

TMS 41 (TARIMSAL FAALİYETLER) STANDARDI KAPSAMINDA BİR YILDAN FAZLA SÜRELİ YETİŞTİRİLEN MEYVELİ VE MEYVESİZ (ORMAN AĞAÇLARI VE SÜS BİTKİLERİ) AĞAÇLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ*

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 01.05.2024
Kabul Tarihi : 09.04.2025
Türü : İnceleme Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1476724

Dr. Mesut TANDOĞAN**

Bibliyografik Bilgiler

Tandoğan, M. (2025). “TMS 41 (Tarımsal Faaliyetler) Standardı Kapsamında Bir Yıldan Fazla Süreli Yetiştirilen Meyveli Ve Meyvesiz (Orman Ağaçları ve Süs Bitkileri) Ağaçların Muhasebeleştirilmesi” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2025, Sayı : 75, Sayfa : 1-26) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1476724>

ÖZ

Tarım sektörü, canlı varlıkların biyolojik dönüşümlerine bağlı olarak dinamik ve özgün muhasebe uygulamalarına ihtiyaç duymaktadır. Bu çalışmada, TMS 41 (Tarımsal Faaliyetler Standardı) çerçevesinde, bir yıldan fazla süreli işletilen meyveli ve meyvesiz ağaçların muhasebeleştirme ilkeleri analiz edilmiştir. Araştırmada, tarımsal işletmelerce 210 (Meyve Ağaçları) ve 211 (Meyve Vermeyen Ağaçlar- Orman Ağaçları-Çok Yıllık Süs Bitkileri) hesaplarında takip edilen canlı varlıklar için yeni alt hesap önerileri geliştirilmiş ve nasıl muhasebeleştirileceği örnekler ile açıklanmıştır.

* Bu çalışma Prof. Dr. Yıldırım Ercan Çalış danışmanlığında 09.06.2021 tarihinde tamamlanan “TMS 41 Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Tarımsal Üretim Kollarına Göre Canlı Varlıkların Muhasebeleştirme İlkeleri” başlıklı yüksek lisans projesi esas alınarak hazırlanmıştır. (Mesut Tandoğan, Muhasebe ve Denetim, Yüksek Lisans Projesi, Işık Üniversitesi, İstanbul, Türkiye, 2021)

** Marmara Ormancılık Araştırma Enstitüsü (Emekli), İstanbul, Türkiye, mesutnil@hotmail.com, <https://orcid.org/0000-0003-0930-437>

Ayrıca, değerlendirme yöntemleri amortisman hesaplamaları ve devlet teşvikleri konuları ele alınmıştır. Sonuç olarak tarımsal işletmelerin muhasebe süreçlerinde karşılaşılan sorunlara yönelik pratik ve uygulanabilir öneriler geliştirilmiştir.

Anahtar kelimeler: TMS 41, meyveli ağaç, meyvesiz ağaç, muhasebe

JEL Sınıflandırması: M40-M41

ACCOUNTING OF FRUIT TREE AND FRUITLESS TREES GROWN FOR MORE THAN ONE YEAR UNDER TAS 41 (AGRICULTURAL ACTIVITIES) STANDARD

ABSTRACT

The agricultural sector requires dynamic and unique accounting practices due to the biological transformations of living assets. In this study, the accounting principles for fruity and fruitless trees operated for more than one year were analyzed within the framework of TAS 41 (Agricultural Activities Standard). New sub-account proposals were developed for biological assets tracked under Account 210 (Fruity Trees) and Account 211 (Fruitless Trees-Forest Trees-Perennial Ornamental Plants), and their accounting procedures were explained with examples. Additionally, valuation methods, depreciation calculations, and government incentives were addressed. As a result, practical and applicable recommendations were developed to address the challenges encountered in the accounting processes of agricultural enterprises.

Keywords: TAS 41, fruit tree, fruitless tree, accounting

JEL Classification: M40-M41

1. GİRİŞ

Geniş anlamda “tarım” olarak adlandırılan tarımsal faaliyetlerin kapsamına ziraat, hayvancılık, su ürünleri gibi disiplinler girmekte ve ormancılık sektörü de bu kapsamda değerlendirilmektedir (Öztürk, 2018). 78.356.200 hektarlık (Wikipedia, 2024) Türkiye coğrafik yüzölçümünün yüzde 30,45’i tarım alanı (TOB, 2022) ve yüzde 29,82’si orman alanıdır (OGM, 2023).

Tarımsal işletmecilik üretim faktörlerini (doğal kaynak, sermaye, emek, müteşebbis, bilgi) kullanmak suretiyle; tarımsal faaliyetlerle bitkisel veya hayvansal ürünleri üretmek ve ilave faaliyetlerle depolamak, koruma altına almak ve pazarlamak şeklinde tanımlanmıştır (Anonim, 2006). Tarımsal üretimin kendine has özellikleri; doğal koşullara bağlı olması, risk ve belirsizliğin fazla olması, mevsimsel nitelik göstermesi, aile işletmeciliği ve ürün çeşitlendirmesinin yaygın olması, talep ve arz esnekliğinin düşük olması ve tarım sektöründe üretim yapan bireylerin eğitim ve gelir seviyelerinin düşük olması sayılabilir (Bozbayır, 2018).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), TMS 41'in (Tarımsal Faaliyetler Standardı) amacını "tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilme ilke ve yöntemlerini ortaya koymak" şeklinde açıklamıştır. Bu standart, taşıyıcı bitkiler dışında kalan canlı varlıklar, hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve devlet teşviklerinin tarımsal faaliyetle ilgili olmaları durumunda uygulanmaktadır (KGK, 2024a).

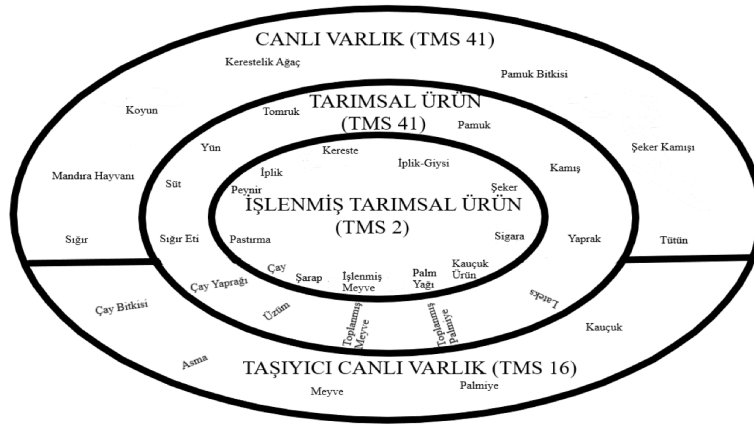
Bitkisel üretim yapan tarımsal işletmeler; tarla bitkileri, bahçe bitkileri, meyve ağaçları, orman ürünleri ve süs bitkileri gibi çeşitli bitkisel ürünlerin yetiştirilmesini ve üretimini gerçekleştiren işletmelerdir.

İçecek bitkileri (çay), sert kabuklu meyveler (badem, fındık, ceviz, kestane, Antep fıstığı vb.), taş çekirdekli meyveler (şeftali, erik, kayısı, kiraz, vişne, ığde vb.), turuncgiller (portakal, mandalina, limon, greyluft vb.), üzüm ve üzümzü meyveler (üzüm, çilek, böğürtlen, dut, incir vb.), yumuşak çekirdekli (elma, armut, ayva, muşmula vb.), zeytin (sofralık, yağlık), meyve veren diğır ağaçlar (Antep fıstığı, ahlat, alıç, sakız ağacı, badem, ceviz, defne, delice, hünnap, keçiboynuzu, kestane, kuşburnu, kızılçık, mahlep, bittim, menengiç vb.) gibi çok yıllık olarak ekilip/dikilip hasat edilen bitkiler "Meyve Ağaçları" grubuna girmektedir. Meyve veren ağaçlar kendisine özgü ana ve yan kök sistemiyle topraktan beslenen, odunsu gövdeli bitkilerdir. Meyve fidanı ve meyve üreten işletmeler meyvecilik işletmeleridir. Meyve ağaçları taşıyıcı canlı varlıklar (taşıyıcı bitkiler) sınıfına girer ve TMS 16'nın (Maddi Duran Varlıklar) kapsamındadır. Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen hasat edilmiş (toplanmış) meyve, lateks, üzüm gibi ürünler ise TMS 41'in konusuna girer. Ancak hasattan sonra bu ürünlerden elde edilen çay, şarap, işlenmiş meyve, palmiye yağı ve kauçuk ürünler TMS 2 (Stoklar) kapsamına girer.

TMS 41'e göre orman ve deniz gibi kamusal kaynaklardan herhangi bir ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet olarak kabul edilmemektedir. Bu anlamda kamusal nitelikli, çevre koruma amaçlı, ticari amaç dışında "emekle tesis edilmiş" ağaçlandırma alanları ya da "tabii" olarak yetişen ormanlar TMS 41 kapsamı dışındadır. Ancak ticari amaçla yetiştirilen, odun hammaddesi ve tali ürünlerin üretildiği endüstriyel ve özel ağaçlandırma alanları biyolojik dönüşümleri gerçek ve tüzel kişilerce yönetildiği için TMS 41'e göre değerlendirilir.

Orman ürünleri üretimi yapan işletmeler her türlü orman aslı ve tali ürün üretimini yapan işletmelerdir. Ticari amaçla gerçek ve tüzel kişiler tarafından gerçekleştirilen ormancılık faaliyetleri sonucu "aslı orman ürünleri" (tomruk, maden direği, sanayi odunu, yakacak odun vb.) elde edilmekte ve bu ürünler; ormana dayalı diğır sektörlerde kullanılmaktadır. Orman ağaç, ağaççık ve çalılarından elde edilen kabuk, reçine, sürgün, yaprak, tohum, mantar, yağlar vb. ürünler "tali orman ürünleri" (yan ürün) olarak sınıflandırılmaktadır (OGM, 2019). Meyve vermeyen ağaçlar (*orman ağaçları-çok yıllık süs bitkileri*) kapsamında değerlendirilen kerestelik ağaç (örneğin kızılçam, sahil çamı, fıstıkçamı) ve bunların hasadından elde edilen tomruk, kağıtlık odun gibi hammadde niteliğindeki ürünler TMS 41'in kapsamındadır. Ancak bu canlı varlıklardan elde edilen kereste, maden direği, yakacak odun, "satış amaçlı" fidan, çiçek, çamfıstığı, tıbbi ve aromatik ürünler gibi nihai ürünler TMS 2'nin kapsamına girer.

TMS 41, tarımsal faaliyetle ilgili arsa, taşıyıcı bitkiler, taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşvikleri, tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar ve tarımsal faaliyetle ilgili arazi kiralamasından kaynaklanan kullanım hakkı varlıklarını kapsamaz (Şekil 1)



Şekil 1. TMS 41 Standardında Canlı Varlıklar ve Tarımsal Ürünler

Biyolojik değişime uğrama özelliği nedeniyle diğer varlıklardan ayrılan canlı varlıklar için Tekdüzen Hesap Planı'nın (TDHP) boş bulunan bazı gruplarına tarımsal üretim kollarına uygun olarak bir hesap grubu oluşturulması gerektiği ifade edilmiştir. Buna göre oluşturulacak 21 (Canlı Varlıklar) hesap grubunda, bir yıldan fazla süreli işletilen meyveli ağaçların 210 (Meyve Ağaçları); meyvesiz ağaçların ise 211 (Meyve Vermeyen Ağaçlar) numaralı hesaplarda takip edilmesi önerilmiştir (Akdoğan ve Sevilen-gül, 2007; Gökgez, 2012; Aşan, 2015; Öztürk, 2018). Bu araştırmalarda orman ürünleri üreten ve bir yıldan fazla süreli işletilen orman ağaçları ve süs bitkilerinin yeri açıklıkla belirlenememiş ve sektörün kendine özgü uzmanlık gerektiren dinamikleri nedeniyle, muhasebesi ile ilgili örnekler ortaya konulmamıştır. Bu çalışma ile bir tarım işletmesinde TMS 41 standardına göre meyve veren (*tarım, hazine ya da orman her türlü arazide-ekolojide yetişen meyveli ağaçlar*) ve meyve vermeyen (*orman ağaçları-çok yıllık süs bitkileri*) ağaçların muhasebeleştirilme ilkeleri örneklerle ortaya konulmuştur. Ayrıca meyveli ve meyvesiz ağaçların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi, amortisman ve devlet teşvikleri uygulamaları irdelenmiş; TMS 41 uygulamalarında varlıkların tabiatı gereği karşılaşılan güçlükler ve geliştirilen yaklaşımlar ele alınarak çözüm önerileri konusunda değerlendirmeler yapılmıştır.

2- LİTERATÜR İNCELEMESİ

Öztürk (2018)'e göre tarım sektöründe faaliyette bulunan işletmelerde muhasebenin genel ilkeleri yanında, üretim kolunun kendine özgü özellikleri de dikkate alınarak uzmanlık muhasebesi şeklinde kayıt, sınıflandırma, özetleme ve analiz işlemleri yapılmaktadır. Hesap dönemi olarak bakıldığında tarımsal faaliyetlerin özelliklerine göre ekolojik koşullara uygun olarak bir takvim yılı yerine 12 aylık "özel hesap dönemi" kullanılabilir. Doğal koşullar, ekstrem iklim koşulları ve tarımsal uygulama tekniği vb. nedenlerle ürün üzerinde değerlendirme yöntemleri ve muhasebe çözümleri de farklılık gösterir.

TMS 41'e göre canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi için; varlığın kontrol edilebiliyor olması, varlığın işletmeye ekonomik fayda sağlama durumunun bulunması, varlığın Gerçeğe Uygun Değer (GUD) ya da maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebiliyor olması gerekmektedir. Canlı varlıklar çeşitli nedenlerle

(bozulma, hastalık vb.) biyolojileri gereği dönüşümlere uğramakta ve GUD’de değişme meydana gelmektedir. Bir kısım canlı varlıkların ekonomik ömrü sonunda değerinde azalma meydana gelirken, bir kısım canlı varlıklarda ise (örneğin kerestelik ağaç) belli bir süre geçmeden istenilen değere ulaşamaz. Standarda göre (KGK, 2024a) canlı bir varlığın veya tarımsal ürünün GUD ölçümü, o canlı varlığın veya tarımsal ürünün bir özelliğine göre (yaş, kalite gibi) kolaylaştırılabilir ve belirlenebilir. GUD ölçümü TFRS 13 (Türkiye Finansal Raporlama Standartları-Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü) standardının belirlediği çerçeveye göre yapılır. Çeşitli nedenlerle oluşan biyolojik dönüşümler beklenen ekonomik fayda ile ilişkili olup hasat nedeni ile piyasa değerinde meydana gelen değişim de, fiziksel bir değişim olarak değerlendirilir. Standarda göre, canlı varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri bir sözleşmeden dolayı düzeltilemez. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerde TMS 37 (Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar) hükümleri uygulanır.

“Canlı varlıklar” ilk muhasebeleştirildiklerinde ve dönem sonlarında, piyasa fiyatından (GUD) satış maliyetleri düşülerek yani net gerçeğe uygun değeri üzerinden (NGUD); “tarımsal ürünler” ise hasat noktasında aynı şekilde ölçülür.

Değerleme Yöntemi:

NGUD = GUD (Piyasa Fiyatı) – Pazara Götürme ve Pazar Yeri Maliyetleri şeklinde formüle edilebilir.

Genel olarak her raporlama dönemi sonunda, GUD ölçülmesi benimsendiğinden amortisman yaklaşımı olarak “değerleme yaklaşımının” benimsendiği yorumunu yapabiliriz (Çetin ve Tipi, 2011). Canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa ölçüm, canlı varlığın maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü indirilerek (maliyet modeli) yapılabilir. Standardın 54. maddesine göre (KGK, 2024a) bu durumda ek açıklamalar yapılması gerekir. TMS 41’de amortisman tespiti ile ilgili yeterli bir bilgi bulunmamaktadır. TMS 2, TMS 16 ve TMS 36 (Varlıklarda Değer Düşüklüğü) standartları ve 213 sayılı VUK (Vergi Usul Kanunu), birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüklerinin tespit edilmesinde dikkate alınır. Gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülebilir hale gelmesi durumunda tarımsal işletme, NGUD ile ölçüm yapar. Standarda göre, bunun nedenleri ve değişimin etkileri açıklanır.

Ünlü (2016)’ye göre değerleme farkları sonucunda işletmede ertelenmiş vergi konusu ortaya çıkmaktadır. Değerleme farkı artış yönünde olursa ertelenmiş vergi yükümlülüğü (ileriki dönemlerde ödenecek), değerleme farkı azalış yönünde ise ertelenmiş vergi varlığı (ileriki dönemlerde düşülecek) ortaya çıkmaktadır.

TMS 41’e göre değerleme farklarının muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkacak artış ve azalışlar, oluştukları dönemde kar veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır yani gelir tablosunda raporlanır. Canlı varlıklarda oluşan değer artışlarının 605 (Canlı Varlık Değerleme Artışları), değer azalışlarının ise 628 (Canlı Varlık Değerleme Azalışları) (-) hesabına kaydedilmesi önerilmiştir (Öztürk, 2018). Değer düşüklüğü için ayrılan karşılıklarının 216 (Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı) (-) hesabında takip edilebileceği belirtilmiştir (Gökgöz, 2012; Öztürk, 2018). Buna göre meyve ağaçları ve meyve vermeyen ağaçlarda (*orman ağaçları-çok yıllık süs bitkileri*) değer azalışlarından kaynaklanan kayıpların giderilmesi amacıyla ayrılan karşılıkların izlendiği hesap 216 (Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü

Karşılığı Hesabı) (-) olmalıdır. Akdoğan ve Sevilengül (2007)'e göre canlı varlıklarda değer düşüklüğü belirlendiğinde 654 (Karşılık Giderleri) hesabında karşılık gideri ayrılır. Karşılık ayrılan canlı varlık stoklara alındığında 158 (Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı) hesabına kaydedilir.

Fiziksel bakımdan bitkiler araziye bağlı bir konumdadır. Ayrı bir piyasaları olmayabilir ve araziler ile birleşik varlıkların aktif bir piyasası olabilir. TMS 41'e göre canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri, birleşik varlıkların gerçeğe uygun değerinden düşülebilir. Ancak araziye bağlı canlı varlıklar araziden bağımsız olarak değerlendirilir. Bu değerlendirme meyve veren ve meyve vermeyen ağaçlarda da (*orman ağaçları-çok yıllık süs bitkileri*) geçerlidir.

Örneğin zeytin bahçesinin değeri X, arazinin değeri Y ise zeytin ağaçlarının gerçeğe uygun değeri X-Y'dir (Top, 2009).

Tarımsal faaliyette, işletmenin gelir tablosuna önemli etki yaratacak doğal bir olayın vuku bulması durumunda (virüs, mantar hastalığı, sel, böcek, don, aşırı kuraklık gibi) işletme, söz konusu zararın ya da etkinin niteliğini ve tutarını TMS 1 (Finansal Tabloların Sunuluşu) gereğince açıklar.

Çetin ve Tipi (2011)'ye göre üretim faaliyetine katılan ve bünyelerinde aşınma ve yıpranma meydana gelen sabit sermaye unsurları amortismanla tabidir. Bunun yanında üretimde kullanılan f, gübre, ilaç gibi unsurlar bir kez kullanılıp sarf edildiği için amortismanla tabi değildir. TMS 16'ya göre satış amaçlı elde tutulan duran varlıklara amortisman uygulanmaz.

Bazı meyve ağaçları ve meyve vermeyen ağaçların (*orman ağaçları-çok yıllık süs bitkileri*) faydalı ömürleri ve amortisman oranları 333, 339, 365 ve 389 No.lu VUK Genel Tebliği ile belirlenmişken (Tablo 1), TMS 41 amortisman süresi, oranı ve faydalı ömür tespiti konularındaki değerlendirmeyi işletmenin keyfiyetine bırakmıştır. VUK (1961)'a göre tarım işletmelerinde üretilen meyvelik, üzüm bağları, fındıklık, zeytinlik, güllük, incir gibi tesisler amortismanla tabidir.

Tablo 1. Amortismanla Tabi Bazı Bitkiler

Bitkiler	Amortisman Oranı(%)	Faydalı Ömür (Y)
Zeytinlikler	2	50
Fındıklıklar	4	25
Süs Ağaçları ve Bağlar	5	20
Meyve Ağ. (Narenciye, Elma, Armut, Ayva, Kayısı, Erik, Üzüm, Fındık, Badem)	4	25
Vişne, Kiraz	5	20
Ceviz, Kestane, Dut ve Fındık Ağaçları	2,5	40
Beftali, Sair Meyveli Ağaçlar	10	10

Kaynak: (GİB, 2024)

Meyve ağaçları ve meyve vermeyen ağaçlar (*orman ağaçları-çok yıllık süs bitkileri*) amortismanla tabi tutulur. Bir meyve bahçesinde ya da uzun süre için yetiştirilen bitkiler ürün vermeye başlayınca kadar amortisman ayrılmaz (Deran, 2005; Tunçez, 2011). Bu yaklaşımdan hareketle bu bitkilerde ürün verme çağına gelmelerinden kesim çağına ya da ürün verme yeteneğini kaybettiği döneme kadar

geçen süre içinde amortisman tabi tutulması gerektiği söylenebilir. 218 (Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları) hesabında takip edilen canlı varlıklar (fide/fidan halindeki bitkiler) büyüyüp ürün vermeye başladığı dönem itibarıyla GUD üzerinden “21-Canlı Varlıklar” grubunun alt hesaplarında takip edilmeye başladığı andan itibaren faydalı ömürleri süresince amortisman tabi tutulurlar. TMS 41 standardı kapsamında tarımsal faaliyetlerde amortisman işlemlerinde dikkate alınacak olan duran varlıklar için TMS 16 standardına göre “doğrudan (normal) amortisman”, “azalan bakiyeler” ve “üretim miktarı” yöntemlerinden birisi kullanılabilir. Uyar ve Güner (2015)’e göre amortisman tutarı değerlendirme yaklaşımında dönem zararı olarak kaydedilmekte, maliyet yaklaşımında ise, ürünün maliyetine verilmektedir.

TMS 41 standardına göre (KGK, 2024a) GUD ile ölçülen canlı varlıklar için koşulsuz verilen devlet teşvikleri, bu teşviklerin alacak haline gelmeleri ile; koşullu verilen devlet teşviklerinde de koşullar gerçekleştiğinde kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Maliyet modeli ile ölçülmüş bir canlı bir varlıkta; devletçe verilen teşvikler için TMS 20 (Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması) dikkate alınır. Koşullu olarak alınan tarımsal devlet teşviklerinin gelir olarak muhasebeleştirilmesinde 382 (Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları) ya da 482 (Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları) hesapları kullanılır (Yılmaz, 2014; KGK, 2024b). Koşulsuz olarak alınan devlet teşvikleri 602 (Diğer Gelirler) /602.01 Devlet Teşvikleri hesabına kaydedilebilir (Aşan, 2015). Sermaye yaklaşımı esas alındığında ise 549 (Özel Fonlar) hesabı kullanılabilir (Ateş ve Tunçez, 2016). İşletme henüz parayı almamış ve hak kazanmış ise 181 (Gelir Tahakkukları) hesabının borcuna kayıt yapıp, her yıl koşul gerçekleştiğinde bu hesap alacaklandırılır. Devlet teşviklerinin uygulanması halinde işletme, devlet teşviklerinin kapsamı, niteliği, koşullarının yerine getirilip getirilmediği gibi hususları açıklar.

Satılan canlı varlık maliyetleri 620 (Satılan Mamul Maliyeti) ya da 624 (Satılan Canlı Varlık Maliyeti Hesabı) hesabında (Gökgöz, 2012) izlenmelidir.

TMS 41 Standardının (KGK, 2024a) 41 ve 42. maddelerinde de canlı varlık gruplarının sayısal ve yazılı olarak açıklanması gerektiği ifade edilmektedir. Tablo 2’de çeşitli kaynaklara göre TDHP’da bilanço ve gelir tablosu hesap gruplarına ilişkin önerilen hesap numaraları gösterilmiştir.

Tablo 2. TDHP İçin Eklenmesi Önerilen Hesaplar

BİLANÇO VE GELİR TABLOSU HESAPLARI	
21. CANLI VARLIKLAR	289 Ertelenmiş Vergi Varlığı H.*
210 Mevve Ağaçları H.	489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri H.*
211 Mevve Vermeven Ağaçlar H.	(*693 ve 694 kodlu hesaplarla çalışırlar)
216 C.V. Değer Düşüklüğü Karş. H.(-)	605 C.V. Değerleme Artışları H.
217 Birikmiş Amortismanlar H. (-)	628 C.V. Değerleme Azalışları H.(-)
218 Yapılmakta Olan C.V.Yat. H.	693 Sür. Faal. Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi H.
219 Verilen Avanslar H.	694 Sür. Faal. Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi H.

Kaynak: (Akdoğan ve Sevilengül, 2007; Gökgöz, 2012; Bozdemir, 2014; Öztürk, 2018; Aşan, 2015; KGK, 2024b)

KGK tarafından 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı duyuru ile yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planında (FRSUHP) belirtilen ve geçerli finansal raporlama çerçevesi Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) veya Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) olan tarım işletmelerinde kullanılabilecek canlı varlık hesapları (KGK, 2024b) Tablo 3’de gösterilmiştir.

Tablo 3. Bir Yıldan Fazla Meyveli ve Meyvesiz Ağaçlar İçin Belirlenen Hesaplar (FRSUHP)

MEYVELİ AĞAÇLAR	MEYVESİZ AĞAÇLAR
17 Canlı Varlıklar	27 Canlı Varlıklar
171 Bahçe Bitkileri	271 Ağaçlar
176-	276 Yabılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları
177-Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)	277 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
178-	278 Birikmiş Amortismanlar (-)
179 Verilen Sipariş Avansları	279 Verilen Avanslar
643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları	643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları
653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)	653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)

Kaynak: (KGK, 2024b)

TDHP için önerilen 210 (Meyve Ağaçları) ve 211 (Meyve Vermeyen Ağaçlar) hesaplarının detaylandırılması, meyveli/meyvesiz ağaçların muhasebeleştirilme ilkelerinin örneklerle ortaya konulması ve oluşan yeni bilgilerin FRSUHP kullanan tarım işletmeleri muhasebesine de uyarlanabilecek olması nedenleri ile literatüre katkı sağlanması amaçlanmıştır.

3- METODOLOJİ

Tarımsal üretimde meyveli ve meyvesiz ağaçların muhasebeleştirilmesi ilkeleri, ikincil veriler kullanılarak nitel araştırma yöntemi ile ortaya konulmuştur. Bu amaçla TMS 41 ve ilgili standartlar, akademik çalışmalar, sektörel raporlar ve ilgili mevzuat dokümanları analiz edilmiştir. Çözüm önerileri, varlıkların tabiatı gereği kendine özgü koşulları ve karşılaşılan güçlükler dikkate alınarak sunulmuştur. Bir yıldan fazla süreli işletilen meyvesiz ağaçların takip edildiği 211 (Meyve Vermeyen Ağaçlar) hesabı TDHP’da sektörün uzmanlık gerektiren dinamikleri dikkate alınarak 211 (Meyve Vermeyen Ağaçlar- *Orman Ağaçları-Çok Yıllık Süs Bitkileri*) şeklinde yeniden ifade edilmiştir. Muhasebeleştirmede kullanılan defteri kebir hesapları için Tablo 2’de TDHP bilanço ve gelir tablosu hesap gruplarına ilişkin çeşitli araştırmacılarca önerilen hesap numaralarından; Tablo 3’te KGK tarafından hazırlanan FRSUHP kullanan tarımsal işletmeler için önermiş olduğu (KGK, 2024b) canlı varlık hesaplarından yararlanılmıştır. 210 (Meyve Ağaçları) ve 211 (Meyve Vermeyen Ağaçlar- *Orman Ağaçları-Çok Yıllık Süs Bitkileri*) hesaplarında takip edilen canlı varlıklar için tarımsal işletmelerin TMS 41 kapsamında yapması gereken muhasebeleştirme ilkeleri örnek olay analizleri ve örnek hesap kayıtları suretiyle ortaya konulmuş ve bu hesaplarda izlenecek alt hesapların tanımları ve sınıflandırmaları, sektörel dinamikler dikkate alınarak yapılmıştır. Alt hesapların oluşturulmasında kullanılan meyve ağaçları gruplandırmalarında Ecevit (1986) ve DOKA (2012)’dan; orman ağaçları gruplandırmalarında Birler (2019) ve OGM (2020)’den yararlanılmıştır.

4- BULGULAR

TMS 41 Standardının 41 ve 42. Maddeleri gereği (KGK, 2024a) bir yıldan fazla süreli meyveli ve meyvesiz ağaçlar (*orman ağaçları-çok yıllık süs bitkileri*) için kullanılabilecek defteri kebir ve alt hesapları aşağıdaki şekilde sayısal ve yazılı olarak açıklanmıştır:

4.1. Bir Yıldan Fazla Süreli Meyveli Ağaçların Hesapları**210 (Meyve Ağaçları) Hesabı**

Tanım ve Kapsam: Meyve veren ağaçların muhasebeleştirilmesi ve izlenmesi.

Alt Hesaplar:

- 210.01 İçecek bitkileri
- 210.02 Sert kabuklu meyveler
- 210.03 Taş çekirdekli meyveler
- 210.04 Turunçgiller
- 210.05 Üzüm ve üzümsü meyveler
- 210.06 Yumuşak çekirdekli
- 210.07 Zeytin ağaçları
- 210.08 Meyvesi için işletilen diğer ağaçlar

4.2. Bir Yıldan Fazla Süreli Meyve Vermeyen Ağaçların (Orman Ağaçları ve Süs Bitkileri) Hesapları**211 (Meyve Vermeyen Ağaçlar- Orman Ağaçları-Çok Yıllık Süs Bitkileri) Hesabı**

Tanım ve Kapsam: Meyve vermeyen ağaçların ve süs bitkilerinin muhasebeleştirilmesi ve izlenmesi.

Alt Hesaplar:**“Hızlı gelişen endüstriyel ağaçlandırma türleri”**

- 211.01 İthal Edilmiş Hızlı Gelişen Yabancı Türler
 - 211.01.001 Kanada kavağı, kolye kavağı
 - 211.01.002 Sahil çamı, radiata çamı, loblolly çamı
 - 211.01.003 Okalipütüs türleri
 - 211.01.004 Douglas göknarı
- 211.02 Hızlı gelişen yerli ibrelili türler
 - 211.02.001 Kızılçam
 - 211.02.002 Doğu Karadeniz göknarı
 - 211.02.003 Karaçam

- 211.03 Hızlı gelişen yerli yapraklı türler

211.03.001 Kızılağaç

211.03.002 Dişbudak

211.03.003 Çınar

211.03.004 Yerli kavaklar

“Özel ağaçlandırmalarda kullanılan türler”

- 211.04 Özel Ağaçlandırmalarda kullanılan türler

211.04.001 Odun ve odun dışı orman ürünü için işletilen özel ağaçlandırma türleri

211.04.002 Özel orman fidanlıkları türleri

211.04.003 Özel imar-ihya

“Diğer”

- 211.05 Çok yıllık salon ve süs bitkileri
- 211.06 Odun ürünü için işletilen meyveli türler

4.3. Bir Yıldan Fazla Süreli Meyveli Ağaçların Muhasebeleştirilmesi

Meyve ağaçları dikimden itibaren meyve vermeye başladığı döneme gelene kadar 218 (Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları) numaralı hesapta takip edilir. Bu dönem o meyve türünün “fidanlık dönemi” olarak adlandırılabilir. Meyve vermeye başladığı dönemden itibaren GUD ile 210 (Meyve Ağaçları) hesabına aktarılır. Bu dönemi iki gruba ayırabiliriz: Verimin optimuma ulaştığı döneme kadar olan süre “yetişme dönemi”, verimin optimuma ulaştığı dönem ise “verim dönemi”.

Meyve bahçelerinde dikilecek fidanların satın alınması sonrasında, uygun iklim ve toprak koşulları olduğunda dikim işlemi gerçekleştirilir.

Orman ya da hazine arazilerinde yetişen ve meyvesi için işletilen diğer ağaç türleri (Antep fıstığı, ahlat, alıç, sakız ağacı, badem, ceviz, defne, delice, hünnap, keçiboynuzu, kestane, kuşburnu, kızılıçık, mahlep, bittim, menengiç vb.) de bu hesapta (210.08) yer almalıdır.

..... /ÖRNEK

150 İLK MADDE VE MALZEME H. xxxx

191 İNDİRİLECEK KDV H. xxxx

320 SATICILAR H. xxxx

Kiraz fidanı satın alınması

..... /

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME H. xxxx

150 İLK MADDE VE MALZEME H. xxxx

Kiraz fidanlarının dikilmesi

..... /

Çok yıllık olarak dikilip her yıl hasat edilen meyve bahçelerinde bakım, işçilik, gübre, yabancı ot kontrolü, ilaçlama vb. giderler (710-Direkt İlk Madde ve Malzeme-DİMM, 720-Direkt İşçilik Giderleri-DİG, 730-Genel Üretim Giderleri-GÜG) meyve vermeye başladığı döneme kadar öncelikle 218 (Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları) hesabına aktarılır:

..... /ÖRNEK

218 YAPILMAKTA OLAN CAN VAR. YAT. H. xxxx

711 DİREKT İLK MAD. VE MAL. GİD. YAN. H. xxxx

721 DİREKT İLK MAD. VE MAL. GİD. YAN. H. xxxx

731 DİREKT İLK MAD. VE MAL. GİD. YAN. H. xxxx

Kiraz bahçesi maliyetlerinin yansıtılması

..... /

Kiraz ağaçlarının fidanlık döneminden çıkıp, meyve vermeye başladığı yani olgunlaştığı döneme geçişte aktarma kayıtlarını yapmak gerekir.

..... /ÖRNEK

210 MEYVE AĞAÇLARI H. xxxx

Yetiştirme Dönemi

218 YAPILMAKTA OLAN CAN VAR. YAT. H. xxxx

Fidanlık Dönemi

Kiraz ağaçlarının fidanlık döneminden yetiştirme dönemine aktarılması

..... /

Yetiştirme döneminden veriminin optimumuna ulaştığı verim dönemine geçiş kaydı da yapılmalıdır.

..... /ÖRNEK

210 MEYVE AĞAÇLARI H. xxxx

Verim dönemi

210 MEYVE AĞAÇLARI H. xxxx

Yetiştirme dönemi

Kiraz ağaçlarının yetiştirme döneminden verim dönemine aktarılması

..... /

Kayıtlı değere göre GUD’de oluşacak olumlu farklar 605 (Canlı Varlık Değerleme Artışları) hesabında izlenir.

Gerçeğe Uygun Değer (GUD): X

Satış Maliyeti: Y

Kayıtlı Değer: Z

Net Gerçeğe Uygun Değer (NGUD): $H = (X - Y)$

Değer Artışı/Azalışı (Değerleme Farkı): $H - Z$

..... /ÖRNEK

210 MEYVE AĞAÇLARI H. xxxx

605 CANLI VAR. DEĞ. ARTIŞLARI. xxxx

Değer artışı kaydı

..... /

Hasat için yapılan giderler önce 730 (Genel Üretim Gideri) hesabına, sonrasında 210 (Meyve Ağaçları) hesabına aktarılır.

..... /ÖRNEK

730 GENEL ÜRETİM GİDERİ H. xxxx

100 KASA H. xxxx

Hasat için yapılan ödeme

..... /

..... /

210 MEYVE AĞAÇLARI H. xxxx

731 DİREKT İLK MAD. VE MAL. GİD. YAN. H. XXXX

Hasat için yapılan ödemenin aktarılması

..... /

Yapılan hasat sonunda elde edilen ve Gerçeğe Uygun Değeri (GUD) belirlenen karpuz kayıtlara alınarak satışa hazır hale gelmek kaydı ile tarımsal ürün stoku olarak muhasebeleştirilir:

..... /**ÖRNEK**

152 MAMUL /154 TAR. ÜRÜN STOKLARI H. xxxx

210 MEYVE AĞAÇLARI H. xxxx

605 CANLI VAR. DEĞ. ARTIŞLARI H. xxxx

Satılmaya hazır ..ton kirazın mamul stoklarına alınması

..... /

Meyvelerin satılması halinde 152 (Mamul Stokları) /154 (Tarımsal Ürün Stokları) No.lu hesaplar alacaklandırılarak 620/624 (Satılan Mamul/Canlı Varlık Maliyeti) Hesabına kaydı yapılır:

..... /**ÖRNEK**

120 ALICILAR H. xxxx

600 YURT İÇİ SATIŞLAR H. xxxx

391 HESAPLANAN KDV H. xxxx

..ton kirazın satılması

..... /

620/624 SATILAN MAMUL/CANLI VARLIK MALİYETİ H. xxxx

152 MAMUL STOKLARI/154 TAR. ÜR. STOKLARI H. xxxx

Satılan ..ton kirazın maliyet kaydı

..... /

Dönem sonunda değerleme artışları 690 (Dönem Karı veya Zararı) hesabına aktarılır.

..... / **ÖRNEK**

605 CANLI VAR. DEĞ. ARTIŞLARI H. XXXX

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI H. XXXX

Değer artışının gelir hesaplarına aktarılması

..... /

Bir yıldan fazla sürede yetiştirilen meyve ağaçları olgunlaşıp 210 No.lu hesaba aktarıldıktan sonra yıpranmaya ve yaşlanmaya karşı raporlama dönemi sonunda amortismanına tabi tutulması gerekir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007).

..... / **ÖRNEK**

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H. XXXX

217 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR H. XXXX

Amortisman kaydı

..... /

Meyve ağaçlarında iklim koşulları, hastalık ve zararlılar gibi nedenlerle gerçeğe uygun değerde oluşabilecek azalma için 216 (Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı) (-) ayrılmakta ve 654 (Karşılık Giderleri Hesabı) borçlandırılmaktadır. Zararın ortadan kalkması halinde 216 (Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı) (-) hesabı borçlandırılarak 644 (Konusu Kalmayan Karşılıklar) hesabına aktarılır.

..... / **ÖRNEK.**

654 KARŞILIK GİDERLERİ H. XXXX

216 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞ. KARŞ (-) H. XXXX

Kiraz sineği zararı için karşılık ayrılması

..... /

216 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞ. KARŞ (-) H. XXXX

644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR H. XXXX

Karşılık ayrılan kiraz sineği zararının ortadan kalkması

..... /

Alınan devlet teşviklerinin gelir olarak kaydedilmesi gerekir:

ÖRNEK: X İşletmesi, kiraz üretimi için (toprak işleme, dikim, bakım, fidan bedeli) 100.000 TL değerindeki desteği 5 yıl üretim yapma taahhüdüyle Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu (TKDK) 'dan teşvik almıştır. Örnek yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir:

..... 01/01/2020

102 BANKALAR H. 100.000

382 ALINAN DEVLET TEŞV. VE YARD. H. 20.000

482 ALINAN DEVLET TEŞV. VE YARD. H. 80.000

TKDK kiraz desteği kaydı

..... 31/12/2020

382 ALINAN DEVLET TEŞV. VE YARD. H. 20.000

602 DİĞER GELİRLER. H. 20.000

TKDK teşvikinin 2020 yılı diliminin gelir kaydı

..... 31/12/2020

482 ALINAN DEVLET TEŞV. VE YARD. H. 20.000

382 ALINAN DEVLET TEŞV. VE YARD. H. 20.000

..... /

Bu kayıtlar, kalan her yıl için aynı şekilde tekrarlanır. Teşvik, 5 yıl süreyle ürünün hasat edilmesi, aksi halde o yıla ait teşvikin geri alınması koşuluyla ödendiği için koşullar yerine getirildiğinde kâr ya da zarar muhasebeleştirilmesi yapılabilir.

Meyveli ağaçlar iklim koşulları, doğal felaketler gibi nedenlerden dolayı oluşacak zarar, hastalık ve kuruma riski altındadırlar. İşletmelerdeki ağaçların hastalanması ya da kuruması halinde karşılanacak bir sigorta güvencesine alınması uygun olacaktır.

ÖRNEK: Kiraz üretimi yapan Y işletmesinde üretim yapılacak alan 30.000 TL'ye sigortalanmıştır. Buna göre yapılacak kayıt:

..... /

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER. H. 30.000

102 BANKALAR H. 30.000

... dönümlük kiraz meyve bahçesi sigortası

..... /

..... /

730 GENEL ÜRETİM GİDERİ. H. 2500

730.04.Sigorta Giderleri

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER. H. 2500

Ocak ayı sigorta bedeli

..... /

4.4. Bir Yıldan Fazla Süreli Meyve Vermeyen Ağaçların (Orman Ağaçları ve Süs Bitkileri) Muha-sebeleştirilmesi

Bir yıldan fazla süreli meyve vermeyen ağaç yatırımlarında gerçek ve tüzel kişilerce “endüstriyel ağaçlandırma” niteliğinde, odun hammaddesi üretimine yönelik ve hızlı gelişen orman ağacı türleri ile tesis edilen ticari amaçlı yatırımlar (Koçer, 2006) ilk akla gelen kategoriye oluşturur. Bir diğer kategori “özel ağaçlandırma” statüsünde “asli (odun) ve odun dışı orman ürünlerinin” üretileceği ormanların kurulması amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından yapılan ağaçlandırma ve fidanlık çalışmalarının (OGM, 2019) yapıldığı işletmelerdir. Bu ağaçlandırmalar gerçek ve tüzel kişilerin kendi arazilerinde, hazine ve orman arazileri üzerinde, tahsisen ya da kiralama yoluyla yapılabilir.

Birler (2009)’e göre dünyada ve ülkemizde doğal ormanlar, ortalama olarak bir hektar alanda 1-2 m³/yıl düzeyinde odun artımı sağlamakta ve idare süresi (ormanın doğal ya da yapay yolla meydana getirilmesinden, kesime olgunluk yaşına gelmesine kadar geçen üretim süresi) genellikle 80-100 yıl arasında değişmektedir. Endüstriyel ağaçlandırmalarda ise hızlı gelişen türlerle yıllık odun hammaddesi artımı hektarda 10 m³/yıl kadar olmakta ve idare süresi 10-30 yıl arasında değişmektedir. Bu nedenle bu tür ağaçlandırmalarda yoğun kültür, bakım ve üretim teknikleri (yer seçimi, mekanizasyon teknikleri, ıslah edilmiş fidan kullanımı, dikim aralık ve mesafesi, ot alma, çapa, sulama, ihata, koruma ve gerektiğinde aralama) uygulamak gerekmektedir.

Endüstriyel ağaçlandırmalarda kullanılan hızlı gelişen türler aşağıdaki şekilde sınıflandırılır (Birler, 2009):

-İthal Edilmiş Yabancı Türler

Kavak türleri (Kanada kavağı-*Populus xeuroamericana*, kolye kavak-*Populus deltoides*), çam türleri (sahil çamı-*Pinus pinaster*, radiata çamı-*Pinus radiata*, loblolly çamı-*Pinus taeda*), okaliptus türleri (*Eucalyptus camaldunensis*, *Eucalyptus grandis*), duglas göknarı (*Pseudotsuga menziesii*).

-Yerli İbrelî Türler

Kızılçam (*Pinus brutia*), Doğu Karadeniz göknarı (*Abies nordmandina subsp. equi-trojani*), iyi yetişme ortamlarında karaçam (*Pinus nigra*).

-Yerli Yapraklı Türler

Kızılağaç (*Alnus glutinosa*, *Alnus barbata*), dişbudak (*Fraxinus exelsior*), çınar (*Platanus orientalis*)

Özel ağaçlandırmalarda kullanılan türler (Birler, 2009) aşağıdaki şekilde sınıflandırılır:

-Odun ve odun dışı orman ürünü için işletilen özel ağaçlandırma türleri (akasya, çınar, ardıç, dişbudak, çam türleri, göknar türleri, kayın, kavak türleri, ladin, sedir, servi, meşe türleri, söğüt, ıhlamur, huş, gürgen, aylantus vb.). Meyve veren orman ağacı türleri sadece meyveleri için üretildiklerinde 210 (Meyve Ağaçları) hesabında (210.08) takip edilir. Ancak bu türler odun ürünü için işletiliyor ise 211 (Meyve Vermeyen Ağaçlar- Orman Ağaçları-Çok Yıllık Süs Bitkileri) hesabında (211.04) takip edilmesi gerekir.

Hızlı gelişen bazı endüstriyel ağaçlandırma türlerinde (kavak türleri, sahil çamı) idare süresinin bitmesine gelmeden bir ya da iki kez aralama kesimi yapılır ve ara hasıla geliri elde edilir. Birler (2009)'e göre bu işlem ile meşcerede (orman parçası) hastalıklı ve zayıf fertler uzaklaştırılarak, üstün nitelikli fertler bırakılmakta ve son hasıla hacminde bir artış sağlanmaktadır.

Meyve vermeyen ağaçlar (*orman ağaçları-çok yıllık süs bitkileri*) dikimden itibaren odun ürünü vermeye başladığı döneme kadar 218 (Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları) hesabında takip edilir. Ekonomik olgunluğa ulaştığı anda (Aşan, 2015) yani kesim aşamasına geldiği anda (ister aralama, ister son hasıla kesimi olsun) 211 (Meyve Vermeyen Ağaçlar-Orman Ağaçları-Çok Yıllık Süs Bitkileri) hesabına aktarılır.

Meyve vermeyen ağaçlarda dikilecek fidanların satın alınması sonrasında uygun iklim ve toprak koşulları oluştuğunda dikim işlemi gerçekleştirilir.

..... /ÖRNEK

150 İLK MADDE VE MALZEME H. xxxx

191 İNDİRİLECEK KDV H. xxxx

320 SATICILAR H. xxxx

Kızılcım fidanı satın alınması

..... /

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME H. xxxx

150 İLK MADDE VE MALZEME H. xxxx

Kızılcım fidanlarının dikilmesi

..... /

Çok yıllık olarak dikilen meyve vermeyen ağaçlar (*orman ağaçları-çok yıllık süs bitkileri*) ekonomik olgunluğa yani kesim aşamasına gelene kadar ot alma, çapa, sürgün kontrolü, işçilik, ihata, hastalık ve zararlılarla mücadele vb. giderler (710-DİMM, 720-DİG, 730-GÜG) 218 (Yapılmakta Olan Canlı Varlık

Yatırımları) hesabına aktarılır. Bu dönem bir nevi “kesim öncesi dönemdir”. Kesim dönemine geldiğinden itibaren GUD ile 211(Meyve Vermeyen Ağaçlar- *Orman Ağaçları-Çok Yıllık Süs Bitkileri*) hesabına aktarılır. Bu iki dönem arasında kavak, sahil çamı gibi bazı türlerde “aralama yapılan dönemler” söz konusu olabilir.

..... /ÖRNEK

218 YAPILMAKTA OLAN CAN VAR. YAT. H. xxxx

711 DİREKT İLK MAD. VE MAL. GİD. YAN. H. xxxx

721 DİREKT İLK MAD. VE MAL. GİD. YAN. H. xxxx

731 DİREKT İLK MAD. VE MAL. GİD. YAN. H. xxxx

Kızılçam endüstriyel ağaçlandırma maliyetlerinin yansıtılması

..... /

Kızılçamın endüstriyel ağaçlandırma alanı kesim öncesi dönemden çıkıp, kesim aşamasına geldiği döneme geçişte aktarma kayıtlarını yapmak gerekir.

..... /ÖRNEK

211 MEYVE VERMEYEN -ORMAN AĞAÇLARI H. xxxx

Kesim dönemi

218 YAPILMAKTA OLAN CAN VAR. YAT. H. xxxx

Kesim öncesi dönem

Kızılçam ağaçlarının kesim öncesi dönemden kesim dönemine aktarılması

..... /

Kayıtlı değere göre GUD’de oluşacak olumlu farklar 605 (Canlı Varlık Değerleme Artışları) hesabına aktarılır.

Gerçeğe Uygun Değer (GUD): X

Satış Maliyeti: Y

Kayıtlı Değer: Z

Net Gerçeğe Uygun Değer (NGUD): H= (X-Y)

Değer Artışı/Azalışı (Değerleme Farkı): H-Z

..... /**ÖRNEK**

211 MEYVE VERMEYEN -*ORMAN AĞAÇLARI* H. xxxx

605 CANLI VAR. DEĞ. ARTIŞLARI H. xxxx

Değer artışı kaydı

..... /

Hasat (kesim) için yapılan giderler önce 730 (Genel Üretim Gideri) hesabına, sonrasında 211(Meyve Vermeyen Ağaçlar- *Orman Ağaçları-Çok Yıllık Süs Bitkileri*) hesabına aktarılır.

..... /**ÖRNEK**

730 GENEL ÜRETİM GİDERİ H. xxxx

100 KASA H. xxxx

Kesim için yapılan ödeme

..... /

211 MEYVE VERMEYEN -*ORMAN AĞAÇLARI* H. xxxx

731 DİREKT İLK MAD. VE MAL. GİD. YAN. H. Xxxx

Kesim için yapılan ödemenin aktarılması

..... /

Yapılan hasat (kesim) sonunda elde edilen ve GUD' u belirlenen kızılçam ağaçları kayıtlara alınarak satışa hazır hale gelmek kaydı ile tarımsal ürün stoku olarak muhasebeleştirilir: Stoğa alırken, kızılçam ağaç, ağaççık ve çalılardan elde edilen tomruk, direk, sanayi odunu, kağıtlık odun, lif-yonga odunu, sırik, çubuk, yakacak odun gibi asli orman emvalleri ölçülerek nevilerine göre ayrılır ve kaydedilir.

..... /**ÖRNEK**

152 MAMUL /154 TAR. ÜRÜN STOKLARI H. xxxx

152.01-Tomruk

211 MEYVE VERMEYEN -*ORMAN AĞAÇLARI* H. xxxx

605 CANLI VAR. DEĞ. ARTIŞLARI H. xxxx

Satılmaya hazır m³ kızılçam tomruğun mamul stoklarına alınması

..... /

Tomrukların satılması halinde 152 (Mamul Stokları) /154 (Tarımsal Ürün Stokları) No.lu hesaplar alaklandırılarak 620/624 (Satılan Mamul/Canlı Varlık Maliyeti) Hesabına kaydı yapılır:

..... /**ÖRNEK**

120 ALICILAR H. xxxx

600 YURT İÇİ SATIŞLAR H. xxxx

391 HESAPLANAN KDV H. xxxx

.... m³ kızılçam tomruğun satılması

..... /

..... /

620/624 SATILAN MAMUL/CANLI VARLIK MALİYETİ H. xxxx

152 MAMUL STOKLARI/154 TAR. ÜR. STOKLARI H. xxxx

Satılan m³ kızılçam tomruğun maliyet kaydı

..... /

Değerleme artışları dönem sonunda 690 (Dönem Karı veya Zararı) hesabına kaydedilir.

..... /**ÖRNEK**

605 CANLI VAR. DEĞ. ARTIŞLARI H. xxxx

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI H. xxxx

Değer artışının gelir hesaplarına aktarılması

..... /

Meyvesiz ağaçlarda iklim koşulları, yangın, hastalık ve zararlılar gibi nedenlerle gerçeğe uygun değerlerinde oluşabilecek azalma için 216 (Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı) (-) ayrılmakta ve 654 (Karşılık Giderleri Hesabı) borçlandırılmaktadır. Zararın ortadan kalkması halinde 216 (Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı) (-) hesabı borçlandırılarak 644 (Konusu Kalmayan Karşılıklar) hesabına aktarılır.

..... /**ÖRNEK.**

654 KARŞILIK GİDERLERİ H. xxxx

216 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞ. KARŞ (-) H. xxxx

Kızılçam endüstriyel ağaçlandırma alanında böcek zararı için karşılık ayrılması

..... /

..... /

216 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞ. KARŞ (-) H. xxxx

644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR H. xxxx

Karşılık ayrılan böcek zararı riskinin ortadan kalkması

..... /

Alınan devlet teşviklerinin gelir olarak kaydedilmesi gerekir:

ÖRNEK: X İşletmesi, endüstriyel kavak ağaçlandırması için toprak işleme, dikim, fidan bedeli 500.000 TL değerindeki desteği 5 yıl koruma ve bakım yapma taahhüdüyle TKDK' dan teşvik almıştır. Örnek yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir:

..... 01/01/2020

102 BANKALAR H. 500.000

382 ALINAN DEVLET TEŞV. VE YARD. H. 100.000

482 ALINAN DEVLET TEŞV. VE YARD. H. 400.000

TKDK kavak desteği kaydı

..... 31/12/2020

382 ALINAN DEVLET TEŞV. VE YARD. H. 100.000

602 DİĞER GELİRLER. H. 100.000

TKDK kavak teşvikinin 2020 yılı diliminin gelir kaydı

..... 31/12/2020

482 ALINAN DEVLET TEŞV. VE YARD. H. 100.000

382 ALINAN DEVLET TEŞV. VE YARD. H. 100.000

..... /

Bu kayıtlar, kalan her yıl için aynı şekilde tekrarlanır. Teşvik, 5 yıl süreyle ürünün hasat edilmesi aksi halde o yıla ait teşvikin geri alınması koşuluyla ödendiği için gerekli koşullar sağlandığında kâr ya da zarar muhasebeleştirilmesi yapılabilir.

Meyve vermeyen ağaçlar iklim koşulları, doğal felaketler, yangın gibi nedenlerden dolayı oluşacak zarar, hastalık ve kuruma riski altındadırlar. İşletmelerdeki ağaçların hastalanması ya da kuruması halinde karşılanacak bir sigorta güvencesine alınması uygun olacaktır.

ÖRNEK: Kızılçam endüstriyel ağaçlandırması yapan Y işletmesinde üretim yapılacak alan 300.000 TL'ye sigortalanmıştır. Buna göre yapılacak kayıt:

..... /

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER. H. 300.000

102 BANKALAR H. 300.000

... hektarlık kızılçam endüstriyel ağaçlandırma alanı sigortası

..... /

730 GENEL ÜRETİM GİDERİ. H. 25000

730.04.Sigorta Giderleri

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER. H. 25000

Ocak ayı sigorta bedeli

..... /

Meyve vermeyen ağaçların en önemli konusu bu ağaçlarda yıpranma, yaşlanma ve faydalı ömür olmadı için amortisman tabi değildir.

5- SONUÇ VE ÖNERİLER

Ülkemizde tarım sektöründe aile işletmelerinin yanında modern tarımsal işletmecilik de hızla yaygınlaşmakta, üretimde olduğu gibi muhasebe tekniklerinde de yeni açılımlara ihtiyaç duyulmaktadır. Zira tarım sektörü canlı varlıkları ele almakta ve canlı varlıkların biyolojik değişimlere açık olmasından dolayı tarımsal faaliyet muhasebesinin kendine özgü nitelikleri ortaya çıkmaktadır.

TMS 41 canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin değerlemesi ve ölçümü konusunda genel prensipleri açığa kavuşturmuş olsa da detayda her bir üretim kolunda standardın uygulamaya nasıl aktarılması gerektiği ortaya konulmamıştır. Bu konuda en önemli sorun TDHP'da tarımsal faaliyetlerin biyolojik dönüşüm nedeniyle kazandığı karakteristiklere uygun ve her bir tarımsal faaliyet kolu için ayrı hesap grupları ve hesapların bulunmamasıdır. Bu çalışma ile meyveli ve meyvesiz ağaçların TMS 41 ve ilgili standart ilkeleri, VUK, düzenlemeler, muhasebenin genel kuralları ve sektörün kendine has özellikleri dikkate alınarak muhasebeleştirilme ilkeleri ortaya konulmuştur.

TMS 41 kapsamında, 210 (Meyve Ağaçları) ve 211 (Meyve Vermeyen Ağaçlar- Orman Ağaçları-Çok Yıllık Süs Bitkileri) hesaplarında takip edilen canlı varlıklar için literatürde yapılan çalışmalarda (Akdoğan ve Sevilengül, 2007; Gökgez, 2012; Bozdemir, 2014; Öztürk, 2018; Aşan, 2015) türlerin ekolojisi, biyolojisi ve faaliyetlerin hem tarım-ormancılık teknik bilgisi hem de muhasebe bilgisi gerektirmesi nedeniyle ana hesap numarası önerisi dışında detaya girilmemiştir. Ayrıca, orman ürünleri üretimi yapan işletmeler ile ilgili TMS 41 kapsamında yapılmış bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu çalışmada 210 (Meyve Ağaçları) ve 211 (Meyve Vermeyen Ağaçlar- Orman Ağaçları-Çok Yıllık Süs Bitkileri) hesaplara

rının ilk defa alt hesaplara göre sınıflandırılması önerilmiştir. Bu hesaplarda takip edilen canlı varlıklar için tarımsal işletmelerin yapması gereken muhasebeleştirme ilkeleri örneklemeler ile ortaya konulmuştur. Ayrıca varlıkların tabiatı gereği karşılaşılan güçlükler dikkate alınarak gerçeğe uygun değerlerin belirlenmesi, amortisman hesabı ve devlet teşvikleri uygulamaları irdelenmiş; çözüm önerileri ortaya konulmuştur. Genel olarak odun üretimi için kullanılan meyve vermeyen ağaçlar, “meyve vermeyen ağaçlar- orman ağaçları-çok yıllık süs bitkileri” şeklinde ifade edilmiştir.

Meyve ağaçları için “210.01 (İçecek bitkileri), 210.02 (Sert kabuklu meyveler), 210.03 (Taş çekirdekli meyveler), 210.04 (Turunçgiller), 210.05 (Üzüm ve üzüksü meyveler), 210.06 (Yumuşak çekirdekli-ler), 210.07 (Zeytin ağaçları), 210.08 (Meyvesi için işletilen diğer ağaçlar)” şeklinde 8 alt hesap oluşturulmuştur. Yetiştirme ortamına bakılmaksızın meyvesi için işletilen diğer ağaç türlerinin 210 (Meyve Ağaçları) hesabında (210.08) yer alması önerilmiştir.

Meyve vermeyen ağaç üretimi yapan işletmelerde “endüstriyel ağaçlandırma” statüsünde odun hammaddesi amaçlı yatırımlar için 211.01 (İthal edilmiş hızlı gelişen yabancı türler), 211.02 (Hızlı gelişen yerli ibrelili türler), 211.03 (Hızlı gelişen yerli yapraklı türler) hesapları önerilmiştir. Ayrıca “özel ağaçlandırma” statüsünde kurulan, odun ve odun dışı orman ürünlerinin üretileceği ormanlardaki yatırımlar için 211.04 (Özel ağaçlandırmalarda kullanılan türler) hesap numarası önerilmiştir. Ayrıca çok yıllık salon ve süs bitkileri için 211.05 (Çok yıllık salon ve süs bitkileri) ve sadece odun üretimi için işletilen meyveli ağaçlar için 211.06 (Odun ürünü için işletilen meyveli türler) hesabında takip edilmesi önerilmiştir. Böylece üç ana kategoride (hızlı gelişen endüstriyel ağaçlandırmada kullanılan türler, özel ağaçlandırmalarda kullanılan türler ve diğer) sınıflandırma yapılmış, 6 alt hesap numarası önerilmiştir. Ayrıca hızlı gelişen ve odun ürünü için yetiştirilen ağaçlarda alt hesap numaraları ağaç türlerine göre detaylandırılmıştır.

Bu sonuçlar Gökgez (2012)’ün ormancılığın ayrı bir faaliyet grubunda değerlendirilmesi önerisi ile de uygunluk göstermektedir.

Bu araştırma sonucunda elde edilen bilgiler tarım ve ormancılık işletmeleri muhasebesinde TDHP için çeşitli araştırmacılar ile önerilmiş hesapların bir araya getirilmesi, alt hesaplar oluşturularak desteklenmesi ve açıklanması, kolay ve anlaşılır bilgi ihtiyacını karşılayabilecektir. Bu bilgiler, geçerli finansal raporlama çerçevesi TFRS veya BOBİ FRS olan ve FRSUHP kullanan işletmeler için uyarlanabilir özellikte olsa da daha kapsamlı araştırmalar yapılması uygun olacaktır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. & Sevilengül, O. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum için Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:84, 29-70.
- Anonim. (2006). Tarım Kanunu. Resmi Gazete (Kanun No:5488-18.04.2006).
- Aşan, Ş. (2015). Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Bir Uygulama, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Programı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- Ateş, A. & Tunçez, H. A. (2016). Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı (TMS 20) Kapsamında Turizm Sektöründe Muhasebe İşlemleri. Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, Cilt 19, Sayı 41.Yıl Özel Sayısı.
- Birler, A. S. (2009). Endüstriyel Orman Ağaçlandırmaları. Düzce Üniversitesi Orman Fakültesi Yayını. No:4.
- Bozbayır, V. (2018). Tarımsal İşletmelerde Canlı Varlıkların TMS 41 Açısından Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu ile Karşılaştırılması. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi, Malatya.
- Bozdemir, E. (2014). Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesinin Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi. İSMMM Mali Çözüm Dergisi (121), s.77-105.
- Çetin, B. & Tipi, T. (2011). Tarım Muhasebesi, Nobel Dağıtım, Ankara.
- Deran, A. (2005). Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları. Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- DOKA. (2012). “Vizyon 2023” Doğu Karadeniz Bölgesi, Organik Tarım Master Planı. TR90/11/DFD/23.
- Ecevit, F. M. (1986). Bahçe Bitkileri, Selçuk Üniversitesi Yayınları, Konya.
- GİB. (2024). Amortisman Oranları Tablosu https://www.gib.gov.tr/fileadmin/userupload/YararliBilgiler/amortisman_oranlari.pdf. (30.04.2024)
- Gökgöz, A. (2012). Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi, İşletme Araştırmaları Dergisi, 4/4 2012, 95-108.
- KGK. (2024a). Türkiye Muhasebe Standartları. [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6316/TMS/TFRS-\(30.12.2024\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6316/TMS/TFRS-(30.12.2024))
- KGK. (2024b). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı. https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararlar%C4%B1/Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20_18.07.pdf
- Koçer, S. (2006). Endüstriyel Ağaçlandırmada Yatırımların Önemi, Gerekliliği ve Mali Analizi (Sahil Çamı Örneği) Ormancılıkta Sosyo-Ekonomik Sorunlar Kongresi, Ankara Üniversitesi- Çankırı Orman Fakültesi, 26-28 Mayıs, Ilgaz-Çankırı.
- OGM. (2019). Ağaçlandırma Yönetmeliği. Orman Genel Müdürlüğü. Resmi Gazete. No:30927-Ankara.
- OGM. (2020). Özel Ağaçlandırma Tamimi. Orman Genel Müdürlüğü. Tarihi: 23.03.2020, Sayı: 94358639-408-E.546092 -Ankara.
- OGM. (2023). Orman Genel Müdürlüğü. Ormancılık İstatistikleri. <https://www.ogm.gov.tr/tr/ormanlarimiz-sitesi/Pages/Resmi-Istatistikler.aspx>. (30.12.2024)
- Öztürk, A. (2018). Canlı Varlıkların TMS 41 Kapsamında Tek Düzen Hesap Planında Muhasebeleştirilmesi. İstanbul Aydın Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Muhasebe ve Finans Yönetimi Ana Bilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Programı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

- TOB. (2022). Tarım ve Orman Bakanlığı. BÜGEM. Türkiye’de Tarım Alanları. <https://www.tarimorman.gov.tr/sgb/Belgeler/SagMenuVeriler/BUGEM.pdf> Ankara. (30.04.2024)
- Top, T. (2009). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Canlı Varlıkların Değerlemesi; Büyükbaş Hayvanlar üzerine Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Tunçez, H. A. (2011). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standartı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Uygulama, Yayınlanmış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Uyar, M. & Güner, M. F. (2015). UMS Kapsamında Canlı Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Hesaplara Yönelik Bir Alan Araştırması. Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 24 (2), s.217-232.
- Ünlü, A. (2016). Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Muhasebe İşlemlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve 41 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-41) Çerçevesinde İncelenmesi: 100 İneklik Bir İşletme Örneği. Bozok Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- VUK (1961). Vergi Usul Kanunu. Resmi Gazete (Sayı: 1070310704-10705-04.01.1961). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>. (30.04.2024)
- Wikipedia (2024). Yüzölçümlerine göre Avrupa ülkeleri listesi. Vikipedi, Özgür Ansiklopedi. url:https://tr.wikipedia.org/w/index.php?title=Y%C3%BCz%C3%B6l%C3%BCmlerine_g%C3%B6re_Avrupa_%C3%BClkeleri_listesi&oldid=31204681. (30.04.2024)
- Yılmaz, E. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 6 (2), s. 57-71.

