

CANLI VARLIKLARIN TMS-41 KAPSAMINDA TEK DÜZEN HESAP PLANINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Abdulhalim ÖZTÜRK

Istanbul Aydın University, Florya/Istanbul/Turkey
abdulhalim.ozturk74@hotmail.com

Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA

İstanbul Aydın Üniversitesi
Muhasebe-Finans Yönetimi Anabilim Dalı Bölümü Başkanı
gulumserunkaya@aydin.edu.tr

ÖZ

Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin, karşılaşmış olduğu diğer sorunların yanında, ayrıca bir de muhasebe sorunu vardır. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde tarımsal muhasebe sorununun nasıl ortaya çıktığı ve çözümü geniş olarak tartışılacaktır. Tarım işletmelerinin muhasebe sorunu küreselleşme olgusunun varlığı dikkate alınarak çözümlenmeye çalışılmış ve muhasebe ile ilgili uluslararası kurumlar tarafından oluşturulan muhasebe standartları, bu işletmelerde de uygulanmaya başlanmıştır. Çalışmamızda, TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardını, ülkemizde var olan Tekdüzen Hesap Planını kullanarak bir hayvancılık işletmesinin tarımsal üretimine uygulayıp ortaya çıkan sonuçları değerlendireceğiz. Uygulamamızda, akademisyenlerce Tekdüzen Hesap Planına eklenmesi önerilen hesap grupları ve bu gruplar içerisindeki hesaplar, öneri olmanın ötesine taşınmış, profesyonel muhasebe programı olan Zenom Programına bu hesap grupları eklenmiştir. Etlik kuzu üreten işletmenin yevmiye kayıtları eklenme yapılmış, Tekdüzen Hesap Planı ile yapılmış, yevmiye kayıtlarından canlı varlıklar ile ilgili olanlar sunulmuştur. Bize göre TMS-41 Standardı, Tekdüzen Hesap Planının alternatifi değildir. Bu durum diğer Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları için de geçerlidir. Yapılması gereken, mevcut hesap planına standartlara uygun hesapların eklenmesi ve vergi kanunlarında gerekli değişikliklerin yapılmasıdır.

Anahtar Kelimeler: *Tarım Muhasebesi, Canlı Varlıklar, TMS 41*

Geliş Tarihi: 15.11.2018, Kabul Tarihi: 15.12.2018, DOI NO: 10.17932/IAU.IAUD.m.13091352.2019.1/41.39-65

Araştırma Makalesi - Bu makale Turnitin programıyla kontrol edilmiştir.

Copyright © İstanbul Aydın Üniversitesi

THE ACCOUNTING OF BIOLOGICAL ASSETS WITHIN THE SCOPE OF TMS-41 IN UNIFORM CHART OF ACCOUNTS

ABSTRACT

In addition to other problems that the agricultural sector faces, these businesses also have an accounting problem. In the later parts of the study the emergence of the problem of agricultural accounting and its solutions are discussed extensively. The accounting problem of the agricultural enterprises was tried to be solved by taking the existence of globalization phenomenon into consideration, and the accounting standards that are developed by international institutions were started to be applied in these enterprises as well. In this study, the consequences of applying the TMS-41 Agricultural Activities Standard by using the existing Uniform Accounting Plan in Turkey to the agricultural production of a livestock farming are evaluated. In this work, the account groups and the accounts in these groups that are recommended to be added to the Uniform Chart of Accounts by academicians were moved beyond suggestion and these account groups were added to the Zenom Program - the professional accounting program. The diary entries of an enterprise producing meat lamb were edited with the Uniform Chart of Accounts and the journal and ledger were established presenting the records related to the biological assets among others. In our opinion, TMS-41 Standard is not an alternative of Uniform Accounting Plan. This circumstance is valid for other Turkish Accounting and Financial Reporting Standards as well. The required action to be taken is to add the accounts in accordance with the standards to the existing account plan and make the necessary changes in the tax laws.

Keywords: *Agricultural Accounting, Living Assets, TMS-41*

GİRİŞ

Tarım, tarımsal ürünlerin yetiştirilmesi ve ülke ekonomisine katkının yanında toplumun beslenmesi gibi yaşamsal bir işlevi yerine getirir. Modern dünyada tarım, büyük sermaye gruplarının, gelişmiş yöntem ve teknikler kullanarak, büyük miktarlarda üretimin yapıldığı bir faaliyettir. Son yıllarda ülkemizde de büyük işletmeler şeklinde örgütlenen üreticiler çoğalmaktadır. Modern işletmeler ve geleneksel küçük aile işletmeleri, birlikte tarımsal üretim yapmaktadır. Tarımsal faaliyet, bir mal ve hizmet üretimidir ve tarım işletmeleri bu üretimi gerçekleştirir ve üretmiş oldukları ürünleri satarak işletme devamlılığını sağlar. Her mal üretim ve satış süreci aynı zamanda mali olayların gerçekleşmesi ve muhasebe gereksiniminin ortaya çıkması sonucunu doğurur. Bu bağlamda nasıl ki tarımsal faaliyet, tarım işletmeleri tarafından yürütülüyorsa, bu durum tarımsal faaliyet muhasebesini gerekli kılar.

Ülkemizde çeşitli sebeplerden dolayı diğer muhasebe alanlarında yaşanan sıkıntılarda olduğu gibi tarımsal faaliyet muhasebesi de, kendine özgü sorunların olduğu bir alandır. Temel sorun olarak ifade etmek gerekirse, mevcut muhasebe sisteminin temeli olarak ifade edebileceğimiz Tekdüzen Hesap Planında tarım işletmelerinin ihtiyaç duydukları hesap grupları ve hesaplar bulunmamaktadır. Kendine özgü özellikleri olan tarımsal varlıklar ve ürünlerin ayrı hesaplarda gösterilmesi, muhasebe fonksiyonlarının etkin yerine getirilmesine olanak sağlayacaktır.

Küreselleşme ile birlikte diğer alanlarda olduğu gibi muhasebe alanında da birtakım olumlu gelişmeler ortaya çıkmış ve muhasebe meslek mensuplarının oluşturdukları uluslararası muhasebe kurumları oluşmuştur. Bu kurumlar ülkeler arasında muhasebe uygulama farklılıklarının giderilmesi ve tüm dünyada ortak bir muhasebe dili kullanılması amacıyla çalışmalar yapmış ve yapmaktadır. Çalışmalar sonucu muhasebe, finansal raporlama ve muhasebe denetimi ile ilgili yeni standartlar oluşturulmuştur. Diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de bu standartlar dilimize çevrilmiş ve muhasebe mevzuatımızın kısmen de olsa parçası haline gelmiştir.

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, bu oluşturulan standartlardan biridir ve halen ülkemizde uygulanması gereken yasal kuralların bir parçasıdır. Diğer muhasebe ve finansal raporlama standartlarında olduğu gibi TMS-41 Standardının da uygulamaya nasıl yansıtılması gerektiği konusunda sorunlar vardır. Şöyle ki, TMS-41 Standardının getirmiş olduğu ilkeler ve kuralların uygulamaya yansıtılabilmesi için gerekli olan hesap grupları ve hesaplar, mevcut uygulanan Tekdüzen Hesap Planında yoktur. Akademisyenlerin önermiş oldukları bu hesap gruplarının sisteme eklenmesi ve vergi kanunlarımızda yapılacak değişiklikler bu sorunun aşılması için yeterli olacaktır.

Çalışmamızın ilk bölümünde, tarım ve tarımsal faaliyete ilişkin genel bilgiler verilmiş, tarımsal faaliyet muhasebesi ve tarım işletmelerinin nitelikleri ve sorunları üzerinde durulmuştur.

Diğer bölümde, küreselleşmenin ne olduğu, muhasebe alanındaki etkileri tartışılmış ve ülkemizde uluslararası muhasebe standartlarına uyum amaçlı yapılan çalışmalar özetlenmiştir. Aynı bölüm TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının detaylı açıklanması ve getirmiş olduğu ilkelerin uygulamaya nasıl yansıtılacağı, hangi hesapların nasıl kullanılacağı, canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değerlemesinin nasıl yapılacağı, hesapların işleyişlerinin nasıl olacağı geniş olarak anlatılmıştır.

Uygulama bölümünde ise TMS-41 Standardına eklenmesi yönünde akademisyenlerin görüş birliği yapmış oldukları hesap grupları ve hesaplar, Tekdüzen Muhasebe Sistemine eklenmiş ve bir küçükbaş hayvancılık işletmesinin muhasebe kayıtları Zenom Programı kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Çalışma, sonuç ve öneriler sunularak sonlandırılmıştır.

TARIM

Toprak ve tohumu kullanarak bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi ve bu ürünlerin farklı düzeylerde işlenerek değerlendirilmesi şeklinde yapılan bir tanım, tarım veya tarımsal faaliyeti teknik yönüyle ifade etmek açısından uygundur (Çetin, 2013: 7).

Tarım esas olarak bitkisel ve hayvansal üretimin birlikte düşünüldüğü bir faaliyettir ve bir eğilim olarak, tarımsal üretim bitkisel ve hayvansal üretim olarak sınıflandırılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu da yukarıdaki sınıflamaya uygun bir tanımlama getirmiştir. 193 sayılı GVK 52. maddesi tarımsal faaliyeti şöyle tanımlar: “Arazide, deniz, göl ve nehirlerde ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yolları ile veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair şekilde faydalanılmasıdır.”

Türkiye Muhasebe Standartları-41 ise 6. maddesinde tarımı, “Tarımsal faaliyet, geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu kapsar; örneğin hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftliği dahil)” biçiminde tanımlamıştır.

FAO verilerine göre tarımsal faaliyetler ancak dünyamızın %25'lik bir alanında yapılabilmektedir. Günümüzde tarımın önemi geçmişe göre artmış ve bu önem özellikle gelişmiş sanayi ülkeleri tarafından daha çok anlaşılmıştır. Sanayi üretimleri ile ön plana çıkan ABD, Kanada, Rusya, Çin, Hollanda, Fransa, Almanya, İspanya gibi ülkeler dünya tarım ve gıda üretiminin önemli bir kısmını yapmaktadır.

Tarımsal Üretimin Özellikleri

1.Tarımsal Üretim Doğal Koşullara Bağlıdır

Tarımsal üretim arazinin yapısı, araziye çevreleyen iklim koşulları ve biyolojik faktörlerin yoğun etkisi altında yapılır. İstenilen her ürünü her bölge ya da ülkede üretebilme olanağı yoktur. Tarımın bu özelliği, onun ekonomik anlamda yapılabilmesinde mutlak sınırlar dayatmaktadır (Çetin, 2013: 9).

2.Her Ürün Her İklim ve Arazi Yapısında Üretilmiyor

Tarımsal faaliyet sonucu üretilen ürün, sanayi sektöründe olduğu gibi sürekli olarak üretilmeyebilir. Toprağın verimliliğinin korunması amacıyla, aynı iklim ve toprak yapısına uyan başka ürünlerle değişim yapılarak üretimin sürdürülmesi, uzun dönemde daha yüksek ürün miktarını sağlayabilir.

3.Risk ve Belirsizlik Fazladır

Risk istatistiksel olarak ölçülebilir olmasına rağmen, belirsizlik ölçülemez ve ürün kayıplarının hesaplanması da mümkün değildir. Hesaplanabilen riskler sonucu ortaya çıkan ürün kayıpları ise tarım sigortaları tarafından güvence altına alınmaktadır. Doğal afetler olarak ifade edilebilecek olan sel basması, aşırı yağmur, yıldırım düşmesi sonucu ortaya çıkan yangınlar veya salgın hastalıklar sonucu bitkisel ve hayvansal ürün kayıplarının gerçekleşmesi, bitkisel ve hayvansal ürünlerin çalınması, özellikle meraya dayalı hayvancılık üretiminde yabani hayvan saldırıları sonucu hayvan kayıpları her üreticinin karşısına çıkma olasılığı yüksek olan zarar nedenleridir. Olabileceği bilinir, ancak ne zaman karşılaşılacağı bilinmeyen ciddi durumlardır. Günümüzde devlet tarım sigortalarına ciddi destekler vermek suretiyle tarımsal alanların ve canlı varlıkların korunmasını sağlamaya çalışmaktadır. Sigorta, gelecekte olma olasılığı olan, ancak ne zaman olacağı belli olmayan risklerin transfer edilme sürecidir (Dursun ve Kablan, 2017: 70). Tarımsal faaliyetlerin sürdürülebilmesi, bu risklerin kamu ya da özel sektör sigorta şirketlerine transferi ile kolay ve düşük maliyetli hale gelebilecektir.

4.Tarımsal Faaliyet Kesikli ve Mevsimseldir

Tarımsal üretim bitki ve hayvan materyali ile yapıldığından, canlıların genetiğinden gelen özellikler nedeniyle bitkisel üretimin bekleme ve hayvansal üretimin ise çağ değişim dönemlerini izlemeden gerçekleştirilmesi olanaklı değildir (Çetin, 2013: 12). Seracılık şeklinde yapılan üretim mevsim dışında üretime imkân sağlamasına rağmen, açık tarla üretimine göre yüksek maliyetlerle gerçekleştirilebildiği için sınırlı ve toplam üretim içerisindeki payı düşüktür.

5.Tarımsal Üretimde Ürün Çeşitlendirmesinin Yaygın Oluşu

Tarımsal üretim yapan işletmelerin içinde büyük ağırlığa sahip olan türü, küçük aile işletmeleridir. Bu işletmeler gerek kendi öz tüketimlerini sağlamak gerek bir üründe ortaya çıkacak riskler sonucu yaşanan kaybı telafi etmek için ürün çeşitlemesine giderler. Diğer tarafta, ürün çeşitlemesine gitmeyen büyük işletmeler de vardır; bunlara transplantasyon adı verilir ve genellikle kahve, kauçuk, şeker kamışı, çay gibi endüstriyel bitkiler üretirler

6.Tarım İşletmeleri Küçük Ölçekli ve Aile İşletmeleridir

Farklı gelişmişlik düzeylerine sahip ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de tarım işletmelerinin büyük çoğunluğu küçük işletmelerdir. Küçük işletmelerin üretim kaynakları sınırlı olup, tarımsal üretimin genişlemesine engel oluşturmaktadır.

7.Tarım Ürünlerinin Talep ve Arz Esneklikleri Düşüktür

Ekonomi derslerinden bildiğimiz gibi tarımsal ürünlerin fiyat artış ya da azalışları aynı oranda talep ya da arzı artırmamaktadır. Tarım ürünlerinin fiyatları ile arz miktarları arasındaki ilişkiyi King Kanunu olarak ifade ederiz. Diğer bir anlatımla ürün arzı yüksek olursa fiyat düşer, üretici istediği kazancı elde edemez.

TARIM SEKTÖRÜNÜN TÜRKİYE EKONOMİSİ İÇİNDEKİ YERİ

1.İstihdamdaki Yeri

TÜİK'e göre 2015 yılı ülke nüfusu 78,7 milyon olarak hesaplanmıştır. Ülkemizde tarımla uğraşan nüfus, toplam nüfusun yaklaşık 1/5'ini oluşturur. 2015 yılı verilerine göre çalışanların %20,6'sı tarım sektöründe yer almaktadır. Bu oran kalkınma planlarının başlangıç yılında, yani 1962'de %77'dir (Eren, 2017: 315).

2.Milli Gelirdeki Yeri

Planlı dönemin başlangıcında tarım kesimi milli gelirden %35,2 pay alırken, bu oran 2015 yılında %8,5'e düşmüştür. Bu durum Türkiye'de ekonomik anlamda yapısal bir değişimin olduğunu göstermektedir. Gelişmiş ülkelere bakıldığında zaman bu oran milli gelirin %1-3 arasındadır. Oran yaklaşık olarak %75 düşmüş olsa bile, hâlâ yüksek olarak görülmektedir (Eren, 2017: 90).

TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİ

Diğer sektörlere göre tarım sektörünün tedarik, üretim ve pazarlama işleyişi farklılıklar gösterir. Tarım sektöründe faaliyette bulunana işletmeler, esasta muhasebenin genel ilkelerine uymakla birlikte, tarım işletmelerinin diğer sektör işletmelerinden göstermiş olduğu farklılıkları dikkate alarak geliştirilmiş tarımsal faaliyetlere özgü kayıt tutma, sınıflandırma, özetleme ve analiz işlemleri yapmaktadır.

Tarımda ortaya çıkan işlemlerle ilgili kayıtların tutulması, onların analiz ve yorumlanması suretiyle işletme yöneticilerine gerekli temel bilgiler verilmelidir. Bu bilgiler, doğru olarak sağlama işlevini bir sistem şeklinde ifade edilebilecek olan tarım muhasebesinin, tarım ekonomisi bilim dalı içerisindeki önemi, tarımsal faaliyetlerin giderek hem ölçek olarak büyümesi hem de yoğun teknoloji kullanımı nedenleriyle gün geçtikçe artmaktadır (Çetin ve Tipi, 2011: 5).

Literatürde üç ana muhasebe dalı olduğu kabul edilir. Bunlardan başka uzmanlık muhasebesi olarak nitelenebilecek olan banka, sigorta, inşaat, ulaştırma ve tarım muhasebesi de bulunmaktadır. Uzmanlık muhasebeleri üç ana grup olarak ifade edilen muhasebe dallarından yararlanır.

1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Amaçları

Muhasebe, bir bilgi sistemi olarak kabul edilir ve amacı kullanıcılara bilgi sağlamaktır. Tarım işletmelerinde muhasebenin sağlayacağı bilgiler, öncelikli olarak işletme sahipleri ve yöneticiler tarafından kullanılır. Muhasebe sisteminden gelen bilgileri kullanarak işletmenin üretim, pazarlama ve maliyetlerine yönelik planlamaların yapılması, daha verimli ve işletme etkinliğinin artması sonucunu gerçekleştirir. Bu bilgiler sadece planlama için değil, aynı zamanda önceden yapılmış planların kontrolü için de veriler sağlar. Bunların yanında tarımsal faaliyet muhasebesinin amaçlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- a) Tarım işletmelerinin geçerli hukuk kurallarına uygun muhasebe kayıtlarının yapılmasını sağlamak.
- b) İşletme politikalarının belirlenmesinde üst yönetime güvenilir ve doğru bilgi sunmak.
- c) Tarım kredi kuruluşları ve tarımla ilgili ve yetkili devlet kuruluşlarının, işletme ile ilgili gerek duydukları bilgi ihtiyaçlarını karşılamak.
- d) İşletmenin finansal durumunun analiz edilerek yıllar içinde işletme performansının değerlendirilmesini gerçekleştirmek.

e) Maliyet muhasebesi uygulamaları sonucunda ürün maliyetlerinin belirlenmesi, üretilen ürünlerin fiyatlandırılmasının sağlanması ve pazarlama politikalarını oluşturulmasına katkı sağlamak.

f) Tarımsal yardım ve devlet teşvikleri ile ilgili çalışmaların yürütülmesinde yöneticilere bilgi ve destek sağlamak.

g) Çalışanların özlük dosyalarının oluşturulması, sosyal güvenlikle ilgili yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesi ve çalışan işçi ve yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesine yardımcı olmak.

h) İşletme yönetimi ile ilgili kararların verilmesinde yardımcı olmak.

2.Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Özellikleri

Tarımsal faaliyette bulunan tarım işletmelerinin kullandıkları muhasebe kuralları ile diğer sektörlerdeki işletmelerin kullandığı muhasebe kuralları arasında fark bulunmamaktadır. Bu fark, tarımsal üretimde tarım ürünlerinin hasat zamanlarının belli dönemlerde olması nedeniyledir. Muhasebe dönemlerinin farklı olması veya üretimin birkaç dönemi kapsamaması, iklimin üretim üzerinde etkili olması, ürün değerinin doğa koşullarından etkilenmesi nedeniyle değerlendirme yöntemlerinin farklılık göstermesi gibi nedenlerden dolayı diğer sektör işletmelerinin muhasebe uygulamalarından ayrılmasına rağmen muhasebenin kuralları veya ilkeleri değişmemektedir.

3.Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar

Türkiye’de tarım işletmelerinin büyük çoğunluğunda muhasebe kayıtlarının tutulmaması ve yasal zorunluluğun bulunmaması nedeniyle, tarımsal muhasebe hesap planları ve maliyet hesaplarında henüz tam bir standart oluşmamıştır (Çelik, 2014: 42).

Cumhuriyetin ilanından itibaren 2000’li yıllara kadar tarımsal faaliyetlerin küçük aile işletmelerinde gerçekleştirilmesi, muhasebe sisteminin bu alanı kısır bırakmasına neden olmuştur. Günümüzde tarım işletmelerinin modernizasyonu sonucu ülke ekonomisindeki yerine paralel olarak muhasebe sisteminde de önemli bir yere sahip olduğu görülmüştür (Ünlü, 2016: 104).

Ülkemizde tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamalarının uzun zamandır ihmal edilmesi biyolojik değişim, öz tüketim, çok yönlü tarım, amortisman ve değerlendirme gibi konular nedeniyledir. Bilinen muhasebe konularından farklılık göstermesi, tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamalarında birçok noktada sorunlar ortaya çıktığı görülmektedir. Son dönem yapılan TMS-41, KOBİ TFRS 34 gibi birtakım düzenlemelerle bu sorunlar aşılına çalışılmış, ancak istenilen sonuçlar gerçekleşmemiştir. Bu düzenlemelere rağmen aşağıdaki sorunlar uygulamada varlıklarını korumaya devam etmektedir (Gökgöz, 2013: 17).

4.Ölü Mevsim Giderleri Sorunu

Tarımsal üretim niteliği gereği doğal koşullardan, diğer sektörlerle göre daha çok etkilenir. İklimde ortaya çıkan öngörülemeyen değişimler sonucu üretimin olmadığı, faaliyetlerin durduğu zamanlardaki ölü mevsim giderlerinin maliyetlere nasıl yükleneceği sorun oluşturmaktadır.

5.Giderlerin Dönemlere Yüklenmesi Sorunu

Tarımsal üretim ile ilgili bazı giderler birkaç hesap dönemini kapsayabilir. Sulama kanalı yapılması, toprağın derin sürülmesi vb. giderlerin hangi hesap dönemine ne kadar yükleneceği gerçekçi şekilde hesaplanamayabilir.

6.Faaliyetler Arası Transfer ve Öztüketim Sorunu

Çiftçi ve aile bireyleri tarımsal ürünün bir kısmını aile tüketimi için kullanmış olabilir. Öztüketimin tam hesaplanması çoğu zaman mümkün olmaz. Diğer taraftan bir tarımsal üretimin çıktısı, diğer üretim alanında girdi olarak kullanılabilir. Bu iki durumda da maliyetlerin ve tarımsal faaliyet kazancının güvenilir olarak hesaplanması zor olmaktadır.

7.Biyolojik Dönüşüm Sorunu

Özellikle hayvan üretimi yapan işletmelerde hayvanların canlı olmasından kaynaklanan büyüme gibi değer artışı, yaşlanma ve fidanlardaki kuruma gibi değer azalışlarının hesaplanması ve mali tablolarında gösterilip gösterilmeyeceği bir sorun olarak durmaktadır. TMS-41 uygulamaya girdiği zaman çözüm de gerçekleşmiş olacaktır.

8.Vergi Mevzuatı Sorunu

Tarım işletmesi sahipleri muhasebe kayıtlarını, karar alma ve bilgi sunma işlevinden ziyade, yasal yükümlülüklerini yerine getirmek için tutmaktadırlar. Ülkemizde 1960'lı yıllara kadar tarım işletmelerin vergi için bile kayıt tutmadıkları görülmektedir. 1964'ten sonra çiftçilerin çeşitli istisna ve muafiyetlerle %90'ının vergi dışı bırakılması, tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamalarının yaygınlaşmasını engellediği görülmüştür.

9.Tek Düzen Hesap Planı ile İlgili Sorunlar

İşletme varlıkları içindeki canlı hayvanlar, diğer varlıklardan canlı olma yönleri ile ayrılmaktadır ve ayrı bir hesap grubu içerisinde gösterilmeleri uygun olacakken, hâlihazırda tek düzen hesap planında canlı hayvanların kaydedileceği ayrı bir hesap grubu yoktur.

Türkiye Muhasebe Standartları tüm işletmelerde benimsendiği takdirde muhasebe işlemleri sırasında gerçekleştirilebilecek olan hileler önlenecektir. İşletmenin defter değeri ile piyasa değeri arasındaki fark önlenerek vergi kaybının son bulması sağlanacak, canlı varlıklar ve tarımsal ürünler muhasebeleştirilme işlemlerinde gerçeğe uygun değerle değerlendirilme işlemi göreceğinden, işletme kayıtlarında tutarlılık ve geçerlilik sağlanmış olacaktır (Öcal, 2016: 148).

TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI-41

Küreselleşme ve Muhasebesinin Uluslararasılaşması

Ekonomik yaşamın başlamasıyla birlikte hesap tutma ihtiyacı da ortaya çıkmış ve ekonomik yaşamda gerçekleşen değişimleri takip etmiştir. Muhasebenin ekonomik yaşamı yakından izlemesi süreci günümüzde de devam etmektedir. Günümüz muhasebe teorisi ve uygulamaları uzun süreli bir evrim sonucu gelişmiş ve gelişme sürecine ara vermemiştir. Mal mübadelesinin başlaması, aynı zamanda ilk hesap tutma tekniklerinin de başlamasına olanak sağlamıştır.

Bugünkü muhasebe teorisinin temelini oluşturan çift taraflı kayıt yönteminin 13'üncü yüzyıldan itibaren İtalya'da kullanılmaya başlandığı, 1296 tarihinde Floransa'da tutulan kayıtlardan anlaşılmaktadır. Ancak, bu kayıt sisteminin daha önce doğuda kullanılmış olması ihtimali de vardır (Sevilengül, 2007: 13). İtalyan Luca Pacioli, 1494 yılında çift taraflı kayıt yöntemini kullanarak muhasebe alanında önemli bir yenilik ortaya koymuştur.

1945-50 döneminde dünya ticaretinin serbestleştirilmesi görüşleri uygulama imkânı bulmaya başlamış ve bu süreç günümüzde de devam etmektedir. Serbestleştirme süreci iki temel dinamik üzerinden dünyaya yayılmakta ve etki etmektedir. Savaş sonrası bir araya gelen 44 ülke çok yanlı görüşmelerde bulunarak gümrük vergilerinin ve tarifelerin düşürülmesi ve kaldırılması üzerinde anlaşmışlar ve GATT anlaşmasını imzalamışlardır. İkinci unsur ise bölgesel ekonomik birlikler olarak karşımıza çıkmaktadır. Genellikle aynı bölgede olan ve birbirleri ile yoğun ekonomik ve ticari etkileşimi olan ülkeler kendi aralarında ticareti ve ekonomik eylemleri serbestleştirecek şekilde anlaşmalar imzalayarak ekonomik birlikler oluşturma yolunu seçmişlerdir (NAFTA, APEC, AET gibi). GATT ile gerçekleştirilmeye çalışılan ticari serbestlik, küreselleşme sürecinin ilk kıvılcımı olarak değerlendirilebilir. Küreselleşmenin 1960'larda başladığı ve 1980'li yıllarda hızlandığı görüşü literatürde hâkim görüştür ve süreç günümüzde de devam etmektedir.

Küreselleşme, şirketlerin üretimlerini daha ucuz bölgelere taşıması ve bir ülkeye götürdüğü ürünlerini oradaki yerel satıcılardan daha düşük fiyata sunması demektir (Kotler, 2004: 12). Görüldüğü gibi yazar kendi alanı olan pazarlama ile ilgili bir tanımlama yapmış ve küreselleşmenin üretim ve fiyatlar üzerindeki etkilerini vurgulamıştı. Küreselleşmenin üretimin başka bölgelere kayması etkisi üzerinde duran Türk bilim insanları da bulunmaktadır. Küreselleşme, ticaretin serbestleştirilmesinden ziyade, üretimin küreselleşmesi şeklinde çokuluslu işletmelerin üretiminin dış dünya ülkelerine taşınması ve mali piyasaların serbestleşmesi biçiminde ortaya çıkmıştır (Güneş, Durmuş ve Solak, 2012: 62). Küreselleşmenin ortaya çıkması, temelde çokuluslu büyük üreticilerin her hangi bir engelleme ile karşılaşmadan dünyanın her yerinde ürünlerini satabilme arzularından kaynaklanmaktadır. Ülkelerin hükümetleri gümrüklerini daha geçirgen yapmaya özendirilmektedir. Bu çerçevede gelişmiş ülkeler tarafından yönlendirilen Dünya Ticaret Örgütü gibi kurumların oluşturduğu uluslararası ticaretteki yeni düzenlemeler empoze edilmektedir (Tağraf, 2002: 34).

Ülkelerin ekonomik sistemleri, kültürel faktörler, işletmelerin ortaklık anlayışı, devletlerin yapısal düzenlemeleri, muhasebe mesleğinin örgütlenmesi, hukuk düzeni, finansal sağlayıcılar, ülkeler arası muhasebe standartları farklılıklarının nedenleridir. Bu farklılıklar, küreselleşen firmalar ve yatırımlar için karşılaştırılabilir finansal tablo oluşturulmasını engellemektedir. Yatırım yapılan ülkede faaliyet sonuçlarının raporlanması, söz konusu raporların doğruluğunun saptanması ve ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamalarından dolayı yatırımların kârlılığının belirlenmesi ve karşılaştırılması zorlu ve pahalı bir süreç olabilmektedir (Çankaya, 2007: 128).

Küreselleşmenin ekonomik, sosyal, finansal, siyasi alanlarda tüm dünyada olumlu etkilerinin görülebilmesi mümkündür, ancak bazı olumsuz etkilerinin de olabileceğini göz ardı etmemek gerekir. Dünyadaki ekonomik krizler, özellikle finansal sektörden kaynaklanan krizler, küreselleşme ile daha sık aralıklarla tekrarlanmaya başladı. Ayrıca küreselleşmenin yol açtığı finansal serbestleşme sonucu bir ülkede oluşan kriz, çok kısa süre içinde diğer ülkeleri de etkisi altına almaktadır. Bu krizler, üreticiler ve tüketiciler başta olmak üzere tüm ekonomik aktörlerin çok sık yaşamsal sorunlarla karşı karşıya gelmelerine neden olmaktadır (Dursun ve Birdal, 2011: 63).

Küreselleşme ve Avrupa Birliği'ne tam üyelik süreciyle ilgili çalışmalar, Türkiye muhasebe standartlarının, IAS/IFRS ile uyumlu olma zorunluluğunu getirmiştir. Bu uyumun sağlanmasında çalışma ve standartların oluşturulmasında ilk olarak 1994 yılında kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu görev almış ve çeşitli çalışmalar yapmıştır. 1999 yılında kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 39 adet TMS, 6 adet TFRS ve 2 TMS taslağını kitaplaştırmış ve yayınlamıştır.

Günümüzde IAS/IFRS uyumlu muhasebe ve denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak görevi 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 2 Kasım 2011 yılında kurulan Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yerine getirilmektedir. KGK, idari ve mali özerkliği olan bir kurumdur. Türkiye'de kendi görev alanlarıyla ilgili olarak IAS/IFRS ile uyumlu standartlar yayımlayan SPK ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ayrıca belirtilmelidir.

TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI-TMS-41

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında, canlı varlıklar ve tarımsal ürünlere ilişkin toplam 59 madde halinde hükümler belirtilmiştir.

TMS-41 Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24/02/2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Değişik tarihlerde yayınlanan tebliğler ile güncellemeler yapılmış, ayrıca farklı tarih ve yayınlanan farklı TMS'ler ile değişikliklere uğramıştır.

AMAÇ VE KAPSAM

TMS-41, giriş bölümünde standardın amacını “Tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir” olarak açıklanmıştır.

Ülkemizde, diğer uygulamalarda olduğu gibi tarım muhasebesi uygulamalarına da uzun yıllar Türk vergi mevzuatı yön vermiş, ancak tarımsal faaliyetlerin finansal tablo sunum ve açıklamalarında yeterli açıklamalara verilmemiştir. Günümüzde sermaye piyasalarının gelişmesiyle birlikte işletme faaliyetlerine ilgi duyan çıkar gruplarının talepleri de değişmiştir. Doğru finansal tablolar yeterli görülmemekte, gerçeğe uygun finansal tablolar beklenmektedir. Bu nedenle “ tarihi maliyet” muhasebesi yerini, daha yeni bir yaklaşım olan “gerçeğe uygun değer” muhasebesine bırakmaktadır. Uluslararası ve buna bağlı olarak Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan önemli düzenlemelerden birisi de “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi”dir (Tuğay, 2013: 148). Maliyet bedeli ile değerlendirilen canlı varlık ve tarımsal ürünler ise TMS 2, TMS 16 ve TMS 36 numaralı standartlar çerçevesinde değerlendirilir (Örten, Kaval, Karapınar, 2012: 637).

Standart kapsamına tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak aşağıdaki unsurların muhasebesi girmektedir:

- a) Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar,
- b) Hasat zamanındaki tarımsal ürünler,
- c) Paragraf 34-35’de yer alan devlet teşvikleri (TMS 41, m 1).

Standart 2. maddesinde standardın uygulanmayacağı durumları ve uygulanacak olan diğer muhasebe standartlarını sıralamıştır:

- a) Tarımsal faaliyetle ilgili arsa (TMS 16, maddi duran varlıklar ve TMS 40, yatırım amaçlı gayrimenkuller),
- b) Tarımsal faaliyetle ilgili taşıyıcı bitkiler (TMS 16, ancak bu standart taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanır),
- c) Taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşvikleri (TMS 20, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması),
- d) Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar (TMS 38, maddi olmayan duran varlıklar).

Standart hasat anından sonraki tarımsal ürünlerle ilgili uygulanacak olan standardı ve hasat sonrası tarımsal ürünlerle ilgili açıklamaları 3. maddesinde yapmıştır. Bu standart, işletmenin canlı varlıklarından hasat edilen tarımsal ürününe, hasat anında uygulanır. Bunun sonrasında TMS 2, stoklar standardı veya diğer uygun olan bir standart uygulanır. Dolayısıyla bu standart, hasat sonrası söz konusu ürünlerin işlenmesini düzenlemez.

Standart 4. maddede canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünlere ilişkin örneklere yer veren bir tablo sunarak konuyu daha anlaşılabilir hale getirmek istemiştir. Tablo aşağıda sunulmuştur.

Tablo 1: TMS 41 kapsamını gösteren tablo

Canlı varlıklar	Tarımsal ürün	Hasattan sonra işleme sonucu ortaya çıkan ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Kerestelik ağaç korusundaki ağaçlar	Kütük	Kereste
Mandıra hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır	Sosis, pastırma
Pamuk bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	İplik, giysi
Şeker kamışı	Hasat edilmiş kamış	Şeker
Tütün bitkileri	Toplanmış yapraklar	İşlenmiş tütün
Çay çalılığı	Toplanmış yapraklar	Çay
Üzüm asmaları	Toplanmış üzümler	Şarap
Meyve ağaçları	Toplanmış meyve	İşlenmiş meyve
Palmiye ağaçları	Toplanmış meyve	Palmiye yağı
Kauçuk ağaçları	Hasat edilmiş lateks	Kauçuk ürünler
<p>Çay çalılıkları, üzüm asmaları, palmiye ağaçları ve kauçuk ağaçları gibi bazı bitkiler genellikle taşıyıcı bitki tanımını karşılar ve TMS 16'nın kapsamında bulunur. Ancak taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen çay yaprağı, üzüm, palmiye ağacı meyvesi ve lateks gibi ürünler TMS 41'in kapsamına girer.</p>		

Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin Aktife Alınması

Canlı varlıklar; satmak, damızlık olarak ya da sütü, yünü, eti, yumurtası vb. ürünlerinden yararlanmak amacıyla elde bulundurulmuş hayvanlar, su ürünleri ve bitkilerden oluşmaktadır. Bu varlıkların biyolojik özellikleri, değerlemesini ve muhasebeleştirilmesini diğer sektörler için farklılaştırmaktadır. Ayrıca vergi mevzuatı canlı varlıkların değerlendirme ve muhasebeleştirme farklılıkları ve Tekdüzen Hesap Planındaki hesapların canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde yetersiz kalması, bu varlıkların muhasebeleştirilmesini ve ölçümünü daha da güçleştirmektedir. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, canlı varlıkların değerlendirilmesi ve ölçümü konusuna netlik kazandırmaktadır (Okutmuş ve Kural, 2015: 256).

Canlı varlık veya tarımsal ürünlerin muhasebe kayıtlarına alınabilmesi için standart, bazı koşulların gerçekleşmesini zorunlu kılmıştır (TMS 41, m 10):

- a) İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması,
- b) Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- c) Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Canlı Varlıklar ve Tarımsal Ürünler Değerlemesi

Standartta belirlenmiş özellikleri taşıyan canlı varlıklar (gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülmesi durumunda), ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değerinden, satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür (TMS-41, m 12).

Bir işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. Söz konusu ölçüm, TMS 2 Stoklar Standardının veya uygun başka standardın uygulandığı tarihteki maliyettir (TMS-41, m 13). Standart tarımsal ürünlerin hasat noktasında gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiği bakış açısını yansıtır.

Canlı varlığın gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesinden dolayı ortaya çıkan artış, vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen bir gelirdir. Dolayısıyla nazım hesaplarda gösterilmesi gerekmektedir. Ayrıca vergi açısından kabul edilmeyen bu gelir, TMS 12 Standardı açısından ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğurmaktadır (Gökgöz, 2012: 103).

TMS 41'e Uygun Kullanılabilecek Hesaplar

Bir işletmede muhasebeden beklenen temel işlev, *işletmenin yapmış olduğu ekonomik nitelikli değer hareketlerinin takip edilmesi ve bu değer hareketlerinin sonucu olarak ortaya çıkan işletme faaliyeti ile ilgili bilgilerin finansal tablolar aracılığı ile bilgi kullanıcılarına sunulmasıdır*. Aynı nitelikteki işlemlerin üzerinde toplandığı bu çizelgelere hesap denir. Batı dillerinde söz konusu çizelgeleri anlatmakta kullanılan kelimelerin türetildiği Latince “*computare*” kelimesi de “*toplamak*” anlamına gelmektedir (Sevilengül, 2003: 47). Bir işletmede binlerce mali nitelikli işlem yapılması mümkündür ve birbirinden farklı pek çok hesabın kullanımı gerekmektedir. Bu anlamda hesapların gruplandırılması ve sınıflandırılması zorunluluğu muhasebe bilim insanlarının karşılarına çıkan bir zorunluluk olmuştur. Hesapların sınıflandırılması ve gruplandırılması, hesap çerçevesi ve hesap planı kavramlarını ortaya çıkartmıştır. Hesap çerçevesi, bir ülkede bulunan kurum ve işletmelerin tüm hesaplarını, belirli bir anlamda, belirli bir sistem içinde hesap sınıf ve grubu olarak bölümleyen ve bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan genel bir yönergedir. Hesap çerçevesinin ana amacı, ülke içindeki bütün işletmelerin tekdüzen muhasebe sistemine sahip olması ve olası karışıklıkları engellemeye yöneliktir (Ataman, 2013: 28). İşletme, kullanacağı hesapları önceden planlayarak bunların bir listesini yapar. Bu yapılırken, kullanılacak hesapların belli bir sıra ve belli bir gruplama altında toplanması yoluna gidilir. Bir işletmede kullanılacak hesapların, sistemli ve gruplandırılmış olarak yer aldığı listeye hesap planı denir (Sevilengül, 2003: 58). Hesap planlarının, hesap çerçevesine uygun hazırlanması beklenir. Muhasebe sisteminde tekdüzeni sağlamak ve denetimi kolaylaştırmak amacıyla, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan ve 1994 yılında yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile muhasebenin temel kavramları tanımlanmış, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tabloların hazırlanması ve sunulması ile tekdüzen hesap planı ve hesap çerçevesi düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler, Türkiye’de anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir muhasebe kayıt düzeninin ve finansal raporlamanın yerleşmesinde, ulusal düzeyde muhasebenin standartlaşmasında önemli kazanımlar sağlamıştır (Bayrı, 2010: 91).

Tekdüzen muhasebe sistemi, zaman içerisinde ortaya çıkan ihtiyaçlara cevap veremediği gibi yeterince esnek olamamış, kural bazlı olarak düzenlenmiştir. Bu sistem tarımsal ürün ve canlı varlık üretimi yapan, tarımsal faaliyet yürüten işletmelerin ihtiyaçlarını karşılamaktan uzak kalmıştır. Canlı varlıkların büyüme, çürüme, ölme gibi değişim kapasitesine sahip olmaları ve bu değişim kapasitesinin yönetilebilmesi ve ölçülebilmesi sebebiyle Tekdüzen Hesap Planı’nda ayrı gruplar halinde izlenmesi gerekmektedir.

TMS-41 Standardı canlı varlıkların işletme bilançolarında ayrı bir hesap olarak gösterilmesini önermektedir. Canlı varlık grupları işletmeler tarafından tanımlanır ve gerek sayısal gerek yazılı olarak açıklama yapılır (TMS-41, madde 41-42). Diğer bir standart olan TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı da, 29-30'uncu paragraflarında işletmelerin farklı ve önemli olarak gördükleri hesap kalemlerini finansal tablolarda ayrı ayrı sunabileceklerini kabul eder. Tekdüzen Hesap Planı, canlı varlıkların işletmenin diğer varlıklarından ayrı olarak izlenmesi ve canlı varlık gruplarının finansal tablolarda ayrı hesaplar olarak gösterilmesi için kullanılması gereken hesaplara sahip değildir. Diğer bir ifade ile Tekdüzen Hesap Planı kullanan tarım işletmeleri canlı varlıklarını “canlı varlıklar hesabı” olarak tanımlanmış bir hesapta takip etme ve dolayısıyla finansal tablolarında gösterebilme olanağına sahip değildir. Bu bağlamda akademik çalışmalar yapılmış olup Tek Düzen Hesap Planı'na yeni hesap grupları eklenmesi yönünde görüşler belirtilmiştir. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla Tekdüzen Hesap Planı'nda 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 önerimiz Tekdüzen Hesap Planı'nın boş bulunan 16. kodu kullanılarak bir hesap grubu oluşturulmasıdır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 45).

Tek yıllıklı, yani dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklar ve tarımsal ürünler için 14 ve 16 nolu gruplara tarımsal üretim kollarına uygun hesaplar önerilmiştir. Çok yıllıklı, yani duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar için ise hesap planında boş olan 20 ve 21 nolu gruplara uygun hesaplar önerilmiştir (Gökgöz, 2013: 40). İşletmede bir yıldan daha uzun süre kalacak olan canlı hayvanlar ve bitkiler “21 Canlı Varlıklar” grubunda açılacak hesaplarda izlenir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 56). Duran varlık niteliğinde olan canlı varlıklar için tek düzen hesap planında boş buluna 23 nolu kodu canlı varlıklar hesap grubu olarak öneren akademisyenler de bulunmaktadır.

Aşağıda sunulan tablo, tekdüzen hesap planına önerilen 16 ve 21 nolu hesap grupları içinde bulunan hesapları ve hesap kodlarını içermektedir.

Tablo 2: Tek düzen hesap planına eklenmesi önerilen hesaplar

16. Canlı varlıklar	21. Canlı varlıklar
160 Tarla bitkileri hesabı	210 Meyve ağaçları hesabı
161 Bahçe bitkileri hesabı	211 Meyve vermeyen ağaçlar hesabı
162 Büyükbaş hayvanlar hesabı	212 Büyükbaş hayvanlar hesabı
163 Küçükbaş hayvanlar hesabı	213 Küçükbaş hayvanlar hesabı
164 Kanatlı hayvanlar hesabı	214 Kanatlı hayvanlar hesabı
165 Su hayvanları hesabı	215 Su hayvanları ve diğer canlı varlıklar hesabı
166 Diğer canlı varlıklar hesabı	216 Canlı varlıklar değer düşüklüğü karşılıkları hesabı (-)
167 Canlı varlıklar değer düşüklüğü karşılıkları hesabı (-)	217 Birikmiş amortismanlar hesabı (-)
168	218 Yapılmakta olan canlı varlık yatırımları hesabı
169 Verilen sipariş avansları hesabı	219 Verilen avanslar hesabı

Yukarıda tabloda gösterilen hesaplar, bilanço hesapları için önerilen hesaplardır. Bu hesaplardan başka gelir tablosu hesapları da akademisyenler tarafından önerilmektedir. Bu hesaplar şöyle sıralanır (Gökgöz, 2013: 60).

605 Canlı varlık değerlendirme artışı hesabı,

628 Canlı varlık değerlendirme azalışı hesabı,

693 Sürdürülen faaliyetler ertelenmiş vergi gelir etkisi hesabı,

694 Sürdürülen faaliyetler ertelenmiş vergi gider etkisi hesabı,

489 Ertelenmiş vergi borcu hesabı (693 ve 694 kodlu hesaplarla çalışır).

UYGULAMA

Dnz Hayvancılık İşletmesi ile İlgili Genel Bilgiler

Dnz Hayvancılık İşletmesi, 01/01/2016 tarihinde Kırklareli ili Vize ilçesi Kızılağaç Köyü'nde, 500 küçükbaş hayvan üretim amacıyla kurulmuş bir işletmedir. İşletme 2 dönüm arazi üzerinde 1.000 m² ahır, 90 m² bakıcı evi, su kuyusu olan çiftlik üzerinde faaliyetini sürdürecektir. İşletmede süt üretimi yapılmayacak, üretim etlik kuzu olarak gerçekleştirilecektir.

Uygulamamızda hesap dönemi sonu hayvanlarımızın gerçeğe uygun değerlerinde bir değişiklik olmadığı için değerlendirme yapılmamıştır. Canlı varlıklar gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirildiği için amortisman işlemlerinin yapılmasına da ihtiyaç duyulmamıştır.

Örnek 1: 17.01.2016 tarihinde 500 adet doğuma yakın damızlık koyun satın alınmış, bedeli içinse, adedi 800.-TL'den 400.000.-TL ödenmiştir. Ödemeler için 200.000.-TL banka havalesi, geri kalan 200.000TL tutar için 90 gün vadeli işletme çeki kullanılmıştır. Koyunların işletmeye nakli için 2.250.-TL nakit ödeme yapılmıştır.

Tablo 3: 500 adet koyun satın alınması yevmiye kaydı

00011	17.01.2016				
213	KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR			400.000,00	
213.01	KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR		400.000,00		
213.01.0001	KOYUNLAR	2160 BEŞKARDEŞLER BESİCİLİK 500 AD.KOY	400.000,00		
320	SATICILAR			400.000,00	
320.01	YURTIÇİ SATICILAR		400.000,00		
320.01.0003	BEŞKARDEŞLER BESİCİLİK LTD	148 BEŞKARDEŞLER ZİRAAT 100361-18/04	200.000,00		
320.01.0003	BEŞKARDEŞLER BESİCİLİK LTD	2160 BEŞKARDEŞLER BESİCİLİK YAP. HAVAL	200.000,00		
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			2.250,00	
730.02	KDV Lİ GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		2.250,00		
730.02.0014	NAKLİYE GİDERLERİ	181 AK KARDEŞLER TAŞIMACILIK NAK.BEDE	2.250,00		
100	KASA				2.250,00

	100.01	MERKEZ KASA		2.250,00		
	100.01.0001	MERKEZ KASA	181 AK KARDEŞLER TAŞIMACILIK NAK. BEDE	2.250,00		
	102	BANKALAR				200.000,00
	102.01	BANKALAR(TL)		200.000,00		
	102.01.0001	ZİRAAT BANKASI VİZE	2160 BEŞKARDEŞLER BESİCİLİK YAP. HAVAL	200.000,00		
	103	VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ(-)				200.000,00
	103.01	(TL)VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ(-)		200.000,00		
	103.01.0001	ZİRAAT BANKASI VİZE	2160 BEŞKARDEŞLER ZİRAAT 100361- 18/04	200.000,00		
	320	SATICILAR				400.000,00
	320.01	YURTIÇİ SATICILAR		400.000,00		
	320.01.0003	BEŞKARDEŞLER BESİC	2160 BEŞKERDEŞLER BESİCİLİK 500 AD.KOY	400.000,00		
	BEŞKARDEŞLER BESİCİLİK 500 AD. DAMIZLIK KOYUN					

Örnek 2: 31/01/2016 tarihi itibarıyla ocak ayı içerisinde doğan 200 adet kuzu doğumları işletme kayıtlarına alınmıştır. Gerçeğe uygun değeri 160.000.-TL, tahmini satış maliyeti 5.000.-TL'dir (doğan kuzular uygun büyüklüğe ulaştığında satılacaktır).

Tablo 4: 200 adet kuzu doğumu yevmiye kaydı

00012	31.01.2016				
	163	KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR			39.000,00
	163.01	KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR		39.000,00	
	163.01.0002	YENİ DOĞAN KUZU	200 ADET YENİ DOĞAN KUZU İŞLET KAY.AL	39.000,00	
	692	DÖNEM NET KARI VE ZARARI			7.800,00
00012	(31.01.2016			
	692.01	DÖNEM NET KARI VE ZARARI		7.800,00	
	692.01.0002	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER	ERT.VERGİ BORCU KARŞ. AYRILMASI	7.800,00	
	489	ERTELENMİŞ VERGİ BORCU			7.800,00
	489.01	ERTELENMİŞ VERGİ BORCU		7.800,00	
	489.01.0001	ERTELENMİŞ VERGİ B	ERT.VERGİ BORCU KARŞ. AYRILMASI	7.800,00	
	605	CANLIK VARLIK DEĞERLEME ARTIŞ HESABI			39.000,00
	605.01	CANLIK VARLIK DEĞERLEME ARTIŞ HESABI		39.000,00	
	605.01.0001	YENİ DOĞAN KUZU	200 ADET YENİ DOĞAN KUZU İŞLET KAY.AL	39.000,00	
	YENİ DOĞAN 200 ADET KUZU BEDELİ				

Örnek 3: 15/02/2016 tarihinde 255 adet kuzu doğumları işletme kayıtlarına alınmıştır. Gerçeğe uygun değeri 204.000.-TL, tahmini satış maliyeti 6.375.-TL'dir (doğan kuzular uygun büyüklüğe ulaştığında satılacaktır).

Tablo 5: 255 adet kuzu doğumu yevmiye kaydı

		HAYVAN AŞILAMA BEDELİ VETERİNERLİK HİZMETİ				
00018	15.02.2016					
163	KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR				49.725,00	
163.01	KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR			49.725,00		
163.01.0002	YENİ DOĞAN KUZU	255 ADET YENİ DOĞAN KUZU İŞLET KAY.		49.725,00		
694	DÖNEM NET KARI VE ZARARI				9.945,00	
692.01	DÖNEM NET KARI VE ZARARI			9.954,00		
692.01.0002	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLERDE	ERT. VERGİ BORCU KARŞ. AYRILMASI		9.945,00		
489	ERTELENMİŞ VERGİ BORCU					9.945,00
489.01	ERTELENMİŞ VERGİ BORCU			9.945,00		
489.01.0001	ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	ERT. VERGİ BORCU KARŞ. AYRILMASI		9.945,00		
605	CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞI HESABI					49.725,00
605.01	CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞI HESABI			49.725,00		
605.01.0001	YENİ DOĞAN KUZU	255 ADET YENİ DOĞAN KUZU İŞLET KAY AL		49.725,00		
YENİ DOĞAN 255 ADET KUZU BEDELİ						

Örnek 4: 25702/2016 tarihinde 15 adet ölen kuzunun işletme kaydı yapılmıştır (gerçeğe uygun değeri 800.-TL, tahmini satış maliyeti 25.-TL'dir; 15*775.-TL).

Tablo 6: 15 adet ölen kuzu yevmiye kaydı

00020	25.02.2016				
	489	ERTELENMİŞ VERGİ BORCU			585,00
	489.01	ERTELENMİŞ VERGİ BORCU		585,00	
	489.01.0001	ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	2 VERGİ KARŞILIK HES. İPTAL EDİLMESİ	585,00	
	628	CANLI VARLIK DEĞERLEME AZALIŞLARI(-)			2.925,00
	628.01	CANLI VARLIK DEĞERLEME AZALIŞLARI(-)		2.925,00	
	628.01.001	CANLI VARLIK DEĞERLEME A	15 ADET KUZU TELEF OLMASI	2.925,00	
	163	KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR			2.925,00
	163.01	KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR		2.925,00	
	163.01.0002	YENİ DOĞAN KUZU	15 ADET KUZU TELEF OLMASI	2.925,00	
	693	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERT.VERGİ GELİRLERİ			585,00
	693.01	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERT. VERGİ GELİRLERİ		585,00	
	693.01.0001	SÜRDÜRÜLEN FAALİYET ERT.	2 VERGİ KARŞILIĞI HES.İPTAL EDİLMESİ	585,00	
	HASTALIK SEBEBİ İLE 15 ADET KUZU TELEF OLMUŞTUR				

Örnek 5: 10/06/2016 tarihinde 440 adet kuzu bir tüccarla anlaşarak, 775.-TL'ye satılmış, bedeli peşin olarak banka havalesi olarak anlaşılmıştır.

Tablo 7: 440 adet koyun satışı yevmiye kaydı

00046	10.06.2016				
	102	BANKALAR			341.000,00
	102.01	BANKALAR(TL)		341.000,00	
	102.01.0001	ZİRAAT BANKASI VİZE Ş.B	1 HABİB ABAKOZ 440 ADET KUZU BEDELİ F	341.000,000	
	489	ERTELENMİŞ VERGİ BORCU			17.160,00
	489.01	ERTELENMİŞ VERGİ BORCU		17.160,00	
	489.01.0001	ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	1 DAHA EVVEL AYRILAN VERGİ KARŞ. KALDI	17.160,00	
	600	YURTIÇİ SATIŞLAR			341.000,00
	600.01	SATIŞLAR		341.000,00	
	600.01.0001	%1 CANLI HAYVAN	1 HABİB ABAKOZ 440 ADET KUZU BEDELİ F	341.000,00	
	693	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERT. VERGİ GELİRLERİ			17.160,00
	693.01	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERT.VERGİ GELİRLERİ		17.160,00	
	693.01.0001	SÜRDÜRÜLEN FAALİYET	1 DAHA EVVEL AYRILAN VERGİ KARŞ. KALDI	17.160,00	
	440 ADET KUZU SATIŞIMIZ				

SONUÇ

Uluslararası muhasebe kurumlarında yapılan çalışmalar sonucu ortaya çıkan muhasebe ve denetim standartları, dünyanın diğer ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de kendi dilimize çevrilmiş ve Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları adlarıyla muhasebe uygulamalarını düzenleyen mevzuatın bir parçası olmuştur. Mevzuatın parçası olmasına rağmen, kısmi bir uygulama ülkemiz özelinde gerçekleşmiş, sadece bağımsız denetime tabi işletmeler bu standartları kullanma yükümlülüğü altına alınmıştır. Akademik çevreler, meslek örgütleri ve kamu bürokrasisi bahsi geçen standartların uygulanması amacıyla çalışmalar yapmakta ve bu çalışmalar günümüze kadar gelmektedir.

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının (diğer standartlarda olduğu gibi) uygulamaya yansıtılabilmesi amacıyla akademik çevrelerde pek çok verimli çalışmalar yapılmıştır. Gerek uluslararası gerek ulusal muhasebe kongrelerinde pek çok bildiri ve makale sunulmuş, akademik ve mesleki tartışma gündemini sürekli canlı tutulmuştur. Üniversitelerimizde pek çok tez bu konu esas alınarak hazırlanmıştır.

Günümüze kadar ulaşan akademik ve mesleki tartışma sonucunda TMS-41 Standardının uygulamaya geçilebilmesi için Tekdüzen Hesap Planına boş olan kodlar için yeni hesap grupları ve hesaplar önerilmektedir. Bu önerilen hesapların eklenmesi gerekliliği detaylar üzerinde farklı görüşler olmasına rağmen, adeta bir akademik görüş birliği olarak görünmektedir.

Bize göre Tekdüzen Hesap Planı ve TMS-41 Standardı ve diğer standartlar birbirlerinin alternatifleri değildir. TMS-41 Standardının uygulanabilmesi için önerilen hesapların Tekdüzen Hesap Planına eklenmesi gerekliliğinin yanında Vergi Usul Kanunu'nun da belli değişikliklere uğraması zorunludur. Özellikle değerlendirme ve amortisman yöntemlerini düzenleyen hükümlerin TMS-41'de getirilen ilkeler doğrultusunda düzenlenmesi, uygulamanın kolaylaşmasına imkân sağlayabilir. Hesapların eklenmesi ve yasal değişikliklerin gerçekleşmesi sonucu TMS-41 Standardı kolaylıkla uygulanabilir hale gelebilecek ve bu uygulama finansal tabloların işlevselliğini artırabilecektir.

TMS-41 Standardının tam olarak uygulanması sonucu ortaya çıkacak olan finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosu, mevcut bilanço ve gelir tablosundan içerik ve biçim olarak belli farklılıkları bünyesinde barındırmaktadır. Finansal tablolar bilgi kullanıcılarına güvenilir, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sunma işlevini eksiksiz yerine getirebilecek kapsam ve içeriğe evrilmiş olacaktır.

Tarım sektörünün küreselleşen dünya ekonomisine tam entegre olması, yukarıda ifade edilen değişiklikler yapılarak hızlandırılabilir ve ülke ekonomisine katkıları göz ardı edilemeyecek boyutlar kazanabilir.

KAYNAKÇA

- Aslan, E. (2017), Türkiye Ekonomisi, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.*
- Ataman, Ü. (2013), Genel Muhasebe Cilt I, Türkmen Kitabevi, İstanbul.*
- Çetin, B. (2013), Uygulamalı Tarım Ekonomisi, Nobel Dağıtım, Ankara.*
- Çetin, B. ve Tipi, T. (2011), Tarım Muhasebesi, Nobel Dağıtım, Ankara.*
- Gökgöz, A. (2013), Günümüzde Pazarlamanın Temelleri, Optimist Yayınları, İstanbul.*
- Örten, R. ve Diğerleri, (2012), Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, Gazi Kitabevi, Ankara.*
- Sevilengül, O. (2000), Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara.*
- Makaleler*
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007), Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 84, 29-70.*
- Bayrı, O. (2010), Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 98, 89 -116.*
- Dursun, G.D. ve Birdal, İ. (2011), Krizlerin Tahmin Edilebilirliği: 2008 Krizi Örneği, İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi, Yıl: 22, Sayı: 70, 63-74.*
- Dursun, G.D. ve Kablan, A. (2017), Sigorta Şirketlerinde Karşılıklar ve Muhasebeleştirilmesi, Marmara Sosyal Araştırmalar Dergisi, Sayı: 12.*
- Çankaya, F. (2007), Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması, ZKÜ SBE Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 6, 127-148.*
- Çelik, Y. (2014), Türkiye’de Tarım İşletmelerinde Farklı Muhasebe Sistemlerine Göre Hesaplama Yöntemleri, Tarım Ekonomisi Dergisi, 2014: 20 (1), 41-52.*
- Gökgöz, A. (2012), Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi, İşletme Araştırmaları Dergisi, 4/4 2012, 95-108.*
- Güneş, R, Durmuş, A.F. ve Solak, B. (2012), Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, Akademik Yaklaşımlar Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 2, 57-65.*

Okutmuş, E. ve Kural, U. (2015), *Bir Tarım İşletmesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi*, S.Ü. İİBF Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı: 29, 253-281.

Tağraf, H. (2002), *Küreselleşme Süreci ve Çokuluslu İşletmelerin Küreselleşme Sürecine Etkisi*, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 2, 33-47.

Tezler

Öcal, D. (2016), *41 nolu Türkiye Muhasebe Standardı, Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşlemi*, Yüksek Lisans Tezi, Kırklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırklareli.

Ünlü, A. (2016), *Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Muhasebe İşlemlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve 41 nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-41) Çerçevesinde İncelenmesi: 100 İneklik Bir İşletme Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Bozok Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yozgat.

