

Ceviz Bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları – 41 Ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Amortisman Ayrılması Ve Değerlemesinin Karşılaştırmalı İncelenmesi

Hakan TAŞTAN *

ÖZET

Bu çalışmanın amacı; ceviz bahçesi işletmelerinde amortisman ve değerlendirme uygulamalarını, “Türkiye Muhasebe Standartları 41 Tarımsal Faaliyetler” standardı ve Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca karşılaştırmalı olarak incelemektir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca meyve ağaçlarının hangi hesap grubunda ve hangi hesap içerisinde muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmamıştır. Muhasebe kaydını yapanlar; kendi görüşleri, yorumları ve uzman kişilerin önerileri doğrultusunda kayıt yapmaktadırlar. Amortisman ve değerlendirme uygulamalarının Türkiye Muhasebe Standartları ve VUK çerçevesinde nasıl yapılabileceğine ilişkin karşılaştırılarak açıklamalar yapılmış öneriler geliştirilmiştir. Amortisman ve değerlendirme konusunda, tarımsal işletmelerde, Türkiye Muhasebe Standartlarının daha gerçekçi ve doğruya yakın düzenlemeler getirdiği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: TMS-41, Canlı Varlıklar, Amortisman, Değerleme.

JEL Sınıflandırması: M40, M41.

As Per Turkish Accounting Standards 41 And The Tax Procedures Code For Walnut Gardens – Comparative Analysis Of Its Evaluation And Amortization Distribution

ABSTRACT

The purpose of this study is to comparative analyze of the amortization and valuation applications in walnut gardens facilities as per “Turkish Accounting Standards – 41 Agriculture” standard and The Tax Procedures Code provisions. Recognition of fruit trees under which account group and within which account, is explained as per Accounting System Application General Notifications. The parties, who carried out their accounting records, have arranged records in accordance with their views, comments and suggestions of experts. The way of performing amortization and valuation applications within the scope of Turkish Accounting Standards and The Tax Procedures Code, are decided, explained and related suggestions are developed. Related to amortization and valuation, it is concluded that Turkish Accounting Standards have provided more realistic and close to accurate regulations.

Keywords: TAS-41, Biological Assets, Amortization , Valuation.

Jel Classification: M40, M41.

* Dr. Hakan Taştan, Okan Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu, hakan@hakantastan.com

1. GİRİŞ

Tarım sektöründe son yıllarda yatırım tutarlarında artış görülmektedir. Özellikle meyvecilik ve meyve bahçesi kurulması ile ilgili önemli yatırımlar yapılmaktadır. Meyve bahçeleri arasında gözde meyvelerden birisi de cevizdir. Cevizin birim fiyatının yüksekliği, depolama maliyetlerinin düşüklüğü ve tüketimin üretim ile karşılanamayıp ithalat yoluna gidilmesi cazibesini artırmaktadır.

Dünyada yaygın olarak yetiştiriciliği yapılan ceviz türü olan *J.regia*'ın gen merkezleri arasında Türkiye'de bulunmaktadır. Karpat dağlarının güneyinden, Doğu Avrupa ve Türkiye, Irak ve İran'ın doğusundan Himalaya Dağlarının ötesinde kalan ülkeleri içeren, geniş bir coğrafyanın tabii bitkisidir (Akça, 2012:19).

Cevizin anavatanları arasında yer alan Türkiye, ceviz varlığı ile dünyada önemli bir ülke olarak yer almasına rağmen, üretim ve ihracatta maalesef istenen yerde değildir. Son yıllarda, üretimin iç tüketimi karşılayamaması, devletin kapama ceviz bahçelerinin tesisine yönelik verdiği teşvikler, özel sektörün ceviz yetiştiriciliğine olan ilgisi, aşılı ceviz fidanı üretimi yapan fidancılar içinde karlı bir üretim alanı olmuştur (Akça, 2012:43).

Ceviz hayvansal protein kaynağı yerine geçebilen ve yüksek oranda doymamış yağ asit içerikleri ile çok kıymetli bir üründür. Thiamin, vitamin B6, folacin içeren ve demir, çinko, bakır, magnezyum, fosfor ve potasyum açısından oldukça zengindir. Ceviz kolesterol içermez, doymamış yağ oranı yüksektir. Sağlıklı bir yaşam için gerekli olan linoleik ve linolenik asit yönünden oldukça da zengindir (Yılmaz, 2011:18)¹.

Ceviz üretiminin, iç talebi karşılayamaması nedeniyle ceviz ithalatı her geçen yıl artmaktadır. Örneğin 2002 yılında 10 milyon USD tutarında ceviz ithal etmişken 2009 yılında gerçekleştirilen ithalat tutarı 88 milyon USD olarak gerçekleşmiştir. Öte yandan yine son yıllarda büyük çaplı ceviz kapama bahçeleri ard arda kurulmaktadır. Yakın gelecekte hem ithalatın önüne geçilecek ve hem de kişi başı 2-3 kg olan yıllık tüketim miktarı artacaktır (Ceviz Eylem Planı, 2012-2016: 22).

Dünya ceviz üretiminde Çin ve ABD'den sonra Türkiye üçüncü sıradadır.

Orman ve Su İşleri Bakanlığı tarafından 2012 – 2016 yılları arasındaki dönem için “Ceviz Eylem Planı” yapılmış olup bu süreçte 5 milyon adet cevizin toprak buluşturulması hedeflenmektedir (Ceviz Eylem Planı, 2012-2016: 1).

Tarım işletmesi; genel anlamda toprağı ve tohumu kullanarak bitki, hayvansal tarım maddeleri üreten ve bizzat ürettiği bu maddeleri yarı veya tam mamul biçimine getiren ekonomik bir birimdir (Erdamar, 1985:12). Tarımsal faaliyet ise satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir (TMS 41, prf.5).

¹ Tuncer Yılmaz, “Ülkemizde ve Dünya’da Ceviz Üretimi”, Fatih Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İstanbul, 2011, s.18

Literatür incelemesinde; tarım muhasebesi alanındaki eserlere ulaşmakla birlikte önemli bir bölümü hayvancılık sektörünü kapsamaktadır. Meyve ağaçlarına sahip işletmelerdeki muhasebe düzeni, amortisman uygulaması ve değerlemeye dönük işlemler ve muhasebesi konusunda sınırlı sayıda eser bulunmaktadır. Var olanlar da genel değerlendirmelere yer vermiştir.

Ülkemizde muhasebenin gelişimi vergi otoritelerinin öncülüğünde vergi yasalarının etkisi ile olmuştur. Muhasebe alanındaki gelişimin yavaş olması belki de bu yüzdendir. Tarım sektörünün vergilendirilmek istenmemesi veya düşük oranda tevkifat temelinde nihai olarak vergilendirilmesi bu alandaki muhasebenin yerleşmesini daha da yavaşlatmıştır. Sadece ülkemizde değil, Avrupa ülkelerinde de paralel durum söz konusudur.

Avrupa ülkeleri arasında en gelişmiş olan Almanya'da tarımda muhasebenin uygulanması vergi yasalarının etkisiyle başlamıştır. Bu nedenle bütün tarım kesiminde muhasebeye karşı bir antipati doğmuştur. Optimal işletme yönetimi için muhasebenin gerekliliği düşüncesi bile bu antipatiyi kıramamıştır (Erdamar, 1985:75).

01.01.1950 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 1949 yılında 5421 sayılı yasa ile ilk kez Gelir Vergisi yasası getirilmiştir. Tasarıda olmasına rağmen meclis görüşmelerinde tarım kazançlarının vergilendirilmesi, tarımla uğraşanların gelirlerinin zaten düşük olduğu, toplumun önemli bir kesiminin bundan rahatsızlık duyacağı, siyasi sıkıntıları da beraberinde getireceği, gelir vergisinin gerektirdiği muhasebe bilgisinin olmadığı hatta pek çoğunun okuma yazma konusunda yeterliliği bulunmadığı gerekçesi ile tasarıdan çıkarılarak yasa meclisten geçmiştir.

Türkiye için İngiliz İktisatçı Prof. N. Kaldor “*Tarım kesiminde muhasebe sistemi, iktisadi gelir kavramını doğru bir biçimde ortaya çıkarmaya pek olanak vermemektedir*” görüşünü ileri sürmüştür. Bu görüşün dayanağı da; gelişmiş ülkelerde de zaten gelir vergisinin tarımı kapsamamasının başarılı olmadığı yaklaşımıdır (Erdamar, 1985: 16). 1964 yılındaki bazı değişiklikler ile tarım kesimi vergilendirilmiş olsa da büyük bölüm yine vergi dışı bırakılmıştır. Günümüzde ise tarım kesimindeki temel vergilendirme tevkifat usulüdür.

Bugüne kadar, tarım faaliyetlerinin özellikleri, tarım işletmelerinin özellikleri, vergi yasalarının uygulamaya etkileri ve tarım işletmesi sahiplerinin alışkanlıklarından kaynaklanan nedenlerle tarım işletmelerinde muhasebe uygulamasında güçlükler yaşanmışken (Erdamar, 1985: 12), artık giderek büyük ölçeklerde kurulan ve önemli sermaye yatırımlarını zorunlu kılan bu tür meyve bahçesi işletmeleri, muhasebelerini de önemli hale getirmiştir. Bu nedenle; tarım alanındaki muhasebede hızlı bir gelişme yaşanmaktadır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği² uyarınca meyve ağaçlarının hangi hesap grubunda ve hangi hesap içerisinde muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmamıştır.

² Bugüne kadar 15 tane tebliğ yayınlanmıştır. Bunların çoğu ek mali tabloları düzenlemek zorunda olan mükelleflerin büyüklük ölçülerini belirleme amaçlıdır.

Muhasebe kaydını yapanlar; kendi görüşleri, yorumları ve uzman kişilerin önerileri doğrultusunda kayıt yapmaktadırlar.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla Tekdüzen Hesap Planında canlı varlıklar için bir grup oluşturulması gerekmektedir. Canlı varlıklar; değişim kapasitesine sahip, değişimleri yönetilebilen ve ölçülebilen varlıklardır. Bu varlıklar, bir süre elde tutulup daha sonra değerlendirilmeleri açısından stoklara benzemekle birlikte; elde tutulduğu süre içinde değişime uğrama özelliği nedeniyle stoklardan ayrılır. Bu nedenle Tekdüzen Hesap Planında boş bulunan 16 kodu kullanılarak yeni bir hesap grubu oluşturulmalıdır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:45). İşletmede bir yıldan daha uzun süre kalacak olan canlı hayvanlar ve bitkiler “23 Canlı Varlıklar” grubunda açılacak hesaplarda izlenir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:56). Dolayısıyla; “230 Meyve Ağaçları” hesabında ceviz ağaçları bir alt hesap açılarak izlenmelidir. Öte yandan yeni tesis edilen bahçelerde işletmeler; yatırım tamamlanincaya kadar olan dönemde ceviz ağaçları ile ilgili yatırımların tamamını “238 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları” hesabında izlenmeleri gerekmektedir.

Bu çalışmanın amacı, tarımsal faaliyetler kapsamında olan ceviz bahçelerindeki amortisman uygulaması ve değerlendirme konularını TMS-41 ve VUK çerçevesinde incelemek ve öneri getirmektir. Çalışmanın kapsamı bir meyve bahçesi olan ceviz bahçeleri ile sınırlandırılmış, amortisman ve değerlendirme uygulamalarının TMS-41 ve VUK çerçevesinde nasıl yapılabileceğine ilişkin karşılaştırılarak açıklamalar yapılmış öneriler geliştirilmiştir.

Gerek tarım sektörü genelinde, gerekse tarım sektörünün bir alt dalı olarak meyve bahçesi işletmelerinde üretime ilişkin faaliyetlerin çok yönlü ve iç içe girmiş olması, sektörde faaliyet gösteren kişilerin yeterli eğitime sahip olmaması, işletmelerin sanayi işletmelerine oranla küçük olması, vergi mevzuatının bu işletmeleri kayıt tutmaya teşvik etmemesi gibi nedenlerle tarım sektörü ve dolayısıyla, meyve bahçesi işletmelerinin önemli bir bölümünde bir belge düzeni bulunmamakta ve muhasebeye de gerekli önem verilmemektedir (Tokay ve Deran, 2011:53). Bu nedenle, değerlendirme ve amortisman konuları ağırlıklı olarak ülkemizdeki büyük ceviz bahçelerini ilgilendiren bir konudur.

2. TMS VE VUK UYARINCA AMORTİSMAN AYRILMASI

Amortisman, duran varlığın zamanla yıpranması ve eskimesi sonucu değerinde azalma olması ve bu yıpranma ve eskimenin varlığın değerinden sistematik bir şekilde düşülmesi işlemidir (Tunçez, 2011:83). Bir ceviz ağacının uzun yaşamı göz önüne alındığında aşınma payları, yıllık toplam maliyetler içerisinde önemli bir paya sahip olmayacaktır.

Üretim maliyetleri; ürünlere yüklenmelerine göre direkt ve indirekt maliyet olmak üzere ikiye ayrılır. Tarım işletmelerinde; birden fazla ürün ortaya çıktığından indirekt üretim maliyetlerinde sorunlar yaşanabilmektedir. Oysa ceviz bahçelerinde ceviz dışında bir ürün elde edilmediğinden tüm üretim maliyetleri direkt maliyet olarak değerlendirilir.

Ceviz ağacının meyvesinin yanı sıra ağacın gövdesinden de kereste olarak faydalanılmaktadır. Ceviz, işleme özellikleri iyi olan, cilalanma kabiliyeti yüksek, dekoratif bir oduna sahiptir (Akça, 2012: 37). Ancak bu durum genelde ömrünü tamamlayan ağaçlar için geçerli olduğundan kalıntı değer olarak dikkate alınmakta olup üretim maliyetlerinden pay verilmesi söz konusu değildir.

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. Yetişme 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.

Bir varlığın amortisman tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortisman tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir (TMS 16, prf:53). Ancak ceviz ağaçları, mutlak bir kalıntı değere sahiptir. Çünkü ömrünün sonuna gelen bir ceviz ağacı, çınar ağacı gibi devasa bir büyüklüğe ulaşır. Mobilya sektöründe ceviz ağacı aranan bir ağaç türüdür. Türkiye’de yetişen ceviz ağacının, kütük ve tomrukları uluslararası değer taşımaktadır. Makbul olan cevizler açık arazide büyüyen 200 – 300 ve hatta daha yaşlı , geniş ve harelî bir öz odununa sahip cevizlerdir (Akça, 2012: 37). Hiç olmazsa odun olarak bile bir değere sahiptir. Bu yönleriyle bir kalıntı değerinin olmaması söz konusu olamaz.

TMS 16’ya göre amortisman hesaplama yöntemlerine bakacak olursak, önerilen yöntemler şunlardır:

- Doğrusal Amortisman Yöntemi (Straight-Line Method)
- Azalan Bakiyeler Yöntemi (Double-Declining-Balance Method)
- Üretim Miktarı Yöntemi (Units of Production Method)

Bu yöntemlerden herhangi birisi kullanılarak amortisman hesaplaması yapılabilir. Ayrıca işletme yönetimi yukarıdaki yöntemler dışında başkaca makul ve mantıklı bir yöntemi de kullanabilir. Çünkü bu yöntemler tavsiye niteliğindedir. Örneğin; Yıl Sayılarının Toplamı Yöntemi (Sum Of The Years’ Digits Method) veya Formüllü Azalan Bakiyeler Yöntemi (Reducing Balance Method) kullanılan amortisman yöntemleridir.

VUK uyarınca meyve ağaçlarında faydalı ömürler aşağıdaki gibi belirlenmiştir (Maliye Bakanlığı, 2004).

| Duran Varlık Adı | Faydalı Ömür (Yıl) |
|--|--------------------|
| Dutluklar | 40 |
| Fındıklıklar | 25 |
| Süs ağaçları, güllükler | 20 |
| Bağlar | 20 |
| Narenciye ağaçları | 25 |
| Şeftali ağaçları | 10 |
| Kayısı, erik, badem ağaçları | 25 |
| Elma, armut, ayva, incir ağaçları | 25 |
| Vişne, kiraz ağaçları | 20 |
| Ceviz, kestane, antep fıstığı ağaçları | 40 |
| Sair meyveli ağaçlar | 10 |

Bu belirlemeye göre ceviz ağaçlarının yatırım dönemlerini takiben amortisman tabi tutar üzerinden 40 yılda amorti edilmeleri gerekmektedir. Hangi amortisman yönteminin uygulanacağı konusunda işletme yöneticileri,

- Normal Amortisman veya
- Azalan (Hızlandırılmış) Bakiyeler yöntemlerinden birine karar vereceklerdir.

TMS 16 uyarınca, bir ceviz bahçesinde aynı yaşta olan ceviz ağaçlarının her biri ayrı ayrı amortisman uygulamasına tabi tutulacağına her bir ağaç o ceviz bahçesinin parçaları olarak görülüp amortisman hesaplanmasında gruplandırılabilir. Öte yandan , her ne kadar bir varlığın amortisman tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılacağı (TMS 16, prf.50) öngörülmüş ise de genellikle bir ceviz ağacı yaklaşık ilk 50 yılında değerinde bir kayıp yaşamasının aksine değerinde artış sağlar. Çünkü ilk 50 yıl ağaç tacı olarak ve verimliliğindeki artışa paralel olarak net gerçeğe uygun değerinde de artış söz konusu olacaktır. Bu durumda, aşınmadan, değer kaybindan söz etmek olanaklı değildir. Öyleyse amortisman da hesaplanmaması gerekir. VUK'a göre bir ceviz ağacı yatırımın tamamlandığı kabul edilen genellikle sekizinci yıldan itibaren 40 yıllık süreçte amorti edilmiş olacaktır. Oysa gerçekte bir ceviz ağacının en verimli olduğu ve en değerli çağıdır 48 inci yaş, yani VUK uyarınca net defter değeri "0" olarak görünürken, net gerçeğe uygun değerinin maksimum seviyede olduğu dönemdir. Ancak 50 nci yıldan itibaren değer olarak zirveden aşağıya doğru inmeye başladıkça diğer bir ifade ile değer kaybetmeye başlamasıyla ceviz ağaçları için TMS 16 uyarınca amortisman hesaplaması gündeme gelecektir.

Ceviz bahçesinin tesisi esnasında kredi kullanımı söz konusu ise katlanılan borçlanma maliyetleri yatırımın tamamlandığı dönemin sonuna kadar yani, amortisman ayrılmasına başlanıncaya kadar ceviz ağaçlarının maliyetlerine, ertesi dönemlerde ise maliyete ilave etmeye devam edilmesi veya doğrudan borçlanma gideri olarak kaydedilerek zarara atılması işletme açısından ihtiyarilik taşımaktadır (Maliye, 1985). Her ne kadar “*TMS 23 Borçlanma Maliyetleri*” standardı uyarınca duran varlıklara ait borçlanma maliyetleri varlık ile ilişkilendirilmeyip doğrudan gider yazılsa da, bu uygulamanın istisnası olan özellikli varlıklarda varlığın maliyetine atılma uygulaması, ceviz bahçeleri için uygulanması gereken bir istisnai durumdur. Çünkü ceviz bahçesi yatırımları, TMS 16 uyarınca özellikli varlık niteliğindedir.

3. TMS VE VUK UYARINCA CEVİZ AĞAÇLARINDA DEĞERLEME

Değerleme, kısaca işletmedeki varlıkların para ölçüsü ile belirlenmesidir. Finansal durum tablosunda yer alan varlıkların değerlendirildiği ölçüler değiştirildikçe, finansal durum tablosunda sunulan bilgilerde değişecektir. TMS deki değerlendirme ölçüleri ile VUK’daki değerlendirme ölçüleri farklı olduğundan ortaya çıkan finansal durum tablosundaki değerlerde farklı olmaktadır.

Varlıkların değerlemesi ile işletmenin değerlemeye tabi tutulması farklı işlemler olup konumuz işletmenin aktifinde bir varlık olarak yer alan ceviz ağaçlarının değerlemesidir.

Amortismanla konu olan tarımsal (canlı) varlıklar, VUK’da hayvan ve bitki olmak üzere iki grupta ele almıştır (Tunçez, 2011:70). VUK’nun 276’ncı maddesine göre tarımsal ürünler maliyet bedelleri ile değerlemeye tabi tutulurlar. Maliyet bedellerinin bulunmaması durumun da maliyet bedeli yerine emsal bedelleri ile değerlemeye tabi tutulurlar. Bu bedeller aynı zamanda bu varlıkların amortismanla tabi değerlerini de göstermektedir (VUK, 267).

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, TMS 41 uyarınca gerçeğe uygun değer olarak ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçüm yapılır (TMS 41, prf.12).

Canlı varlıklar, elde tutulduğu sürede değişime uğrama özelliğine sahip olması ile diğer duran varlıklardan ayrılır. Duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar da, dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklarda olduğu gibi, bir değişim kapasitesine sahiptir ve değişimleri yönetilebilir ve ölçülebilir. Canlı varlıklar, biyolojik dönüşüm geçirebilme (örneğin fidan olarak dikilen bir meyve ağacının olgunlaşarak meyve verir hale gelmesi gibi) özelliğine sahiptir. Yönetim, ilgili sürecin gerçekleşmesi için gerekli olan koşulları değiştirerek söz konusu dönüşümü etkileyebilir. (örneğin, gübreleme, nem, sıcaklık, ışık gibi faktörleri değiştirerek bir bitkinin meyve verme düzeyi artırılabilir) (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:57).

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır. Ancak ölçülemediği durumlarda net defter değeri³ ile ölçülür. (TMS 41, prf.30) Aktif piyasaların varlığı halinde; gerçeğe uygun değer temel yöntem olup tarihi maliyet izin verilen alternatif yöntem değildir. Sebebi ise, aktif piyasaların olduğu durumlarda zorunlu gerçeğe uygun değer yaklaşımı ile daha fazla karşılaştırılabilirlik ve anlaşılabilirlik sağlanmaktadır. (IFRS, 2010:B1490) Ceviz bahçesindeki ağaçlarını 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, prf.31) Değerleme sonucu ortaya çıkacak olumlu farklar satış hâsılatı ile ilişkilendirilerek gelir tablosuna aktarılır. Değerleme sonucu ortaya çıkan olumlu farklar “605 Canlı Varlık Değerleme Farkları” hesabına alacak, ortaya çıkan olumsuz farklar “ 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları” hesabına borç kaydı yapılması önerilmektedir.⁴ Gerekirse uygun alt hesaplar açılarak takip kolaylaştırılabilir.

Biyolojik dönüşüme etki edecek işlemler, biyolojik dönüşümün kendisiyle çok güçlü bir ilişkiye sahip değildir. (IFRS, 2010: B1490) Tarihi maliyet muhasebe modelini kullanan bir ceviz bahçesi işletmesi ilk hasat ve satış gerçekleşene kadar (en az 8 yıl olabilir) herhangi bir gelir raporlamayabilir. Buna karşın, biyolojik gelişmeyi cari gerçeğe uygun değer kullanarak muhasebeleştirilen ve ölçen bir muhasebe modeli kullanılıyorsa, ilk hasada kadar olan dönem için gelir ölçülür ve raporlanır. (IFRS, 2010: B1490) Yatırım döneminde olan bir ceviz bahçesinde, gelecekte sağlanacak ekonomik yararlar yüksek olabilmektedir.

Meyve bahçeleri, genelde kombine bir varlık olarak geçerli bir piyasaya sahiptirler. Canlı varlığın gerçeğe uygun değeri belirlenirken, işlenmiş ya da işlenmemiş arazinin gerçeğe uygun değeri kombine varlığın gerçeğe uygun değerinden çıkarılarak hesaplama yapılır. (Aksoylu, 2013:71)

Ceviz bahçesini, satma yönünde çalışma yapan bir işletme öncelikle “*TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler*” standardı uyarınca, ceviz bahçesi için sınıf değişikliği yapması gerekmektedir. Ceviz bahçesinin bir kısmının veya tamamının satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilmesi durumunda gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır.

İşletme; tarımsal bir ürünü her zaman, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer. Bu Standart, tarımsal ürünlerin, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiği bakış açısını yansıtır.(TMS 41, prf.32) Ceviz ağaçlarından elde edilen ürünler; hasat anında net gerçeğe

³ Canlı varlığın maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle bulunur.

⁴ TMSK'nın kapatılmadan evvel hazırlamış olduğu taslak hesap planından yararlanılmıştır.

uygun değer⁵ ile değerlendirirken, daha sonraki dönemlerde “TMS 2 Stoklar” standardı uyarınca değerlemeye tabi tutulur.

Değerlemenin amacı; sadece dönem karı veya zararının doğru hesaplanmasına kaynaklık etmek değil, diğer yandan bir işletmenin piyasa değerinin de doğru şekilde tespit edilmesine katkı sağlamaktır. VUK’a dayalı muhasebe uygulamasında tarihi maliyetler esas alındığından meyve yetiştirme işletmelerinin finansal tablolarında yer alan değerler, piyasa değerleri ile yeterli uyumu göstermemektedirler. Çünkü biyolojik dönüşüm geçiren ağaçlar devamlı surette büyümekte ve büyüdükçe de değer kazanmaktadır. Bu kazanımların muhasebeleştirilmesini VUK öngörmemektedir. Finansal tablolardaki değerlerin gerçek olmaması nedeniyle de işletmenin özvarlığı ve işletmenin piyasa değeri ölçülememektedir.

Tarihi maliyet yaklaşımı yerine gerçeğe uygun değer esasının benimsenmesi, işletme ile ilgili çevrelere gerçeğe uygun bilgi sunma olanağı sağlayacaktır (Pamukçu, 2011:94)

Ceviz bahçesi amacıyla edinilen arazi için “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” standardı yeni bir prensip tasarlamamıştır. Bunun yerine işletme tarafından, hangi standardın durumuna uygun olduğuna bağlı olarak, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” veya “TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” standardı uygulanır. Örneğin ceviz ağaçlarının üzerinde durduğu arazilerinde ceviz ağaçları ile birlikte gerçeğe uygun değerle ölçülmesi gerektiği ileri sürülmüş olsa da bu durum, TMS 16 ile tutarsız olacağı nedeniyle kabul görmemiştir. (IFRS, 2010: B1499)

4. ÖRNEK UYGULAMA

Örnek: Çırzılı Tarım A.Ş. işletmesi 15.01.2012 tarihinde ceviz dikmek için 100 dekar araziye 150.000,00 TL’ye satın almıştır. 1.000 adet sertifikalı ceviz fidanını 01.02.2012 tarihinde tanesini 15,00 TL + KDV⁶ olmak üzere toplam 15.150,00 TL’ye Kaman’daki Lokman Avşar Fidanlığından kredili olarak satın alarak dikmiştir. 31.12.2012 tarihine kadar, fidanlığın, sürüm, dikim, gübreleme, sulama ve diğer bakımları ile ilgili olmak üzere toplam 75.000,00 TL harcama yapmıştır. Ayrıca 30.000,00 TL işçilik giderleri 2012 yılı için yapılmıştır.

| 15.01.2012 | |
|---------------------------------------|------------|
| 250 ARAZİ VE ARSALAR | 150.000,00 |
| 326 DİĞER ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR | 150.000,00 |

⁵ Net gerçeğe uygun değer: Hasat edilmekte olan cevizin gerçeğe uygun değerinden satış noktasındaki tahmini satış maliyetlerinin çıkarılarak belirlenen değeri.

⁶ Sertifikalı meyve fidanlarında KDV oranı %1 olup, diğerlerinde %8’dir.

| 01.02.2012 | |
|---|------------|
| 238 YAPIL.OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI | 150.000,00 |
| 326 DİĞER ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR | 150.000,00 |
| 1.000 adet fidan alımı | |

Üretim giderleri ile işçilik giderleri ilk yıl doğrudan “238 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları” hesabına atılabileceği gibi “730 Genel Üretim Giderleri” ve “720 Direkt İşçilik Giderleri” hesaplarından yıl sonunda yansıtma yoluyla da aktarılabilir. İkinci yolun seçilmesi halinde yıl sonunda yapılacak olan kayıt aşağıdaki şekilde olmaktadır.

| 31.12.2012 | |
|---|------------|
| 238 YAPIL.OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI | 105.000,00 |
| 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDN. YANS. HES. | 75.000,00 |
| 731 DİREKT İŞÇİLİK GİDN. YANS. HES. | 30.000,00 |

Örneğin devamında; 2017 yılında hasat edilen 10.000 kg cevizin satışıyla birlikte 150.000 TL gelir elde edilmiş, buna karşın yıl sonunda 730 - Genel Üretim Giderleri hesabının bakiyesi 65.000,00 TL ve 720 - Direkt İşçilik Giderleri hesabının bakiyesi ise 35.000,00 TL'dir. Bu tarihe kadar 250 - Arazi ve Arsalar hesabının bakiyesi 150.000,00 TL, 238 - Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları hesabının bakiyesi ise 500.000,00 TL'dir.

Bu durumda; işletmenin yıllık gelirleri, bu gelirleri elde ederken katlanılan maliyetleri aşmış olduğundan yatırım tamamlanmış ve duran varlık kullanılmaya başlanmış demektir. “238 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları” hesabında biriken maliyet toplamı artık yatırım tamamlandığından ve kullanılmaya başlamasından dolayı “230 Meyve Ağaçları” hesabına aktarılmalıdır. 31.12.2017 tarihi itibarıyla yani 2017 yılı için amortisman hesaplanması gerekmektedir.

Amortisman hesaplaması, doğrusal amortisman yöntemine göre hesaplanacak olup, kalıntı değer 150.000,00 TL olarak öngörülmekte ve faydalı ömür 100 yıl olarak öngörülmüştür. Bu verilere göre amortisman tutarı şöyle hesaplanır:

VUK'a göre:

Boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir. (VUK, Mad. 314) Ancak tarım işletmelerinin aktifinde yer alan meyvelikler ise amortismanına tabidir. (VUK, Mad.314)

Amortisman tabi tutar $150.000,00 + 500.000,00 = 650.000,00$ TL olacaktır. VUK uyarınca kalıntı değer öngörülmemektedir. Dolayısıyla $650.000,00$ TL üzerinden amortisman hesaplanacaktır. Ancak işletme yöneticilerinin faydalı ömür belirlemelerine göre değil VUK tebliğleri uyarınca belirlenen faydalı ömür esas alınacaktır. Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere faydalı ömür, ceviz ağaçları için 40 yıl olarak belirlenmiştir. O halde 2017 yılı için;

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{650.000,00}{40} = 16.250,00 \text{ TL/Yıl olarak hesaplanacaktır.}$$

TMS'ye göre:

Ceviz ağaçlarında büyüme ve değer artışı dönemi boyunca aşınma ve değer kaybı söz konusu olmayacağından amortisman hesaplaması da yapılmayacaktır. Ancak 50 yıldan sonra amortisman hesaplaması yapılabilecektir. Arazi ve arsalar sınırsız yararlı ömre sahip olmasından dolayı amortisman tabi değildir. Hatta arsa veya arazi üzerinde bir yapı veya ağaç olması halinde ayrılabilir duran varlık olarak kabul edilmektedir. (TMS 16, prf 58) Bir ceviz bahçesinin üzerinde bulunduğu arazinin değerindeki artış ceviz ağaçlarının amortisman tabi tutarını etkilemez. Amortisman tabi tutar hesaplanırken arazi tutarı ile kalıntı değer düşülecektir. O tarihteki bulunan amortisman tabi tutar üzerinden işletme yöneticilerince öngörülen kalan faydalı ömrü dikkate alınarak amortisman hesaplaması yoluna gidilecektir.

Varsayalımki, ilk 50 yılın sonunda ceviz bahçesinin duran varlık değeri $1.000.000,00$ TL, arazi tutarı $500.000,00$ TL ve ceviz ağaçlarının kalıntı değeri $200.000,00$ TL'dir. Bu durumda;

$$\begin{aligned} \text{Amortisman Tabi Tutar} &= \text{Duran Varlık Değeri} - \text{Arazi Tutarı} - \text{Kalıntı Değeri} \\ &= 1.000.000,00 - 500.000,00 - 200.000,00 \\ &= 300.000,00 \text{ TL} \end{aligned}$$

Bu durumda; doğrusal amortisman yöntemine göre 51 nci yıl ve sonrasında yıllık ayrılması gereken amortisman tutarı ise,

$$\begin{aligned} \text{Amortisman Tabi Tutar} & \\ \text{Amortisman Tutarı} &= \frac{\text{Kalan Faydalı Ömür}}{\text{300.000,00}} \\ & \\ \text{Amortisman Tutarı} &= \frac{\text{300.000,00}}{50} \end{aligned}$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = 6.000,00 \text{ TL/Yıl}$$

TMS -16 uyarınca her yılın sonunda ağaçlar ve kalan faydalı ömürler yeniden hesaplamaya tabi tutularak, yeniden belirlenmiş değerlere göre amortisman hesaplanması gerekmektedir.

5. SONUÇ

VUK yeniden düzenlenirken, bu alanda yapılacak düzenlemelerde “*TMS 41 Tarımsal Faaliyetler*” standardı ile diğer standartlar göz önünde tutularak azami uyumun gösterilmesi meyve bahçesi işletmelerinin finansal tablolarının görünümünde olumluluk yaratacaktır. Değerlemeler sonucunda meyve bahçesi işletmelerinde değer azalışları nadiren, değer artışları ise çoğunlukla olasıdır. Finansal tabloların gerçek durumu yansıtması tüm işletme ilgililerinin yararınaadır. Amortisman uygulamasında da VUK’daki düzenlemelere son verilerek TMS düzenlemelerinin tüm işletmeler için uygulanması esası kabul edilmelidir.

Özellikle tarımsal faaliyetlerde, canlı varlıkların biyolojik dönüşümünden ötürü ortaya çıkan değer artışları VUK tarafından görmezden gelinmektedir. Bu durum; finansal tabloların dürüst resim ilkesine uygun olarak düzenlenmediği sonucunu doğurmaktadır. “*TMS 41 Tarımsal Faaliyetler*” standardı ise bu konuda daha gerçekçi düzenlemeleri getirmektedir. Daha geniş bir ifade ile TMS-41, ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına farklı bir bakış açısı getirmiştir. Bu standart, canlı varlıkların gerçeğe uygun değer modeliyle değerlendirilmesinin gerçekçi ve esas olduğunu kabul etmiştir.

Mali idare; vergi kaygısı ile başta değerlendirme ve amortisman konularında TMS ile uyuşmayan düzenlemelere gitmiştir. VUK düzenlemeleri, TMS’nin gerçeğe uygun finansal rapor hazırlama ilkesi ile çelişmekle birlikte ilerleyen süreçte TMS ilkeleri doğrultusunda yapılacak muhasebeleştirilmeler sonucunda esasen mali idarenin kaygı duyduğu ölçüde bir vergi kaybının söz konusu olmayacağı düşünülmektedir.

Örnek muhasebe kayıtları yapılırken 660 sayılı KHK ile varlığına son verilen TMSK tarafından tamamlanmak üzere olan TDHP taslağından yararlanılmış, bu taslakta yer verilen hesap kodları esas alınmıştır. Çünkü, TMS 41’in gerektirdiği raporlamaya ulaşmada gerekli muhasebe kayıtlarının yapılmasında MSUGT ile getirilen hesap planı yetersiz kalmıştır.

KAYNAKLAR

Akça, Yaşar (2012), *Ceviz Yetiştiriciliği*, Anıt Matbaa, Ankara.

Akdoğan, Nalan- Sevilengül, Orhan (2007), “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 84, ss.29-70.

Aksoylu, Semra (2013), “Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS 41) ‘e Göre Muhasebeleştirilmesi: Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı 39, ss.65-78.

- Erdamar, Cengiz (1985), Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni, İstanbul Üniversitesi Yayın No:3343, İşletme Fakültesi Yayın No:173, İstanbul.
- Çetin, Bahattin- Tipi, Tolga (2007), Tarım Muhasebesi, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Ceviz Eylem Planı 2012 - 2016, Orman Genel Müdürlüğü, <http://www.ogm.gov.tr/ekutuphane/Yayinlar/Ceviz%20Eylem%20Planı.pdf>, (14.04.2013)
- IFRS, Uluslararası Muhasebe Standartları (2010), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Vakfı Yayını, TMSK Çevirisi, B Bölümü.
- Pamukçu, Fatma (2011), “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 103, ss.79-95
- TMSK tarafından hazırlanan Hesap Planı Taslağı, http://www.evergi.net/sites/default/files/tmsk_hesap_plani_taslagi.pdf. (11.05.2013)
- Tokay, Semih Hüseyin- Deran, Ali (2011), “Tarım Sektöründe ve Tarım Sektörünün Önemli Bir Alt Dalı Olan Meyve Bahçesi İşletmelerinde Muhasebenin Gereği, Belge ve Defter Düzeni”, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 4, Sayı 1, ss. 40-55.
- Tunçez, Hacı Arif (2011), “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı – 41 Çerçevesinde Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemleri ve Karşılaştırılması”, IIB Uluslararası Hakemli Akademik Sosyal Bilimler Dergisi, Selçuk Üniversitesi, Sayı 2, ss.69-84.
- Türkiye Muhasebe Standartları, http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-513-son-halleriyle-standartlar.html, (10.05.2013)
- Yılmaz, Tuncer (2011) “Ülkemizde ve Dünya’da Ceviz Üretimi”, Fatih Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi , İstanbul, s.18.
- Maliye Bakanlığı(28.04.2004), Vergi Usul Kanunu 333 No’lu Genel Tebliği, 25446 sayılı Resmi Gazete, Ankara:
- Maliye Bakanlığı (27.01.1985). Vergi Usul Kanunu 163 No’lu Genel Tebliği, 18648 sayılı Resmi Gazete, Ankara.
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, <http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=3988>, (08.05.2013).

