

## UMS Kapsamında Canlı Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Hesaplara Yönelik Bir Alan Araştırması

Metin UYAR\*

Mehmet Fatih GÜNER\*\*

### Özet

Bu çalışmanın amacı, canlı duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde kullanılacak olan hesaplarda meslek mensuplarının düşüncelerinin belirlenmesi ve buna bağlı olarak bir model önerisinin geliştirilmesidir. Bu amaçla hazırlanan anket formu kullanılarak İstanbul'da faaliyet gösteren meslek profesyonellerinden veri elde edilmiştir. Elde edilen verilere ilişkin tanımlayıcı istatistikler oluşturulduktan sonra ANOVA yöntemi kullanılarak örneklemin tercihleri belirlenmeye çalışılmıştır. Buna göre canlı duran varlıkların satın alma ve amortisman aşamasında demografik olarak farklılıklar görülmüştür. Ayrıca kullanıcıların yeni hesap kodları yerine mevcut hesap kodlarını kullanmak istemektedir. Elde edilen bulgular ışığında ise öneriler sunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** UMS, Tarım Muhasebesi, Hesap Planı, Muhasebeci

### A Field Study On The Accounts Used Accounting of Living Assets Within Scope of IAS

#### Abstract

Aim of this study, the determine to views of Professional accountants about accounts used or will be used accounting of living assets and depend on these views develop a model. For this purpose, using a questionnaire form was obtained data from professional accountants in İstanbul. After creating descriptive statistics concerning the sample data, using ANOVA method it was tried to determine preferences. Accordingly, the purchase and amortization of fixed living assets shown as demographic differences in the these phases. In addition, users want to use of existing accounting codes instead of new account codes. The proposal were presented in the light of the findings

**Key Words:** IAS, Agriculture Accounting, Chart of Accounts, Accountant

#### 1. Giriş

Canlı varlıkların değerlendirilmesi, gerçek değerinin tespiti ve muhasebeleştirilmesi süreci uluslararası alanda oldukça öneme sahip ve dikkate değer bir inceleme alanı oluşturmaktadır. Tarım sektöründe meydana gelen gelişmelere paralel olarak tarımsal faaliyet muhasebesinin işletmeler için önemi de artmaya başlamıştır (Argilés, Bladón, ve Monllau, 2011, Lefter ve Roman, 2007). Diğer taraftan, yaşanan ekonomik ve teknolojik

---

\* Yrd.Doç.Dr., İstanbul Gelişim Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü,  
metin.uyar3@gmail.com

\*\*Doç.Dr., Çukurova Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, fatihguner01@gmail.com

gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan ihtiyaçları karşılamak amacıyla, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları yayınlanmaktadır. Bu standartlara bağlı olarak hazırlanan finansal tablolarda yer alacak bilgilerin güvenilirliği kadar, gerçeğe yakın olması da önemlidir (Tokay ve Deran, 2008; 18). Bununla birlikte, uygulayıcıların muhasebe kayıtlarını gerçekleştirirken kullanacakları hesaplar gerek vergi mevzuatı gerekse de Türk Ticaret Kanununun ilgili hükümlerini de dikkate almalıdır. Bu durumda gerçeğe uygun değer ve bunun uygun değerini tespiti ve tarım işletmelerinde muhasebeleştirilmesi, ulusal ve uluslararası düzenlemelerin yapılmasını zorunluluğu hale getirmiştir. Aynı sektörde yer alan uygulayıcıların farklı muhasebe kayıtlarını yapmaları benzer etkiler ortaya koyabileceği gibi farklı etkilerde ortaya çıkarabilmektedir (Hamberg ve Beisland, 2014). Bu etkiyi standardize etmeyi amaçlayan Uluslararası Muhasebe Standartları'nı oluşturan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), 1994 yılında tarım sektöründe uygulanmak üzere bir standarda ihtiyaç olduğunu belirtmiş ve bu konuda çalışma yapmak üzere bir komite kurulmasına karar vermiştir. Kurulan komite, 1996 yılında bir taslak hazırlayarak UMSK'na sunmuştur. UMSK, bu taslağa son şeklini vererek Temmuz 1999'da "Nihai Taslak 65 Tarım" (E-65 Agriculture Exporuse Draft) adı ile yayınlamıştır. Çeşitli ülkelerden muhasebe enstitüleri, odalar, birlikler, denetim şirketleri ile diğer kurum ve kuruluşlar, bu taslağa ilişkin yorum ve önerilerde bulunmuşlardır. UMSK, yorum ve önerileri de dikkate alarak taslak üzerinde bazı değişiklikler yapmıştır. UMSK, 2001 yılında "Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 41, Tarım (IAS-41 Agriculture)" standardını yayınlamış ve 1 Ocak 2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Tarımla ilgili olan 41 nolu muhasebe standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31.12.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Söz konusu standart, UMS'nda meydana gelen değişikliklere paralellik sağlamak amacıyla farklı tarihlerde yayınlanan tebliğlerle güncellenmektedir.

Bu çalışmanın amacı; UMS 41 ile vergi mevzuatında canlı varlıkların değerlendirme ve muhasebeleştirilme ilkelerinin farklı olması, sonucu Tekdüzen Hesap Planı'ndaki hesapların canlı varlıkların ilk kez kaydında ve değerlendirme dönemlerinde canlı varlıklardaki değer değişikliklerini kaydetmede farklılıklara meslek mensuplarının görüşleri çerçevesinde bir uygulama önerisi kazandırmaktır. Bu bağlamda çalışmanın ilk kısmında; tarım işletmelerinde muhasebe sistemi ele alınmıştır. Takip eden bölümde ise çalışmanın ampirik modelini test etmeyi amaçlayan anket uygulaması ve buna dair istatistiksel analizler gerçekleştirilmiştir. Son bölümde ise uygulayıcılara ve araştırmacılara dönük bir öneri modeli ortaya konmuştur.

## 2. Literatür Taraması ve Kavramsal Boyut

Tarım işletmeleri de diğer firmalar gibi, finansal muhasebe ve maliyet muhasebesinin sağladığı faydalardan yararlanır. Muhasebenin sağladığı faydalar, sadece ticaret, imalat ve hizmet işletmelerine özgü değildir, aynı zamanda tarım işletmeleri içinde geçerlidir. Çünkü tarım işletmeleri de herhangi bir faaliyet alanındaki maliyetleri ve her bir ürünün birim maliyetini bilmek isterler. Ayrıca geleceğe yönelik plan ve bütçeler hazırlar, alternatif kararlar arasında seçim yapar, maliyetleri kontrol etmek ister ve stoktaki

malların değerini ve fiziksel miktarını hesaplamak isterler. Bu bakımdan tarım işletmesi de muhasebenin sağladığı bütün faydalardan yararlanabilir. TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatı'ndaki uygulamalar arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu durum ticari kar-mali kar ayrımını gündeme getirmektedir. Muhasebenin giderek bilgi amaçlı tutulması, işletmelerin muhasebeye sadece vergi amaçlı yaklaşımlardan uzaklaşacak bir bilgi sistemi olan muhasebenin, işletme sahip yöneticileri, kredi veren kuruluşlarının karar vermelerinde etkili bir araç olarak kullanımı yaygınlaşacaktır.

Tarımsal Faaliyetler Standardına tarif edildiği üzere tarımsal faaliyet; satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimi şeklinde tanımlanmıştır (TMS 41, md.5). Tanımda geçen "canlılık varlık" ve "tarımsal ürün" kavramları standardın kapsamını belirlemesi açısından önemlidir. Standartta; yaşayan hayvan veya bitkiler "canlı varlık", işletmenin sahip olduğu canlı varlıklardan hasat yapılan ürün "tarımsal ürün" olarak ifade edilmiştir(TMS 41, md.5). Standartta göre, tarımsal faaliyetlerle ilgili olmak koşuluyla: Canlı varlıklar (Canlı Hayvanlar, Bitkiler), - Hasat zamanındaki tarımsal ürünler, - Devlet teşvikleri varlıklar tarımsal faaliyetler kapsamında değerlendirilmektedir (TMS 41, md.1). Tarımsal faaliyet standardına göre bir işletmenin söz konusu yukarıdaki varlıkları edinmesi veya sahip olması durumunda muhasebeleştirme ve değerlendirme işlemlerini TMS 41'de belirtilen esaslara göre yapması gerekir.

Silva Filho vd. (2013)'de Brezilya üzerine yapılan analizde de canlı varlıkların değerlendirilmesinde bir takım lokal zorlukların yaşandığı belirtilmektedir. UMS'na uyumlu olarak hazırlanan TMS 41'de yer alan düzenlemeler VUK'nun ilgili maddeleri ile uyumlu değildir. TMS 41'de yer alan "gerçeğe uygun değer" kavramı VUK'nda yer almamaktadır. Ayrıca TMS 41'de canlı varlıkların amorti edilmek yerine her bilanço tarihinde gerçeğe uygun değeri ile yeniden ölçülmeleri gereği yer almaktadır. Türkiye'de tüm TMS'nda olduğu gibi TMS 41'de de yer alan düzenlemelerin ve değerlendirme ölçülerinin VUK'nda yer almaması UMS'na uyum sürecini güçleştirmektedir. Bundan dolayı, TMS 41'in uygulanabilir olması için VUK'nda gerekli revizyonların yapılmasının zorunlu olduğu görülmektedir (Arzova ve Arsoy, 2006: 145). Konu ile ilgili çalışmalar incelendiğinde, uygulamacılar tarafından farklı hesap kodlarının ve muhasebe kayıtlarının kullanıldığı görülmektedir (Lefter ve Roman, 2007). Tarımsal Faaliyetler Standardının uygulanmasını pratikleştirebilmek için canlı varlıklar için bir hesap grubunun oluşturulması gerekmektedir. Canlı varlıklar; değişim kapasitesine sahip, değişimleri yönetilebilen ve ölçülebilen varlıklardır. Akdoğan ve Sevilengül, 2007'de bu varlıkların, bir süre elde tutulup daha sonra değerlendirilmeleri açısından stoklara benzemekle olduğu; elde tutulduğu süre içinde değişime uğrama özelliği nedeniyle stoklardan ayrıldığı belirtilmektedir. Bu nedenle Tekdüzen Hesap Planında boş bulunan 16 kodu kullanılarak yeni bir hesap grubunun oluşturulması gerektiği ifade edilmiştir. Aynı çalışmada, işletmede bir yıldan daha uzun süre kalacak olan canlı hayvanlar ve bitkiler için "21 Canlı Varlıklar" grubunda açılacak hesapların kullanılabilmesi ifade edilmiştir. Benzer varlık kalemlerine ilişkin olarak Örtün vd. 2015'de 21 Canlı varlıklar ve 15 stoklar ve 16 hesap grubu içinde yer alan hesapların kullanılabilmesi

önerilmektedir. Yine daha eski Tek Düzen muhasebe hesap planı uygulamaları içinde uygulamacıların 25 maddi duran varlıklar grubunu kullandıkları görülmektedir. Örneğin 130.000 TL değerinde 400 elma ağaçlık bir meyve bahçesini almış bir tarım işletmesinin, doğru ve kabul görebilecek üç farklı muhasebe kaydı ile benzer vergisel ve iktisadi sonuçlar doğurması söz konusu olabilmektedir (KDV ihmal edilmiştir).

1. Varsayım (UFRS)

..././...	B	A
21. Meyve Ağaçları Hesabı	130.000	
Aktif/Pasif Hesaplar		130.000
...no'lu sertifikalı meyve fidanı alımı		

2. Varsayım (UFRS)

..././...	B	A
21. Bitkisel Varlıklar Hesabı	130.000	
Aktif/Pasif Hesaplar		130.000
...no'lu sertifikalı meyve fidanı alımı		

3. Varsayım (VUK)

..././...	B	A
25. Demirbaşlar Hesabı	130.000	
Aktif/Pasif Hesaplar		130.000
...no'lu sertifikalı meyve fidanı alımı		

Görüleceği üzere aynı mali olayın, muhasebe düzeni içerisinde üç farklı biçimde kayıt edilebilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durumda canlı varlığın amortisman kayıtlarında da yeni bir yaklaşıma ihtiyaç vardır. Vergi usul kanunu çerçevesinde kayıt yapan bir işletmenin amortisman kayıtlarında 25 maddi duran varlıklar grubunu tercih etmesi gerekirken, 21 grubunu tercih edecek bir işletmede ise bu hesap gruplarına ilişkin ilgili amortisman hesaplarına ihtiyacı vardır. Standart canlı varlıklara ve bitkilere ilişkin amortisman işlemlerinde değerlendirme yaklaşımını benimsemiştir. Bunun nedeni, TMS 41'de ilke olarak, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmeye tabi tutulmasını benimsemiş olmasıdır. Bu yaklaşıma göre; canlı varlıkların dönem başı ile dönem sonu arasındaki değer azalışları, doğrudan zarar olarak gelir tablosuna yansıtılmalıdır. Geleneksel amortisman ayırma yönteminde (amortisman maliyet yaklaşımı), ayrılan amortisman tutarı, üretilen ürünün maliyetlerine verilirken, değerlendirme yaklaşımında amortisman tutarı, dönem zararı olarak kayıtlara alınmaktadır. VUK ve TMS 41'in amortisman hesaplanmasında ve kayıtlanmasında farklı esasları benimsemiş olmaları, bu düzenlemeler sonucunda canlı varlıkların farklı değerler ile bilançoda gösterilmesine ve gelir tablosunun farklılaşmasına yol açmaktadır.

Canlı varlıklar ve bitkiler ilk defa muhasebeleştirilirken maliyet bedeli ile

değerlemeye tabi tutulmuş ise, amortisman tabi değer maliyet bedeli olmaktadır. İlk defa muhasebeleştirme sırasında ve sonraki değerleme dönemlerinde canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerleri kullanılmış ise, amortisman tabi değer, bu varlıkların gerçeğe uygun değeri olmaktadır.

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

a. Hayvan Varlığında Amortisman: Ürün vermeye başlamamış damızlık küçük ve büyükbaş hayvanların amortisman tabi tutulmaları söz konusu değildir. Küçük ve büyükbaş hayvanlar, ürün vermeye başlamaları ile kasaplık hale gelmeleri arasında geçen sürede amortisman işlemine tabi tutulmalıdır.

b. Meyve Bahçelerinde Amortisman: Meyve bahçelerinde ağaçların normal verim çağına ulaştıkları yıldan itibaren kesim çağına kadar geçen süre içerisinde amortisman tabi tutulması gerekmektedir.

TMS 41'de küçük ve büyükbaş hayvanlar gerçeğe uygun değer ile değerlemeye tabi tutulduğu için amortisman süresi ve amortisman oranı belli değildir. Dolayısıyla, küçük ve büyükbaş hayvanlarda amortisman süresini ve amortisman oranını işletme kendisi serbest bir şekilde belirleyebilmektedir.

Amortisman oranı her yıl piyasa şartlarına göre canlı varlıkların değerinde meydana gelen azalmaya göre kendiliğinden ortaya çıkar (Özulucan ve Deran, 2008: 169). TMS, amortisman ayırmada yararlı ömür ilkesini benimsemiştir. Yararlı ömür ilkesinde, duran varlıkların üretim gücü ya da hizmet verme durumu göz önüne alınmış bulunmaktadır. Vergi mevzuatı, canlı varlık ve bitkilere ilişkin 333 ve 339 nolu VUK Genel Tebliği'nde 7'inci başlıkta tarım işletmelerinde kullanılacak amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranlarını belirlemiş ve listeler halinde yayımlamıştır fakat muhasebe standartları bu işi işletmeye bırakmıştır.

Bir maddi duran varlıktan amortisman ayrılmaya başlanabilmesi için bu duran varlığın aktifleştirilme sürecinin tamamlanmış olması gerekmektedir. Ayrıca kullanıma hazır hale gelmesi de amortisman uygulamasına başlanması için bir başka koşuldur. Meyve bahçelerinde bulunan ağaçların kullanıma başlanmasından anlaşılması gereken, ağaçların meyve vermeye başlamasıdır. Ancak, meyve vermeye başlaması da yeterli değildir. Çünkü fidan olarak dikildiği yıl dahi bir fidan, meyve verebilir. Bu durumda amortisman tabi tutulabilmesi için bir meyve ağacının yeterli miktarda meyve vermeye başlaması gerekmektedir. Yeterli meyve vermeden ne anlaşılması gerekmektedir? Bir ağaç için bir yıllık süreçte katlanılan maliyeti karşılayacak seviyede meyve alınmaya başlandığı yıldan itibaren o ağaç için amortisman tabi tutar hesaplanarak amortisman ayrılmaya başlanır. Yetiştirme dönemindeki ceviz ağacından elde edilen ürünlerin değeri, yıllık bakım maliyetlerini karşılamıyor ise, bu durum duran varlık yatırımının devam ettiği anlamına gelir. Bu süreçte elde edilen gelirler, duran varlık maliyetinden düşülür (Taştan, 2013). Bu durumda aynı sektörde yer alan tarım işletmeleri için farklı amortisman ayırma kayıtlarının ortaya çıkması muhtemeldir. Örneğin yukarıda verilen meyve ağaçları için en 2 farklı muhasebe kaydının yapılabilmesi mümkündür.

1. Varsayım (UFRS)

..././...	B	A
730 Genel Üretim Giderleri 217 Birikmiş Amortismanlar	3250	3250
...no'lu sertifikalı meyve ağacı için amortisman ayrılması (ekonomik ömür 40 yıl)		

2. Varsayım (VUK)

..././...	B	A
730 Genel Üretim Giderleri 257 Birikmiş Amortismanlar	3250	3250
...no'lu sertifikalı meyve ağacı için amortisman ayrılması (ekonomik ömür 40 yıl)		

Değerleme, işletme faaliyetlerine anlamlı parasal miktarlarının tayin edilmesi süreci, başka bir ifadeyle, işletme olaylarına, aktif ve pasiflere parasal bir değer tayin edilmesi işlemidir. Ülkemizde değerleme ile ilgili hükümler VUK'nda geniş bir şekilde yer almaktadır. Kanunda değerlemenin tanımı yapılmış, değerleme ölçüleri açıklanmış ve iktisadi kıymetlerin hangi değerleme ölçüsüne göre değerlendirileceği tek tek açıklanmıştır (Akbulut, 2008). Değerlemenin amacı, bir işletmenin bilanço günündeki varlık ve borçlarının bilanço günündeki değerlerini ve hesap dönemi sonucunu gerçeğe en yakın bir şekilde belirlemektir. İşletmeye kayıtlı varlıkların değerlemesinde, TTK ve VUK'daki düzenlemeler esas alınır. Değerlemede öncelikle kanunla belirlenmiş değerlendirme yöntemleri ve ölçüleri kullanılacaktır. Belirlenmiş bir ölçü ve yöntem yoksa işletme yönetiminin objektif kriterler kullanılmalıdır (Küçük, 2009: 15).

TMS 41 kapsamında standart, tarımsal faaliyetlerin hasat noktasına kadar uygulanır.

“İşletmenin hasadı yapılmış canlı varlıkları olan tarımsal ürünler. Hasadı tamamlanan ürünler stok olarak kabul edilir ve TMS 2 Stoklar hükümleri geçerlidir”. Buradan hareketle hasat noktasından sonraki kısma ise ilgili standartlar uygulanır. Dolayısıyla tarım ürünlerinin hasat edilmesinden sonraki aşamalar, standardın kapsamına girmemektedir. Örneğin TMS 41, mandıra hayvanlarından elde edilen süt, tarımsal ürün

olarak standardın kapsamına alınırken, ürünün işlenmesi sonucunda elde edilen ürünü yani sütün işlenmesinden elde edilen peyniri, yoğurdu standart kapsama almamaktadır. Canlı varlıklar, elde tutulduğu sürede değişime uğrama özelliğine sahip olması nedeniyle diğer dönen ve duran varlıklardan ayrılır. Canlı varlıklar kullanım amaçlarına göre sınıflandırılmalıdır. Örneğin, bir büyükbaş hayvan besiyeye alınmış ise dönen varlık grubunda yer alır veya sürüye katılacak ise duran varlık olarak değerlendirilir (Usul ve Top, 2010). Bundan dolayı TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı'nın uygulamasını kolaylaştırmak amacıyla THP'nda canlı varlıklarda özel birer ayrı grup oluşturulması gerekmektedir.

Duran varlıklarda dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklarda olduğu gibi, bir değişim kapasitesine sahip olmakla birlikte değişimleri yönetilebilir ve ölçülebilir. Maddî yapıya sahip diğer duran varlıklar edinildikten sonra eskime, yıpranma vb. gibi değişimler dışında nitelik değişikliğine uğramazlar. Canlı varlıklar ise niteliksel ve niceliksel olarak gerçek değeri açısından sürekli bir değişim sürecindedirler. Ayrıca maddî yapıya sahip diğer duran varlıkların esas olarak ekonomik ömrü sonucunda edinme değerine oranla önemsiz tutarlarla satılabilmesi söz konusu iken bir kısım canlı varlıklar uzun süre yetiştirilmek daha sonra da satılmak üzere elde edilirler ve belirli süre sonunda paraya çevrilirler.

Canlı varlıklarda biyolojik dönüşüm neticesinde miktar bakımından meydana gelen değişiklikler farklı şekilde izlenebilir (Gabriel ve Stefea, 2013). Demirkol (2008)'de, değer değişiklikleri Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Karlar/Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlar hesap grubunda izlenebileceği belirtilmekte ve 649 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Karlar Hesabı'nın altında açılacak "Canlı Varlık Değer Artışları Hesabı"nda, değer azalışlarının ise "659 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlar Hesabı"nın altında açılacak "Canlı Varlık Değer Azalışları Hesabı"nda, gösterilebileceğini vurgulanmaktadır.

Standart da, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır. Ancak, bu varsayım yalnızca piyasa fiyatı veya değeri bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif tahminlerin güvenilir olmayacağını açık olarak anlaşıldığı canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında yok edilebilir. Canlı varlıklarını daha önce gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmüş bir işletme, söz konusu varlıkları elden çıkarana kadar gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmeye devam eder (TMS 41, m. 31).

Standartta göre işletmenin, gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde belirlenemediği durumlarda canlı varlıkların, dönem sonundaki maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi esasına göre ölçülmesinde canlı varlıklara ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapması gerekir (TMS 41, m. 54). Buna göre bir tarım işletmesi sahip olduğu canlı varlıkları TMS 41 kapsamında dönem sonunda en az iki farklı şekilde kayıt altına alabilir. Örnekte verilen meyve ağaçlarının dönem sonu piyasa değerinin 150.000 TL olduğu varsayılarak aşağıda yer alan kayıtlar meslek mensuplarınca yapılabilir.

1. Varsayım (UFRS)

..././...	B	A
210 Meyve Ağaçları	20.000	
605 Canlı Varlıklar Değerleme Farkları		20.000
...no'lu sertifikalı meyve fidanı alımı		

2. Varsayım (VUK)

..././...	B	A
255 Demirbaşlar Hesabı	20.000	
649 Diğer Olağa Gelir ve Karlar		20.000
...no'lu sertifikalı meyve fidanı alımı		

Her iki kaydında vergi öncesi kara ve dönem karına etkisi aynı olacaktır. Ancak 605 numaralı hesap 60 satışlar grubu içerisinde yer almaktadır. Oysaki işletmenin cari faaliyet döneminde meyve ağaçları ile ilgili olarak gerçekleştirdiği fiili bir satış söz konusu değildir. Dolayısıyla 1. Varsayımı uygulayan bir işletmede satış tutarları olduğundan yüksek görülecektir ve 3. Tarafların ve potansiyel yatırımcıların yapacağı rasyo analizlerini ve finansal analizleri etkileyecektir. 2. Varsayımın uygulanması durumunda ise vergisel etki de herhangi bir değişim yaşanmaz iken firmanın demirbaşlarında bir artış söz konusu olacaktır. Enflasyon muhasebesinin uygulanmadığı dikkate alınırsa firma sanki duran varlık yatırımı yapmış gibi görünmektedir ki, gerçekte böyle bir hareket söz konusu değildir. Görüleceği üzere her iki kaydın meydana getireceği bir takım olumsuzluklar mevcuttur. Ayrıca firmaların faaliyet ve denetim raporlarında standardizasyonun eksikliği de hissedilecektir. Bu durum uygulamacıların, paydaşların ve muhasebe meslek mensuplarının çalışmalarında da bir takım farklılıkları ortaya koyabilir. Bu durumun muhasebe meslek mensuplarının görüş perspektifi ile değerlendirilebilmesi için 3. Bölümde bir anket uygulaması yapılarak durumun analizi gerçekleştirilmiştir.

### 3. Araştırmanın Örnekleme ve Veri Analizi

#### 3.1 Örneklemin Yapısı

Araştırmada ön görülen amaç ve hedeflerin test edilebilmesi için uygulamalı bir yöntem olan anket yöntemi tercih edilmiştir. Bu amaçla araştırmanın ana kütlesi olarak muhasebe meslek mensupları seçilmiştir. Türkiye’de 2015 yılı itibarı ile 93.000’in üzerinde SM ve SMMM ile 4500’ün üzerinde YMM görev yapmaktadır



(<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx> , erişim tarihi: 06/04/2015). Dolayısıyla 100.000'e yakın meslek profesyoneli sistemde yer almaktadır. İstanbul 36.000'in üzerinde SM ve SMMM ile 2000'in üzerinde YMM meslek mensubuna ev sahipliği yaparak anakütle içerisinde önemli bir paya sahiptir. Bu nedenle örneklem olarak İstanbul'da görev yapan meslek mensupları belirlenmiştir. Konunun özüne uygun olarak hazırlanan anket formu (ek 1) 900 meslek mensubuna e-posta ve yüzyüze görüşme yoluyla ulaştırılmıştır. Dağıtımı gerçekleştirilen anket formlarının 88 tanesi araştırmanın veri analiz kısmında kullanılmıştır. Araştırmada kullanılan anket formlarının geri dönüş oranı %9,7 (88/900)'dir. Dağıtımı yapılan formların 780 tanesi cevaplanmamış veya çok az yanıtlanmıştır. 32 tanesi ise eksik veri veya yanlış cevaplandırıldığı için değerlendirme dışı tutulmuştur. Çalışmanın uygulama aşamasında yer alan örnekleme dair veriler Tablo 1'de görülmektedir.

Tablo. 1 Örneklemin Özellikleri

Özellikler	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Aralık
Yaş (Yıl)	34,1	3,1	22-47
Kıdem Süresi (Yıl)	7.3	1,3	4-26
Gelir	2340TL	120TL	1300-23000
Cinsiyet:			
Kadın	24		
Erkek	64		
Eğitim:			
Ön Lisans-Lisans	61		
Yüksek Lisans-Doktora	27		
Pozisyon:			
SM/SMMM	71		
YMM	17		

Ankete iştirak edenlerin önemli bir kısmını SM/SMMM'ler oluşturmaktadır. Katılımcıların büyük bir bölümü erkeklerden oluşurken, lisans daha çok öne çıkan eğitim durumu olarak görülmektedir.

### 3.2 Verilerin Analizi ve Bulgular

Bilimsel analizlere hazır hale gelen, 88 meslek mensubunun yanıtlarını yansıtan anket formları ham veriler şeklinde SPSS© programına aktarılmıştır. Bu amaçla oluşturulan veri tabanında bir veri matrisi oluşturulmuş ve vektörler matris üzerinde tanımlanmıştır. Teste katılan her bireye ait yanıtlar, ayrı ayrı satırlar halinde veri vektörü olarak, değerlendirilmiştir. Anketin yer alan verilerin SPSS© programına kayıt

edilmesinden sonra ham veriler üzerinden analizlere başlanmıştır. Bu amaçla öncelikle, verilerin normal dağılıma uyup uymadıkları kontrol edilmiştir. Yapılan analiz sonucunda verilerin normal dağılıma uydukları görülmüştür. İkinci aşamada ise uç değerlerin veri matrisinden elemine edilmesi yapılmıştır. Üçüncü aşamada, literatürde yer alan örneklerden de esinlenilerek ANOVA yapılmıştır. Gruplar arası merkezi eğilim ölçüleri açısından anlamlı bir ayrışmanın analizinde veri türüne göre Kruskal Wallis, hotelling t testi, Ki-Kare, ANOVA, MANOVA, ANCOVA yöntemleri kullanılmaktadır. Araştırmada yer alan nominal değişkenler çoğunluklar 2 veya daha fazla kategoriye sahip olduğundan ANOVA yapılarak gruplar arası ayrışmanın anlamlılığı test edilmiştir. Tablo 2’te canlı varlıklara ilişkin muhasebe kayıtlarından 1.’sine dönük olarak elde edilen bulgular görülmektedir.

Tablo. 2 Satın Alınan Canlı Varlığın Kayıt Edilmesine Muhasebe Kaydının ANOVA Analizi

			F	p
Meslek Ünvanı	SMMM-SM	YMM		
	ortalamalar			
1.Varsayım (UFRS)	2,14	2,67	7,542	0,041
2.Varsayım (UFRS)	2,25	3,14	5,748	0,038
3.Varsayım (VUK)	3,16	3,06	11,001	0,125
Cinsiyet	Kadın	Erkek		
1.Varsayım (UFRS)	2,22	2,17	1,425	0,223
2.Varsayım (UFRS)	2,29	2,34	4,024	0,339
3.Varsayım (VUK)	3,17	3,18	0,952	0,453
Eğitim Durumu	Ön Lisans- Lisans	Yüksek Lisans- Doktora		
1.Varsayım (UFRS)	2,11	2,44	10,861	0,033
2.Varsayım (UFRS)	2,16	2,32	8,880	0,056
3.Varsayım (VUK)	2,94	3,15	12,824	0,019

Varyans analizinin sonucunda bir yargıya ulaşmak için F ve p değerleri dikkate alınır. Analiz sonucunda ulaşılan F değeri tablo değeri ile karşılaştırılır. F değeri tablo değerinden büyük ise gruplar arasında anlamlı bir farklılık bulunur, değilse gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı ortaya çıkar. Ancak her analiz için F değeri tablosuna bakmak pratik fayda üretmekten uzaktır. Bu nedenle p değerine bakılarak yargıya varılabilir. Analiz sonucunda elde edilen p değeri, referans değer olan

0,05'ten küçük ise gruplar arası anlamlı bir farkın varlığı teyit edilir. Tam tersi bakış açısı ile elde edilen p değeri referans değerden (0,05) büyük ise bu durumda gruplar arası anlamlı bir ayrışmanın bulunmadığı bulgusu elde edilir. Bu açıklamalara göre, ANOVA neticesinde muhasebe meslek mensuplarının taşıdıkları mesleki unvanlarına göre muhasebe kayıtlarında kullanılacak olan hesaplara dair tercihlerinde UFRS yönünden anlamlı bir fark çıktığı görülmektedir. Vergi Usul Kanunu açısından da ise anlamlı bir farklılık yoktur. Dolayısıyla meslek mensuplarının hangi unvanla görev yaptıkları, kullanılacak kayıtlara ilişkin görüşünü etkilemektedir. Meslek mensuplarının kayıtlarda kullanılacak hesaplara ilişkin tercihlerinde cinsiyetin anlamlı bir farklılık ortaya çıkarmadığı görülmektedir. Dolayısıyla bilgi seviyesinin cinsiyet ile direkt bir ilgisi ortaya konmamaktadır. Eğitim tercihi ile kullanılacak hesaplar arası bağlantı incelendiğinde ise yüksek lisans-doktora düzeyindeki meslek mensupları ile ön lisans-lisans düzeyindeki meslek mensuplarının kullanılacak olan hesaplara ilişkin tercihlerinde anlamlı bir farklılık gözlenmektedir. Eğitim düzeyi daha sofistike hesapların tercih edilmesine etki eden bir değişken olarak belirlenmiştir. Canlı duran varlıkların satın alınmasına dair ANOVA analizden sonra, Amortisman ayırma işlemlerinde kullanılacak olan hesaplara ilişkin meslek mensuplarının tercihlerindeki farklılaşmanın belirlenmesine geçilmiştir. Amortisman ayırmada kullanılacak muhasebe hesaplarına ilişkin ANOVA analizi Tablo 3'te yer almaktadır.

Tablo. 3 Canlı Varlığın Amortisman Kayıtlarına İlişkin ANOVA Analizi

			<i>F</i>	<i>p</i>
Meslek Ünvanı	SMMM-SM	YMM		
	ortalamalar			
1.Varsayım (UFRS)	2,68	3,35	14,601	0,023
2.Varsayım (VUK)	3,74	3,84	3,312	0,074
Cinsiyet	Kadın	Erkek		
1.Varsayım (UFRS)	2,84	2,56	7,009	0,049
2.Varsayım (VUK)	3,91	3,47	8,683	0,042
Eğitim Durumu	Ön Lisans- Lisans	Yüksek Lisans- Doktora		
1.Varsayım (UFRS)	2,42	3,19	11,517	0,030
2.Varsayım (VUK)	3,54	3,62	2,225	0,534

Tablo 3'ten de görüleceği üzere amortismanla ilişkin muhasebe kayıtlarında kullanılacak hesaplara ilişkin olarak mesleki unvan ile tercihler arasında önemli ortalama farkları

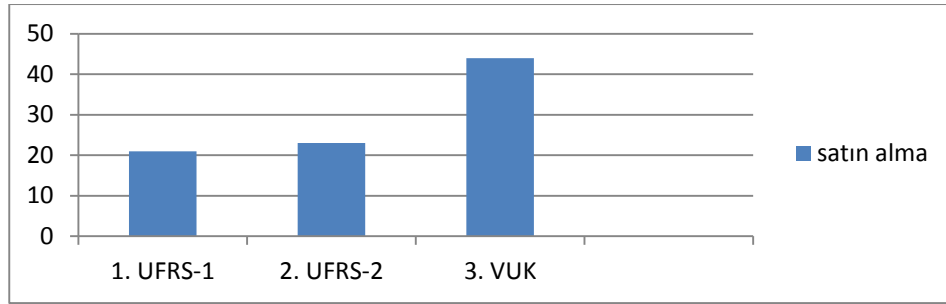
görülmektedir. Dolayısıyla YMM'lerin UFRS kayıtlarındaki tercih ortalaması SM ve SMMM'lere ait ortalamaların üzerinde bir anlamlılığa sahiptir ( $p=0,023$ ). Ancak buna karşın VUK kayıtlarında anlamlı bir ortalama farkı gözlenmemiştir ( $p=0,074$ ). Bu durum UFRS kayıtlarını tercih etmede bilgi birikiminin ve mesleki tecrübenin önemli bir faktör olduğunu kanıtlamaktadır. Cinsiyet değişkenine ait ortalamalar farkına bakıldığında ise UFRS'ye ait tercih ortalamasının anlamlı bir biçimde farklılaştığını söyleyebiliriz. Kadınlara ait ortalama değerleri ile erkeklere ait ortalama değerleri arasında makul düzeyde bir değişim görülmektedir. Eğitim değişkeninde de benzer ortalama farklarının varlığı tespit edilmiştir. Buna göre eğitim düzeyi arttıkça UFRS tercih etme miktarı da önemli düzeyde artış göstermektedir. Canlı duran varlığın değerlendirilmesinde kullanılacak muhasebe kaydına ilişkin olarak meslek mensuplarının vermiş olduğu cevaplara dair ANOVA verileri Tablo 4'te bulunmaktadır.

Tablo 4. Canlı Varlığın Değerleme Kayıtlarına İlişkin ANOVA Analizi

			<i>F</i>	<i>p</i>
Meslek Ünvanı	SMMM-SM	YMM		
	ortalamalar			
1.Varsayım (UFRS)	2,12	2,29	5,863	0,048
2.Varsayım (VUK)	2,97	2,94	1,021	0,086
Cinsiyet	Kadın	Erkek		
1.Varsayım (UFRS)	2,10	2,18	2,108	0,095
2.Varsayım (VUK)	2,88	2,87	0,669	0,099
Eğitim Durumu	Ön Lisans- Lisans	Yüksek Lisans- Doktora		
1.Varsayım (UFRS)	2,16	2,20	1,517	0,102
2.Varsayım (VUK)	2,94	2,98	1,601	0,098

Değerlemede kullanılacak hesap tercihlerine ilişkin olarak meslek mensuplarının unvanları ile UFRS veya VUK tercihleri arasında anlamlı bir farklılık görülmüştür. Zıt şekilde cinsiyet değişkeni açısından da kullanılacak hesaplarda bir farklılık yoktur. Hesapların tercihlerinde eğitimin rolünü incelediğimizde ise değerlendirme aşamasında bariz bir ortalama farkına ulaşılmamıştır ( $p=0,102$  ve  $p=0,98$ ). Dolayısıyla ilk iki kısımda görülen anlamlı farklılıklar değerlendirme aşamasında çok fazla hissedilmemiştir.

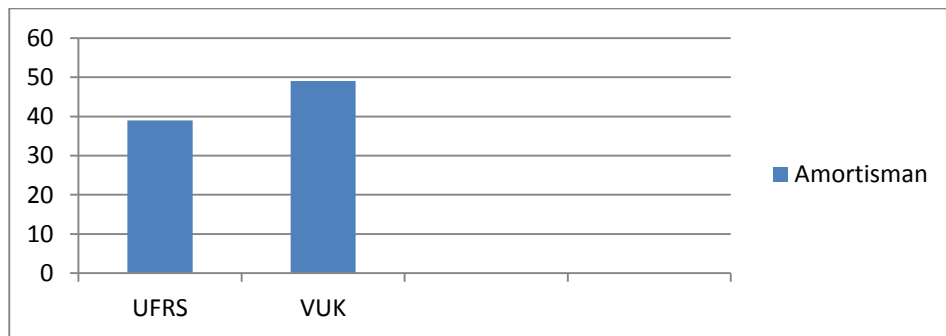
Diğer yandan meslek mensuplarının, canlı varlıklara ilişkin kullanılacak hesaplara dönük olarak hangi aşamada hangi hesabı çoğunlukta tercih ettiklerinin de özellikle düzenleyiciler açısından büyük bir önemi vardır. Kullanıcıların satın alma, amortisman ve değerlendirme aşamaları için en çok hangi muhasebe kaydını (hesap bazında) tercih ettikleri Şekil 1’de yer almaktadır



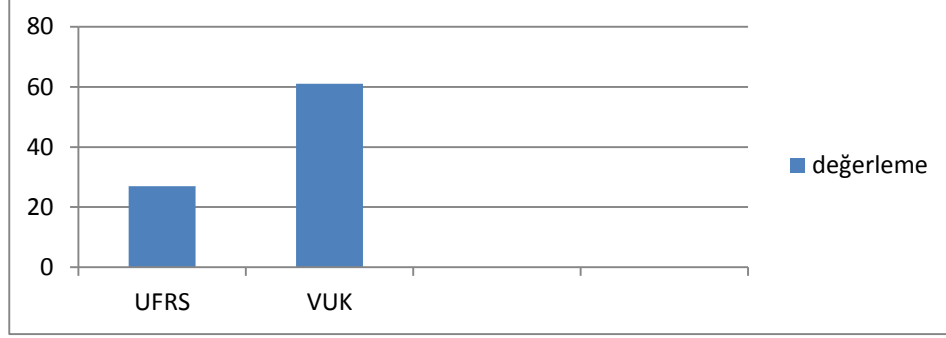
Şekil 1. Canlı Varlıkların Satın Alınmasında Kullanılacak Hesap Tercih

Şekil 1’e göre kullanıcıların büyük bir bölümü %50’si muhasebe kayıtlarında vergi usul kanununda öngörüldüğü üzere 3. Varsayımı içeren bir kayıt biçimini tercih ederken, UFRS kapsamında yapılabilecek 1. ve 2. Varsayımları daha az tercih etmişlerdir. Bu bulgudan hareketle TMS kapsamında yapılacak işlemlerde VUK’da öngörülen kayıtların da kullanabileceği ifade edilebilir. Kullanıcıların amortisman kayıtlarında kullanmak istedikleri hesaba ilişkin tercih oranı ise Şekil 2’de ifade olunmuştur. Buna göre kullanıcıların büyük bir oranda hangi kaydı tercih ettikleri net biçimde görülmektedir. 49 kullanıcı VUK’a göre daha rahat yapılabilecek kaydı tercih ederken 39 kullanıcı UFRS felsefesine uygun yapılacak muhasebe kaydını da uygulayabileceğini işaret etmiştir.

Kullanıcıların canlı duran varlıkların değerlendirme aşamasında yapacakları muhasebe kayıtları için kullanmayı istedikleri hesaplara ilişkin görünüm Şekil 3’teki gibidir.



Şekil 2. Canlı Varlıkların Amortismanında Kullanılacak Hesap Tercih



Şekil 3. Canlı Varlıkların Değerlemede Kullanılacak Hesap Tercih

Kullanıcıların büyük bir bölümü canlı duran varlığın değerlemede VUK yapısına uygun olan bir muhasebe kaydının dolayısıyla hesabın kullanımını uygun görmüşlerdir. Kullanıcıların %69'u VUK'a uygun hesaplar kullanımını tercih ederken, %31'i UFRS için yeni hesap açılmasını uygun görmüştür.

#### 4. Tartışma ve Sonuç

Tarım işletmelerinde yer alan canlı duran varlıkların muhasebesinde kullanılacak hesapların belirlenmesine yönelik olarak gerçekleştirilen bu çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının görüşleri ve düşünceleri tespit edilmiştir. Kullanılan anket formundan görüleceği üzere muhasebe kayıtlarında mevcut hesap kodları ile birlikte yeni hesap kodlarına da yer verilebilir. Her ne kadar yılların alışkanlığı ve bilgisi ile Tek düzen hesap planında yer alan hesapların kullanımı bir tarım işletmesinin duran varlık kesimi için yeterli olsa bile, faaliyetlerini çeşitlendirmiş ve geniş bir coğrafik alana yayılmış işletmeler için yeni hesap kodlarının kullanımı gereklilik göstermektedir. İhtiyaç duyulan kodların hangileri olduğu veya kullanımda zorluk yaşanmayacak muhasebe kayıtlarının hangileri olduğu çalışmadan elde edilen bulgularda görülmektedir. Bununla birlikte mevcut hesap kodlarının kullanım isteğinin yüksek çıkmasında, UFRS ve özellikle UMS 41 kapsamındaki bilgi düzeyinin yetersiz olması da bir bağımsız etkidir. Mesleki unvan düzeyinde artış görüldükçe yeni hesaplara veya muhasebe kayıtlarına olan tolerans miktarı yapılan ANOVA analizlerinde ve elde edilen grafiklerde açıkça görülmektedir. Bununla birlikte eğitim düzeyinin yüksekliği de UFRS kapsamında yeni hesapların kullanılması isteğini veya imkanını artırmaktadır. Cinsiyet yönünden ise hesap kodlarının kullanımına dair çok anlamlı bir farklılık görülmemiştir.

UFRS'nin temel felsefesini oluşturan şeffaflık, hesap verebilirlik gibi kavramların hesap planlarında yeterince hissedilebilmesi için tarım işletmelerinde canlı duran varlıklar için yeni hesap kodları üretilebilir. Ancak üretilen yeni kodların işletmeden işletmeye farklılık

göstermesi bir takım olumsuzlukların doğmasına yol açabilir. Bu durumda olumsuzluk miktarını aşağıya düşürmek, uygulamada birliği sağlamak için gerek ulusal uygulamalar gerekse uluslararası uygulamalar dikkate alınarak, tıpkı banka veya sigorta şirketlerinde olduğu üzere tarım işletmeleri içinde bir hesap planı hazırlanabilir. Ancak anketten elde edilen verilerde açıkça görüleceği üzere mevcut hesap planında yer alan hesapların doğru alt hesaplar ile kullanımı halinde de benzer etkiler yakalanabilir. Bu durumda isteğe bağlı olarak tarım işletmelerinde yeni bir hesap planı kullanılabilir. Önemli olan yeni hesap kodlarının bütün üyeler ve işletmeler için ortak isim ve kodlar taşımasıdır. Bunun yanı sıra meslek mensuplarının UFRS kapsamında daha fazla bir eğitim programında yer almaları veya hizmet için çalışmalar iştirakleri de yapılacak güncellemelerin başarı oranı artıracaktır. Bu çalışmada daha meslek mensuplarının bireysel mesleki özellikleri ile hesap kodları arasındaki bağıntıyı kategorik olarak irdelemiştir. Gelecek çalışmalarda veya araştırmalarda duran kalemlerinin yanı sıra dönen varlık kalemlerinin muhasebeleştirme sürecine de odaklanılabilir. Meslek mensuplarının UFRS kapsamında yeni kodlarla yapılacak kayıtlara çekingen yaklaştıkları istatistiki parametrelerde görülmektedir. Bunun aşılabilmesi için eğitim modellerinin ve modüllerinin de daha kolay ulaşılabilir olmasının yolu açılmalıdır.

## KAYNAKLAR

Akdoğan, N. & Sevilengül, O. (2007), Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler, *Mali Çözüm Dergisi*, 84, 29-70.

Argilés, J., Garcia-Blandón, J., Monllau, T. (2011), Fair value versus historical cost-based valuation for biological assets: predictability of financial information. *Revista de Contabilidad*, 14(2), 87-113.

Arzova, B. & Poroy, A.A. (2006), Türkiye Muhasebe Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve TMS 41 Çerçevesinde Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 26 (216), 138-149.

Demirkol, F. Ö. (2008), Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1(2), 113-124).

Gabriel, N., & Stefea, P. (2013), International Accounting Standard 41 (IAS 41) – implication for reporting crop assets, *Lucrări Ştiinţifice Management Agricol*. 15,100-105.

Hamberg, M., & Beisland, L. (2014), Changes in the value relevance of goodwill accounting following the adoption of IFRS 3. *Journal of Accounting, Auditing and Taxation*, 23 (2), 59-73.

Küçük, S. (2009), *Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

Lefter, V., & Roman, A. (2007). IAS 41: fair value accounting, *Theoretical and Applied Economics*, 5 (510), 15-22.

Özulucan, A. & Deran, A. (2008), 41 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tek Düzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri", *Erciyes Üniversitesi SBE Dergisi*, 25, 1-22.

Silva Filho, A., Martins, V., & Machado, M. (2013). Adoption of fair value for biological assets: analysis of its relevance in brazilian companies. *Revista Universo Contábil*, 9(4)110-127.

Taştan, H. (2013), Ceviz Bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları -41 ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Amortisman Ayrılması ve Değerlemesinin Karşılaştırmalı İncelenmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim, 25-37.

TMS 41-Tarımsal Faaliyetler Standardı

Tokay, H.S. & Deran, A. (2008), Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri, *Mali Çözüm*, 90, 15-47.

Tokay, H.S & Deran, A. (2006), Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı İle Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-I, *Yaklaşım Dergisi*, 157, 16-19.

Usul,H.& Top, T. (2010), TMS 41'e Göre Büyükbaş Hayvancılık Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlendirilmesi, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 31, 65-76.

26090 Sayı ve 24/12/2006 Tarihli Resmi Gazete

<http://www.turmob.org.tr> Erişim tarihi:06/04/2015