirtilen muhasebe mevzuatı düzenlemeleri çerçevesinde ayrıntılı ve karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Ayrıca konuyu açıklayıcı nitelikteki muhasebe kayıtları muhasebe mevzuatı hükümleri doğrultusunda karşılaştırmalı olarak yapılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Tarımsal Faaliyet, Muhasebe Standartları, TMS 41, BOBİ FRS, KÜMİ FRS

**JEL Kodları:** M41, M49

**AGRICULTURAL ACTIVITY IN ACCOUNTING LEGISLATION AND STANDARDS:  
BOOKING AND VALUATION**

**Abstract**

In our country, the accounting legislation consists of the Accounting System Implementation General Communiqués, mostly in line with the Tax Procedure Law and Turkish Accounting-Financial Reporting Standards, Financial Reporting Standard for Large and Medium Enterprises and draft text of the Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises in compliance with Turkish Commercial Code regulations. Agricultural activity is defined in IAS 41 Agriculture as the management by an entity of the biological transformation and harvest of biological assets for sale or for conversion into agricultural produce or into additional biological assets. In our study, the accounting system of agricultural enterprises with crop and animal production has been discussed in detail and comparatively within the framework of accounting legislation. In addition, the accounting entries that explain the subject were made comparatively in line with the provisions of the accounting legislation.

**Keywords:** Agriculture, Accounting Standards, IAS 41, Financial Reporting Standard for Large and Medium Enterprises, Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises

**JEL Codes:** M41, M49

<sup>1</sup> Prof. Dr., Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, selcuk.yalcin@dpu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-9402-7524

**Başvuru Tarihi** (Received): 03.08.2021 **Kabul Tarihi** (Accepted): 20.01.2022

## Giriş

Bu çalışmada tarımsal faaliyetlere konu varlıkların ülkemizdeki muhasebe mevzuatı doğrultusunda finansal tablolara alınması, değerlemesi ile finansal tablo dışı bırakılması konuları incelenmektedir. Ülkemizde muhasebe mevzuatı, Vergi Usul Kanunu (VUK) düzenlemeleriyle uyumlu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) düzenlemeleriyle uyumlu Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) taslağından oluşmaktadır. Çalışmamızda KÜMİ FRS taslağı KÜMİ FRS olarak ifade edilecektir. MSUGT’da tarımsal faaliyetlerle ilgili hüküm yoktur. VUK’da tarımsal faaliyetlerin vergilendirilmesiyle ilgili hükümler yer almaktadır. Muhasebe standart setlerinde tarımsal faaliyetler kapsamlı olarak düzenlenmiştir.

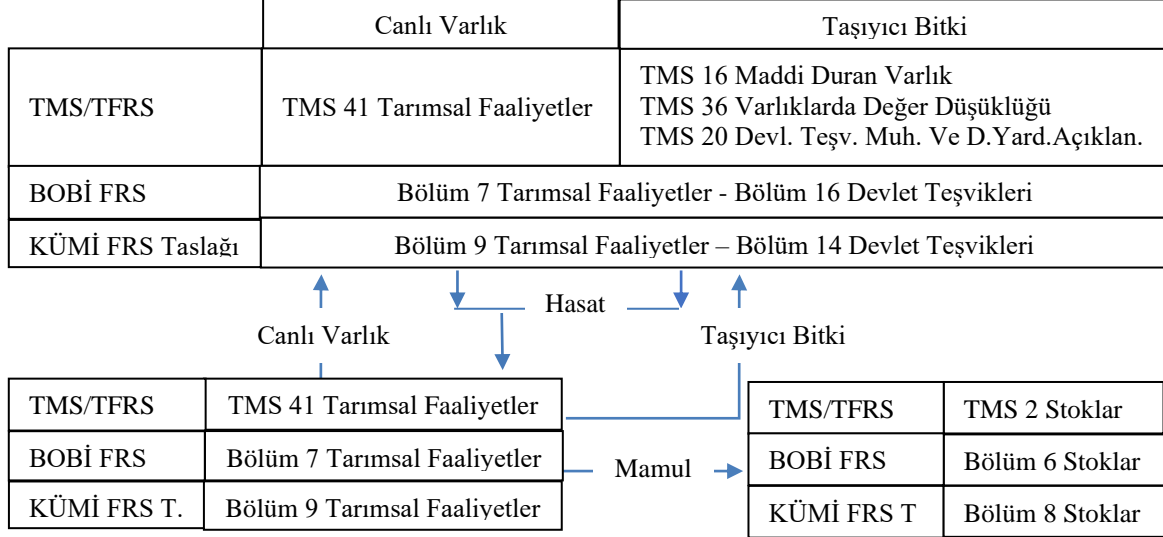
Ülkemizde tarımsal faaliyetlerin TMS 41 Tarımsal Faaliyet standardı, MSUGT ve VUK doğrultusunda muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda sunumuyla ilgili olarak çok sayıda çalışma yapılmıştır. Canlı varlıklara odaklanan çalışmalar arasında Özulucan ve Deran (2008), Alagöz ve Antepli (2013), Yılmaz (2014), Okutmuş ve Kural (2015), Çevik ve Kırlioğlu (2016), Süklüm ve Akdoğan (2016), Hacıhasanoğlu ve Ünlü (2017), Doğan ve Arslan (2018), Tazegül ve Kahramani (2018), Öztürk ve Ünkaya (2019), Arslan (2019), Yavuzarslan ve Özerhan (2019) ve Karasioğlu vd. (2021) çalışmaları sayılabilir. Diğer taraftan taşıyıcı bitki ve tarla bitkilerinin kayıtlanması ve değerlemesi konularına odaklanan çalışmalar arasında Aksoylu (2013), Şen ve Karagül (2014), Gökgez ve Temelli (2016), Kaya ve Atasel (2016), Yazarkan (2016), Dikmen ve Köksal (2018), Demirci ve İsker (2019) ve Dikmen ve Köksal (2019) çalışmaları sayılabilir. Taşıyıcı bitkilerle ilgili 2014 ve sonrası çalışmalar taşıyıcı bitkilerin TMS 41 kapsamında çıkartılıp TMS 16 kapsamına alınması sonrası çalışmalardır. Yazarlar burada belirtilen çalışmalarında genellikle tarımsal faaliyet ve TMS 41 Tarımsal Faaliyet standardı hakkında genel açıklamalar yapmışlar; büyük ve küçük baş hayvanlar, kanatlı kümes canlıları ve su ürünlerinden oluşan canlı varlıklar ile şeker pancarı benzeri tarla bitkileri ile ceviz ve fındık gibi bitkilerin de dahil olduğu meyve bahçelerinin muhasebeleştirilmesi ve değerlemesine dönük örnekler üzerinde durmuşlardır. Ertaş vd. (2017) çalışmalarında TMS 20 ve TMS 41 kapsamında tarımsal teşvikleri incelemişlerdir. Karasioğlu vd. (2021) çalışmasında KGK hesap planı taslağı kullanılmıştır.

Çalışmamızda bitkisel ve hayvansal üretim yapılan tarım işletmelerinin muhasebe sistemi TMS/IFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS, MSUGT ve VUK düzenlemeleri çerçevesinde ayrıntılı olarak incelenmiş ve karşılaştırmalar yapılmıştır. Ayrıca taşıyıcı bitkiler, canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerle ilgili karşılaştırmalı örnek uygulamalar sunulmuştur. Muhasebe kayıtlarında MSUGT ile getirilen Tekdüzen Hesap Planı ve KGK tarafından yayınlanan Tekdüzen Hesap Planı Taslağı kullanılmıştır. Çalışmamızda KGK Hesap Planı Taslağı KGK hesap planı olarak anılacaktır.

Ülkemizde geçerli ve taslak halinde bulunan muhasebe standart setleri çerçevesinde tarım işletmelerinin muhasebe sistemi Şekil 1’de açıklanmıştır. TMS/IFRS uygulayan bir tarım işletmesinde hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve canlı varlıklar ile tarımsal faaliyetlere ilişkin devlet teşviklerinin kayıtlara alınması, raporlama dönemlerinde ölçümü ile sunum ve açıklamaları TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı çerçevesinde yapılacaktır. Tarımsal faaliyetler sonucunda canlı varlık ve taşıyıcı bitkilerden hasat edilen tarımsal ürünler TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı çerçevesinde hasat anındaki gerçeğe uygun değerinden (GUD) satış maliyetleri düşülmüş değeri ile ölçülerek ürün stoklarına alındıktan sonra dönem sonu ölçüm, sunum ve açıklamaları TMS 2 Stoklar standardı çerçevesinde yapılacaktır. Örneğin, üzüm bağı bir bitkisel canlı varlık, bağdaki üzüm, tarımsal üründür. Bu standart, üzüm hasat

edildiği aşamaya kadarki süreci kapsar. Bundan sonraki süreç standart kapsamında değildir (Örten vd. 2020: 769). Diğer taraftan TMS 41 kapsamında çıkartılan taşıyıcı bitkiler TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı doğrultusunda muhasebeleştirilecek, sunulacak ve dönem sonu ölçümleri TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı doğrultusunda yapılacaktır.

**Şekil 1: Standartlar Doğrultusunda Tarımsal Faaliyetler**



Belirtilen süreçler BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulamalarında TMS/TFRS düzenlemelerine benzer şekilde yürütülecektir. Taşıyıcı bitkiler KGK'nın 12.11.2014 tarih, 30 ve 31 Sıra Nolu Tebliği ile TMS 41'de düzenlenen canlı varlıklardan ayrılmış ve ayrı bir maddi duran varlık sınıfı olarak TMS 16 kapsamına alınmıştır. Ancak benzer düzenleme BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de olmadığı için bu standart setlerinde taşıyıcı bitkiler canlı varlıklar sınıfında yer almaktadır.

## 1. Temel Kavramlar

Çalışmada tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak, tarımsal faaliyet, tarımsal ürün, canlı varlık ve taşıyıcı bitki kavramları ile tarımsal faaliyet sürecinin açıklanması yararlı olacaktır.

### 1.1. Tarımsal Faaliyet

Tarımsal faaliyet TMS 41 md. 5'te "satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimi"; BOBİ FRS B.7.2 ve KÜMİ FRS B.9.3'te ise: "canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün ve hasadının, satmak ya da tarımsal ürüne veya ilâve canlı varlıklara dönüştürmek amacıyla yönetilmesi" olarak tanımlanmıştır. Tanımlar karşılaştırıldığında aynı şeylerin farklı kelime dizilimi ile ifade edildiği görülmektedir.

TMS 41 md. 6'da hayvan yetiştirme, ormancılık, yıllık ya da daha uzun süreli ürünler yetiştirme, meyve bahçesi oluşturma ve fidan ekme, çiçekçilik ve balık çiftçiliği dahil su ürünleri yetiştiriciliği tarımsal faaliyet kapsamında ele alınmış ve bu faaliyetlerin ortak özelliklerinin bulunduğu belirtilmiştir. Ayrıca yaşayan hayvan ve bitkilerin yönetilmesi ve ölçülebilmesi ve biyolojik dönüşüm geçirebildikleri ortaya konulmuştur. Bu itibarla yönetilmeyen okyanus balıkçılığı ve ormanların yok edilmesinin tarımsal faaliyet sayılmayacağı belirtilmiştir. Benzer açıklamalar BOBİ FRS B.7.2 ve KÜMİ FRS B.9.3'te belirtilmiş ve ormanlardan ve denizlerden ürün elde edilmesinin tarımsal faaliyet sayılmayacağı ancak balık çiftliklerinde balık yetiştiriciliğinin tarımsal bir faaliyet olduğu ifade edilmiştir. Böylece bir faaliyet yalnızca canlı

varlıkların biyolojik dönüşümünün yönetiliyor olması durumunda tarımsal faaliyet olarak kabul edilir. Aksi takdirde bu faaliyet tarımsal faaliyet olarak nitelendirilemez (Güler, 2018: 178).

### **1.2. Canlı Varlık**

Canlı varlık TMS 41 md. 5, BOBİ FRS B.7.2 ve KÜMİ FRS B.9.3'te yaşayan hayvan veya bitki olarak tanımlanmıştır. Ayrıca TMS 41 md. 5C'de taşıyıcı bitkiler üzerinde yetiştirilen ürünlerin canlı varlık olduğu ifade edilmektedir.

Canlı varlıklar TMS 41, BOBİ FRS B.7 ve KÜMİ FRS B.9 kapsamında ele alınacaktır. Buna göre ilk muhasebeleştirilme ve her raporlama döneminde GUD'sinden satış maliyetleri düşülerek ölçülecek ve aradaki fark kâr zarara aktarılacaktır.

### **1.3. Taşıyıcı Bitki**

Canlı varlık tüm standart setlerinde yer alırken taşıyıcı bitki kavramı BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yoktur. Bu tür varlıklar canlı varlıklar olarak sınıflandırılacaktır. Taşıyıcı bitki TMS 41 md. 5 ve TMS 16 md.6'da tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılan, bir hesap döneminden fazla ürün vermesi beklenen ve önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimali çok düşük olan bitkiler şeklinde tanımlanmıştır.

TMS 41 md. 5/A'da kerestesi için yetiştirilen ağaçlar gibi tarımsal ürün elde etmek amacıyla yetiştirilen bitkiler ile hem meyve hem de kerestesi için yetiştirilen ağaçlar ve mısır ve buğday gibi yıllık mahsullerin taşıyıcı bitki olmadığı özellikle belirtilmiştir. TMS 41 md. 5/B'de artık ürün vermeyen taşıyıcı bitkilerin kalıntı değer üzerinden satılabilme durumunun bu tür bitkilerin taşıyıcı bitki olmalarını engellemeyeceği ifade edilmiştir.

Taşıyıcı bitki TMS 41 kapsamından çıkartılmıştır. TMS 16 md. 37 doğrultusunda taşıyıcı bitkiler ayrı bir duran varlık sınıfı olarak raporlanacaktır. Bu itibarla diğer maddi duran varlıklar gibi GUD ile kayıtlara alınacak, dönem sonu değerlemesi maliyet veya yeniden değerlendirme modeline göre yapılacak ve amortisman tabii tutulacaktır. Bu bağlamda taşıyıcı bitkiler için amortisman; zamanın geçmesine bağlı olarak taşıyıcı bitkinin yararlı ömründe meydana gelen değer azalmalarının dönemler itibariyle gider kaydedilmesidir (Gökgöz ve Temelli, 2016: 151).

### **1.4. Tarımsal Faaliyet Süreci**

Tarımsal faaliyetler sonucunda tarımsal ürünler elde edilir. TMS 41 md. 5, BOBİ FRS B.7.2 ve KÜMİ FRS B.9.3'te tarımsal ürün, işletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünü olarak ve hasat, ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesi ve biyolojik dönüşümü olarak tanımlanmıştır. Biyolojik dönüşüm ise canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme süreci olarak tanımlanmıştır.

TMS 41 md. 4, BOBİ FRS B.7.3 ve KÜMİ FRS B.9.4'te canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünlerle ilgili örnekler sıralanmıştır. Buna göre koyun canlı varlık; koyundan elde edilen yün tarımsal ürün ve yün ipliği ile halı ise hasat sonu işlenerek elde edilen ürün olarak ifade edilmektedir. Canlı varlık ve yün TMS 41 kapsamında yer alırken, iplik ve halı TMS 2 Stoklar kapsamında yer almaktadır.

## **2. Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi**

Çalışmamızın bu bölümünde tarımsal faaliyetler kapsamında taşıyıcı bitki ve canlı varlıklar ile bu varlıklardan hasat sonucu elde edilen tarımsal ürün, canlı varlık ve taşıyıcı bitkilerin finansal tablolara alınması, dönem sonu ölçümü ve finansal tablolardan çıkartılmasıyla ilgili muhasebe işlemleri ele alınacaktır. Muhasebe kayıtlarında MSUGT Tekdüzen Hesap Planı ve KGK Hesap Planı Taslağı kullanılacaktır. KGK Hesap Planı Taslağında canlı varlıklar dönen ve duran varlıklar olarak 17 ve 27 CANLI VARLIKLAR grubu altında toplanmıştır. Her iki grupta da tarla ve bahçe bitkileri; büyükbaş, küçükbaş ve kanatlı hayvanlar ile su ürünleri ve diğer canlı

varlıklar ayrı hesaplar olarak yer almıştır. Ayrıca canlı varlıklarla ilgili verilen avanslar her iki grupta yer alırken yapılmakta olan canlı varlık yatırımları sadece duran varlıklar grubunda bulunmaktadır. Ayrıca TMS/TFRS kapsamında taşıyıcı bitki tanımını karşılayan varlıklar 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabında takip edilecektir. Diğer taraftan BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de taşıyıcı bitki kavramı olmadığından bu tür varlıklar 17 veya 27 Canlı Varlıklar grubunda uygun hesapta takip edilecektir. MSUGT’de yer alan Tekdüzen Hesap Planına hesap planının bütünlüğünü bozmayacak ilave hesaplar ve alt hesaplar açılabilmesi konusunda esneklik tanınmıştır. Bu çerçevede MSUGT Hesap Planına da canlı varlıklarla ilgili hesaplar eklenebilir.

## 2.1. Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesi

TMS/TFRS’de taşıyıcı bitkiler TMS 16 kapsamına alınmış ancak taşıyıcı bitkilerden elde edilen ürünler TMS 41 md.2b doğrultusunda TMS 41 kapsamında değerlendirilmiştir. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de ise taşıyıcı bitki kavramı yoktur. Bu yüzden TMS 41’de taşıyıcı bitki kapsamına alınan varlıklar BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de canlı varlıklar arasında yer almaktadır.

### 2.1.1. Taşıyıcı Bitkilerin Finansal Tablolara Alınması

TMS 16 md. 3b’de ilgili standardın taşıyıcı bitkilere uygulanacağı ayrıca belirtilmiştir. Taşıyıcı bitkiler diğer maddi duran varlık kalemleri gibi, gelecek ekonomik yararları işletmeye aktarılması muhtemel ve maliyeti güvenilir bir şekilde ölçülebildiği durumlarda finansal tablolara alınacaktır. TMS 16 md. 22A.’ya göre taşıyıcı bitkilerin yönetim amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi için gerekli duruma ve yere getirilmeden önce muhasebeleştirileceği ve bunların yetiştirilmesi için gereken faaliyetleri kapsamaması gerektiği belirtilmektedir. Buradan taşıyıcı bitkilerin maliyetlerine amaç doğrultusunda kullanılabilir hale getirilinceye kadar varlıkla ilişkilendirilebilen tüm maliyetlerin dahil edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

KGK tarafından yayınlanan Hesap Planı Taslağına göre taşıyıcı bitkiler 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabında; canlı varlıklar ve taşıyıcı bitkilerin hasadından elde edilen ürünler ise 15 Stoklar grubunda takip edilecektir.

**ÖRNEK:** MEYMAR Tarım İşletmesi 2020 yılında kendisine ait 100 dönüm arazi üzerinde bir elma bahçesi kurmuştur. Elma bahçesinin dönüm başına maliyet bilgileri aşağıdaki gibidir:

Tarla amortisman gideri (GÜG)	150
Dönüm başına sulama birliğine ödenen (GÜG)	36
Toprağı dikime hazırlama (motorin 4,75 lt. * 5 ₺) (GÜG)	23,75
Mibzer ile ekim (motorin 0,50 lt. * 5 ₺) (GÜG)	2,50
Bodur ağaç fidanı (60 adet * 20 ₺) (DİMMG)	1.200
Dikim işçilik maliyeti	10
<b>Toplam dikim maliyeti</b>	<b>1.422,25</b>
Sonraki yıllarda Sulama, bakım ve ilaçlama dahil (GÜG)	350
Tarla amortisman gideri (GÜG)	150
<b>Sonraki iki yılda yapılan gider toplamı</b>	<b>500</b>
<b>Devlet desteklemesi her yıl</b>	<b>400</b>

Örnekte uzun süreli bir maddi duran varlık yatırımı söz konusu olduğundan yatırım süresince yapılan giderler 259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları hesabında toplanmış ve yatırım yapılan meyve ağaçları TMS 41 kapsamında taşıyıcı bitki olduklarından bu hesaptan çıkartılarak 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar alt hesabında taşıyıcı bitkiler olarak kayıtlara alınmıştır. Diğer taraftan BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de taşıyıcı bitki kavramı olmadığından meyve ağaçlarıyla ilişkilendirilen tüm giderler 278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları hesabında toplanacak ve yatırım bittiğinde 271 Ağaçlar hesabına aktarılacaktır.

.....2020 259 YAP. OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR MUHTELİF AKTİF HS 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	142.225	127.225 15.000
.....2021 259 YAP. OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR MUHTELİF AKTİF HS 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	50.000	35.000 15.000
.....2022 259 YAP. OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR MUHTELİF AKTİF HS 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	50.000	35.000 15.000

### 2.1.2. Taşıyıcı Bitkilerin Sonraki Dönemlerde Ölçümü

TMS 16 md. 29'a göre işletmeler maddi duran varlık sınıflarının tamamının sonraki dönemlerde ölçümü amacıyla muhasebe politikası olarak maliyet ya da yeniden değerlendirme modelini belirleyecektir. Maliyet modelinde TMS 16 md 30'ya göre maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ve yeniden değerlendirme modelinde ise TMS 16 md 31'e göre GUD'sinden, müteakip birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değeri kullanılacaktır. Ayrıca taşıyıcı bitkilere TMS 16 hükümleri doğrultusunda amortisman ayrılacak ve TMS 36 hükümleri doğrultusunda değer düşüklüğü testi uygulanacaktır.

BOBİ FRS B.7 ve KÜMİ FRS B.9'de taşıyıcı bitki kavramı olmadığından taşıyıcı bitki özelliğine sahip bitkiler bu standart setleri doğrultusunda yapılan uygulamalarda canlı varlıklar arasında raporlanır ve dönem sonunda maliyet veya GUD yöntemine göre ölçülür.

Taşıyıcı bitkilerin TMS 41'den TMS 16'ya alınması ve KGK Hesap Planında da ayrı bir MDV kalemi olarak raporlanması gerçeğe uygun sunumu artırmış olabilir. Ancak benzer düzenlemelerin BOBİ FRS ve KÜMİ FRS taslağında yer almaması kafa karışıklığına neden olacaktır. Gerçi hem TMS 16'da yer alan taşıyıcı bitkiler hem de BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de canlı varlıklar arasında yer alan bitkiler maliyet veya yeniden değerlendirme modeliyle değerlendirilebilir de yeniden değerlendirme modelinde kullanılacak değer standart setlerinde farklı tanımlanmıştır. TMS 16 md. 31'de yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki GUD'sinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değer iken, BOBİ FRS 7.7 ve KÜMİ FRS B.9.7'de yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki GUD'sinden satış maliyetleri düşülmüş GUD'dir. Bu tanımlar uygulamayı aynı varlığın değerlemesinde farklı değerlere yöneltebilir.

**ÖRNEK:** Bir önceki örnekte yer alan MEYMAR Tarım İşletmesi sözü edilen meyve fidanları için maliyet modelini uygulamayı tercih etmiştir. Fidanlar üçüncü yıldan itibaren meyve vermeye başlayacaktır. Her ne kadar BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve MSUGT/VUK'da taşıyıcı bitki kavramı yer almasa da sorunun her üç standart seti ve MSUGT/VUK doğrultusunda yapılacak olan çözümlerinde meyve fidanlarının gelişim dönemi ve duran varlık olarak finansal tablolara alınmasına ilişkin kayıtlar aynı şekilde yapılabilecektir.

.....2023 256 DİĞER M. DURAN VARLIKLAR 256.28 Taşıyıcı Bitki 259 YAPILMAKTA OLAN MDV YAT. VE VERİLEN AVANSLAR	242.225	242.225
--	---------	---------

Fidanların ekonomik ömrü 15 yıl olarak değerlendirilmiş ve normal amortisman yönteminin kullanılmasına karar verilmiştir. Ağaçların üçüncü yıl taşıyıcı bitki haline gelmesi ve aynı yıl meyve vermesi dolayısıyla kıst amortisman uygulanması yapılmamıştır. Buna göre taşıyıcı

bitkilerin 242.225 ₺'lik toplam maliyeti 15 yıla bölünerek yıllık amortisman tutarı 16.148 ₺ olarak hesaplanmıştır.

31/12/2023 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	16.148	16.148
.....2023 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ MUHTELİF AKTİF HS 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	50.000	35.000 15.000

Üçüncü yılın sonunda dönümden iki ton elma alınmış olup, elmanın satış maliyeti düşülmüş GUD'si 1,50 ₺/kg olarak hesaplanmıştır.

Sorunun TMS 41, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS doğrultusunda mamullerin hasat yerinde satış maliyetleri düşülmüş GUD ile değerlendirme seçeneğine göre çözümü aşağıdaki gibi olacaktır. Buna göre 65.148 ₺ değerlendirme azalışı kayıtlara alınacaktır.

152 MAMULLER 653 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI 731 GÜĞ YANSITMA HS	3.000 63.148	66.148
731 GÜĞ YANSITMA HS 730 GÜĞ	66.148	66.148

TMS 41, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de tarımsal faaliyet sonucu elde edilen canlı varlık ve tarımsal ürünlerin hasat yerindeki GUD'sinden satış maliyetleri düşülmüş GUD ile kayıtlara alınacağı belirtilmiştir. Ayrıca TMS 41 GUD'nin belirlenebileceği varsayımını öne sürmektedir. Bu itibarla üçüncü yılın toplam 66.148 ₺ ürün maliyetine (genel üretim giderleri toplamı) karşılık varlıkların satış maliyeti düşülmüş GUD'si 3.000 TL olduğundan aradaki 63.148 ₺'lik fark değerlendirme azalışı olarak işletme giderleri arasına alınmıştır.

MSUGT/VUK'ta esas değerlendirme ölçüsü maliyet bedeli olarak belirlenmiştir. Bu itibarla burada hasat edilen meyvelerin kayıtlara alınmasıyla ilgili yapılan çözüm MSUGT/VUK düzenlemeleri doğrultusunda geçerli değildir. Sorunun maliyet bedelini esas alan MSUGT/VUK doğrultusunda çözümünde mamullerin elde edilmesi ve satışında aşağıdaki kayıtlar yapılacaktır:

152 MAMULLER 731 GÜĞ YANSITMA HS	66.148	66.148
731 GÜĞ YANSITMA HS 730 GÜĞ	66.148	66.148

Bu durumda mamullerin MSUGT/VUK doğrultusunda hesaplanan değeri 66.148 ₺'dir.

### 2.1.3. Taşıyıcı Bitkilerin Finansal Tablo Dışında Bırakılması

Taşıyıcı bitkilerin finansal tablo dışı bırakılmasında özellikli bir durum yoktur. İşletme satış fiyatı üzerinden hasılatını ve maliyet fiyatı üzerinden satışlarının maliyetlerini kayıtlara alacaktır.

**ÖRNEK:** MEYMAR Tarım İşletmesinin üretmiş olduğu 200 kg elma peşin ve toptan olarak kilogramı 1,55 ₺'den satılmıştır.

19/07/20** 102 BANKA 600 YURTİÇİ SATIŞLAR 391 HESAPLANAN KDV	365,80	310 55,80
19/07/20** 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ 152 MAMULLER	300	300

Buna göre tüm standart setleri doğrultusunda tarımsal ürünlerini hasat yerindeki GUD'sinden satış maliyetleri düşülmüş değeriyle değerleyen işletmede üçüncü yılda 310 ₺ satış geliri, 300 ₺ satış maliyeti ve 63.148 ₺ değerlendirme zararı raporlanmaktadır. Ayrıca stokların dönem sonu değeri 2.700 ₺'dir.

Diğer taraftan MSUGT/VUK doğrultusunda yapılan satış kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır:

19/07/20** 102 BANKA 600 YURTIÇİ SATIŞLAR 391 HESAPLANAN KDV	365,80	310 55,80
19/07/20** 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ 152 MAMULLER	6.614,80	6.614,80

Buna göre tarımsal ürünlerini MSUGT/VUK doğrultusunda maliyet değeriyle değerleyen işletmede üçüncü yılda 310 ₺ satış geliri, 6.614,80 ₺ satış maliyeti ve 6.304,80 ₺ brüt satış zararı raporlanmaktadır. Ayrıca dönem sonu stokların bilançodaki değeri de 59.533,20 ₺ olacaktır. Oysa stokların değeri bunun çok altındadır. Bu durumda VUK hükümleri doğrultusunda stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılrsa bile VUK'un karşılıklar konusundaki zorlayıcı hükümleri yüzünden ayrılacak olan karşılığın kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmesi gerekecektir. Bu durumda TMS/TFRS uygulayan işletmeler ve BOBİ FRS uygulayan büyük işletme sınıfındaki işletmelerin ertelenmiş vergi uygulamaları yapmaları gereği de ortaya çıkacaktır. Böylece MSUGT/VUK ve muhasebe standartlarının düzenlemeleri arasında çok önemli farklılıklar ortaya çıkmış olacaktır.

## 2.2. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi sunum ve değerlendirme konuları TMS 41, BOBİ FRS Bölüm 7 ve KÜMİ FRS Taslağı Bölüm 9'da düzenlenmiştir. Muhasebe Standartları Uygulama Genel Tebliğlerinde canlı varlıklarla ilgili ayrı düzenleme yoktur. Maddi duran varlıklar hakkındaki düzenlemeler canlı varlıklar için de geçerlidir.

### 2.2.1. Canlı Varlıkların Finansal Tablolara Alınması

TMS 41 md. 1'de ilgili standardın taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar, hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerine uygulanacağı; md. 2'de ise tarımsal faaliyetlere ilişkin arsalar, taşıyıcı bitki ve taşıyıcı bitkilere ilişkin devlet teşvikleri ve tarımsal faaliyetlere ilişkin arsa kiralamalarına uygulanmayacağı ancak taşıyıcı bitkilerin ürünlerine ve md. 3'e göre canlı varlıklardan hasat edilen tarımsal ürünlere hasat anında uygulanacağı belirtilmektedir. Hasat sonunda TMS 2 Stoklar veya uygun bir standart uygulanacaktır. Böylece TMS 41, tarımsal ürünlerin hasat sonrası işlenmesini düzenlemez. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de de benzer şekilde düzenlenmeler yer almaktadır.

TMS 41 md 10'a göre işletmeler canlı varlık ve tarımsal ürünlerini, geçmiş olayların sonucu olarak kontrol ettiği; varlığın ekonomik faydalarının gelecekte işletmeye aktarılmasının muhtemel olduğu ve değerini veya maliyetini güvenilir olarak ölçebildiği durumlarda kayıtlarına alacaktır. BOBİ FRS md. 7.4'te bu tür varlıkların kayıtlara alınması hususunda Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar bölümüne atıfta bulunularak, benzer şartlar ortaya konulmuştur. KÜMİ FRS'de canlı varlık ve tarımsal ürünlerin kayda alınması konusunda herhangi bir şart belirtilmemiştir. TMS 41 md. 11 bir sığırın doğum, damgalanma veya yasal mülkiyetinin edinilmesini bu varlık üzerinde kontrolün bulunduğu kanıt olarak göstermiştir. Ayrıca ilgili varlığın gelecekte sağlaması muhtemel faydalarının önemli fiziksel özelliklerinin ölçülmesiyle değerlendirileceği belirtilmektedir.



Canlı varlıklar ilk olarak muhasebe kayıtlarına alındığında ve her raporlama döneminde TMS 41 md. 12 doğrultusunda GUD'si güvenilir olarak ölçülememesi haricinde hasat yerinde GUD'den satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülecektir. Diğer taraftan TMS 41 md. 30'da canlı varlıkların GUD'sinin güvenilir şekilde ölçülebileceği varsayılmıştır. Ancak bu varsayımın kote edilmiş piyasa fiyatı bulunmayan ve GUD'ye ilişkin alternatif ölçümlerin güvenilir olmayacağı açık olarak anlaşılan canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında ortadan kalkabileceği belirtilmektedir. Bu durumda ilgili canlı varlık, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülerek ölçülecektir. Bununla birlikte sonraki dönemlerde varlığın GUD'si güvenilir şekilde ölçülebilir hale gelirse varlık GUD'den satış maliyetleri düşülerek ölçülecektir. Ayrıca önceki dönemlerde canlı varlıklarını GUD'den satış maliyetlerini düşürerek ölçen işletme bu varlıklarını finansal tablo dışında bırakana kadar aynı şekilde GUD'den satış maliyetlerini düşürerek ölçmeye devam edecektir.

BOBİ FRS B.7.5 ve KÜMİ FRS B.9.5 doğrultusunda canlı varlıklar GUD ya da maliyet modeli kullanılarak ölçülebilir. Her iki standart seti de bu konuda kullanıcılara seçim hakkı tanımıştır. Ayrıca işletmeler farklı canlı varlık sınıfları için farklı ölçüm yöntemleri de kullanabilirler. GUD yönteminin seçilmesi durumunda ilk ve sonraki dönemlerde yapılacak değerlemelerde varlığın hasat yerindeki satış fiyatından satış maliyetleri düşülerek bulunan tutar varlığın değerini oluşturur. Diğer taraftan maliyet yönteminin seçilmesi durumunda BOBİ FRS B.7.9 ve KÜMİ FRS B.9.6 doğrultusunda canlı varlık maliyetinden birikmiş amortisman ve değer düşüklükleri indirilerek değerlendirilecektir.

Canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi konusunda MSUGT/VUK'da özel bir düzenleme yoktur. Bununla birlikte ilgili düzenlemelerde yeniden değerlendirme modeli yer almadığı ve esas değerlendirme yönteminin maliyet modeli olduğu düşünüldüğünde canlı varlıklar da işletmenin diğer maddi duran varlıkları gibi maliyet bedelleriyle muhasebeleştirilecek, uygun olması durumunda amortisman ayrılarak finansal tablolarda sunulacaktır.

Burada bir konuya dikkat çekmekte yarar vardır. TMS/IFRS'de taşıyıcı bitkiler TMS 16 kapsamına alınmış ve maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeliyle değerlendirilebilecektir. Diğer taraftan BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de taşıyıcı bitkiler canlı varlıklarla birlikte ele alınmıştır. Bu standart setlerinde canlı varlıkların maliyet veya yeniden değerlendirme modeliyle değerlendirilebilecek olması taşıyıcı bitkilerin değerlemesi konusunda standart setleri arasında uyumsuzluk olmasına engel olmaktadır. Ancak daha önce açıklandığı üzere standartlardaki tanımlama farklılıkları benzer varlıklara farklı değerlerin hesaplanmasına yol açabilecektir.

TMS 41 md.27'ye göre canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinde varlığın GUD'sinden satış maliyetleri düşüldüğü için zarar ortaya çıkabileceği gibi, bir buzağının doğmasında olduğu gibi kazanç da elde edilebilir. TMS 41 md.26'ya göre canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi veya değerlendirme dönemlerinde ortaya çıkan kazanç veya zarar olduğu dönemin kâr veya zararına aktarılacaktır. BOBİ FRS B.7.7 ve KÜMİ FRS B.9.7'de de ortaya çıkan değerlendirme farklarının kâr zarara aktarılacağı belirtilmektedir.

**ÖRNEK:** KEÇİSAN Tarım İşletmesinin damızlık keçilerinden 20 tanesi doğum yapmıştır. Toplam 30 adet yavru elde edilmiştir. Bu yavruların GUD'den satış maliyetleri düşülmüş değeri 200 ₺ olarak belirlenmiştir.

19/07/2021 173 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR 643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI	6.000	6.000
--	-------	-------

Bu soru her üç standart setine göre aynı şekilde çözülebilir. Ancak MSUGT/VUK doğrultusunda yapılacak olan çözümde alacaklı hesap olarak 649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar hesabı kullanılabilir.

**ÖRNEK:** BURKAY Tarım AŞ 15 Kasım 2020 tarihinde tanesi % 8 KDV hariç 60.000 ₺'den 20 adet danayı peşin olarak satın almıştır. İşletme danaları 2021 yılı temmuz ayındaki kurban bayramında satmayı planlamaktadır.

15/11/2020		
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	60.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	4.800	
100 NAKİT KASASI		64.800

Satın alınan hayvanlar için 31.12.2020'ye kadar 5.000 ₺ direkt ilk madde malzeme, 2.000 ₺ direkt işçilik ve 6.000 ₺ genel üretim gideri yapılmış ve ilgili hesaplara kayıt edilmiştir. İlgili giderler dönem sonunda varlık maliyetine aktarılmıştır.

31/12/2020		
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	13.000	
711 DİMMG YANSITMA HESABI		5.000
721 DİG YANSITMA HESABI		2.000
731 GÜG YANSITMA HESABI		6.000
31/12/2020		
711 DİMMG YANSITMA HESABI	5.000	
721 DİG YANSITMA HESABI	2.000	
731 GÜG YANSITMA HESABI	6.000	
710 DİMMG. HESABI		5.000
720 DİG HESABI		2.000
730 GÜG HESABI		6.000

Bu sorunun çözümünde büyükbaş hayvanların alımı ve yapılan giderlerin muhasebeleştirilmesinde her üç standart seti ve MSUGT/VUK düzenlemeleri (kullanılacak hesaplar dışında) açısından herhangi bir farklılık yoktur.

**ÖRNEK:** BOBİ FRS veya KÜMİ FRS kullanan YUMSAN Yumurta AŞ. tanesi 15 ₺'den 10.000 adet civciv satın almıştır. Civcivlerin aylık yem tüketimi 6.500 ₺'dir. Hayvanlar altıncı ayda yumurta vermeye başlayacaktır.

.....2020		
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI MUHTELİF AKTİF HS	150.000	150.000
.....2020		
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI MUHTELİF AKTİF HS (6 ay boyunca her ay yapılacak kayıt)	6.500	6.500
.....2020		
274 KANATLI HAYVANLAR 278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI (6.500 * 6) + 150.000 = 189.000	189.000	189.000

## 2.2.2. Canlı Varlıkların Sonraki Dönemlerde Ölçümü

TMS 41 md. 12'ye göre canlı varlıklar finansal tablolara alındıklarında ve her raporlama döneminde, GUD'sinin güvenilir şekilde ölçülemediği durumlar hariç, GUD'sinden satış maliyetleri düşülürken, BOBİ FRS B.7.6 ve KÜMİ FRS B.9.5 doğrultusunda GUD yöntemi ya da maliyet yöntemi kullanılarak ölçülür. Varlığın ilk ölçümünde GUD yöntemi tercih edilmişse, sonraki dönemlerde de aynı yöntem uygulanacaktır. Ölçüm sonucu ortaya çıkan kazanç ve kayıplar kâr/zarara yansıtılacaktır. Görüldüğü üzere BOBİ ve KÜMİ FRS'de canlı varlık ve tarımsal ürünlerin sonraki dönemlerde ölçümünde maliyet veya GUD yöntemi konusunda kullanıcılara tercih imkânı sunulmuşken, TMS 41 bu konuda sadece GUD yöntemini öngörmüştür.

BOBİ FRS B.7.7 ve KÜMİ FRS B.9.7 doğrultusunda bir canlı varlık ilk defa finansal tablolara alınırken GUD yöntemi tercih edilirse ilk kayıta ve her bir raporlama döneminde satış maliyetleri düşülmüş GUD'si ile ölçülür. Bu durumda canlı varlık ilk defa finansal tablolara alınırken ve sonraki dönemlerde ölçülürken ortaya çıkan kazanç veya kayıplar kâr/zarara aktarılır. Diğer taraftan işletmenin BOBİ FRS B.7.9 ve KÜMİ FRS B.9.6 doğrultusunda canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde maliyet yöntemini uygulaması halinde sonraki ölçümlerinde maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarını düşerek hesapladığı tutarları kullanacaktır.

BOBİ FRS B.7.6 ve KÜMİ FRS B.9.5'e göre canlı varlık sınıflarının ölçümünde GUD yöntemi tercih edilse bile canlı varlık sınıfında yer alan bir canlı varlığın GUD'si aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülemiyorsa bu canlı varlık, maliyet yöntemiyle ölçülür. Bu canlı varlığın sonraki değerlendirme dönemlerinde GUD'sinin aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülebilir duruma gelmesi halinde söz konusu varlık GUD'si üzerinden ölçülür ve önceki defter değeri ile belirlenen GUD'si arasındaki fark kâr/zarara aktarılır.

TMS 41 doğrultusunda canlı varlık ve tarımsal ürünlerin GUD'sinin belirlenmesinde TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı kullanılacaktır. BOBİ FRS md. 7.12 ve KÜMİ FRS md. 9.10 doğrultusunda GUD'nin belirlenmesi konusunda TFRS 13'e benzer düzenlemeler vardır.

KGK Tekdüzen Hesap Planı doğrultusunda canlı varlık ve tarımsal ürünlerin satış maliyeti düşülmüş GUD'leri ile ölçümünde ortaya çıkan değer artışları 643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları hesabında; değer azalışları ise 653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-) hesabında takip edilecektir. Diğer taraftan BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de izin verilen maliyet modelinin kullanılması durumunda ortaya çıkan değer düşüklükleri 653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-) altında Karşılıklar alt hesabında; daha sonraki değer artışları aynı dönemdeyse 653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-); sonraki dönemlerde ise 643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları altında Konusu Kalmayan Karşılıklar alt hesabında takip edilecektir.

**ÖRNEK:** Bir önceki örnekte yer alan BURKAY Tarım AŞ.'ye ait 20 adet büyükbaş hayvanın satın alma ve sonraki maliyetleri toplamı 73.000 ₺'dir. Dönem sonunda bu hayvanlar satış maliyetleri düşülmüş GUD ile değerlendirilmiş ve her birinin satış maliyetleri düşülmüş GUD'i 4.000 ₺ olarak hesaplanmıştır.  $(4.000 * 20) - 73.000 = 7.000$  ₺

31/12/2020		
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	7.000	
643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI		7.000

Bu tür varlıkların dönem sonu değerlemelerinin satış maliyetleri düşülmüş GUD'leri ile yapılmasını öngören TMS 41 ve bu konuda esneklik sağlayan BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulamalarında bu yöntemin seçilmesi durumunda buradaki çözüm geçerlidir. Ancak maliyet yöntemini seçen BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulamacıları ile MSUGT/VUK düzenlemeleri doğrultusunda kayıtlama yapan işletmeler için bu kayıt doğru değildir. Bu işletmeler hayvanların değerini 73.000 ₺ olarak raporlamaya devam edeceklerdir.

**ÖRNEK:** Önceki örnekte yer alan YUMSAN Yumurta AŞ. canlı varlıklarını maliyet modeliyle değerlemeyi tercih etmiş ve dönem sonunda tavuklarının değerini 150.000 ₺ olarak ölçmüştür. Canlı varlıkların maliyeti 189.000 ₺ olduğundan 39.000 ₺ değerlendirme azalışı vardır.

31/12/2XXX		
653 TARIMSAL FAALİYETLER DEĞERLEME AZALIŞLARI	39.000	
276 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜŞ KARŞILIĞI		39.000

İşletme sonraki yılda tavuklarının değerini 200.000 ₺ olarak ölçmüştür. Bu durumda sadece önceki yılda ayrılan karşılık kadar değerleme artışı kayıtlanacaktır.

31/12/2XXX 276 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜŞ KARŞILIĞI 643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI 643.10 Konusu Kalmayan Karşılıklar	39.000	39.000
---	--------	--------

MSUGT/VUK doğrultusunda yapılacak çözüm de bu şekilde olacaktır. Ancak kullanılacak karşılık hesapları değiştirilecektir. Bununla birlikte soruda işletmenin canlı varlıklarını maliyet modeliyle değerlemeyi tercih ettiği belirtilmektedir. TMS 41 çerçevesinde canlı varlıkların maliyet modeliyle değerlemesi mümkün değildir. Bu itibarla bu çözüm TMS 41'e uygun değildir.

### 2.2.3. Canlı Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılması

Canlı varlıkların finansal tablo dışı bırakılmasında özel bir durum yoktur. İşletme satış fiyatı üzerinden hasılatını ve maliyet fiyatı üzerinden canlı varlığın maliyetini kayıtlara alacaktır.

**ÖRNEK:** BURKAY Tarım AŞ. 2021 yılı kurban bayramına kadar 4.000 ₺ direkt ilk madde ve malzeme gideri, 2.000 ₺ direkt işçilik gideri ve 4.000 ₺ genel üretim giderleri yapmıştır. İlgili giderler büyükbaş hayvanların maliyetlerine eklenecektir. İşletme söz konusu danaları 19 Temmuz 2021 tarihinde 120.000 ₺'ye satmıştır.

19/07/2021 172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 711 DİMMG YANSITMA HESABI 721 DİG YANSITMA HESABI 731 GÜG YANSITMA HESABI	10.000	4.000 2.000 4.000
19/07/2021 711 DİMMG YANSITMA HESABI 721 DİG YANSITMA HESABI 731 GÜG YANSITMA HESABI 710 DİMMG HESABI 720 DİG HESABI 730 GÜG HESABI	4.000 2.000 4.000	4.000 2.000 4.000

BURKAY Tarım AŞ.'nin 19 Temmuz 2021 tarihli satışı işlemi aşağıdaki şekilde kayıtlara alınacaktır.

19/07/2021 100 NAKİT KASASI 600 YURTİÇİ SATIŞLAR 391 HESAPLANAN KDV	129.600	120.000 9.600
19/07/2021 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ 172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	90.000	90.000

Büyükbaş hayvanların satış ve maliyeti ile ilgili burada yapılan çözümlerde TMS/TFRS uygulayan ve BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulayıp canlı varlıklarının değerlemesinde yeniden değerlendirme modelini uygulayan işletmeler açısından herhangi bir farklılık yoktur. Bu işletmeler 120.000 ₺ satış hasılatı, 90.000 ₺ maliyet, 7.000 ₺ değerlendirme artışı ve 30.000 ₺ brüt kâr raporlayacaklardır. Diğer taraftan MSUGT uygulayan işletmeler ile BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulayıp canlı varlıklarının değerlendirilmesinde maliyet modelini uygulayan işletmeler 120.000 ₺ satış hasılatı 83.000 ₺ maliyet ve 37.000 ₺ brüt kâr raporlayacaktır.

### 2.3. Tarımsal Ürünlerin Muhasebeleştirilmesi

Çalışmanın bu bölümünde tarımsal ürünlerin finansal tablolara alınması, dönem sonu ölçümü ve finansal tablo dışı bırakılması standart setlerinde yer alan düzenlemeler doğrultusunda açıklanacaktır.

#### 2.3.1. Tarımsal Ürünlerin Finansal Tablolara Alınması

Bir tarım işletmesine ait canlı varlıklardan hasat edilen tarımsal ürünler TMS 41 md. 13, BOBİ FRS md. 7.10 ve KÜMİ FRS md. 9.9 doğrultusunda, hasat noktasında, GUD'den satış maliyetleri düşülerek ölçülür. Bu ölçüm TMS 2 Stoklar standardı veya uygun olan bir başka standardın uygulama tarihinde ortaya çıkan maliyettir. TMS 41 md. 32'de tarımsal ürünlerin GUD'sinin her zaman, güvenilir olarak ölçülebileceği varsayımı yer alır. Tarımsal ürün ve canlı varlıkların GUD'lerinin ölçümleri TMS 41 md. 15 doğrultusunda yaş ve kalite gibi özelliklerine göre gruplandırılarak kolaylaştırılabilir. Bu özellikler piyasada fiyatlama esas özellikler dikkate alınarak belirlenmelidir. TMS 41 md.16'ya göre işletmenin tarımsal ürününü gelecekte satışına ilişkin bir sözleşmenin tarafı olması canlı varlık veya tarımsal ürünün GUD'sinin düzeltilmesine neden olamaz. Bununla birlikte TMS 37 kapsamında taraf olunan ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme olması durumunda TMS 37 hükümleri uygulanacaktır. Diğer taraftan işletmeler tarımsal ürünlerinin ölçümünde ilgili varlığın finansmanı, vergilendirilmesi veya canlı varlığın yeniden yetiştirilmesine yönelik nakit akımlarını TMS 41 md. 22 doğrultusunda dikkate almayacaklardır.

TMS 41 md.29'a göre tarımsal ürünlerin hasat sonu ilk muhasebeleştirilmesinde kazanç veya zarar ortaya çıkabilir. Böyle bir durumda ortaya çıkan zarar TMS 41 md.28'e göre ilgili dönemin kâr/zararının hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

**ÖRNEK:** ÖNDER Tarım İşletmesi 100 dönümlük tarlasına buğday ekmiş ve dönüm başına aşağıdaki giderleri yapmıştır:

Tarla kirası (GÜG)	150
Dönüm başına sulama birliğine ödenen (GÜG)	36
Toprağı sürme ve ekime hazırlama giderleri (motorin 4,75 lt * 5 ₺) (GÜG)	23,75
Mibzer ile ekim (motorin 0,50 lt * 5 ₺) (GÜG)	2,50
Tohum (22kg * 1,40 ₺) (DİMMG)	30,80
Gübre taban (30 kg * 1,40 ₺) (GÜG)	42
Gübre üst (30 kg * 1,40 ₺) (GÜG)	42
Pas ilacı atmak için motorin (0,50 lt * 5 ₺) (GÜG)	2,50
Ot ilacı için motorin (0,50 lt * 5 ₺) (GÜG)	2,50
Ot ve pas ilacı (GÜG)	15
Bıçerdöver masrafı (GÜG)	20
Sulama işçiliği (DİG)	12
<b>Toplam</b>	<b>379,05</b>

ÖNDER Tarım İşletmesi 100 dönüm ekim yapmış ve dönüm başına 30,80 ₺ direkt ilk madde malzeme, 12 ₺ direkt işçilik ve 336,25 ₺ genel üretim giderine katlanmıştır. Böylece dönüm başına toplam 379,05 ₺ gidere katlanmıştır.

19/02/2021		
710 DİMMG HESABI	3.080	
720 DİG HESABI	1.200	
730 GÜG HESABI	33.625	
MUHTELİF AKTİF HS		37.905

ÖNDER Tarım İşletmesi hasat döneminde 70.000 kg buğday elde etmiştir. Buğdayın hasat tarihinde ve hasat yerindeki fiyatı 1,50 ₺ ve satış gideri 20 kr olarak hesaplanmıştır.

$$(1,50 - 0,20) * 70.000 = 91.000 ₺$$

$$91.000 - (3.080 + 1.200 + 33.625) = 53.095 ₺$$

152 MAMULLER	91.000	
711 DİMMG YANSITMA HESABI		3.080
721 DİG YANSITMA HESABI		1.200
731 GÜG YANSITMA HESABI		33.625
643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME		53.095
ARTIŞLARI		
711 DİMMG YANSITMA HESABI	3.080	
721 DİG YANSITMA HESABI	1.200	
731 GÜG YANSITMA HESABI	33.625	
710 DİMMG HESABI		3.080
720 DİG HESABI		1.200
730 GÜG HESABI		33.625

MSUGT/VUK doğrultusunda esas değerlendirme ölçüsü maliyet bedelidir. Bu yüzden işletmenin elde etmiş olduğu buğdayın kayıtlardaki değeri 37.905 ₺ olacaktır.

152 MAMULLER	37.905	
711 DİMMG YANSITMA HESABI		3.080
721 DİG YANSITMA HESABI		1.200
731 GÜG YANSITMA HESABI		33.625
711 DİMMG YANSITMA HESABI	3.080	
721 DİG YANSITMA HESABI	1.200	
731 GÜG YANSITMA HESABI	33.625	
710 DİMMG. HESABI		3.080
720 DİG HESABI		1.200
730 GÜG HESABI		33.625

### 2.3.2. Tarımsal Ürünlerin Sonraki Dönemlerde Ölçümü

Tarımsal ürünlerin sonraki dönemlerde ölçümü TMS 2 Stoklar, BOBİ FRS B.6 Stoklar ve KÜMİ FRS B.8 Stoklar bölümleri çerçevesinde yapılacaktır. Buna göre tarımsal ürünler sonraki dönemlerde TMS 2 md. 9, BOBİ FRS B.6.4 doğrultusunda maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile ölçülecektir. Her üç düzenlemeye göre de net gerçekleşebilir değer; olağan işletme faaliyetleri kapsamında tahmin edilen satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin çıkarılmasıyla elde edilen tutardır. Diğer taraftan KÜMİ FRS B.8.4 ise stokların maliyet bedeli üzerinden ölçüleceğini ve her raporlama döneminde değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı araştırılarak gerektiğinde stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılacağını belirtmektedir.

**ÖRNEK:** Önceki örnekte yer alan ÖNDER Tarım İşletmesi deposunda bulunan buğdayının değerlendirme gününde satış fiyatının 1,40 ₺ ve satış giderinin de 20 kr. olduğunu tespit etmiştir.

$$91.000 - (1,40 - 0,20) * 70.000$$

$$91.000 - 84.000 = 7.000 ₺ değerlendirme azalışı$$

31/12/20**		
653 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME	7.000	
AZALIŞLARI		7.000
152 MAMULLER		

### 2.3.3. Tarımsal Ürünlerin Finansal Tablo Dışı Bırakılması

Tarımsal ürünlerin satışında özellikli bir durum söz konusu değildir. İşletme satış fiyatı üzerinden hasılatını ve maliyet fiyatı üzerinden satışlarının maliyetini kayıt altına alacaktır.

**ÖRNEK:** ÖNDER Tarım İşletmesi hasat edilen buğdayın tamamı kilogramı 1,15 ₺'ye peşin olarak satılmıştır.

19/07/20** 100 NAKİT KASASI 600 YURTİÇİ SATIŞLAR 391 HESAPLANAN KDV	81.305	80.500 805
19/07/20** 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ 653 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI 152 MAMULLER	80.500 3.500	84.000

Her üç standart setinde de hasat edilen tarımsal ürünlerin kayıtlara hasat noktasında GUD'den satış maliyetleri düşülerek belirlenen bedel üzerinden alınması benimsendiğinden buradaki kayıtlar her üç standart seti açısından da geçerlidir.

Bu sorunun MSUGT/VUK düzenlemeleri doğrultusunda çözümünde maliyet modeli esas alınacak, buğdayın maliyeti 37.905 ₺ ve brüt satış kârı 42.595 TL olarak raporlanacaktır. Ayrıca hasat anında 53.095 ₺'lik değerleme artışı ve raporlama dönemindeki 7.000 ₺ ve satış anındaki 3.500 ₺'lik değerleme azalışları da kayıtlara alınmayacaktır. Sonuç olarak standartlarda net değerleme artışı olarak yer alan 42.595 ₺, MSUGT/VUK düzenlemeleri doğrultusunda brüt satış kârı olarak kayıtlara alınmış olacaktır.

### 3. Tarımsal Faaliyetlerde Devlet Teşvikleri

TMS 41 md. 2(c)'ye göre taşıyıcı bitkilere verilen devlet teşvikleri TMS 20 kapsamındadır. Böylece taşıyıcı bitkilerin TMS 16 kapsamına alınmasıyla uyumlu bir uygulama getirilmiştir. Diğer taraftan maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılığı düşülerek ölçülen canlı varlıklara ilişkin verilen devlet teşviklerine TMS 41 md. 37 doğrultusunda TMS 20 uygulanacaktır. Ancak GUD'den satış maliyeti düşülerek ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri TMS 41 kapsamındadır. Buna göre koşulsuz verilen devlet teşviki, TMS 41 md. 34 doğrultusunda alacak durumuna geldiğinde kâr/zarara yansıtılır. Bu tür varlıklara şartlı olarak verilen devlet teşvikleri ise TMS 41 md. 35 doğrultusunda teşvikle ilgili koşullar sağlandığında kayıtlara alınacaktır. Bu durumda sadece GUD'den satış maliyeti düşülerek ölçülen canlı varlıklara verilen teşvikler TMS 41 kapsamında yer alırken, taşıyıcı bitkiler ve maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılığı düşülerek ölçülen canlı varlıklara ilişkin verilen devlet teşvikleri TMS 20 kapsamında ele alınacaktır.

TMS 20 md. 23'e göre işletmenin kullanımına sunulan arsa benzeri parasal olmayan teşvikler genel uygulamada varlığın GUD ile kayıtlanması gerekirken bazen alternatif olarak teşvikin nominal değeri üzerinden kayıtlara alınacaktır. TMS 20 md. 24'e göre GUD'si ile raporlanan parasal olmayan devlet teşvikleri ve varlıklara ilişkin teşvikler varlığın defter değerinden indirilebilir veya finansal durum tablosunda ertelenmiş gelir olarak raporlanır. Varlıklara ilişkin teşvikler TMS 20 md. 26 doğrultusunda varlığın faydalı ömrü süresince sistematik olarak ertelenmiş gelir şeklinde kâr/zarara aktarılır veya TMS 20 md. 27 doğrultusunda varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilir. Bu durumda amortisman tabii varlığa ilişkin teşvik, varlığın ekonomik ömrü süresince amortisman gideri azaltılarak, kâr/zarara aktarılmış olur. Gelirlerle ilişkili teşvikler ise TMS 20 md. 29 doğrultusunda kapsamlı gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya "Diğer Gelirler" genel başlığı altında raporlanabileceği gibi, ilgili giderlerden düşülerek de raporlanabilir. Standart her iki gösterimi de kabul etmektedir.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin tarımsal faaliyetlere ilişkin bölümlerinde devlet teşviklerine yer verilmemiştir. Bu iki standart setinde de tarımsal faaliyetlere ilişkin devlet teşvikleri ilgili standartların devlet teşvikleri bölümlerine göre ele alınacaktır. BOBİ FRS B.16.7 ve KÜMİ FRS B.15.6 devlet teşviklerini aynı şekilde düzenlemiştir. Buna göre şartsız teşvikler alındıkları anda, şartlı teşvikler ise belirlenen şartlar sağlandığında kâr/zarara yansıtılacaktır. Diğer taraftan şart yerine getirilmeden alınan teşvik bedelleri şart yerine getirilinceye kadar Finansal Durum Tablosunda “Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları” içerisinde raporlanacaktır.

**ÖRNEK:** Önceki örneklerde yer alan MEYMAR Tarım İşletmesi meyve fidanları için her yıl 40.000 ₺ şartsız devlet desteği almaktadır. Destek her yılın sonunda tahsil edilecek ve tahsil edildikçe gelir/kâr hesaplarına aktarılacaktır.

31/12/20**		
102 BANKA	40.000	
644 ESAS FAAL.DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR		40.000

#### 4. Sonuç ve Öneriler

Bu çalışmada tarımsal faaliyetlerin ülkemizdeki muhasebe mevzuatı doğrultusunda finansal tablolara alınması, değerlemesi ile finansal tablo dışı bırakılması konuları incelenmektedir. Ülkemizde muhasebe mevzuatı, VUK düzenlemeleriyle uyumlu MSUGT ve TTK düzenlemeleriyle uyumlu TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS taslağından oluşmaktadır. MSUGT’da tarımsal faaliyetlerle ilgili hüküm yoktur. VUK’da tarımsal faaliyetlerin vergilendirilmesiyle ilgili hükümler yer almaktadır. Muhasebe standartlarında tarımsal faaliyetler kapsamlı olarak düzenlenmiştir. Çalışmamızda bitkisel ve hayvansal üretim yapılan tarım işletmelerinin muhasebe sistemi geçerli muhasebe mevzuatı çerçevesinde ayrıntılı ve karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Ayrıca taşıyıcı bitkiler, canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin muhasebe mevzuatı kapsamında finansal tablolara alınması, dönem sonu ölçümleri ve finansal tablo dışı bırakılmalarıyla ilgili karşılaştırmalı örnek uygulamalar sunulmuştur. Muhasebe kayıtlarında MSUGT ile getirilen Tekdüzen Hesap Planı ve KGK tarafından yayınlanan Tekdüzen Hesap Planı Taslağı kullanılmıştır.

TMS/TFRS uygulayan bir tarım işletmesinde hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve canlı varlıklar ile tarımsal faaliyetlere ilişkin devlet teşviklerinin kayıtlara alınması, raporlama dönemlerinde ölçüm ile sunum ve açıklamaları TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı çerçevesinde yapılacaktır. Tarımsal faaliyetler sonucunda canlı varlık ve taşıyıcı bitkilerden hasat edilen tarımsal ürünler TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı çerçevesinde hasat anındaki gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmüş değeri ile ölçülerek ürün stoklarına alındıktan sonra dönem sonu ölçüm, sunum ve açıklamaları TMS 2 Stoklar standardı çerçevesinde yapılacaktır. Diğer taraftan TMS 41 kapsamında çıkartılan taşıyıcı bitkiler TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı doğrultusunda muhasebeleştirilecek, sunulacak ve dönem sonu ölçümleri TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı çerçevesinde yapılacaktır. Belirtilen süreçler BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulamalarında TMS/TFRS düzenlemelerine benzer şekilde yürütülecektir.

Standart setlerinde tarımsal faaliyet, satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimi olarak ve canlı varlık, yaşayan hayvan veya bitki ve taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürünler olarak tanımlanmıştır. Canlı varlıklar standart setlerinin tamamının uygulamasında da ilk muhasebeleştirilme ve her raporlama döneminde GUD’sinden satış maliyetleri düşülerek ölçülecek ve aradaki fark kâr/zarara aktarılacaktır.



Sadece TMS/IFRS'de yer alan ve TMS 41 kapsamından çıkartılarak TMS 16 kapsamına alınan taşıyıcı bitkiler; tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılan, bir hesap döneminden fazla ürün vermesi beklenen ve önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimali çok düşük olan bitkilerdir. Taşıyıcı bitkiler ayrı bir duran varlık sınıfı olarak raporlanacaktır. Böylece diğer maddi duran varlıklar gibi GUD ile kayıtlara alınacak, dönem sonu değerlemesi maliyet veya yeniden değerlendirme modeline göre yapılacak ve amortismanına tabi tutulacaktır. Taşıyıcı bitkilerin finansal tablo dışı bırakılmasında özellikli bir durum yoktur. İşletme satış fiyatı üzerinden hasılatını ve maliyet fiyatı üzerinden sattığı mamullerinin maliyetini kayıtlara alacaktır.

Canlı varlıklar TMS 41 doğrultusunda, GUD'si güvenilir olarak ölçülememesi haricinde, muhasebe kayıtlarına ilk olarak alındığında ve her raporlama döneminde, hasat yerinde GUD'den satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülecektir. Ayrıca canlı varlıkların GUD'sinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılmıştır. Ancak bu varsayımın kote edilmiş piyasa fiyatı bulunmayan ve GUD'ye ilişkin alternatif ölçümlerin güvenilir olmayacağı açık olarak anlaşılan canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında ortadan kalkabileceği belirtilmektedir. Bu durumda ilgili canlı varlık, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülerek ölçülecektir. Bununla birlikte sonraki dönemlerde varlığın GUD'si güvenilir şekilde ölçülebilir hale gelirse varlık GUD'den satış maliyetleri düşülerek ölçülecektir. Ayrıca önceki dönemlerde canlı varlıklarını GUD'den satış maliyetlerini düşürerek ölçen işletme, bu varlıklarını finansal tablo dışında bırakana kadar aynı şekilde, GUD'den satış maliyetlerini düşürerek, ölçmeye devam edecektir. Canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi veya değerlendirme dönemlerinde ortaya çıkan kazanç veya zarar olduğu dönemin kâr/zararına aktarılacaktır.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre işletmeler canlı varlıklarını GUD ya da maliyet yöntemini kullanarak ölçebilir. Her iki standart seti de kullanıcılara bu konuda seçim hakkı tanımıştır. Ayrıca işletmeler farklı canlı varlık sınıfları için farklı ölçüm yöntemleri de kullanabilirler. GUD yönteminin seçilmesi durumunda ilk ve sonraki dönemlerde değerlemede varlığın hasat yerindeki satış fiyatından satış maliyetleri düşülerek bulunan tutar varlığın değerini oluşturur. Diğer taraftan maliyet yönteminin seçilmesi durumunda canlı varlık, maliyetinden birikmiş amortisman ve değer düşüklükleri düşülerek değerlendirilecektir.

Canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi konusunda MSUGT/VUK'da özel bir düzenleme yoktur. Bununla birlikte ilgili düzenlemelerde yeniden değerlendirme modeli yer almadığı ve esas değerlendirme yönteminin maliyet modeli olduğu düşünüldüğünde canlı varlıklar da işletmenin diğer maddi duran varlıkları gibi maliyet bedelleriyle muhasebeleştirilecek, uygun olması durumunda amortisman ayrılarak finansal tablolarda sunulacaktır.

Tarımsal faaliyetler sonucunda canlı varlıkların hasadı yapılarak tarımsal ürünler elde edilir. Hasat ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesi ve biyolojik dönüşümdür. Biyolojik dönüşüm ise canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve dölleme süreci olarak tanımlanmıştır. Bir tarım işletmesine ait canlı varlıklardan hasat edilen tarımsal ürünler tüm standart setlerine göre hasat noktasında, GUD'den satış maliyetleri düşülerek ölçülür ve işletmenin stokları arasına alınır. Tarımsal ürünlerin hasat sonu ilk muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkan kazanç veya zarar dönemin kâr/zararına aktarılır. Tarımsal ürünlerin sonraki dönemlerde ölçümü TMS 2 ve BOBİ FRS'ye göre maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden; KÜMİ FRS'ye göre ise maliyet bedeli üzerinden ölçülür ve gereken hallerde stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

TMS/IFRS uygulamalarında GUD'den satış maliyeti düşülerek ölçülen canlı varlıklara verilen teşvikler TMS 41 kapsamında yer alırken, taşıyıcı bitkiler ve maliyet bedelinden birikmiş

amortisman ve değer düşüklüğü karşılığı düşülerek ölçülen canlı varlıklar TMS 20 kapsamında ele alınacaktır. GUD'den satış maliyeti düşülerek ölçülen canlı varlıklara koşulsuz verilen devlet teşviki, alacak durumuna geldiğinde, şartlı olarak verilen devlet teşvikleri ise ilgili koşullar sağlandığında kâr/zarara yansıtılır. TMS 20 kapsamında parasal olmayan teşvikler genel uygulamada varlığın GUD ile bazen de alternatif olarak teşvikin nominal değeri üzerinden kayıtlara alınacaktır. Parasal olmayan devlet teşvikleri ve varlıklara ilişkin teşvikler varlığın defter değerinden indirilebilir veya finansal durum tablosunda ertelenmiş gelir olarak raporlanır. Varlıklara ilişkin teşvikler varlığın faydalı ömrü süresince sistematik olarak ertelenmiş gelir şeklinde kâr/zarara aktarılır veya varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilir. Gelirlerle ilişkili teşvikler ise kapsamlı gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya "Diğer Gelirler" genel başlığı altında raporlanabileceği gibi, ilgili giderlerden düşülerek de raporlanabilir.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS düzenlemelerine göre şartsız teşvikler alındıkları anda, şartlı teşvikler ise belirlenen şartlar sağlandığında kâr/zarara yansıtılacaktır. Diğer taraftan şart yerine getirilmeden alınan teşvik bedelleri şart yerine getirilmeye kadar Finansal Durum Tablosunda "Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları" içerisinde raporlanacaktır.

Çalışmamızda tarımsal faaliyetler konusunda, Ülkemizde yapılan çalışmalardan farklı olarak, MSUGT, VUK ve üç standart setinde yer alan düzenlemeler karşılaştırılmalı olarak ele alınmıştır. Ayrıca muhasebe kayıtlarında MSUGT Tekdüzen Hesap Planı ve KGK tarafından yayınlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı kullanılmıştır. Ayrıca tarım işletmelerinin muhasebe sistemi standart setleri ve MSUGT kapsamında bir bütün olarak ele alınmış; tarımsal ürünler ve taşıyıcı bitkilerin stoklara alınmasından sonraki uygulamalara ilişkin detaylı açıklama ve örnekler yer verilememiştir. Gelecekte sadece stoklar kapsamında yer alan tarımsal ürünleri veya maddi duran varlıklar kapsamında yer alan taşıyıcı bitkileri inceleyen detaylı çalışmalar yapılabilir. Yine bir tarım işletmesinin işleyişi sadece bir standart seti doğrultusunda ele alınabilir.

## Kaynakça

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. (1961, 12 Ocak). *Resmi Gazete* (Sayı: 10705). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10705.pdf>
- Aksoylu, S. (2013). Tarımsal faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS 41)'e göre muhasebeleştirilmesi: Gerçeğe uygun değer muhasebesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 39, 65-78.
- Alagöz, A. ve Antepli, A. (2013). Canlı varlıklarda değer tespiti ve muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6(3), 107-124.
- Arslan, S. (2019). Etlik piliç üretim işletmesinde maliyetlerin tarımsal faaliyetler standardı (TMS 41) çerçevesinde hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi. A. V. Can (Ed.), *Proceedings Book of 6th International Congress on Accounting and Finance Research* içinde (ss. 170-183). Niğde.
- Çevik, Z. ve Kırlioğlu, H. (2016). Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 41 tarımsal faaliyetlerin kanatlı hayvan yetiştiriciliği işletmelerinde uygulanması. [ICAFR 16 özel sayı]. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 694-702.
- Demirci, Ş. D. ve İsker, Ö. (2019). Türkiye muhasebe standartlarına göre zeytin yetiştiriciliği işletmelerinde muhasebe uygulamaları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2 (21), 282-304.
- Dikmen, B. B. ve Köksal, A. G. (2018). Taşıyıcı bitkilerin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı çerçevesinde değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi: Ceviz üretim

- işletmesinde bir uygulama. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(3), 82-96.
- Dikmen, B. B. ve Köksal, A. G. (2019). Tarımsal ürünlerin tekdüzen muhasebe sistemi, TMS 41 ve VUK'a göre muhasebeleştirilmesi: Şeker pancarı üretim işletmesinde bir uygulama. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 68(12), 1051-1060.
- Doğan, Z. ve Arslan, S. (2018). Tarımsal Faaliyetler Standardı: TMS 41 çerçevesinde su ürünlerinin muhasebeleştirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10(4), 1047-1065.
- Ertaş, F. C., Çidem, İ. ve Çiğdem, R. (2017). Tarımsal teşviklerin TMS 20 ve TMS 41 kapsamında incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 3(19), 577-591.
- Gökgöz, A. ve Temelli, F. (2016). Taşıyıcı bitkilerin Türkiye muhasebe standartları çerçevesinde muhasebeleştirilmesi, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2(4), 142-154.
- Güler, İ. (2018). *BOBİ FRS Uygulaması*. Ankara: Yaklaşım yayıncılık.
- Hacıhasanoğlu, T. ve Ünlü, A. (2017). Canlı varlıkların TMS 41 ve tekdüzen muhasebe sistemine göre muhasebeleştirilmesi: Süt üretim işletmesi uygulaması. *International Journal of Academic Value Studies*, 3(9), 394-410.
- Karasioğlu, F., Göktürk, İ. E. ve Çetintaş, M. E. (2021). TMS 41 çerçevesinde yumurta tavukçuluğu yapan işletmelerde muhasebeleştirme işlemleri. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 78(20), 590-613.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2018). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı. Erişim adresi: [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2\\_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf)
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2019). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı. Erişim adresi: <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4105/TurkiyeMuhasebeStandartlar%C4%B1>
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2021). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı. Erişim Adresi: [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0\\_FRS/EK%202.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/EK%202.pdf)
- Kaya, U. ve Atasel, O. Y. (2016). Taşıyıcı bitki olarak fındık ağaçlarına ilişkin tarımsal faaliyetlerin Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartlarına göre muhasebeleştirilmesi. K. Çalıyurt (Ed.), *Prof. Dr. Fehmi Yıldız Anısına Muhasebe ve Finansta Güncel Konular* içinde (112-135). Edirne: Trakya Üniversitesi Matbaası.
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1. (1992, 26 Aralık). *Resmi Gazete* (Sayı: 21447). Erişim adresi: [https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447\\_1.pdf](https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf)
- Okutmuş, E. ve Kural, U. (2015). Bir tarım işletmesinde canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 29(15), 252-281.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2020). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Öztürk, A. ve Ünkaya. (2019). Canlı varlıkların TMS 41 kapsamında tekdüzen hesap planında muhasebeleştirilmesi. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*, 1(11), 39-65.
- Özulucan, A. ve Deran, A. (2008). 41 nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve tekdüzen hesap planı açısından küçük ve büyükbaş canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değerlendirme işleminde karşılaşılan güçlükler ve çözüm önerileri. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 25(1), 1-22.
- Süklüm, N. ve Akdoğan, H. (2016). TMS 41 çerçevesinde büyükbaş canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(18), 1-9.
- Şen, İ. K. ve Karagül, A. A. (2014). Yeni bir maddi duran varlık sınıfı olarak taşıyıcı bitkiler: muhasebeleştirme ve ölçme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 7(3), 27-48.
- Tazegül, A. ve Kahramani, A. (2018). Tekdüzen muhasebe sistemi ve TMS 41 kapsamında büyükbaş hayvanların muhasebe kayıtlarının karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi. *Kafkas Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(17), 235-256.
- TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı. (2012, 30 Aralık). *Resmi Gazete* (Sayı: 28513 2. mükerrer). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121230M2-40.htm>
- TMS 2 Stoklar. (2018, 24 Mayıs). *Resmi Gazete* (Sayı: 30430). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180524-15.pdf>
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar. (2019, 15 Ocak). *Resmi Gazete* (Sayı: 30656 1. mükerrer). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/01/20190115M1-95.pdf>
- TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması. (2005, 1 Kasım). *Resmi Gazete* (Sayı: 25983). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/11/20051101-6.htm>
- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü. (2006, 18 Mart). *Resmi Gazete* (Sayı: 26112). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/03/20060318-5.htm>.
- TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar. (2019, 15 Ocak). *Resmi Gazete* (Sayı: 30656 1. mükerrer). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/01/20190115M1-100.pdf>
- TMS 41 Tarımsal Faaliyetler*. (2019, 15 Ocak). *Resmi Gazete* (Sayı: 30656 1. mükerrer). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/01/20190115M1-102.pdf>
- Yavuzarslan, T. ve Özerhan, Y. (2019). TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında canlı varlıkların ölçümü ve finansal tablolarda raporlanması-Borsa İstanbul örneği. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 54(3), 1207-1220.
- Yazarkan, H. (2016). Üretim İşletmelerine ait fındık bahçelerine ilişkin mali işlemlerin Türkiye muhasebe standartları (TMS) çerçevesinde muhasebeleştirilmesi: Durak fındık A.Ş. örneği. *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi*, 23(2), 409-434.
- Yılmaz, E. (2014). TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında büyükbaş canlı varlıkların değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 22, 232-248.