AKADEMİK TEŞVİK ÖDENEĞİ YÖNETMELİĞENE GÖRE TANINMIŞ
ULUSLARARASI **YAYINEVİ LİSTESİ 2021**

S.NO	TANINMIŞ ULUSLARARASI YAYINEVİ
1	(US Akademi) Uluslararası Yayınevi
2	Academic Press
3	Academic Studies Press
4	Academica Press
5	Adalet Yayınevi
6	Aerospace Medical Association
7	AIP Puplishing
8	Akademisyen Yayınevi
9	Akçağ Yayınevi
10	Alcohol Research Documentation
11	All India Institute of Medical Sciences, New Delhi
12	Allen Press
13	Amazon Yayınları
14	American Academy of Family Physicians
15	American Academy of Orthpaedic Surgeans
16	American Academy of Pediatrics
17	American Academy of Sleep Medicine
18	American Association for Clinical Chemistry
19	American College of Chest Physicians
20	American College of Physicians
21	American Diabetes Association
22	American Heart Association
23	American Medical Association
24	American Osteopathic Association
25	American Public Health Association
26	American Roentgen Ray Society
27	American Society for Clinical Investigation
28	American Society for Microbiology
29	American Society of Clinical Oncology
30	American Society of Hematology
31	American Society of Tropical Medicine and Hygiene
32	American Thoracic Society
33	Anı Yayınları
34	Ankara Nobel Tıp Kitabevi
35	Annals of Family Medicine, Inc.
36	Annual Reviews
37	Arkeoloji Ve Sanat Yayınları
38	Associação Brasileira de Divulgação Científica
39	Association of American Medical Colleges
40	Australasian Medical Publishing Company
41	Bentham Science Publishers
42	Beta Basım Yayın
43	Bilgin Kültür Sanat Yayınları
44	BioMed Central
45	BioOne
46	Blackwell Science

47	BMJ Publishing Group
48	Bonnier Books
49	Book Publisher İnternational
50	British Columbia Medical Association
51	Butter Worth-Heıneman-Elsevıer
52	Butterworth-Heinemeann LTD.
53	Byr Publishing House
54	Cabi Book
55	Cadmus
56	Calicut Medical College
57	Cambridge University Press
58	Canadian Medical Association
59	Cengage Learning
60	Chinese Medical Association, Wolters Kluwer Medknow
61	Churchill Livingstone
62	Crc Press-Taylor And Frances Group
63	Çizgi Kitabevi
64	Değişim Yayınları
65	Der Yayınevi
66	Detay Yayıncılık
67	Dove Medical Press
68	e-Century Publishing Corporation
69	Editis
70	Efe Akademi Yayınları
71	Ege Yayınları
72	Egmont Books
73	Eğiten Yayınevi
74	Eğitim Yayınevi
75	Ekin Basım Yayın Dağıtım
76	ELMER PRESS
77	Elsevıer
78	Elsevier Masson
79	European Medical Journal
80	Exlibris Ediciones
81	F.A. Davis Company
82	Faculty of General Dental Practice
83	FASEB
84	Future Medicine
85	Gazi Kitabevi
86	Gece Akademi Yayınevi
87	Gece Kitaplığı
88	Grafiker Yayıncılık
89	Greenbranch Publishing
90	Grupo Santillana
91	Güneş Kitabevi
92	Hachette Livre
93	Harper Collins
94	Hayward Medical Communications
95	HINDAWI
96	Hipokrat Yayıncılık

97	HMP Communications
98	Houghton Mifflin Harcourt
99	IGI Publıcation Yayınevi
100	Igl Global publıcatıon
101	Ijopec Publıcatıon
102	Ijopec Publication
103	Iksad
104	Indian Society of Gastroenterology
105	Informa
106	Informa Healthcare
107	Institute of Immunobiology and Human Genetics
108	Intechopen Publıshıng
109	International Osteoporosis Foundation
110	International Society for Cardiovascular Translational Research
111	IOP Puplishing
112	Israel Medical Association
113	Israel Science Publishers
114	Ivpe Yayınevi
115	Ivyspring International Publisher
116	İktisad Yayınevi
117	İlahiyat Yayıncılık
118	iMed.pub
119	İstanbul Medikal Sağlık ve Yayıncılık Hizmetleri
120	JMN Medical Education
121	John Wiley & Sons
122	Johns Hopkins Press
123	Journal of Infection in Developing Countries
124	Karger Publishers
125	Kesit Yayınları
126	Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi Yayınları
127	Klett
128	Kliment Ohridski University Press
129	Kodansha
130	Korean Society of Anesthesiologists
131	Kowsar
132	Kriter Yayınevi
133	Legal Yayınevi
134	Libertas Academica
135	Libra Kitapçılık
136	Lippincott Williams & Wilkins
137	Logos Tıp Yayıncılığı
138	Macmillian Publishers
139	Mary Ann Liebert
140	Massachusetts Medical Society
141	Mcgrav-Hill Education
142	Medical Humanities Group at the University College of Medical Sciences
143	Medknow Publications
144	Mosby
145	Myanmar Medical Association
146	National Center of Information on Medical Sciences in Cuba

147	Nature Publishing Group
148	New Zealand Medical Association
149	NKM Literatürk Akademia
150	Nkm Yayın Grubu
151	Nobel Akademi Yayıncılık
152	Nobel Yayınları
153	Nova Science Publishers
154	On İki Levha Yayınevi
155	Oxford University Press
156	Österreichische Pharmazeutische Gesellschaft
157	Pakistan Medical Association
158	Palet Yayınlar
159	Palgrave Macmillan
160	Pan American Health Organization
161	Pearsen Education
162	Pearson Publishing
163	PEETERS
164	Pegem Akademi
165	Pegem Akademi Yayıncılık
166	Penguin Random House
167	Peter Lang Publıcatıon
168	PLOS
169	Portland Press
170	Portuguese Medical Association
171	Public Library of Science
172	Publishing House of Neural Regeneration Research
173	PUBLONS
174	Pulsus Group
175	Radiological Society of North America
176	Rambam Health Care Campus
177	RCN Publishing
178	Regional Activity Center/Specially Protecdet Areas
179	Rockefeller University Press
180	Routledge
181	Rowman Littefield
182	Royal College of Physicians of Edinburgh
183	SAGE Publications
184	Saunders
185	Scandinavian Society of Anaesthesiology and Intensive Care Medicine
186	Scholastic
187	SCIENCE PUBLISHING
188	Seçkin Akademi Ve Mesleki Yayınlar
189	Seçkin Yayınevi
190	Shueisha
191	Simon &Schuster
192	Siyasal Kitabevi
193	Società Anatomo Patologi Ospedalieri Italiani
194	Sofıa Unıversıty St. Klıment Ohrıdskı Unıversıty Pess
195	Spring Science+Business Media
196	Springer

197	Springer International
198	Springer International Publishing
199	Springer Link
200	Springer Nature
201	Springer Nature Switzerland AG 2020
202	Springer Netherlands
203	ST Client Ohridrski Univerty Press
204	Strategic Researches Academic (SRA)Publishing
205	Swedish Medical Association
206	Techno-press
207	The American Association of Immunologists
208	The Endocrine Society
209	The Feinstein Institute for Medical Research
210	The Journal of Bone and Joint Surgery, Inc
211	The Medical letter, Inc.
212	The Royal College of Surgeons of England
213	Thieme Medical Publishers
214	Turkiye Klinikleri Yayınevi
215	Türk Dil Kurumu
216	Türk Tarih Kurumu Yayınları
217	Tylor& Francis Gruop
218	University of Malaysia
219	University of Tehran
220	Üniverzita Palackeho v Olomouei
221	Vereniging Nederlands Tijdschrift voor Geneeskunde
222	Verlag der Österreichisken Wissenchaften Publications
223	Walter de Gruyter
224	Wiley
225	Wiley Blacwell
226	Wiley-Liss
227	WOLTERS KLUWER
228	World Health Organization
229	World Scientific
230	Yapı Kredi Yayınevi
231	Zero Books/Ege yayınevi

Yayınevi Türü (Ulusal/Uluslararası)	Yayınevi Adı
Uluslararası	Akademisyen Kitapevi
Uluslararası	**Akçağ Yayınları**
Uluslararası	**Alfa Yayınları**
Uluslararası	American Society for Microbiology
Uluslararası	**Anı Yayınevi**
Uluslararası	**Ankara Nobel Tıp Kitabevleri Ltd.Şti**
Uluslararası	Ankara Okulu
Uluslararası	**Ankara Üniv.Yayınevi**
Uluslararası	**Arkeoloji ve Sanat Yayınları**
Uluslararası	Av Akademiker Verlag
Uluslararası	**Ayrıntı Yay.**
Uluslararası	**Berikan Yayınevi**
Uluslararası	**Bilgin Kültür Sanat Yayınları**
Uluslararası	Birkhauser Basel, Springer Nature Singapore Pte Ltd.
Uluslararası	Bursa Akademi Yay.
Uluslararası	**Bursa Büyükşehir Belediyesi - Kültür A.Ş.**
Uluslararası	**Bursa Uludağ Üniversitesi Basımevi**
Uluslararası	C.A.D
Uluslararası	CABI
Uluslararası	**CAMBRİ**
Uluslararası	Cambridge Scholars Publishing, Lady Stephenson Library
Uluslararası	Cambridge University Press
Uluslararası	CRC Press
Uluslararası	CRC Press-Apple Academic Press
Uluslararası	**Çamlıca Yayınları**
Uluslararası	Çizgi Kitabevi
Uluslararası	**Değişim Yayınları**
Uluslararası	**Dergâh Yayınevi**
Uluslararası	**Diyanet İşleri Başkanlığı Yayınları**
Uluslararası	**Doğu Batı Yayınları**
Uluslararası	**Düşünce Kitabevi Yayınları**
Uluslararası	**Edebiyat Doğu Kütüphanesi Yayınları**
Uluslararası	Editions Universitaires Europeennes
Uluslararası	Editions Universitaires Europeennes (OmniScriptum)
Uluslararası	Èditions Universitaires Européennes, International Book Market Service Ltd., Member of OmniScriptum Publishing Group
Uluslararası	**Eğiten Kitap Yayıncılık**
Uluslararası	**Ekin Yayınevi**
Uluslararası	Elsevier Press
Uluslararası	Emerald
Uluslararası	**Emin Yayınevi**
Uluslararası	Encyclopedia of Information
Uluslararası	**Ensar Neşriyat**
Uluslararası	**Eren Yayınları**

Uluslararası	EURACHEM Publications
Uluslararası	Frank/Timme
Uluslararası	Galenos
Uluslararası	Gaye Kitabevi
Uluslararası	Gazi Kitapevi
Uluslararası	**Gece Kitaplığı/ Gece Akademi**
Uluslararası	**Grafiker Yayınları**
Uluslararası	**Güneş**
Uluslararası	**H Yayıncılık**
Uluslararası	IGI Global
Uluslararası	IJOPEC Publication
Uluslararası	Intech Open Access Publishing
Uluslararası	Intechopen
Uluslararası	International Society for Horticultural Science
Uluslararası	Intervarsity Press
Uluslararası	IVPE
Uluslararası	**İletişim Yayınları**
Uluslararası	**İlke Yayınları**
Uluslararası	**İmge Kitabevi**
Uluslararası	**İnsan Yayınları**
Uluslararası	**İSAM Yayınları**
Uluslararası	**İz Yayıncılık**
Uluslararası	Jagiellonian University Institute of Public Affairs
Uluslararası	John Wiley & Sons
Uluslararası	**kçağ Yayınları**
Uluslararası	**Kesit Yayınları**
Uluslararası	**Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi Yayınları**
Uluslararası	**Kitabevi Yayınları**
Uluslararası	**Kitap Yayıncılık**
Uluslararası	Kültür Ünv. Yay.
Uluslararası	Lambert Academic Publishing (OmniScriptum)
Uluslararası	Lambert Academic Publising
Uluslararası	Les Editions Universitaires europeennes publient
Uluslararası	**Lisans Yayıncılık**
Uluslararası	**Litera Yayınları**
Uluslararası	Intech
Uluslararası	**Marmara Ünv.İlahiyat Fak Vakfı Yay.**
Uluslararası	McGraw Hill
Uluslararası	MIT Press
Uluslararası	**Nida Yayıncılık**
Uluslararası	**Nobel Akademik Yayıncılık**
Uluslararası	**Osmangazi Belediyesi Yayınları**
Uluslararası	OxfordUniversity Press
Uluslararası	**Ötüken Neşriyat**
Uluslararası	Palgrave Macmillan
Uluslararası	**Paradigma Yayınları**
Uluslararası	**Pegem Akademi Yayınevi**
Uluslararası	Pergamon Press

Uluslararası	Peter Lang
Uluslararası	Prentice-Hall International
Uluslararası	Proquest Eblook Central (ebrary)
Uluslararası	Royal Society of Chemistry
Uluslararası	SAGE
Uluslararası	Scholars' Press
Uluslararası	**Sentez Yayınları**
Uluslararası	**Siyer Yayıncılık**
Uluslararası	**Son Çağ Yayınları**
Uluslararası	Springer
Uluslararası	St. Climent Ohridski University Press
Uluslararası	St.Kliment Ohridski University Press
Uluslararası	Stampariya IVPE
Uluslararası	**T K Yayınları**
Uluslararası	Taylor&Francis
Uluslararası	Tiimber Press
Uluslararası	Trakya Üniversitesi
Uluslararası	**Turkuvaz Matbaacılık Yayıncılık A.Ş.**
Uluslararası	**Türk Dil Kurumu Yayınları**
Uluslararası	Türk Tarih Kurumu
Uluslararası	**Türkiye Diyanet Vakfı Yay.**
Uluslararası	Umit
Uluslararası	**Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayınları**
Uluslararası	Wageningen Academic Publisher
Uluslararası	Wiley
Uluslararası	Wiley Online Library
Uluslararası	Wiley-IEEE Press
Uluslararası	Woodhead Publishing
Uluslararası	World Scientific Publishing Co.Pte. Ltd.
Uluslararası	**Yapı Kredi Yayınları**
Uluslararası	**Zero Books / Ege Yayınları**

https://www.uludag.edu.tr/dosyalar/akademiktesvik/ulusalaras%C4%B1%20%20yay%C4%B1nevi%20listesi2%2007.01.2019.pdf

EKİN Yayınevinin uluslararası yayınevi olduğuna dair Bursa Uludağ Üniversitesinin lingi dir.

Göbeklitepe'den Endüstri 4.0'a

Sosyal Bilimlerde Güncel Yaklaşımlar



Editörler

Ramazan ARMAĞAN

Cuma ERCAN

Ahmet TEKİN

Özgür Emre KOÇ

EKİN Basım Yayın Dağıtım

Şehreküstü Mah. Cumhuriyet Cad.
Durak Sk. No: 2 Osmangazi / BURSA
Tel.: (0224) 220 16 72 - 223 04 37
Fax: (0224) 223 41 12
e-mail: info@ekinyayinevi.com

Sipariş
www.ekinyayinevi.com

ISBN: 978-625-7983-25-9

Sosyal Bilimlerde Güncel Yaklaşımlar

Göbeklitepe'den Endüstri 4.0'a

Editörler
ARMAĞAN-ERCAN-TEKİN-KOÇ

Göbeklitepe'den Endüstri 4.0'a Sosyal Bilimlerde Güncel Yaklaşımlar

Editörler

Ramazan ARMAĞAN
Cuma ERCAN
Ahmet TEKİN
Özgür Emre KOÇ

EKİN
Basım Yayın Dağıtım
2019

© 2019 Ekin Yayınevi

Tüm hakları mahfuzdur. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Yasa'nın hükümlerine göre, kitabı yayınlayan yayınevinin izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemi ile çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz.

Sertifika No: 0607-16-008681

ISBN: 978-625-7983-25-9

Sayfa Düzeni / Kapak Tasarımı: Aslı AYRANCI

Baskı ve Cilt:
Sonçağ Yayıncılık
Matbaacılık Reklam
San Tic. Ltd. Şti.
İstanbul Cad. İstanbul Çarşısı
48/48 İskitler - Ankara
Tel.: (0312) 341 36 67
Sertifika No: 25931

Baskı Tarihi: Aralık 2019

EKİN Basım Yayın Dağıtım
Şehreküstü Mah. Cumhuriyet Cad.
Durak Sk. No: 2 Osmangazi / BURSA
Tel .: (0.224) 220 16 72 - 223 04 37
Fax.: (0.224) 223 41 12
e-mail: info@ekinyayinevi.com
www.ekinyayinevi.com

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ BÖLÜM
TÜRKİYE'DEKİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE AKILLI KENT KAPSAMINDA COĞRAFİ BİLGİ SİSTEMLERİNİN KULLANILMASI.....1
Alper UZUN - Oğuzhan ÖZKAN - Burak OĞLAKCI

İKİNCİ BÖLÜM
MANİSA'NIN GÖRDES İLÇESİNDEKI TARIMSAL ÜRETİMİN ÇİLEKEŞ ÜRÜNÜ TÜTÜN'ÜN YILLARA KARŞI AÇTIĞI SAVAŞI 21
Uğur BİLGEN - Bahadır Bilge AYCAN

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE – OECD ÜLKELERİ BİREYSEL EMEKLİLİK FONLARININ KARŞILAŞTIRMASI.....33
Hakan ARACI - Bahadır Bilge AYCAN - Uğur BİLGEN

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
BOBİ FRS KAPSAMINDA TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI 7: BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLARIN VE TAŞIYICI BİTKİLERİN TASLAK HESAP PLANI ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRMESİ.....51
Gülsün İŞSEVEROĞLU

BEŞİNCİ BÖLÜM
FOUCAULTCU BİR OKUMA İLE İKTİDAR VE CİNSİYET "Eril ve Dişil Normlar" 77
Deniz YİĞİT - Buğra ÖZER - Aslıhan ÖZEL ÖZER

ALTINCI BÖLÜM
TARIMSAL ÜRETİMİN DIŞ SATIMDAKİ ÖNEMİ: TÜRKİYE HOLLANDA KARŞILAŞTIRMASI.....91
Dilek TÖRUZ - Tayfun Deniz KUĞU

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BOBİ FRS KAPSAMINDA TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI 7: BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLARIN VE TAŞIYICI BİTKİLERİN TASLAK HESAP PLANI ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRMESİ

Gülsün İŞSEVEROĞLU[1]

1. GİRİŞ

Tarım sektörü, ekonomik kalkınma sürecinde önemli işlevler yüklenmektedir. Bu işlevler; beslenme için gerekli gıda maddeleri üretiminin temin edilmesi, sınai ürünlerine talep yaratılması, sınai üretim yapabilmek için gerekli hammadde, sermaye ve emeğin sağlanması, ekonominin döviz gereksiniminin giderilmesi olarak sıralanabilir.

Ülkelerin ortak paydası, tarımsal faaliyetlerin uluslararası sistemle bütünleşmesi ve tarım sektörünün küresel boyutta uluslararası sermaye piyasalarında yer alabilmesidir. Bu payda doğrultusunda, tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe uygulamaları, finansal tabloların sunumu ve bunlara bağlı ortaya çıkan konularda yaşanan farklılıkların ortadan kaldırılması amacıyla, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standardı olan, "Tarım Standardı 41'i (UMS-41)", yayımlamış ve 1 Ocak 2003 tarihinden itibaren yürürlüğe koymuştur. Türkiye'de de, bu doğrultudaki düzenlemelere uyum çalışmalarıyla Kamu Gözetim Kurumu tarafından tam Türkçe çevirisi yapılan Türkiye Muhasebe Standardları'ndan, "Tarımsal Faaliyetler Standardı 41 (TMS 41) 24.02.2006 tarihinde resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) setine dahil olan, Tarımsal

[1] Doç. Dr., Bursa Uludağ Üniversitesi Mustafakemalpaşa MYO, gissever@uludag.edu.tr

Faaliyetler Standardı 41, Kamu Yararını ilgilendiren Kuruluş tanımı kapsamında yer alan şirketler tarafından uygulanmaktadır.

Kamu Gözetim Kurumu, 2013/34 Sayılı AB Muhasebe Direktifi ile tam uyumlu yerel bir finansal raporlama seti hazırlanması için İngiltere ve İrlanda'da 2015 yılında yürürlüğe giren ve FRS 102 olarak adlandırılan yerel finansal raporlama setini referans alarak 2015 yılında taslak bir metin yayımlamıştır. Türkiye'deki bağımsız denetime tabi şirketler için hazırlanan "Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi" metni, kamuoyu görüşleri doğrultusunda gözden geçirilmiştir.

Bu kapsamda, kamuya hesap verme zorunluluğu bulunmayan, bağımsız denetime tabi şirketler için Finansal Raporlama Standardı oluşturma çalışmaları doğrultusunda hazırlanan Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler Finansal Raporlama standardı (BOBİ FRS) 29.07.2017 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak 2018 yılı itibariyle uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı uygulamayan şirketler isteğe bağlı olarak, 01/01/2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde münferit ve konsolide finansal tablolarını BOBİ FRS'ye göre hazırlamaları gerekmektedir.

Çalışmada, Tarımsal Faaliyetler Standardı; BOBİ FRS 7, TMS 41 ve VUK Kapsamında Değerlendirilmesi üzerinde kısaca durulmuş, ekonomide çok önemli bir paya sahip olan tarımsal faaliyetler ve bünyesinde yer alan canlı varlıklardan büyükbaş canlı varlıkların ve taşıyıcı bitki özelliğini taşıyan tarımsal faaliyetlerin Tarımsal Faaliyetler Standardı 7 (BOBİ FRS) kapsamında muhasebeleştirilmesine yönelik örnek uygulamalara yer verilmiştir. Bu kapsamda, Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu tarafından taslak olarak hazırlanan ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından yayımlanması beklenen muhasebe standartlarına uygun taslak tekdüzen hesap planına göre büyükbaş canlı varlıkların besi amacıyla alınması, ürününden faydalanmak amacıyla elde tutulması ve yavrulaması, satılması konularında ölçme ve muhasebeleştirme uygulamalarına yer verilmiştir. Yine Tarımsal alanda faaliyet gösteren işletmelerin aktifinde önemli yer tutan taşıyıcı bitkilerden ceviz ağaçları özelinde özellik arz eden işlemlerin muhasebeleştirilmesi konuları çalışma kapsamına alınmıştır.

2.BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS)

Finansal piyasaların küresel boyutta entegrasyonu, ortak bir muhasebe dilinin uygulanma gerekliliğini zorunlu kılmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) arasında Norwalk anlaşması ile ilk adım atılmış ve bu aşamadan sonra standartların yakınsaklaştırılması çalışması hız kazanmıştır. Bu doğrultuda Türkiye'de de, Kamu Gözetim Kurumu, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını Türkçe'ye çevirerek Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları- TMS/TFRS- yayınlamıştır.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu gereğince1 bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin de münferit ve konsolide finansal tablolarının TFRS uygun olarak hazırlanmasını öngörmüştür. Ancak, kurum tarafından belirli büyüklüğün altındaki çok sayıda işletmenin karmaşık bir standart seti olan TFRS'yi uygulama öngörüsü, ileriki yıllarda özellikle bağımsız denetim standartlarının kapsamının genişlemesinin bu işletmelere birtakım sorunlar getireceği ve ilave maliyet yükleyeceği şeklinde de değerlendirilmiştir.

Başta, Avrupa Birliği (AB) ülkeleri olmak üzere diğer gelişmiş ülke uygulamalarına bakıldığında, 2005 yılından bu yana IASB tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) uygulama kapsamının sadece borsada işlem gören işletmelerle sınırlandırıldığı ve borsada işlem görmeyen farklı büyüklükteki işletmeler için UFRS'lere kıyasla uygulanması daha az maliyetli ve daha basit olan finansal raporlama çerçeveleri oluşturulduğu görülmektedir (KGK).

Kurum, bu doğrultuda TFRS uygulamayan işletmelerin, bir belirleme yapılıncaya kadar finansal raporlarının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri'ne (MSUGT) göre yapılmasını istemiştir. Ancak, Vergi Usul Kanununa dayanılarak çıkarılan MSUGT' de öncelikli amaç, mali tabloların mükelleflerin vergi karşısındaki durumunun gösterilmesi olduğundan, öncelikle kapsamlı bir düzenleme yapılıncaya kadar finansal tablolarının hazırlanmasında MSUGT'ne ek olarak uygulanmak üzere 29/12/2014 tarihli ve 41 sayılı Kurul Kararıyla "TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar" yayımlanmıştır.

Bağımsız denetime tâbi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) uygulamayan "Büyük ve Orta Boy işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama çerçevesi, Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ" ve eki

"Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı" 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini amaçlamaktadır. BOBİ FRS, 1/1/2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

3.TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDININ DEĞERLENDİRİLMESİ OLABİLİR DÜŞÜN BOBİ FRS 7, TMS 41 VE VUK KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Tarım işletmelerinde bir yıl veya normal bir faaliyet döneminden daha uzun sürelerle bulundurulan canlı varlıklar, doğma, büyüme, olgunlaşma, yaşlanma ve ölme gibi biyolojik dönüşümleri nedeniyle elde tutuldukları sürece değişime uğramaktadır. Canlı varlıkların sınıflandırılması yanında niteliksel ve niceliksel bakımından değişime uğramaları nedeniyle değerlerindeki değişimin muhasebeleştirilmesi çalışmaları diğer varlıklara göre önemli farklılıklar göstermektedir. Özellikli varlıklar olmaları itibariyle, diğer dönen ve duran varlıklardan ayrılan canlı varlıkların sahip oldukları bu değişim kapasitesi yönetilebilir ve aynı zamanda ölçülebilir nitelikte olduğundan farklı kayıt ve raporlama ilkelerini gerektirmektedir.

Canlı varlıklar elde bulunduruluş amacına göre, bilançoda dönen veya duran varlık olarak izlenmektedir. Değerleme işlemleri de varlıkların elde bulunduruluş amacına göre değişmektedir. Bu bölümde başta mevcut VUK göre tarımsal ürünlerin değerlemesiyle ilgili durum değerlendirmesi yapıldıktan sonra BOBİ FRS 7 ve TFRS 41 tartışılacaktır.

3.1.VUK Kapsamında Mevcut Durumun Değerlendirilmesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), zirai işletmelere dahil küçük ve büyükbaş canlı varlıkların ilk kayıtlama anında ve diğer dönemlerde maliyet bedeliyle değerlemeye tabi tutulmasını gerektirmektedir. Yine kanuna göre, bir canlı varlığın emsal bedel ile değerlenebilmesi için, maliyet değerlerinin belli olmaması, bilinmemesi veya doğru olarak tespit edilememesi gerekmektedir. Bu durumda emsal bedeli; işletmenin bulunduğu yer veya kışlak (gezici hayvancılıkta hayvanların kışı geçirdiği yer) için zirai kazanç il komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir. İşletmede doğan hayvanların maliyet bedelinin tespiti güçlük arz etmesi nedeniyle bu hayvanlar, komisyonla-

rın bölgeler itibariyle üç yıl geçerli olmak üzere açıklandığı ortalama maliyet (emsal) bedelleri ile değerlemeye tabi tutulurlar. VUK göre kural olarak canlı varlıklar ayrı ayrı değerlemeye tabi tutulur. Ancak, bazı canlı varlıkların örneğin kanatlı hayvanların birim maliyetleri düşük olduğu için uygulamada topluca değerlemeye tabi tutulması ve ortalama maliyet üzerinden birim maliyetlerinin hesaplanması kabul edilmektedir. Küçük ve büyük baş hayvanların birim maliyetlerinin önemli olması ve daha da önemlisi her birinin değerinin birbirinden farklılık göstermesi nedeniyle ayrı ayrı değerlemeye tabi tutulması kabul görmüştür (VUK madde 277).

Amortismana konu olan tarımsal varlıklar, VUK' da hayvan ve zirai mahsüller olmak üzere iki grupta ele almıştır. VUK madde 277'e göre satmak, üretmek veya sütünden veya diğer mahsullerinden istifade etmek gibi maksatlarla yetiştirilen veya satın alınan hayvanlar, cinsleri ve yaşları nazara alınmak suretiyle gruplandırılır ve zirai işletmelere dâhil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlenir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan ahvalde maliyet bedeli yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün tatbikinde emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahal (Gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir. VUK'a göre; satış amacıyla elde tutulan küçük ve büyükbaş canlı varlıklar amortismana tabi değildir. Dolayısıyla, bilançoda brüt değerleriyle gösterilir. Benzer şekilde duran varlıklar içinde kayıt altına alınması gereken damızlık hayvanlarda VUK göre henüz ürün vermedikleri dolayısıyla yıpranmaya maruz kalmadıkları için amortisman ayrılmaz. Bir faaliyet döneminden daha uzun bir süre ürününü hasat edip, satmak amacıyla elde tutulan ve yararlı ömürleri sınırlı olan, küçük ve büyükbaş canlı varlıklar ise, amortismana tabidir. Buna göre, bu varlıklar amortisman tutarı düşülmüş net değeri ile bilançoda gösterilir.

Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlenir. Maliyet bedeli zirai mahsullerin özelliklerine göre 275. maddede yazılı unsurlara mütenazir olarak Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır.

VUK'nun 314'üncü maddesinde tarım işletmelerinde oluşturulacak meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle, incir bahçeleri ve bağlar gibi tesislerin amortismana tabi tutulabilecekleri açıkça ifade edilmektedir. Buradan çıkan sonuç; vergi mevzuatımıza göre, meyve bahçelerinde ağaç varlığı ile toprak varlığı maliyet bedeli üzerinden aktifleştirilip amortismana tabi tutulmalıdır. Meyve bahçelerinde amortisman ayırma zamanı, meyve bahçelerinin yapılmakta olan yatırımlar hesabından çıkarılıp, ilgili duran varlık hesabına alınması tarihinde başlayacaktır. Çünkü yetiştirilmeye başlayan bir meyve bahçesinde fidanlar, büyüyüp, olgunlaşıp meyve vermeye başlayıncaya kadar, bahçe he-

nüz tesis aşamasında olduğundan, bu aşamada ağaçların yıpranması, aşınması veya değerinin düşmesi genelde mümkün değildir. Bu nedenle meyve ağaçlarının meyve vermeye başladıktan sonra aktife girdikleri ve amortismana tabi tutulabilecekleri kabul edilir (Deran,2005,163).

3.2. BOBİ FRS 7 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve TMS 41'in Değerlendirilmesi

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından hazırlanarak yayımlanan "Tarımsal Faaliyetler Standardı BOBİ FRS 7 ile canlı varlıkların ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlerin kayda alınmasına ve ölçümüne ilişkin esaslar düzenlenmiştir. TMS 41'in amacı da tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir.

Gerek BOBİ FRS 7 gerekse, TMS 41'e göre tarımsal faaliyet, satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir. Bu bağlamda tarımsal faaliyet, hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftçiliği dahil) gibi, geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu kapsar (BOBİ FRS mad.7.2 ve TMS 41 mad. 6). Bir faaliyetin tarımsal faaliyet sayılabilmesi için;

- Canlı hayvan ve bitkilerin biyolojik dönüşüm kapasitesine sahip olması,
- Biyolojik dönüşüm sürecinde, gerekli sıcaklık, aydınlatma, besleme, sulama, gübreleme, gibi işlemlerle dönüşümün yönetilmesi, (yönetilemeyen kaynaklardan ürün elde edilmesi örneğin, deniz balıkçılığı bir tarımsal faaliyet olarak kabul edilmez).
- Yönetim performansının değerlendirilmesine yönelik beklenen miktar ve kalite boyutunda dönüşüm sürecinin ölçümü. Örneğin; olgunluk, yağ miktarı, ağırlık veya tomurcuk sayısı gerekir. (BOBİ FRS mad. 7.2 ve TMS mad. 6).

Standartlarda "canlı varlık" yaşayan hayvan veya bitkidir. Örneğin, küçük ve büyük baş hayvanlar, meyve bahçeleri gibi. Tarımsal ürün ise, işletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür, şeklinde tanımlanmıştır. "Tarımsal ürün" canlı varlıklardan hasat yapılan ürünlerdir. Yumurta, süt ve meyveler gibi. Standartlar canlı varlığı ve canlı varlığın hasat edilen tarımsal ürününü dikkate alır. Diğer bir değişle, standartlar, canlı varlıklar ile tarımsal ürünlerin hasat zamanına kadar olan kısmını kapsamına almışlardır. Hasat noktasından sonra yapılacak işlemleri kapsamına almamıştır. Hasat sonrası işlemden geçirilmiş ürünler TMS'na göre "Stoklar" standardı (TMS 2) kapsamında de-

ğerlendirilirken BOBİ FRS'na göre "Bölüm 6 Stoklar" standardına göre değerlendirilir. Örneğin; canlı varlık – koyun, tarımsal ürün- yün, standardın konusunu oluştururken, yünden elde edilen ipliğe hasat sonrası işleme tabi tutulmuş bir ürün olarak stoklar standardı uygulanır (BOBİ FRS mad. 7.2 ve TMS 41 mad. 2, 5 ve 6).

BOBİ FRS 7 Tarımsal Faaliyetler Standardı Türkiye Muhasebe Standardı 41 ile karşılaştırıldığında buraya kadar bir farklılık yoktur. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uygun olarak hazırlanan ve yayınlanan "Tarımsal Faaliyetler Standardı 41 (TMS 41) ile canlı varlıkların muhasebeleştirme ve değerleme esasları belirlenmiştir.

TMS 41'nin amacı, tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebeleştirme ve raporlama esaslarını belirlemektir. Standart net gerçekleşebilir değerle canlı varlık ve tarımsal ürünün değerlemesine ilişkin esasların belirlenmesine rehberlik yapar (Örten, Kaval & Karapınar, 2015, s. 598). Standarda göre canlı varlıklar gerçeğe uygun değer ile ölçülmektedir (TMS 41, mad. 12). Gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde ölçülemiyor olması durumunda, satış giderleri, amortisman giderleri ve değer düşüklükleri düşülmüş defter değerinin, gerçeğe uygun değer olduğu kabul edilmektedir. Ancak, sonraki ölçümlerde gerçeğe uygun değerin bir piyasa fiyatı ölçüsü ile tespit edilmesi halinde TFRS kapsamında bu değer geçerli olacaktır (Öztürk, Gökçen &Güleç, 2018).

BOBİ FRS setine göre ise canlı varlıklar, bir muhasebe politikası tercihi olarak gerçeğe uygun değer yöntemi yada maliyet yöntemi kullanılarak ölçülür. Farklı canlı varlık sınıfları için farklı yöntemlerin seçilmesi mümkündür (BOBİ FRS mad. 7/5). Ancak, canlı varlığın gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülemiyorsa maliyet yöntemi de uygulanabilmektedir (BOBİ FRS, Md. 7.8).

4.FRS Uygun Hesap Planı Taslağında Tarımsal Faaliyetlerin Yeri

Türkiye'de Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarihinde yayımlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren zorunlu olarak uygulanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile muhasebe uygulamalarında ve finansal tablo formatlarında bir tekdüzelik sağlanmış olmakla birlikte muhasebe politikalarının oluşturulması ve uygulanmasında "finansal tabloların gerçeğe uygun sunum yapılması" ilkesi ön planda tutulmamıştır. Uygulamada, tüm bilgilerde gerçeklik yerine sadece vergi matrahında gerçeklik esası kabul görmüştür. Bunun nedeni ise, düzenlemelerin Vergi Usul Kanunu (VUK) çerçeve-

sinde ele alınmış olmasıdır. Bu durum, uygulayıcılarda vergi temelli bir bakış açısının oluşmasına neden olmuştur (Dinç, Atasel, 2016). Türkiye'de 2005 yılı itibariyle kamu yararını ilgilendiren işletmelerde uygulanmaya başlanan TMS/TFRS'ler ve özellikle de, bağımsız denetim uygulamalarında gerçeğe uygunluk aranması, gerçeğe uygun muhasebe beklentisini yükselmiştir. Bu beklentiyle, uygulanmakta olan hesap planının, Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu hale getirilmesiyle ortaya çıkan ihtiyaç yazında tartışılmış, akademik çevrelerde değerlendirilmiş ve nihayet Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim standartları Kurulu3 tarafından taslak hesap planı hazırlanmış ve görüşe açılmıştır.

Çalışmanın esası gereği, Kurum tarafından hazırlanarak görüşe açılan Finansal Raporlama Standartlarına uygun hesap planı taslağında yer verilen tarımsal faaliyetlere odaklanılmıştır. BOBİ FRS Tarımsal Faaliyetler Standardın da, canlı varlıklar "Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar bölümünde açıkça ifade edildiği gibi ancak, varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin veya işletmeden çıkışının muhtemel olması ve maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi durumunda aktifleştirilebilir (BOBİ FRS 7, mad. 7.4). Canlı varlıklar elde bulunduruluş amacına göre, bilançoda dönen veya duran varlık olarak izlenmektedir. Değerleme işlemleri de varlıkların elde bulunduruluş amacına göre değişmektedir. Canlı varlıklardan dönen varlıklar arasında sınıflandırılanlar 17 hesap grubunda, duran varlıklar arasında sınıflandırılanlar ise 27 hesap grubunda yer almaktadır. Bu gruplar, sadece tarımsal faaliyette bulunan işletmeler tarafından kullanılır. Yasalaşması durumda aşağıdaki hesapların kullanılmasıyla canlı varlıkların ilk kayda alınması işlemleri gerçekleşecektir.

17 CANLI VARLIKLAR
170 Tarla Bitkileri
171 Bahçe Bitkileri
172 Büyükbaş Hayvanlar
173 Küçükbaş Hayvanlar
174 Kanatlı Hayvanlar
175 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar
176 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-) 177
178
179 Verilen Sipariş Avansları

BOBİ FRS 7 ve TMS 41'e uygun olarak hazırlanan Finansal Rapolama Standartları'na uygun hesap planı taslağında; tarımsal faaliyet, satma amacıyla veya tarımsal ürün ya da ilave canlı varlıklar elde edilmesi amacıyla canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün ve hasadının bir işletme tarafından yönetimini; tarımsal ürün, işletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürününü; canlı varlık, yaşayan hayvan veya bitkileri; hasat, ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesini; biyolojik dönüşüm, canlı varlıklarda nitel ve nicel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecini ifade eder. Canlı varlıklardan hasadı yapılan ürünler (yumurta, et ürünleri, meyveler vb.) ile yaşam süreci sona erenler "Canlı Varlıklar" gurubunda değil "Stoklar" grubunda izlenir. Ayrıca biyolojik dönüşüm olmaksızın canlı varlıkların olduğu gibi alınıp satılması halinde bunlar da "Stoklar" grubunda izlenir. Canlı varlıkların özellikleri göz önünde tutularak, dönen ve duran varlıklar sınıfında bu varlıklar için özel bir grup oluşturulmuştur. En çok on iki ay veya işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde satılacak ya da canlı olma niteliğini kaybedecek varlıklar dönen varlıklarda izlenir. Canlı varlıkların maliyetleri önce 7 nci grup hesaplarında izlenir. Dönem sonlarında ise, bu gruptaki hesaplara yansıtılır (KGK FRS uygun hesap planıtaslağı).

27 Canlı Varlıklar hesap grubu; tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin bu faaliyetleriyle ilgili canlı varlıklarını ayrı bir şekilde izlemesi durumunda on iki aydan daha uzun süre elde tutulacak olan canlı varlıkların gösterildiği hesaplardan oluşur. Canlı varlıkların maliyetleri önce 7 nci grup hesaplarında izlenir. Dönem sonlarında ise, bu gruptaki hesaplara yansıtılır (KGK FRS'na uygun hesap planı taslağı). Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir 27 CANLI VARLIKLAR

270 Tarla Bitkileri
271 Ağaçlar
272 Büyükbaş Hayvanlar
273 Küçükbaş Hayvanlar
274 Kanatlı Hayvanlar
275 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar
276 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
277 Birikmiş Amortismanlar (-)
278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları 279 Verilen Avanslar

4.1.Canlı varlıkların Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi

BOBİ FRS 7'de canlı varlıklar gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi kullanılarak ölçülür. Muhasebe politikası olarak farklı canlı varlık sınıfları için farklı yöntemlerinin seçilmesi de uygun görülmüştür. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, bir canlı varlık sınıfının ilk ölçümünde, gerçeğe uygun değer yöntemi uygulanmış ise, daha sonra muhasebe politikasında bir değişikliğe gidilerek bu sınıfta yer alan canlı varlıklar maliyet yöntemi kullanılarak ölçülemeyeceğidir (BOBİFRS, mad.7.6). Ancak, canlı varlık sınıfının ölçümü için gerçeğe uygun değer yöntemi seçilmiş olsa da eğer, bu sınıfın içinde bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin tespiti aşırı maliyet ve çabayı gerektiriyorsa, maliyet yönteminin kullanılması uygun görülmüştür. Bununla birlikte, gerçeğe uygun değer tespitinin aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan ölçülebilecek ilk dönemde ise tekrar gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi ve önceki defter değeri arasındaki farkın kar veya zarara yansıtılması gerekmektedir (BOBİ FRS 7/8).

Bu Standartta gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir yükümlülüğün yerine getirilmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutarı ifade etmektedir (BOBİ FRS mad. 1.36). Gerçeğe uygun değer, canlı varlığın aktif piyasa fiyatından satış maliyetlerinin düşülmesiyle bulunur. Gerçeğe uygun değeri belirlenen canlı varlık, ilk muhasebeleştirilmede ve her bir raporlama dönemi sonunda bu tutar üzerinden kaydedilir. (BOBİ FRS 7.7).

Küçükbaş, büyükbaş veya kanatlı hayvan gibi, bir canlı varlığın muhasebeleştirilmesi için her şeyden önce sözkonusu varlığın işletme tarafından kontrol edilmesi gerekmektedir. Kontrol edilmeyen bir canlı varlık muhasebe işlemlerine konu edilemez. İkinci olarak canlı varlıklardan gelecekte sağlanabilecek faydaların işletmeye döngüsünün muhtemel olması ve canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi gerekmektedir. Çalışmada canlı varlıklardan büyükbaş hayvanların muhasebeleştirilmesine uygun örneklere yer verilmiştir. Canlı varlıkların izlenmesi için Finansal Raporlama Standartlarına uygun taslak hesap planına göre, dönen varlık özelliği taşıyan besi hayvanları 17. grup, duran varlık özelliğini taşıyan yatırım ve süt hayvanları için 27 grup kullanılacaktır. BOBİ FRS 7'e, göre yapılacak olan işlemlerde canlı varlıkların ilk kayıtları ve daha sonraki kayıtlarında gerçeğe uygun değer esasına göre değerleme yapılmıştır.

Besi hayvanları için planda yer verilen " 172 Büyükbaş Hayvanlar", hesabı kullanılmıştır. Bu hesap, on iki ay içerisinde elden çıkartılacak inek, dana,

at vb. gibi büyükbaş hayvanlar için katlanılan maliyetler ile bunlardaki değer değişikliklerinin izlenmesinde kullanılır. Hesap; büyükbaş hayvanlar için dönem içinde oluşan üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesinde 7' nci gruptan yapılan aktarımlar karşılığında, kısmen veya tamamen yetişmiş büyükbaş hayvanların satın alınmasında, doğurma suretiyle çoğalmasında, ilk kayda alma ve değerleme döneminde ortaya çıkan kazançlardan (satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer (GUD) ile ölçülmesi durumunda) dolayı borçlanır; büyükbaş hayvanların herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında, kesilerek stoklara aktarılmasında, değerleme döneminde (satış maliyeti düşülmüş GUD ile ölçülmesi durumunda) büyükbaş hayvanların gerçeğe uygun değerinde bir azalış tespit edildiğinde veya ölmesi durumunda alacaklanır (FRS Uygun Taslak Hesap Planı).

Süt ve yatırım hayvanları için ise "272 Büyükbaş Hayvanlar " hesabı kullanılmıştır. Bu hesap, kendisinden veya ürününden fayda sağlamak üzere on iki aydan daha uzun bir süre elde tutulacak inek, dana, at vb. gibi büyükbaş hayvanlar için katlanılan maliyetler ile bunlardaki değer değişikliklerinin izlenmesinde kullanılır. Hesap, büyükbaş canlı hayvan türlerine göre alt hesaplara ayrılabilir. Hesap; büyükbaş hayvanlar için dönem içinde oluşan üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesinde 7'nci gruptan yapılan aktarımlar karşılığında, kısmen veya tamamen yetişmiş büyükbaş hayvanların satın alınmasında, doğurma suretiyle çoğalmasında, ilk kayda alma ve değerleme döneminde ortaya çıkan kazançlardan satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer (GUD) ile ölçülmesi durumunda borçlanır. Büyükbaş hayvanların herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında, kesilerek stoklara aktarılmasında, değerleme döneminde (satış maliyeti düşülmüş GUD ile ölçülmesi durumunda) büyükbaş hayvanların gerçeğe uygun değerinde bir azalış tespit edildiğinde veya ölmesi durumunda alacaklanır (FRS Uygun Taslak Hesap Planı).

Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıkların ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar Kâr veya Zarar Tablosunda "Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları" kaleminde ayrı bir şekilde gösterilir. Tarımsal ürünlerin 7.10 yada 7.11 paragrafına göre ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar da bu kalem içerisinde gösterilir (BOBİ FRS 7.14). Buna göre; raporlama döneminde meydana gelen değer artışları, "643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları" hesabına alacak kaydedilmesi, azalışları ise; "653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)" hesabına borç kaydedilmesi suretiyle muhasebeleştirilir. Tarımsal faaliyette bulunan işletmeler için

tarımsal faaliyetlerden ortaya çıkan değerleme artışları ve azalışları bu işletmelerin esas faaliyetleri kapsamında ortaya çıktığından, "643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları" ile "653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)" hesaplarının net tutarı kâr veya zarar tablosunda brüt kâr veya zararın hesaplanmasına dâhil edilecek şekilde satışların maliyeti kaleminden sonra sunulur. Dönem sonlarında "690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı" hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır. (FRS Uygun Taslak Hesap Planı).

4.2.Tarımsal Ürünlerin Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

Tarımsal ürünler "Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar" bölümünde açıklandığı gibi varlık tanımını karşıladıklarında ve kayda alma ölçütlerini sağladıklarında finansal tablolara yansıtılmaktadır (BOBİ FRS 7.10). Kavramsal Çerçevede; bir tarımsal kalemin varlık olarak kabul edilmesi ve finansal durum tablosuna alınabilmesi için, ilgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin veya işletmeden çıkışının muhtemel olması ve maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi şartı aranmaktadır (mad. 1.31 ve 1.33). BOBİ FRS 7'de tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesinde, hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden ölçüleceği ve ilk kayda alma zamanında ortaya çıkan kazanç ve kayıpların dönemin kar veya zararına yansıtılacağı ifade edilmektedir. Ölçüm ile hesaplanan tutar ürünlerin maliyet bedeli olarak tarımsal ürünler için "Stoklar" bölümde yada kapsamına girdikleri ilgili bölümde muhasebeleştirilir. Standart, canlı varlığın veya tarımsal ürünün mevcut hali için gerçeğe uygun değer olarak, faal bir piyasanın bulunması halinde bu piyasada açıklanmış olan fiyatın esas alınmasını uygun görmektedir. Ancak, farklı faal piyasaların mevcudiyetinde işletmenin satış yapmayı planladığı piyasada geçerli olan fiyatı dikkate alır (7.12/a.). Faal bir piyasanın olmaması durumunda, GUD belirlenmesinde aşağıdaki bilgiler elde edilebiliyorsa bunlardan biri yada daha fazlası kullanılacağını hükmektedir (7.12/b).

- İşlem tarihi ile raporlama tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli değişiklikler meydana gelmemişse en yakın tarihte gerçekleşen piyasa işlem fiyatı,
- Farklılıkları yansıtan düzeltmelerinde yapılması kaydıyla, benzer varlıklara ilişkin piyasa fiyatları,
- Bir meyve bahçesinin değerinin yüz ölçümü veya hasat edilebilecek meyvenin ağırlığı cinsinden.

Bütün bunlarla birlikte, canlı varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerine ilişkin farklı sonuçlar ortaya çıkıyorsa, gerçeğe uygun değere ilişkin makul tahminleri kapsayan nispeten dar bir değer aralığındaki farklılıkların nedenleri göz önünde bulundurularak en güvenilir değer tahminine ulaşılır (7.12/ c). Yine standart piyasada oluşmuş bir fiyatın olmaması durumunda da, eğer aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan belirlenebilmesi durumunda gerçeğe uygun değeri işaret etmektedir. Güvenilir olması şartıyla varlıklardan gelecekte elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranıyla bugüne indirgenmesi suretiyle bulunan bu günkü değer gerçeğe uygun değer kabul edilmektedir. Taslak hesap planında, Finansal Durum Tablosu sunumu için tarımsal ürünlere 17 CANLI VARLIKLAR hesap sınıfında 170 Tarla Bitkileri ve 171 Bahçe Bitkileri hesaplarında yer verilmiştir. Ayrıca, Taşıyıcı bitki olarak ifade edilen fidanların büyüyüp gelişmelerinde ve ürün verecek niteliğe ulaşmasında geçen süreç yatırım süreci olarak değerlendirilmektedir. TFRS'yi uygulayan işletmeler de taşıyıcı bitki tanımını karşılayan varlıklarını, taşıyıcı bitkilerin yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi için gerekli duruma ve yere getirilmesi sırasında katlanılan yetişme evresine ait maliyetleri "259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları" hesabında takip etmektedirler. Taşıyıcı bitkiler ürün vermeye başlayacağı boyuta geldiğinde, tesis oluşmuş olur ve "256 Diğer Maddi Duran Varlıklar" hesabın altında açılacak alt hesaplara aktarılarak izlenir. TFRS uyarınca taşıyıcı bitki tanımını karşılayan varlıklar için ekonomik değerinin arttırılması amacıyla katlanılan özel maliyetler de bu hesabın altında açılacak alt hesaplarda ayrıca izlenir.

Taslak hesap planında on iki aydan daha uzun bir süre ekonomik fayda sağlaması beklenen ağaçlar ve özel olarak oluşturulan ormanlar için katlanılan maliyetler ile bunlardaki değer değişikliklerinin izlenmesinde 271 Ağaçlar hesabı kullanılacağı ancak, TFRS'yi uygulayan işletmeler taşıyıcı bitki tanımını karşılayan varlıklarını bu hesapta değil "256 Diğer Maddi Duran Varlıklar" hesabında izlemesi belirtilmektedir. Çalışma BOBİ FRS kapsamında olduğundan örnek uygulama da "256 Diğer Maddi Duran Varlıklar" hesabı kullanma doğrultusunda gerçekleşmiştir. Standart gerçeğe uygun değer ile ölçülen canlı varlıkların ilk kayda alınmasında ortay çıkan kazanç ve kayıplar ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç ve kayıpların kar zarar tablosunda "Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer farkları" kaleminde ayrı bir şekilde gösterilmesini uygun görmektedir. Taslak planda bu hesaba karşılık "643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları" hesabı kullanılmıştır.

5.Örnek Uygulamalar

Çalışmanın bu bölümünde, teorik bölümde açıklanan bilgilerin uygulamasının örneklendirilmesi amaçlanmıştır. Tarımsal faaliyetler bünyesinde yer alan canlı varlıklardan, büyükbaş canlı varlıkların ve taşıyıcı bitki özelliğini taşıyan tarımsal faaliyetlerin, BOBİ FRS 7 kapsamında ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu tarafından taslak olarak hazırlanan ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından yayımlanması beklenen muhasebe standartlarına uygun taslak tekdüzen hesap planına göre muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir.

5.1.Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

a.İlk Muhasebeleştirme

XYZ hayvancılık işletmesi büyük baş hayvancılık yapmak üzere 01.03.2019 tarihinde 20 adet besi hayvanı, 10 adet süt ineği ve henüz tam olgunlaşmasını tamamlamamış 5 adet ineği sırasıyla birim fiyatları 2.000 TL, 6.000 TL, 3.000 TL satın almıştır.

Canlı varlıkların ilk kayda alınması, direkt ve endirekt maddelerin gider yerlerin göre muhasebeleştirilmesi ile ilgili kayıtlara aşağıda yer verilmiştir.

172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		40.000,-	
01.Besi Hayvanları	40.000,-		
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		75.000,-	
01.Süt İneği	60.000,-		
02.Olgunlaşmamış H.	15.000,-		
İLGİLİ HESAP			115.000,-

Dönem içinde 200.000 TL yem ve 3.000TL işletme malzemesi alınmış ve gider yerlerinde tüketilmiştir. İşletme malzemelerinin 1.500 TL kısmı besi gider yerinde, 1.000TL kısmı süt inekleri gider yerinde, 500TL kısmı ise, olgunlaşmamış hayvanların bulunduğu gider yerinde kullanılmıştır. Temizlik malzemesi, ilaç giderleri, elektrik yakıt, su gideri, benzeri giderler

15.000 TL olup gider yerlerine dağılımı yapılmıştır. Dağılıma göre, olgunlaşmamış hayvanlar

%20, süt inekleri % 30 ve besi hayvanları ise % 50 dir. Tesiste çalışan direkt işçilik gideri, besi hayvanları için toplam 36.000TL, süt inekleri için 24.000 TL ve olgunlaşmamış inekler için ise18.000 TL dir. Endirekt işçilik tuta-

rı 8.000TL olup olgunlaşmamış hayvanlar % 25, süt inekleri % 35 ve besi hayvanları ise % 40 dır. Gider yerlerine dağılım Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1 Gider Yerleri Dağılım Tablosu

	Sayı	Kayıtlı Değer	Toplam Kayıtlı Değer	Çağ Değişim	Doğan	DİMM	DİG	GÜG	Dönem Sonu Sayı	Değ.Günü Değeri	Değ. Gün. GUD
Olgunlaş mamış	5	3.000	15.000	(3)	+1(dişi)	30.500	18.000		3	55.500	55.500
Süt İneği	10	6.000	60.000	+3		81.000	24.000		13	174.000	174.500
Besi	20	2.000	40.000		+2 (erkek)	90.000	36.000		22	180.200	180.000

*Doğan buzağıların kayıtlı değeri 1.000 TL dir.

150 İLK MADDE V2E MALZEME G. 203.000,-
01.DİM ve Malzeme 200.000,-
00.Yem 200.000,-
02 Endirekt Madde ve Malz. 3.000,-
00. İşletme Malz. 3.000,-

İLGİLİ HESAP 203.000,-

710 DİMM GİDERİ H. 90.000,-
01. Besi Hayvan.Gider Yeri 90.000,-
00.DİMM Gideri 90.000,-

272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 111.500,-
01.Süt İneği 81.000,-
11.DİMMGideri 80.000,-
12.İşletme Malz. Gid. 1.000,- 02.Olgunlaşmamış H.
021.DİMMGideri 30.000,-
022.İşletme Mal. Gid. 500,-

730 GÜG
01 Besi Hayvan.Gid. Y. 1.500,- 1.500,-
010.İşletme Malz. Gid.Y. 1.500,-

150 İLK MAD. VE MALZ. GİD. 203.000,-
01.DİMM Giderleri 200.000,-
010. Yem 200.000,-
02. Endirekt Malzeme 3.000,-
021.İşlt. Malz 3.000,-

720 DİG	36.000,-	
01. Besi Hayv. Gid. Y. 36.000,-		
010.DİG 36.000,-		
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	46.800,-	
01. Süt İneği 26.800,-		
010. DİG 24.000,-		
011.End. İşç. 2.800,-		
02. Olgunlaşmamış H. 20.000,-		
020. DİG 18.000,-		
021.End. İşç. 2.000,-		
730 GÜG	3.200,-	
01. Besi H.Gider Yeri 3.200,-		
010.End.İşç. 3.200,-		
381 GİDER TAHAKKUKLARI		86.000,-

730 GÜG	12.200,-	
01. Besi H. Gider Yeri 12.200,-		
010. End. İşç. 3.200,-		
011. İşlt. Malz. 1.500,-		
012.Temizlik vd. 7.500,-		
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	7.500,-	
01. Süt İneği 4.500,-		
010.Temizlik vd. 4.500,-		
02. Olgunlaşmamış H. 3.000,-		
021. Temizlik vd 3.000,-		
381 GİDER TAHAKKUKLARI		19.700,-

Dönem sonunda bir döneme ait üretim giderleri, yansıtma hesaplarıyla "172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR"hesabına aktarılmıştır.

172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		138.200,-	
	711 DİMM GİDERİ H. YAN		90.000,-
	01. Besi H. Gider Y.		
	90.000,- 010.DİMM G.		
	90.000,-		
			36.000,-
	721 DİG YAN		
	01. Besi H. Gider Y.		
	36.000,-		
	010.Dİ. G. 36.000,-		12.200,-
	731 GÜG YAN.		
	01 Besi H..Gider Y.		
	12.200,-		
	010. İşlt. Mal. Gid 1.500,-		
	011. End. İşç. 3.200		
	012.Temizlik vd. 7.500,-		

Ve yansıtma hesaplarıyla 7 li gider hesapları karşılıklı kapanış kayıtları yapılır.

b.Dönem İçinde Buzağılama

Dönem içinde olgunlaşmamış hayvanların 1 dişi 2 erkek buzağılaması durumunda dişi buzağılar olgunlaşmamış ineklere, erkek buzağılar ise, besi hayvancılığına alınarak muhasebeleştirilmesine karar verilmiştir. Bu buzağıların GUD birim başına 1.000TL dir.

172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		2.000,-	
01. Besi Hayvanları	2.000,-		
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		1.000,-	
02. Olgunlaşmamış	1.000,-		
	643 TARIMSAL FAAL.DEĞ. ARTIŞLARI		3.000,-
	01. Değerleme Artışları 3.000,-		

31.12.2012 tarihinde buzağılar için dönem içinde yapılan harcamalar ilgili hesaplara aktarılmıştır. Erkek ve dişi buzağıların giderlerden aldıkları pay hesaplanmış ve sırasıyla 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Hesabında 600 TL ve 300TL, 720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabında 400TL ve 200 TL, 730 Genel Üretim Giderleri Hesabında 150TL ve 50 TL olduğu tespit edilmiştir.

172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		1.150,-	
01. Besi Hayvanları	1.150,-		
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR			
02. Olgunlaşmamış	550,-	550,-	
	711 GENEL YÖN. GİD. YAN		900,-
	721 DİRAKT İŞÇ. GİD. YAN.		600,-
	731 GENEL ÜRETİM GİD. YAN		200,-

c. Çağ Değiştirme

Buzağısı olan olgunlaşmamış hayvanların olgunlaştığı kabul edildiğinden, kayıtlı değeri 3.000 TL olan 3 olgunlaşmamış hayvan çağ değiştirmiştir. Çağ değiştiren hayvanların GUD ise 4.200 TL olarak belirlenmiştir. Bu durumda alt hesaplarda değişiklik yapılacaktır.

272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		12.600,-	
02. Olgunlaşmamış	12.600,-		
	272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		9.000,-
	02. Olgunlaşmamış	1.000,-	
	643 TARIMSAL FAAL.DEĞ. ARTIŞLARI		3.200,-
	01. Değerleme Artışları	9.000,-	

d.Değerleme

Değerleme tarihinde hayvanların muhasebe değeri besi hayvanlarının 180.200 TL, süt hayvanlarının 174.000TL ve olgunlaşmamış hayvanların kayıtlı değeri ise, 55.500 TL dir. Sırasıyla bu hayvanların GUD ise 180.000 TL, 174.500 TL ve 55.500TL dir. Bu durumda besi hayvanlarında 200 TL değer kaybı, süt hayvanlarında 500TL değer kazancı gerçekleşmiş, olgunlaşmamış hayvanlarda değer değişimi olmamıştır.

653 TARIMSAL FAAL. DEĞ. AZALIŞLARI		200,-	
	172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		200,-
	01. Besi Hayvanları		

272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		500,-	
01. Süt İneği	500,-		
	643 TARIMSAL FAAL. DEĞ. ARTIŞLARI		500,-

Değerlemeden birkaç gün sonra besi hayvanlarından 10 tanesi satılmıştır.

620 SATILAN MAMUL MALİYETİ HESABI		90.000,-	
	172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		90.000,-
	01. Besi Hayvanları 90.000,-		

5.2. Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesi

Çalışmada tarımsal ürünlerin ölçümü ve muhasebeleştirilmesi konusunda taşıyıcı bitkilerle ilgili uygulama örneklerine yer verilmiştir. Taslak hesap planında "Taşıyıcı Bitkiler" olarak ilgili birçok bölümde TFRS'yi uygulayan

işletmelerde, taşıyıcı bitki tanımını karşılayan varlıklar, ifadeleri geçmektedir. Yani TFRS yi referans göstermektedir. Taşıyıcı bitki kavramı, TMS 16 ve TMS 41 de tanımlanmıştır. Buna göre bir bitki aşağıdaki özellikleri taşıyorsa taşıyıcı bitki olarak tanımlanabilir. Bu özellikler;

(a) Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması,

(b) Bir hesap döneminden fazla, ürün vermesinin beklenmesi ve

(c) Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olması.(TMS 16 6.prg. TMS 41, paragraf 5).

Ayrıca, taşıyıcı bitkiler artık ürün elde etmek amacıyla kullanılmadıklarında, söz konusu bitkiler örneğin yakacak odun olarak kullanılması için kesilip kalıntı olarak satılabilir. Bu tür önemsiz kalıntı satışları bitkinin taşıyıcı bitki tanımını karşılamasını engellemez denilmektedir (TMS 41 prg 5B).

Taşıyıcı bitkiler TMS 16, üzerindeki ürünler ise TMS 41 kapsamında yer almaktadır. Hasat anında ortaya çıkan ürün, işletme için genellikle stok niteliği taşıdığından TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında değerlendirilmektedir. Stok dışı bir nitelik taşıması durumunda ilgili standart kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir (Özerhan, Yanık, 2015). Bu bağlamda BOBİ FRS 7 de canlı varlıklar bahsinde meyve ağaçları, çay bitkileri, zeytin ağaçları gibi taşıyıcı bitki örneklerine yer verilmiştir. Taşıyıcı bitkiler maddi duran varlıklarda üzerindeki ürünler ise BOBİ 7 de gösterilir

a. İlk Muhasebeleştirme

Taslak hesap planında taşıyıcı bitkiler ile ilgili referans gösterilen TMS 16 göre; gelecekte ekonomik fayda sağlaması beklenen ve maliyeti güvenilir ölçülebilen taşıyıcı bitkiler varlık olarak finansal tablolara yansıtılır. Bir taşıyıcı bitkinin maliyeti;

- Satın alma fiyatına, indirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri,
- Taşıyıcı bitkinin dikileceği yer ile ilgili ve işletme yönetimi tarafından amaçlandığı şekilde verim sağlaması için gerekli olan her türlü maliyeti,
- Taşıyıcı bitkinin sökülmesi ve taşınması ile dikileceği alanın hazırlanmasıyla ilgili tahmini maliyet içermektedir (TMS 16,mad.16).

TMS 16'nın 20. Maddesine göre bir taşıyıcı bitkinin, işletme yönetimin amaçları doğrultusunda tarımsal ürün üretebilmesi amacı ile gerekli duruma ve konuma getirildiği andan sonra oluşan maliyetlerin bu varlığın maliyetine eklenmesine son verilmelidir. Örneğin;

• İşletme yönetiminin amaçları doğrultusunda verim sağlamakta olup, normal verim kapasitesinin altında verim sağlayan taşıyıcı bitkiler için katlanılan maliyetler,

• Taşıyıcı bitkinin üreteceği tarımsal ürüne henüz talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler (pazarlama, satış ve dağıtım giderleridir),

• İşletme faaliyetlerinin kısmen ya da tamamen yeniden organizasyonu ya da yeniden yerleşimine ilişkin maliyetler

Çalışmada taşıyıcı bitki örneği olarak ceviz ağaçları konu edinilmiştir. Ceviz ağaçları taşıyıcı bitkidir ve taşıyıcı bitkilerin yetiştirilmesi ve kendilerinden tarımsal ürün elde edilebilmesi için yapılan ön harcamalar "278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımı" hesabına borç kaydedilir. Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürün canlı varlıktır ve BOBİ FRS 7' e girmektedir. Ceviz ağaçlarının üzerindeki cevizler hasat anına kadar BOBİ FRS 7 kapsamında değerlenecek ve canlı varlık oldukları için değerleme ölçeği de satış masrafları düşülmüş gerçeğe uygun değer yada maliyet yöntemi olacaktır (BOBİ FRS 7).

TMS 16 göre taşıyıcı bitkiler ayrı bir duran varlık olarak kabul edildiğinden 17. Maddeye göre taşıyıcı bitkilerin ilk muhasebeleştirilmesinde doğrudan ilişki kurulabilen maliyetler arasında; doğrudan taşıyıcı bitkinin elde edilmesi ya da yetiştirilmesi ile ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler, taşıyıcı bitkinin dikileceği yerin hazırlanması ile ilgili maliyetler, ilk teslimata ilişkin maliyetler, dikim maliyetleri, mesleki ücretler, sayılabilir (Kıymetli Şen, Karagül, 2014).

Uygulama örneğinde, ceviz fidanları dikilmeden önce arazinin kullanıma hazır hale getirilmesi için bir takım işlemlerin yapılması durumunda örneğin arazinin sürülmesi, fidanlar için çukur açılması, danışmanlık hizmeti alınması gibi katlanılan maliyetler 50.000 TL dir.

278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YATIRIMI 01.Taşıyıcı Bitki		50.000,-
	İLGİLİ HESAP	50.000,-

a. Fidanların satın alınması ve hazırlanan araziye dikilmesi

Örneğimizde hazırlanan araziye dikilmek üzere 80.000TL değerinde fidan ve 5.000TL fidanları korumak için malzeme satın alınmıştır. Ayrıca, fidan-

lar için gübre ve benzeri koruyucu besleyici maddeler için 3.000 TL, su gibi yaşamsal masraflar için 1.000TL maliyete katlanılmıştır.

278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VALIK YAT.		85.000,-
01. Fidan	80.000,-	
02. Destek malzemeleri	5.000,-	
03. Gübre 3.000,-		
04. Su ve yaşamsal masraflar	1.000,-	
İLGİLİ HESAP		85.000,-

b. Taşıyıcı Bitkilere Verim Çağına Kadar yapılan Rutin Harcamalar

Fidanların ilk dikiminden normal verim yaşına kadar rutin olarak yapılan tüm harcamalar standarda göre maddi duran varlıklar olarak kabul edilen fidanların ömrünü ve verimini arttıracak nitelikte olduğundan ilgili varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilmelidir (TMS 16, 13. ve 14. Madde).

Buna göre normal verim yaşına kadar her yıl yapılan tüm harcamalar 278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VALIK YATIRIMI hesabında aktifleştirilecektir. Örneğin yıllar içerisindeki budama, çapalama, ilaçlama gübreleme, teknik destek hizmetlerinden yararlanma karşılığında yapılan masraflar, sulama ve benzeri giderler 100.000 TL olduğunu kabul ettiğimizde aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VALIK YATIRIMLAR		100.000,-
İLGİLİ HESAP		100.000,-

Taşıyıcı Bitkilerin Normal Verim Çağına Kadar Yapılan Harcamaları

c. Taşıyıcı Bitkilerin Verim Çağına Gelmesi

Ceviz fidanları normal verim çağına geldiklerinde yani ceviz ağaçları olduğunda, yapılmakta olan yatırımlar hesabından çıkarılarak ilgili maddi duran varlık sınıfına transfer edilmelidir. TDHP da boş hesap olmadığından literatürde yapılan çalışmalarda 256 Diğer Duran Varlıklar hesabının alt hesaplarında izlendiği görülmüştür. Ancak, taslak hesap planında taşıyıcı bitkilerin, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi için gerekli duruma ve yere

getirilmesi sırasında katlanılan yetişme evresine ait maliyetlerin diğer maddi duran varlıkların inşasında olduğu gibi "259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları" hesabında takip edileceği belirtilmektedir (Taslak HP)

259 YAPIL. OLAN MDV YATIRIMLARI		XX	
	278 YAPIL. OLAN CANLI VALIK YATIRIMI		XX

Taşıyıcı bitki

d. Taşıyıcı Bitkilerin Üzerindeki Mahsulün Hasadı

Ceviz, zeytin, fındık, meyve ağaçları, gibi ağaçlar taşıyıcı bitki olduğundan meyveleri olan tarımsal ürünler alınıncaya kadar yapılan tüm harcamalar "278 Yapılmakta Olan Canlı Valık Yatırımı" hesabının alt hesabında takip edilir ve "259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları" hesabına aktarılır.

Akdoğan ve Sevilengül 2007 yılında yaptıkları çalışma sırasında, TDHP'da canlı varlıkların izlenebileceği bir hesap grubu olmaması nedeniyle bu varlıkların kısa vadeli olanları için "16 Canlı Varlıklar" hesap grubunda gösterilebileceğini ifade etmişlerdir. TMS 41, canlı varlıkları "tüketilen" ve "taşıyıcı" canlı varlık olmak üzere ikiye ayırdığından ve taşıyıcı bitkilerden hasat edilen tarımsal ürünleri tüketilebilir canlı varlık olarak sınıflandırdığından hareketle (TMS 41, prg. 43,44) taşıyıcı bitkilerden elde edilen tarımsal ürünlerin hasat anına kadarki işlemlerinin "161 Bahçe Bitkileri" hesabının yardımcı hesabında aktifleştirilmelerini önermişlerdir (Akdoğan, Sevilengül, 2007, s46).

Taşıyıcı bitkiler ürün verdiklerinde BOBİ FRS 7 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamına girmektedir. Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen tarımsal ürün canlı varlık olarak değerlendirilmektedir ve ağaçlar üzerindeki ürünler hasat anına kadar BOBİ FRS 7 kapsamında değerleneceği ve canlı varlık oldukları için değerleme ölçeği de satış masrafları düşülmüş gerçeğe uygun değer yada maliyet değeri olacaktır. ve ilk kayda alma ve her raporlama dönemi sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar dönemin kâr veya zararına yansıtılacaktır. Söz konusu ölçüm neticesinde hesaplanan tutar, bu tarihten itibaren tarımsal ürünler için "Stoklar" bölümü ya da kapsamına girdikleri ilgili bölüm uygulanırken bu ürünlerin maliyet bedeli olarak dikkate alınacaktır 7.5 ve 7.7).

Çalışmanın dayanağı olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan Taslak hesap planında, canlı varlıklardan kısa vadeli olanlar için "17 Canlı Varlıklar Hesap Grubu"na yer verilmiştir. Bu bağlamda örneğimiz konusunu oluşturan tarımsal ürün olan cevizin hasat

anına kadarki işlemleri 171 Bahçe Bitkileri Hesabı'nda aktifleştirilecektir. Bu durumda dönem içinde oluşan üretim maliyetlerin aktifleştirilmesinde 7 nci gruptan yapılan aktarımlar karşılığında, 171 Bahçe Bitkileri Hesabı borçlandırılır.

Örnek, İşletme cevizlerin hasadı yapılana kadar yıllık gübre, ilaçlama, otların temizlenmesi gibi maliyetlere katlanmıştır. Gübre ve ilaçların toplam tutarı 500 TL, işçilik hizmetleri 400 TL, ilaçlama için kullanılan teçhizatın da kiralandığını varsaydığımızda ödenen tutarın 200 TL dir.

Cevizlerin Gerçeğe uygun değeri 2.000TL satış masrafları ise 150 TL olarak tahmin edildiğinde, satış masrafları düşülmüş gerçeğe uygun değeri 1.850 TL olarak hesaplanır. Bu durumda 7'li hesaplar karşılığında 171 Bahçe Bitkileri Hesabının borcuna yansıtılırken ortaya çıkan 750 TL değer artışı, "64 Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Kazançlar" ile diğer faaliyetlerden gelir ve kazançlar da yer alan "643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları" hesabına alacak kaydedilir. Azalış ortaya çıkması durumunda ise 65 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDER VE ZARARLAR İLE DİĞER FAALİYETLERDEN

GİDER VE ZARARLAR (-) da yer alan 653 hesabına borç kaydedilerek muhasebeleştirilir. Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları hesabına borç kaydedilerek muhasebeleştirilir.

171 BAHÇE BİTKİLERİ HESABI		1.850,-	
01.Canlı Varlıklar	1.850,-		
	711DİMM GİD. YANSITMA		500,-
	01. Gübre ve İlaç 500,-		
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YAN.		400,-
	01.İşçilik Hizmetleri 500,-		
			200,-
	731 GÜG YANSITMA		
	01.Teknik ilaçlama cihaz kirası 200,-		
	643 TARIMSAL FAAL.DEĞ. ARTIŞLARI		750,-

Gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilen Cevizler hasat edildiğinde işletmede işlem görmeden satışa sunulması durumunda 152 Mamuller hesabında izlenir. İşletmede işleme tabi tutulması halinde ise 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabında gösterilir.

SONUÇ

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uygun olarak hazırlanan ve yayınlanan "Tarımsal Faaliyetler Standardı -41 (TMS 41) ile canlı varlıkların muhasebeleştirme ve değerleme esasları belirlenmiştir. 1/1/2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, Bağımsız denetime tâbi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) uygulamayan "Büyük ve Orta Boy işletmeler için ise BOBİ FRS yürürlüğe girmiştir. Ancak MSUGT ile 1994 yılından beri uygulanmakta olan hesap planının Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı yapma ihtiyacı ortaya çıkmış yazında tartışılmış, akademik çevrelerde değerlendirilmiş ve nihayet kamu gözetimi muhasebe ve denetim standartları kurulu tarafından 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevler Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) ve (h) bentlerine dayanılarak taslak hesap planı hazırlanmış ve görüşe açılmıştır.

Çalışmada, Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu tarafından taslak olarak hazırlanan ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından yayımlanması beklenen muhasebe standartlarına uygun taslak tekdüzen hesap planına göre tarımsal faaliyetler bünyesinde yer alan canlı varlıklardan büyükbaş canlı varlıkların ve taşıyıcı bitki özelliğini taşıyan tarımsal faaliyetlerin BOBİ FRS 7 kapsamında değerlendirilmesi yapılmış muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir.

KAYNAKLAR

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

Deran, A. (2005). Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamalar, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi, Ankara.

Dinç, E., Atasel, O. Y. (2016). Türkiye'deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci Ve Mevcut Durumun İncelenmesi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi, 6 (12), 267-283.

Kıymetli Şen, İ., Karagül, A. A. (2014), Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıfı Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme Ve Ölçme, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Sayı:3, 27-48.

Örten, R., Kaval, H. & Karapınar, H. (2015). Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitapevi, 8. Baskı.

Özerhan, Y., Yanık, S. (2015). TMS-TFRS 2015 , Ankara: Mu-Den Yayınları, 797.

Öztürk, E., Gökçen, G., Ömer, F. G. (2018). Bobi Frs ve TFRS'nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 3(2), 437-457.

BOBİ FRS 7: https://www.kgk.gov.tr/

TMS 41: https://www.kgk.gov.tr/

Taslak Hesap Planı: https://www.kgk.gov.tr/