



İşletme Araştırmaları Dergisi
Journal of Business Research-Turk
10/4 (2018) 1047-1065

Journal Of
Business Research
Turk
www.isarder.org

Kavramsal Makale

Tarımsal Faaliyetler Standardı: TMS-41 Çerçevesinde Su Ürünlerinin Muhasebeleştirilmesi¹

Accounting of Fishery Products within the Framework of Agricultural Practice Standard: TAS-41

Zeki DOĞAN

Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Niğde, Türkiye
orcid.org/0000-0003-3328-7565
zekidogan7@hotmail.com

Seçkin ARSLAN

Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Niğde, Türkiye
orcid.org/0000-0002-0923-0916
sarslan@ohu.edu.tr

Özet

Günümüzde sürekli olarak değişim ve gelişim gösteren zorlu piyasa şartlarında işletme yöneticilerinin verecekleri rasyonel kararlarda daha dikkateli olması ve planlı hareket etmesi gerekmektedir. Rasyonel kararların verilmesi ise zamanında gerçek ve yararlı bilgilerin varlığı ile mümkündür. Bu nedenle, bütün işletmelerde olduğu gibi tarım işletmelerinde de oluşturulacak muhasebe bilgi sisteminin işletmenin geleceği açısından ayrı bir önemi bulunmaktadır. Bu çalışmada, 2012 ve 2014 yıllarında yapılan değişiklikler de dikkate alınarak TMS-41'in gelişim süreci, amacı ve kapsamı hakkında öz bilgilere yer verilmiştir. Canlı varlıklar ile tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilme süreci, su ürünleri perspektifinde verilen örnekler ile açıklanmıştır. Daha sonra balık üretim işletmelerinde gerçekleştirilen tarımsal faaliyetlere ilişkin devlet teşvikleri ile bu teşviklerin muhasebeleştirilme işlemleri açıklanmıştır. Bu çalışmanın temel amacı hem işletme sayısı hem üretim hacmi hem de yarattığı katma değer giderek artan su ürünleri sektöründeki işletmelerin tarımsal faaliyetleri ile ilgili karşı karşıya kaldığı temel finansal işlemlere ilişkin muhasebe kayıtlarının TMS-41 çerçevesinde tek düze bir şekilde muhasebeleştirilmesi sağlamak ve TMS-41'in daha kolay anlaşılabilmesine destek olmaktır. Bununla birlikte çalışmada verilen örneklerde bazı hesap isimleri önerilmiştir. Yeni oluşturulacak hesap planında bu hesapların da yer alabilmesi, tarım sektörü içerisinde yer alan su ürünleri üreten işletmelerin daha anlamlı ve yararlı finansal bilgilere sahip olabileceğini göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Su Ürünleri, Tarımsal Faaliyetler, Muhasebe, TMS-41.

Gönderme Tarihi 2 Ekim 2018; **Revizyon Tarihi** 21 Aralık 2018; **Kabul Tarihi** 25 Aralık 2018

¹Bu çalışma Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde hazırlanan "Balık Üretim İşletmelerinde Maliyetlerin Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Hesaplanması: Bir Vaka Çalışması" başlıklı doktora tezinden üretilmiş olup ayrıca Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimince desteklenmiştir.

Önerilen Atıf/ Suggested Citation:

Doğan, Z., Arslan, S. (2018). Tarımsal Faaliyetler Standardı: TMS-41 Çerçevesinde Su Ürünlerinin Muhasebeleştirilmesi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10 (4), 1047-1065.

Abstract

In today's constantly changing and developing market demand conditions, it is necessary for business managers to be more careful in making rational decisions and act in a planned schedule. Rational decisions are only made possible by the presence of real and useful information provided in time. Therefore, as in all enterprises, accounting information system to be formed has special importance for the future of agricultural enterprises. In this study, upon taking the changes made in 2012 and 2014 into account, self-knowledge about the development process, purpose and scope of TAS-41 is presented. The process of accounting for biological assets and agricultural products is explained along with the examples given in the perspective of fisheries. Then, government incentives related to agricultural practices in fishery production enterprises and accounting procedures of those incentives are explained. The main objective of this study is to ensure the uniform accounting of the accounting records related to the basic financial transactions faced by an increasing number of fishery production enterprises within the framework of the TAS-41 with a better understanding of the TAS-41. However, some account names are suggested in the examples given in the study. The fact that these accounts can be included in the new account plan shows that the fisheries enterprises in the agricultural sector can have more meaningful and useful financial information.

Keywords: *Fishery Products, Agricultural Practices, Accounting, TAS-41.*

Received 2 October 2018; Received in revised from 21 December 2018; Accepted 25 December 2018

1. Giriş

Dünyanın farklı bölgelerinde faaliyet gösteren işletmelere ait finansal tabloların; birbirleri ile karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, daha şeffaf, doğru ve ilgili kişilere verecekleri kararlarda daha yararlı finansal bilgi üretecek şekilde hazırlanması ve sunulması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu amaçlarla finansal bilgilerin ortak bir dilde hazırlanabilmesi için; özel sektör, bölgesel oluşumlar ve devletlerarası organizasyonlar aracılığı ile çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar sonucunda dünyanın dört bir yanından işinde uzman nitelikli kişiler ve kurumlar biraraya gelerek, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesini (International Accounting Standards Committee, IASC) kurmuştur. Günümüzde 140'dan fazla ülkenin üye olduğu Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation, IASCF); Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının(UFRS) kullanımını zorunlu tutmuş veya kullanımına izin vermiştir(Herbohn and Herbohn, 2006, s. 178). Ülkelerin büyük bir bölümünün UMS ve UFRS'lere göre muhasebeleştirme yapması standartlara verilen önemi de açıkça ortaya koymaktadır(Ağca ve Aktaş, 2007, s. 2).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Vakfı tarafından hazırlanan bu standartlarda, işletmeler ile ilgili finansal nitelikteki olayların ve bilgilerin belirlenmesi, bu bilgilerin hangi esaslara göre değerlendirilip kayıt altına alınacağı, finansal tabloların sunum şekli ve finansal tablolarda yer alan dipnotlar ile ilgili açıklayıcı bilgilere yer verilmektedir. Standartların çoğu tüm sektörlerde uygulanacak şekilde hazırlansa da, sektörlere özgü daha doğru ve daha gerçek finansal bilgilerin üretilmesini sağlayan standartlar da bulunmaktadır(Arzova ve Arsoy, 2006, s. 135).

Tarımsal faaliyetler standardının gelişim sürecine bakıldığında ise IASC, 1999 yılının Temmuz ayında tarım işletmelerinde uygulanmak üzere uluslararası muhasebe standardı taslağı yayınlamış ve ilgililerden tarımsal faaliyetlere ilişkin hazırlanan bu taslak ile ilgili yorum ve öneriler yapmasını istemiştir. 2000 yılının Aralık ayında UMS-41 bir standart olarak yayınlanmış ve 01.01.2003 tarihinden itibaren ilk olarak tarım işletmelerince uygulanmaya başlamıştır. 22.05.2008, 01.01.2009 ve 30.06.2014 tarihlerinde ise yayınlanan standart metinlerinde gerekli görülen iyileştirmeler ve düzeltmeler yapılarak UMS-41 günümüzdeki halini almıştır(www.iasplus.com).

Bu çerçevede UMS-41, tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmeler için yayınlanmıştır. IASCF tarafından UMS-41 adıyla yayınlanan standart ise Türkçeye çevrilmiş ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 41 kod numarası ve Tarımsal Faaliyetler Standardı adıyla Türkiye’de ilgili işletmelerce uygulanmak üzere ilk olarak 24.02.2006 tarihinde yayınlanmış ve günümüze kadar yayınlanan yedi Tebliğ aracılığı güncellenmiştir(TMS-41).

Bu çalışmanın temel amacı, su ürünleri üretimi yapan işletmelerin üretim sürecinde karşı karşıya kaldığı tarımsal faaliyetlere ilişkin temel finansal işlemlerin TMS-41’e göre tek düze bir şekilde muhasebeleştirilmesi sağlamak ve TMS-41’in daha kolay anlaşılabilmesi için uygulayıcılara yol göstermektir. Çalışmada öncelikle konuya ilişkin giriş yapılmış, Tarımsal Faaliyetler Standardı ile ilgili temel bilgilere yer verilmiş, canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin değerlendirilmesi, muhasebeleştirilmesi ve amortisman işlemleri üzerinde durulmuş, tarımsal faaliyetler ile ilgili devlet teşviklerinin nasıl muhasebeleştirileceği açıklanmış, su ürünleri üreten işletmelerin temel finansal işlemleri verilen örnekler aracılığı ile açıklanmış son bölümde ise genel değerlendirmelerde ve önerilerde bulunulmuştur.

2.Tarımsal Faaliyetler Standardının Amacı ve Kapsamı

Tarımsal Faaliyetler Standardı’nın amacı; Tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini detaylı bir şekilde açıklamaktır. Tarımsal Faaliyetler Standardı, aşağıda belirtilen tarımsal varlıkların, tarımsal faaliyetler ile ilgili olması durumunda uygulanmaktadır(TMS-41, Md.1). Bu varlıklar ise,

- i. Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar,
- ii. Hasat zamanındaki tarımsal ürünler,
- iii. Tarımsal faaliyetler ile ilgili devlet teşviklerinden oluşmaktadır.

TMS-41, tarım işletmelerinin hasat zamanı gelmiş canlı varlıklarına hasat zamanında uygulanmaktadır. Hasat yapıldıktan sonra ise tarımsal ürünler; TMS-2 Stoklar Standardı veya uygun olan bir başka standart esas alınarak muhasebeleştirilmektedir(Özerhan ve Yanık, 2015: 797). Diğer bir ifade ile TMS-41, hasat edildikten sonra herhangi bir işleme tabi olan tarımsal ürünler için geçerli değildir. Söz konusu işlemler, tarımsal faaliyetin mantıklı ve doğal bir uzantısı şeklinde gerçekleştirilen faaliyetler (biyolojik dönüşüm gibi) dahi olsa, bu tür işleme faaliyetleri tarımsal faaliyet kapsamına alınmamıştır(TMS-41, Md.2/d). Örneğin, balık üretim işletmesinde satılmak üzere yetiştirilen yavru balıklar canlı varlık, belirli bir olgunluğa ulaştıktan sonra havuzdan alınan balıklar (sofralık balıklar) tarımsal ürün, havuzlardan alınan balıkların, işlenerek konservelenmesi ise hasat zamanı sonrası işlenen tarımsal ürün olarak ifade edilebilir. Bu çerçevede sofralık balıkların işlenerek konservelenmesi, TMS-41’in kapsamı dışında bırakılarak, tarımsal faaliyet olarak nitelendirilmemektedir.

TMS-41 ile ilgili olarak; canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünlere ilişkin örnekler Tablo 1’de yer almaktadır(TMS-41, Md.4).

Tablo 1: Tarımsal Faaliyetler Standardının Kapsamı

Canlı Varlıklar	Hasat Zamanı Elde Edilen Tarımsal Ürünler	Hasattan Sonra İşlenme Sonucu Ortaya Çıkan Ürünler
Koyun	Yün	Yün İpliği, Halı
Koyun	Et	Sosis
Havuzdaki Canlı Balık	Satılmak Üzere Havuzdan Çıkarılan Balık	Balık Konservesi
Kerestelik Ağaçlar	Kütük	Kereste
Taşıyıcı Bitki Dışındaki Bitkiler	Pamuk	İplik, Giysi
	Şeker Pancarı	Şeker
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda Elde Edilmek Üzere Kesilen Sığır	Sosis, Pastırma
Çalılık	Yaprak	Çay, İşlenmiş Tütün
Asma	Üzüm	Şarap
Meyve Ağaçları	Toplanmış Meyveler	İşlenmiş Meyve
TMS-41		TMS-2

Kaynak: Türkiye Muhasebe Standardı 41, 4. Madde.

3.TMS-41’de Yer Alan Tarım İle İlgili Genel Tanımlar

Tarımsal Faaliyetler Standardı’nda yer alan tarım ile ilgili olarak yapılan genel tanımlar aşağıdaki gibidir(TMS-41, Md.5).

i. Tarımsal Faaliyet; Satışa veya geri dönüştürülmeye konu olan canlı varlıkların, tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin de bir işletme tarafından yönetilmesi faaliyeti olarak ifade edilmektedir. Balık üretim işletmeleri açısından tarımsal faaliyet; satılmak veya geri dönüştürülmek üzere deniz, akarsu, göl veya havuzlarda her türlü su ürününün yetiştirilmesi faaliyeti olarak ifade edilebilir.

ii. Tarımsal Ürün; Bir işletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış halidir. Yine aynı şekilde balık üretim işletmesinin havuzlarında yetiştirilen balıklar satılmak üzere havuzlardan alındığında, tarımsal ürün olarak nitelendirilmektedir.

iii. Canlı Varlık; Yaşayan hayvan veya bitki olarak ifade edilmektedir. Balık üretim işletmesinde, tarımsal faaliyetlerde kullanılan balıklar canlı varlık olarak nitelendirilebilir. Canlı varlıkları ise aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür(Özkan ve Aksoylu, 2012, s. 132-136).

a. Tüketilebilir Canlı Varlıklar; Temel tarımsal ürün olarak hasat edilebilen canlı varlıklardır. Satılmak üzere yetiştirilen balıklar, tüketilebilir canlı varlıklara örnek olarak verilebilir.

b. Ürün Veren Canlı Varlıklar; Ürünüden yararlanmak amacıyla işletmede tutulan canlı varlıklardır. Bu varlıklar temel ürün olmaktan ziyade, ürün vermektedir. Anaç balıklar ürün veren canlı balıklara örnek olarak verilebilir.

c. Verim Aşamasındaki (Olgun) Canlı Varlıklar; Belirli bir olgunluğa ulaşmış hasat edilebilen canlı varlıklardır. Alabalık üretim sürecinde yaklaşık olarak 300 gr ağırlığa ulaşan balıklar, verim aşamasındaki canlı varlıklara örnek olarak verilebilir.

d. Verim Aşamasına Gelmemiş (Olgunlaşmamış) Canlı Varlıklar; Belirli bir olgunluğa ulaşmamış hasat zamanı gelmemiş olan canlı varlıklardır. Alabalık üretim sürecinde yaklaşık olarak 300 gr ağırlığa ulaşamayan balıklar, verim aşamasına gelmemiş canlı varlıklara örnek olarak verilebilir.

e. Grup Canlı Varlıklar; Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur. Balık üretim işletmesinin havuzlarında bulunan balıklar, canlı varlık gruplarını oluşturmaktadır.

iv. Biyolojik Dönüşüm; Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve dölleme süreci olarak ifade edilmektedir(Özbirecikli vd, 2017: 141). Anaç balıklardan yumurtaların sağılması ve bu yumurtaların erkek balıklarca dölleme sonucunda larvaların oluşması, larvaların ise zamanla üç veya beş gramlık yavru balıklara dönüşmesi ve yavru balıkların da 250 gram ile 300 grama ulaştığında sofralık balık halini alması biyolojik dönüşüme örnek olarak gösterilebilir.

v. Satış Maliyetleri; Finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetler olarak ifade edilir. Balık üretim işletmesinde ise üretimi tamamlanan balıkların satışı ile ilgili katlanılan fedakârlıkların parasal tutarı, satış maliyetlerine örnek olarak verilebilir. Bir başka ifade ile balıkların satılması sırasında komisyonculara ve tüccarlara ödenen ücretler, transfer ve gümrük vergileri ve düzenleyici kurumlara ödenen harçlar satış maliyetlerine örnek olarak verilebilmektedir.

vi. Hasat; Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir. Balık üretim işletmesinde yeterli olgunluğa ulaşmış balıkların satılmak amacıyla havuzlardan alınması hasat olarak ifade edilebilir.

vii. Defter Değeri; Varlığın finansal durum tablosunda diğer bir ifade ile bilançoda yer alan muhasebeleştirilmiş değeridir.

viii. Gerçeğe Uygun Değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışından elde edilen veya borcun devrinde ödenen fiyattır.

ix. Taşıyıcı Bitki: Bu kavram 2014 yılı sonunda yapılan güncelleme ile birlikte standarta konmuştur. Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılan bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklenen ve önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olduğu yaşayan bitkiler taşıyıcı bitki olarak tanımlanmıştır.

iv. Devlet Teşvikleri; Teşvik, işletmenin faaliyet konusu ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında, işletmeye yapılan kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamamaktadır(TMS-20, Md.3). Devletin, 2018 yılı için alabalık üreticilerine, ürettikleri alabalık için kg başı 0,75 TL ödeme yapması devlet teşviklerine örnek olarak verilebilmektedir (www.esnafkefalet.net).

4.Canlı Varlıkların ve Tarımsal Ürünlerin Muhasebeleştirilmesi, Değerlemesi ve Amortisman İşlemleri

Değerleme genel anlamda, bir varlığın veya bu varlığa bağlı hak ve faydaların değerleme tarihindeki olası değerinin, bağımsız, tarafsız ve objektif ölçütlere ve verilere dayanarak belirlenmesi işlemdir(www.spk.gov.tr). Canlı varlıklarda değerleme de aynı

şekilde canlı varlıkların değerlendirilmesindeki olası değerinin, bağımsız ve tarafsız bir şekilde objektif verilere dayanarak belirlenmesidir.

Daha öncede ifade edildiği gibi canlı varlıklar yaşayan hayvan veya bitki türleri olarak tanımlanırken, tarımsal ürünler ise bir tarım işletmesinin canlı varlıklarının hasadı yapılmış halini oluşturmaktadır. Tarım işletmeleri, sadece aşağıdaki belirtilen koşulların gerçekleşmesi halinde canlı bir varlığı ya da tarımsal ürünü muhasebeleştirilebilmektedir. Bunlar;(Feleaga, Feleaga ve Raileanu, 2012, s. 34).

i. İşletmenin, canlı varlığı veya tarımsal ürünü geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması, diğer bir ifade ile söz konusu varlığa sahip olması,

ii. Canlı varlığa veya tarımsal ürüne ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması, diğer bir ifade ile söz konusu varlığın gelecekte nakit girişi yaratabilme özelliğinin bulunması,

iii. Canlı varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesidir.

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, tarımsal ürünler ise sadece hasat anında (gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçüldüğü varsayımı altında) finansal tablolarda, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri(aracılara ödenen komisyonlar, gümrük vergileri vb.) düşülmek suretiyle ile yer almaktadır. Canlı varlıkların “gerçeğe uygun değerinden tahmini satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür” ifadesinde; pazara getirme maliyetlerinin ve satış noktası maliyetlerinin piyasa fiyatından düşüldüğü hususu anlaşılmalıdır. Gerçeğe uygun değer ile satış noktası maliyetleri düşüldükten sonra bulunan değer, canlı varlıkların ölçülmesinde kullanılacak bir anlamda net gerçeğe uygun değer olacaktır(Akdoğan ve Diğ., 2011, s. 517). Bu çerçevede TMS-41’deki net gerçeğe uygun değer, daha çok net gerçekleştirilebilir değere benzemektedir. Çünkü net gerçekleştirilebilir değer yönteminde varlıklar fırsat maliyetleri ile değerlendirilmektedir. Varlıkların fırsat maliyetleri ise, elde tutulmayıp normal koşullarda satılmaları halinde sağlanabilecek gelirden, bu amaç için yapılabilecek giderlerin çıkarılması ile bulunacak net tutarı ifade etmektedir(Tuğay, 2013, s. 151).

Canlı Varlığın/Tarımsal Ürünün Aktif Piyasadaki Fiyatı	
- Canlı Varlığın/Tarımsal Ürünü Aktif Piyasaya Ulaştırma Bedeli	
= Canlı Varlığın/Tarımsal Ürünün Gerçeğe Uygun Değeri	= XXX
- Satış Noktası Maliyetleri	
* Aracılara ve simsarlara ödenen komisyonlar,	
* Düzenleyici kuruluşlar ile mal borsaları tarafından tahsil edilen vergiler,	
* Transfer ve gümrük vergileri,	
= Canlı Varlığın /Tarımsal Ürünün	
Finansal Tablolarda Yer Alacak Değeri	= XXX

Her dönem değerlendirilmesinin yapılmasının nedeni canlı varlıkların değerindeki değişimin farklılaşmasıdır. Örneğin, kereste elde edilen ağaçlar yıllar ilerledikçe değer kazanmakta, kümes hayvanları veya balıklar ise belirli bir olgunluğa ulaşana kadar giderek değer kazanmakta belli bir olgunluk düzeyinden sonra ise değer kaybedebilmektedir(Argiles and Slof, 2001, s. 371, Arzova ve Arsoy, 2006, s. 138).

Bununla birlikte canlı varlıklara ilişkin gerçeğe uygun değer belirlenmesinde, tarım işletmesi, canlı varlığı yaş veya kalite gibi önemli özelliklere göre gruplandırılarak, gerçeğe uygun değer tespiti kolaylaştırılabilir. Tarım işletmeleri de söz konusu özellikleri, piyasada fiyatlamaya esas teşkil eden özellikleri dikkate alarak

belirlenmektedir(TMS-41, Md.15). Örneğin, iki yaşındaki anaç balıklar ile üç yaşındaki anaç balıklar ayrı bir havuzda, aynı dönemde sağılan yumurtalardan elde edilen balıklar bir başka havuzda veya özel bir cins anaç alabalıktan elde edilen yavrular ise bir diğer havuzda yetiştirilmekte, alabalıkların gerçeğe uygun değeri ise bu özellikler dikkate alınarak tespit edilmelidir.

Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, sahibi oldukları canlı varlıklar ya da tarımsal ürünler ile ilgili olarak gelecek bir tarihte satışına ilişkin çeşitli sözleşmeler ile karşı karşıya kalabilmektedir. Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde, sözleşmelerde yer alan fiyatların esas alınması gerekli değildir. Diğer bir ifade ile gerçeğe uygun değer, bir sözleşmenin mevcudiyeti sonucu düzetilememektedir(TMS-41, Md.16).

Bununla birlikte canlı varlıklar eğer 1 yıldan daha uzun süre işletmenin tarımsal faaliyetleri arasında yer alacak ise duran varlık, 1 yıldan daha kısa süre işletmenin tarımsal faaliyetleri arasında yer alacak ise dönen varlık grubu içerisinde gösterilmelidir. Örneğin, büyükbaş hayvanlar, ağaçlar ve anaç balıklar duran varlık olarak nitelendirilirken, buğday, salatalık, domates gibi mevsimsel bitkiler ile satılmak üzere yetiştirilen sofralık balıklar, dönen varlık olarak nitelendirilmektedir.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve değer düşüklükleri karşılığı düşülerek muhasebeleştirme işlemi yapılır. Tarımsal ürünlerin ise her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiğini ve gerçeğe uygun değerinin tespit edilebildiği kabul edilmektedir. Bu çerçevede tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesi aşamasında veya üretim dönemi sonunda finansal tablolarda gösterilecek değeri aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır(Tokay ve Deran, 2006, s. 2).

Canlı Varlığın Maliyet Bedeli	= XXX
- Birikmiş Amortisman Tutarı	
- Birikmiş Değer Düşüklüğü Karşılığı	
= Canlı Varlığın Finansal Tablolarda Yer Alacak Değeri	= XXX

Maliyet bedeli üzerinden ilk muhasebeleştirme anında finansal tablolarda yer alan canlı varlıkların gerçeğe uygun değerleri, ilk muhasebeleştirme tarihinden sonra güvenilir bir şekilde ölçülebildiği zaman gerçeğe uygun değer ile değerlendirilip finansal tablolarda yeni değeri ile yer almalıdır. Canlı varlıklara ilişkin maliyet tutarı özellikle aşağıdaki durumlarda gerçeğe uygun değere yakın bir tutarı ifade etmektedir(TMS-41, Md.24);

i. Canlı varlıklar ile ilgili olarak ilk maliyete katlanılmasından sonra çok az bir biyolojik dönüşümün gerçekleşmiş olması, örneğin, Kasım ayında dikilen bir meyve ağacı fidesinin yıl sonunda yapılan değerlemesinde gerçeğe uygun değeri ile maliyet değerinin birbirine çok yakın olması,

ii. Biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisi olmasının beklenmemesi, örneğin, 30 yıllık bir çam korusunun üretim sürecindeki ilk yılki büyümenin fiyatlar üzerindeki etkisinin önemli olmayışı,

Canlı varlıklar çoğunlukla fiziksel olarak bir araziye bağlı olabilmektedir. Bu varlıkların ise ayrı bir aktif piyasası bulunmayabilir. Fakat canlı varlıklar, işlenmemiş arazi ve arazi geliştirmelerinin bir bütün olarak var olduğu birleşik varlıkların aktif bir piyasası olabilir. Bir işletme, birleşik varlıklara ilişkin bilgiyi canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin tespitinde kullanabilir. Örneğin; işlenmemiş arazi ve arazi

geliştirmelerinin gerçeğe uygun değeri, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespit edilebilmesi için, birleşik varlıkların gerçeğe uygun değerinden düşülerek hesaplanabilir(TMS-41, Md.25);

Canlı varlıkların ilk veya her raporlama dönemi sonunda, tarımsal ürünlerin ise ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, ortaya çıkan kazançlar veya zararlar, oluştuğu dönemde kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilmektedir(TMS-41, Md.26). Bu çerçevede, ortaya çıkan kazanç tutarları “604 Canlı Varlık Değerleme Artışları”, zarar tutarları ise “628/605 Canlı Varlık Değerleme Azalışları(-)” hesabında izlenebilir.

Canlı varlıklarını, gerçeğe uygun değer ile değerlemeye tabi tutan işletmeler, canlı varlıklarını zaten net değerleri ile finansal tablolarda gösterdikleri için tekrar amortisman tabi tutamazlar.

5.TMS-41’e İlişkin Devlet Teşvikleri

Teşvik, genel anlamda devletin yatırımcıya yatırım konusunda sağladığı çeşitli destek veya primler olarak ifade edilmektedir. Teşvik kavramı yerine literatürde sübvansiyon, mali yardım, ucuz ya da sıfır faizli kredi veya üreticiye yapılan transfer harcamaları gibi kavramlar da kullanılmaktadır(Uluslan, 2008, s. 416).

TMS-41’de yer alan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde devlet teşvikine konu olan canlı varlığın değerlendirilmesi biçimi önemlilik arz etmektedir. Bu çerçevede, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek değerlendirilen canlı varlıklar, TMS-41’de yer alan devlet teşvikleri kapsamında incelenmekteyken, maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılığı düşülerek değerlendirilen canlı varlıklar TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı kapsamında incelenmektedir(TMS-41, Md.37).

5.1.Gerçeğe Uygun Değerden Satış Maliyeti Düşülmek Suretiyle Değerlenen Canlı Varlıklar İçin Devlet Teşvikleri

Koşulsuz ve koşullu olmak üzere iki çeşit devlet teşviki bulunmaktadır.

a. Koşulsuz (Şarta Bağlı Olmayan) Devlet Teşvikleri; Koşulsuz devlet teşvikleri, canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşviklerini kapsamaktadır. Bu teşvikler alınabilir hale gelmeleri durumunda kâr olarak muhasebeleştirilmektedir.

b. Koşullu (Şarta Bağlı Olan) Devlet Teşvikleri; Canlı varlıklara ilişkin belirli şartların gerçekleşmesi sonucu verilen devlet teşviklerini kapsamaktadır. Bu teşvikler ilgili devlet teşvikine ilişkin koşullar sağlandığında kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmektedir(TMS-41, Md.35).

5.2.Maliyet Bedelinden Birikmiş Amortisman ve Birikmiş Değer Düşüklüğü Karşılığı Düşülmek Suretiyle Değerlenen Canlı Varlıklar İçin Devlet Teşvikleri

Maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılığı düşülmek suretiyle değerlendirilmekte olan canlı varlıklar ile ilgili devlet teşvikleri TMS-20 kapsamında muhasebeleştirilmektedir(Örten, Kaval ve Karapınar, 2012: 645). Bu hususta teşvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği “sermaye yaklaşımı” ile teşvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği “gelir yaklaşımı” olmak üzere iki temel yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar(TMS-41, Md.35);

a.Sermaye Yaklaşımını Esas Alan Devlet Teşvikleri; Bu yaklaşımda devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla kâr veya zararda muhasebeleştirilmek yerine, finansal durum tablosu (bilanço) ile ilişkilendirilmelidir.

Bununla birlikte, kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine kâr veya zararda yer verilmemelidir. Geri ödeme beklenmediğinden, bu tür teşvikler kâr ya da zarar hesabı dışında muhasebeleştirilmelidir.

b.Gelir Yaklaşımını Esas Alan Devlet Teşvikleri; Bu yaklaşıma göre devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan öz kaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir. Devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle teşvikleri hak etmektedir. Bu nedenle bu teşvikler sözü edilen teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilmelidir. Gelir vergisi ve diğer vergilerin bir tür harcama olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de kâr veya zarar ile ilişkilendirilmelidir.

6.Su Ürünleri Üretimi Yapan İşletmelerde Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Uygulama Örnekleri

Çalışmanın bu bölümünde, balık üretim işletmelerinde tarımsal faaliyetlerin sürdürülmesi sırasında ortaya çıkan bazı finansal nitelikli işlemlerin muhasebe kayıtları tarafımızca oluşturulan örnekler aracılığı ile açıklanmıştır.

Örnek 1: “X” Alabalık Üretim İşletmesinin 15.000 TL’lik bedel ile ilk kayıtları arasında yer alan yavru alabalıklarının değerlendirme tarihindeki aktif piyasa değeri 50.000 TL olarak tespit edilmiştir. Yavru alabalıkların aktif piyasaya ulaştırılması ile ilgili katlanılacak maliyet bedeli ise 1.500 TL’dir. Ayrıca, balık üretim işletmesinin yavru balıkları aktif piyasaya ulaştırdıktan sonra katlanacağı satış noktası maliyetleri (komisyon vb.) ise 3.500 TL olarak belirlenmiştir.

Canlı Varlığın Aktif Piyasadaki Fiyatı	= 50.000
- Aktif Piyasaya Taşıma Maliyetleri	1.500
= Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri	= 48.500
- Satış Noktası Maliyetleri	3.500
= Canlı Varlığın Finansal Tablolarda Yer Alacak Değeri	= 45.000

Alabalıkların Kayıtlı Bedeli	= 15.000 TL
Alabalıkların Net Gerçeğe Uygun Değeri	= 45.000 TL

31/12/2018	
163 CANLI SU VARLIKLARI ²	30.000,00
163 01 Alabalıklar	
163 01 002 Yavru Alabalıklar	
604 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI	30.000,00
604 01 Yavru Alabalık Değer Artışları	
Olumlu değerlendirme farkı nedeniyle (45.000 TL -15.000 TL = 30.000 TL)	
...../...../2018	

²163 Canlı Su Varlıkları hesabı tarafımızca önerilmektedir. Bu hesap yerine 165 Canlı Su Hayvanları hesabını kullanan çalışmalar da bulunmaktadır.

“X” Alabalık Üretim İşletmesi’nin bilançosunda 15.000 TL’lik bedel ile yer alan yavru alabalıklar TMS-41 çerçevesinde gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş ve net gerçeğe uygun değerinin 45.000 TL olduğu hesaplanmıştır. Yavru alabalıkların gerçeğe uygun değer ile değerlendirildikten sonra ortaya çıkan fark tutarı yukarıdaki yevmiye kaydında olduğu gibi muhasebeleştirilmektedir.

Örnek 2: “X” Alabalık Üretim İşletmesi’nin 15.000 TL’lik bedel ile ilk kayıtları arasında yer alan yavru alabalıklarının değerlendirilme tarihindeki aktif piyasa değeri 20.000 TL olarak tespit edilmiştir. Yavru alabalıkların aktif piyasaya ulaştırılması ile ilgili katlanılacak maliyet bedeli ise 2.000 TL’dir. Ayrıca balık üretim işletmesinin yavru balıkları aktif piyasaya ulaştırdıktan sonra katlanacağı satış noktası maliyetleri (komisyon vb.) ise 4.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Canlı Varlığın Aktif Piyasadaki Fiyatı	= 20.000
- Aktif Piyasaya Taşıma Maliyetleri	2.000
= Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri	= 18.000
- Satış Noktası Maliyetleri	4.000
= Canlı Varlığın Finansal Tablolarda Yer Alacak Değeri	= 14.000

Alabalıkların Kayıtlı Bedeli	= 15.000 TL
Alabalıkların Net Gerçeğe Uygun Değeri	= 14.000 TL

31/12/2018	
605 CANLI VARLIK DEĞERLEME AZALIŞLARI ³	1.000,00
605 01 Yavru Alabalık Değer Azalışları	
163 CANLI SU VARLIKLARI	1.000,00
165 01 Alabalıklar	
165 01 002 Yavru Alabalıklar	
Olumsuz değerlendirme farkı nedeniyle (14.000 TL -15.000 TL = 1.000 TL)	
...../...../2018	

“X” Alabalık Üretim İşletmesi’nin bilançosunda 15.000 TL’lik bedel ile yer alan yavru alabalıklar TMS-41 çerçevesinde gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş ve net gerçeğe uygun değerinin 14.000 TL olduğu hesaplanmıştır. Yavru alabalıkların gerçeğe uygun değer ile değerlendirildikten sonra ortaya çıkan fark tutarı yukarıdaki yevmiye kaydında olduğu gibi muhasebeleştirilmektedir.

Örnek 3: “X” Alabalık Üretim İşletmesi’nin 5.000 TL’lik bedel ile kayıtları arasında yer alan sofralık alabalıklarının aktif piyasa değeri 10.000 TL, aktif piyasaya ulaştırma bedeli 1.500 TL ve satış noktası maliyetleri ise 1.000 TL olarak belirlenmiştir.

Tarımsal Ürünün Aktif Piyasadaki Fiyatı	= 10.000
- Aktif piyasaya ulaştırma bedeli	1.500
= Tarımsal Ürünün Gerçeğe Uygun Değeri	= 8.500
- Satış Noktası Maliyetleri	1.000
= Tarımsal Ürünün Finansal Tablolarda Yer Alacak Değeri	= 7.500

³605 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesabı tarafımızca önerilmektedir. Bu hesap yerine 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesabını kullanan çalışmalar da bulunmaktadır.

Sofralık Alabalıkların Kayıtlı Bedeli	= 5.000 TL
Sofralık Alabalıkların Net Gerçeğe Uygun Değeri	= 7.500 TL

...../...../2018	
155 TARIMSAL ÜRÜNLER ⁴	7.500,00
155 01 Alabalıklar	
155 01 003 Olgunlaşmış Sofralık Alabalıklar	
163 CANLI SU VARLIKLARI	5.000,00
163 01 Alabalıklar	
163 01 002 Yavru Alabalıklar	
604 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI	2.500,00
604 02 Sofralık Alabalık Değer Artışları	
Olumlu değerlendirme farkı nedeniyle (7.500 TL – 5.000 TL = 2.500 TL)	
...../...../2018	

“X” Alabalık Üretim İşletmesi’nin bilançosunda 5.000 TL’lik bedel ile yer alan yavru alabalıkları hasat zamanı TMS-41 çerçevesinde gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş ve net gerçeğe uygun değerinin 7.500 TL olduğu hesaplanmıştır. Yavru alabalıkların gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan fark tutarı 604 Canlı Varlık Değerleme Artışları hesabında muhasebeleştirilmiştir. Bununla birlikte üretim süreci tamamlanan alabalıklar ise 163 Canlı Su Varlıkları hesabından 155 Tarımsal Ürünler hesabına dönüştürülmüştür.

Örnek 4: “X” Alabalık Üretim İşletmesi’nin 5.000 TL’lik bedel ile kayıtları arasında yer alan sofralık alabalıklarının aktif piyasa değeri 7.000 TL, aktif piyasaya ulaştırma bedeli 1.500 TL ve satış noktası maliyetleri ise 1.000 TL olarak belirlenmiştir.

Tarımsal Ürünün Aktif Piyasadaki Fiyatı	= 7.000
- Aktif piyasaya ulaştırma bedeli	1.500
= Tarımsal Ürünün Gerçeğe Uygun Değeri	= 5.500
- Satış Noktası Maliyetleri	1.000
= Tarımsal Ürünün Finansal Tablolarda Yer Alacak Değeri	= 4.500

Sofralık Alabalıkların Kayıtlı Bedeli	= 5.000 TL
Sofralık Alabalıkların Net Gerçeğe Uygun Değeri	= 4.500 TL

...../...../2018	
155 TARIMSAL ÜRÜNLER	4.500,00
155 01 Alabalıklar	
155 01 003 Olgunlaşmış Sofralık Alabalıklar	
605 CANLI VARLIK DEĞER AZALIŞLARI	500,00
605 02 Sofralık Alabalık Değer Azalışları	
163 CANLI SU VARLIKLARI	5.000,00
163 01 Alabalıklar	
163 01 002 Yavru Alabalıklar	
Olumsuz değerlendirme farkı nedeniyle (4.500 TL – 5.000 TL = 500 TL)	
...../...../2018	

⁴ 155 Tarımsal Ürünler hesabı tarafımızca önerilmektedir.

“X” Alabalık Üretim İşletmesi'nin bilançosunda 5.000 TL'lik bedel ile yer alan yavru alabalıkları hasat zamanı TMS-41 çerçevesinde gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş ve net gerçeğe uygun değerinin 4.500 TL olduğu hesaplanmıştır. Yavru alabalıkların gerçeğe uygun değer ile değerlendirildikten sonra ortaya çıkan fark tutarı ise 605 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesabında muhasebeleştirilmektedir.

Örnek 5: İlgili Bakanlık, 2018 yılında alabalık üreticilerine kilogram başı 0,75 TL destek verileceğini açıklamıştır. “X” Alabalık Üretim İşletmesi'nin de 2018 yılı üretim miktarı 100 ton olarak gerçekleşmiştir. İşletme alabalık üretimi ile ilgili olarak başvuruda bulunmuş ve ilgili teşvik tutarı işletmenin bankadaki hesabına koşulsuz bir şekilde aktarılmıştır. İşletme canlı varlıklarını Net Gerçeğe Uygun Değer ile değerlemektedir.

...../...../2018	
102 BANKALAR	75.000,00
64X DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ ⁵ ya da 64X 02 Alabalık Üretim Desteği	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	75.000,00
Alabalık üretim desteği nedeniyle (0,75 TL/Kg x (100 x 1.000 Kg) = 75.000 TL)	
...../...../2018	

Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, ancak ve ancak alacak haline gelmeleri durumunda kâr ya da zararda yukarıdaki yevmiye kaydında olduğu gibi muhasebeleştirilmektedir(TMS-41, Md.34).

Örnek 6: İlgili Bakanlığın, 2018 yılında alabalık üretimi yapmak isteyen girişimcilere 1 milyon adet balık yumurtası desteği vereceğini ve balık yumurtlarının üretim süreci sonuna kadar satılamayacağı kararının alındığını varsayalım. Balık yumurtaları işletmeye teslim edilmiş olup, balık yumurtalarının gerçeğe uygun değerinin ise 50.000 TL olduğu tespit edilmiştir. İşletme canlı varlıklarını Net Gerçeğe Uygun Değer ile değerlemektedir.

...../...../2018	
163 CANLI SU VARLIKLARI	50.000,00
380/480 GELECEK AYLARA/YILLARA AİT GELİRLER ya da 382/482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI	50.000,00
Şarta bağlı devlet teşviği nedeniyle/...../2018	
380/480 GELECEK AYLARA/YILLARA AİT GELİRLER ya da 382/482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI	50.000,00

⁵ Bazı çalışmalarda Devlet Teşvik Gelirlerininin 643 nolu hesapta muhasebeleştirildiği görülmüştür.

64X DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ ya da 64X 03 Balık Yumurtası Desteği 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	50.000,00
Şarta bağlı devlet teşvikinde şartın gerçekleşmesi nedeniyle/...../2018	

Yukarıdaki örnekte devlet, balık yumurtasını bedelsiz vermek suretiyle girişimciye şartlı destekte bulunmuştur. Alabalık üretim işletmelerinde üretim sürecinin dört aylık bir dönemde tamamlanması, şartı bağlı devlet teşviklerinin genellikle 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler ya da 382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları(Yılmaz, 2014, s. 67-68) hesabında izlenebilmesine olanak sağlamaktadır. Ancak üretim sürecinin içinde bulunulan dönemde tamamlanması halinde 480 Gelecek Aylara Ait Gelirler ya da 482 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları hesabının kullanılması mümkündür.

Örnek 7: İlgili Bakanlık, 2018 yılında alabalık üreticilerine kilogram başı 0,75 TL destek vereceğini açıklamıştır. “X” Alabalık Üretim İşletmesi’nin 2018 yılı üretim miktarı 100 ton olarak gerçekleşmiştir. İşletme alabalık üretimi ile ilgili olarak başvuruda bulunmuş ve ilgili teşvik tutarını işletmenin bankadaki hesabına aktarılmıştır. İşletme canlı varlıklarını maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılığı düşülmek suretiyle değerlemekte ve sermaye yaklaşımını esas almaktadır. Bu durumda işletmenin yapacağı yevmiye kaydı;

...../...../2018	
102 BANKALAR	75.000,00
549 ÖZEL FONLAR	75.000,00
549 02 Devlet Teşvikleri	
549 02 001 Alabalık Üretim Desteği	
Alabalık üretim desteği nedeniyle (0,75 TL/Kg x (100 x 1.000 Kg) = 75.000 TL)/...../.....	

Sermaye yaklaşımının dayandığı gerekçelere göre, teşviğin geri ödenmesinin beklenmemesi, kazanılmış bir gelir olmaması, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviği temsil etmesi nedeniyle teşvik tutarı finansal durum tablosu ile ilişkilendirilmiştir(TMS 20, Md.14).

Örnek 8: İlgili Bakanlık, 2018 yılında alabalık üreticilerine kilogram başı 0,75 TL destek vereceğini açıklamıştır. “X” Alabalık Üretim İşletmesi’nin 2018 yılı üretim miktarı 100 ton olarak gerçekleşmiştir. İşletme alabalık üretimi ile ilgili olarak başvuruda bulunmuş ve ilgili teşvik tutarını işletmenin bankadaki hesabına aktarılmıştır. İşletme canlı varlıklarını maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılığı düşülmek suretiyle değerlemekte ve gelir yaklaşımını esas almaktadır. Bu durumda işletmenin yapacağı yevmiye kaydı;

...../...../2018	
102 BANKALAR	75.000,00
64X DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ ya da 64X 02 Alabalık Üretim Desteği	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	75.000,00
Alabalık üretim desteği nedeniyle (0,75 TL/Kg x (100 x 1.000 Kg) = 75.000 TL)	
...../...../.....	

Alınan desteğin gelir yaklaşımına göre kaydedilmesi durumunda yapılması gereken muhasebe kaydı yukarıdaki gibi olur.

7.Sonuç ve Öneriler

Türkiye’de 2017 yılında 354.000 tonu avcılık, 276.000 tonu yetiştiricilik olmak üzere toplam 630.000 tonluk su ürünleri üretimi gerçekleşmiştir. Yetiştiriciliğin yaklaşık %40’ını (110.000 ton) alabalık üretimi oluşturmaktadır. Türkiye alabalık üretiminde Avrupa’da 1. sırada, Dünya’da su ürünleri üretiminde ise en fazla büyüyen 3. ülke konumundadır. 2000-2017 yılları arasında su ürünleri ihracatında Türkiye rekor artışlar kaydetmiş ve 2000 yılında 40 milyon dolar olan ihracatı 2017 yılında 855 milyon dolara yükselmiştir.

Ülkemiz iç sularında yaklaşık 2 bin balık üretim işletmesi faaliyet göstermektedir. Bu işletmelerin bir bölümü finansal tabloları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları esas alınarak düzenlenmektedir.

TMS-41 canlı varlıkların değerlemesinde temelde gerçeğe uygun değer kullanılması esas almıştır. Tek Düzen Hesap Planı, vergi yasalarına göre genel olarak hazırlanmıştır. Gerek tarım işletmelerinin gerekse su ürünleri üretimi yapan işletmelerinin kendi faaliyetleri ile ilgili olarak yaptığı muhasebe işlemlerinde bu hesap planı yetersiz kalmış ve Yeni Hesap Planı Taslağının hazırlanma ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Canlı balıklar için 163 Canlı Su Varlıkları ya da 165 Canlı Su Hayvanları hesabının, anaç olmak üzere yetiştirilen balıkların 218 ya da 238 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları hesabının, olgunlaşmış anaç balıklar için 213 Canlı Su Varlıkları ya da ve 235 Su Hayvanları ve Diğer Canlı Varlıklar hesabının kullanılması önerilmektedir. Bununla birlikte üretim süreci tamamlanan balıkların da 163 Canlı Su Varlıkları hesabı kapatılarak, 155 Tarımsal Ürünler hesabına alınması gerekmektedir.

TMS-41’e göre canlı varlıklardaki veya tarımsal ürünlerdeki değer değişimlerinden kaynaklanan kâr ya da zarar tutarlarının ise 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları ve 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesabında izlenmesi önerilmektedir. Böylece bu varlıkların finansal tablolarda gerçek değerleri ile yer alması sağlanacaktır.

Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen canlı varlıklar için teşviğin koşulsuz olması ve alınabilir hale gelmesi durumunda ilgili teşvik tutarı kâr olarak 643 Devlet Teşvik Gelirleri hesabında ya da 649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar hesabında, şarta bağlı devlet teşviklerinin de ise kesinleşene kadar ertelenmiş bir gelir olarak 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler ya da 382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları hesabında

muhasebeleştirilmesi önerilmektedir. Teşvik tutarı kesinleştikten sonra ise yine kâr olarak kayıt altına alınması gerekmektedir.

Maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılığı düşülmek suretiyle değerlendirilen ve sermaye yaklaşımını benimseyen işletmeler için teşvik tutarının 549 Özel Fonlar hesabında, gelir yaklaşımını esas alan işletmeler için ise teşvik tutarının yine aynı şekilde 643 Devlet Teşvik Gelirleri ya da 649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar hesabında muhasebeleştirilmektedir. Sermaye yaklaşımını esas alan devlet teşviklerinin, işletmenin finansal durum tablosunda öz kaynak kalemi olarak muhasebeleştirilmesi, birçoğu KOBİ olarak faaliyet gösteren su ürünleri üreten işletmelerin öz kaynak oranının toplam kaynaklar içerisindeki payının arttırarak, özellikle kriz dönemlerinde bu işletmelerin daha ucuza kredi bulma imkânını ortaya çıkarabilmektedir.

Koşullu, koşulsuz ya da gelir yaklaşımı esas alınarak muhasebeleştirilen devlet teşviklerinin ise kâr kalemi olarak finansal tablolarda yer alması, bu işletmelerin vergi matrahlarını arttırarak daha fazla vergi ödemelerine yol açabilir.

Ekonomik önemi giderek artan su ürünleri sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin, tarımsal faaliyetleri ile ilgili karşı karşıya kaldığı temel finansal işlemlere ilişkin muhasebe kayıtları örnekler aracılığı ile açıklanmıştır. Bu çalışma ile bu sektörde faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe kayıtlarının, TMS-41'e göre tek düze bir şekilde yapılmasına yardımcı olmak ve TMS-41'in daha kolay anlaşılabilmesinin sağlanması amaçlanmıştır. TMS-41 ile ilgili yapılan çalışmalar incelendiğinde su ürünleri sektörüne ilişkin yeterli sayıda çalışmanın yapılamaması bu çalışmanın literatüre katkı sağlayabileceğini göstermektedir.

KAYNAKÇA

- Ağca, A. ve Aktaş, R., (2007), “Uluslararası muhasebe/finansal raporlama standartları İMKB’de yer alan firmaların finansal tablolarını nasıl etkiledi?”, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Dergisi, Ağustos, Sayı:18, s. 2.
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O., (2007), Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İSMMMO Yayınları, Yayın No:83, s.884.
- Akdoğan, N., Aktaş, R., Deran, A., Erhan D. U. ve Acar, V., (2011), Sektörel Muhasebe, Gazi Kitabevi, s.562.
- Argiles, J. M. and Slof, E. J., (2001), “New opportunities for farm accounting”, The European Accounting Review, 10: 2, p.371.
- Arzova, B. ve Poroy Arsoy, A., (2006), “tarımsal faaliyetler çerçevesinde canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda sunuluşu”, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl: 25, Sayı: 300: s. 135-138.
- Feleaga, L., Feleaga, N. and Raileanu, V., (2012), “theoretical considerations about implementation of IAS 41 in Romania, Theoretical and Applied Economics, Volume XIX, No:2(567), p.34.
- Herbohn, K. and Herbohn, J., (2006), “international accounting standard (IAS 41): what are the implications for reporting forest assets?”, Small-Scale Forest Economics, Management and Policy, 5(2), p.178.
- <http://www.iasplus.com/en/standards/standards/standard40/>(Erişim Tarihi: 26.11.2018).

<https://www.esnafkefalet.net/alabalik-uretimine-devlet-destegi/>(Erişim Tarihi: 26.11.2018).

Örten, R., Kaval, H., ve Karapınar, A.,(2012), Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, Ankara.

Özbirecikli, M., şen, İ. K., Tüm, K.,(2017), Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla BOBİ FRS, Detay Yayıncılık, Ankara.

Özerhan, Y. ve Yanık S.,(2015), Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları, TÜRMOB Yayınları, Ankara.

Özkan, A. ve Aksoylu, S., (2012), “TFRS’ye göre tarım sektöründe gerçek değer muhasebesi (TMS-41): hayvancılık örneği I-II”, E-Yaklaşım Dergisi, Haziran-Temmuz, s.132-136.

Sermaye Piyasası Kurulu: Gayri Menkul Sermaye şirketleri Tanıtım Rehberi, <http://www.spk.gov.tr/indexpage.aspx?action=showpage&pageid=359&submenuheader=null>,(Erişim Tarihi: 05.06.2012).

Tokay, S. H. ve Deran, A., (2006), “tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu tarafından getirilen düzenlemelerin karşılaştırılması I”, Ankara, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 157, s.2.

Tuğay, O., (2013), Türkiye Muhasebe Standardı 41’e göre canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespiti ve muhasebeleştirilmesi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl: 5 Sayı: 8, Bahar, s.151.

Türkiye Muhasebe Standardı-20.

Türkiye Muhasebe Standardı-41.

Uluslan, H., (2008), “Türk muhasebe hukuku çerçevesinde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Erzurum, Cilt: 22, Sayı:2, s.416.

Yılmaz, E., (2014), “Türkiye muhasebe standartları kapsamında tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi”, MÖDAV Yayınları, 2, s.67-68.

Accounting of Fishery Products within the Framework of Agricultural Practice Standard: TAS-41

Zeki DOĞAN

Niğde Ömer Halisdemir University
Faculty of Economics and Administrative
Sciences, Niğde, Turkey
orcid.org/0000-0003-3328-7565
zekidogan7@hotmail.com

Seçkin ARSLAN

Niğde Ömer Halisdemir University
Faculty of Economics and Administrative
Sciences, Niğde, Turkey
orcid.org/0000-0002-0923-0916
sarslan@ohu.edu.tr

Extensive Summary

Introduction

The need for preparing and presenting financial statements of the companies operating in different regions of the world in a comparable, understandable, more transparent, accurate and more useful fashion to produce financial information in the decision-making phase has emerged. In order to prepare financial information for these purposes in a common language; some studies are carried out through the private sector, regional formations, and interstate organizations. As a result of these studies, experts and institutions from all over the world came together and established the International Accounting Standards Committee (IASC). International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) with more than 140 member countries has mandated the use of International Accounting Standards (IAS) and International Financial Reporting Standards (IFRS). The fact that the majority of countries carry out accounting practices by the IAS and the IFRS reveal the importance given to those standards.

These standards, prepared by the International Accounting Standards Board Foundation, include the identification of financial events and information related to the enterprises, the principles of presentation of this information, the manner in which the financial statements are presented and explanatory information related to the footnotes in the financial statements. Although most of the standards are prepared to be applied in all sectors, there are also standards that provide more accurate and actual sector-specific financial information.

Given the development process of the agricultural practice standard, the IASC issued a draft of the international accounting standard for use in agricultural enterprises as of July 1999 and requested comments and recommendations from the related parties regarding this draft. In December 2000, IAS-41 was published as a standard and started to be applied by agricultural enterprises as of 01.01.2003. As of 05.22.2008, 01.01.2009 and 30.06.2014, IAS-41 has taken its current form by necessary improvements and corrections made in the published standard manuscript.

In this context, IAS-41 is published for the companies operating in the agricultural sector. The standards issued by the IASCF in the name of IAS-41 has been translated into Turkish and was first published on 02.24.2006 with 41 code number to be applied by related companies in Turkey and has been updated. The main purpose of this study is

to apply uniform accounting for basic agricultural practices of the fishery production enterprises in the production process in a manner according to TAS-41 and to guide the applicants in order for TAS-41 to be understood more easily. The study consists of six parts within this context. In the first and second parts of the study, basic information about Agricultural Practices Standard is given. In the third part, valuation, accounting and depreciation transactions of livestock and agricultural products are emphasized. In the last part of the study, general evaluations and suggestions are made.

Research Methodology and Findings

The purpose of the Agricultural Practices Standard is to explain the accounting methods of agricultural activities in detail. The Agricultural Practices Standard is applied if the following agricultural assets are related to agricultural activities: Non-carrier livestock assets, agricultural products at the time of harvesting and government incentives for agricultural activities. TAS-41 is applied only to the harvested agricultural products along with the harvested assets. Following the harvest time, agricultural products are accounted for based on TAS-2 the Inventories Standard or any other appropriate standard.

In general terms, valuation is the process of determining the value of an asset or its rights and benefits based on independent, objective and objective criteria and data at the date of valuation. Valuation in biological assets is also the determination of the possible value of the assets at the date of valuation on the basis of objective data in an independent and impartial manner. As previously stated, livestock is defined as a living animal or plant species, while agricultural products constitute the harvested living beings of an agricultural enterprise. Agricultural enterprises may only apply to account for a living entity or agricultural product if the following conditions are met:

- i. The enterprise has control over the existence of the livestock or agricultural product as a result of past events,
- ii. The possibility of transferring future economic benefits to the enterprise, or in other words, the ability to create future cash inflows,
- iii. The fair value or cost of a live asset or agricultural product can be measured reliably.

Live assets are recognized at the initial accounting date and at the end of each reporting period, and agricultural products are sold at fair value (assuming that their fair value is reliably measured) in the financial statements, at fair value through the deduction of sales costs (commissions paid to intermediaries, customs duties, etc.). From the expression “Fair value of live assets are measured by deducting estimated sales costs” should be interpreted that the costs of market placements and point of sale costs are deducted from the market price.

If the fair value of the biological assets cannot be measured reliably, the cost is deducted from the cost value for the accumulated depreciation and impairment losses. It is accepted that the agricultural products can always be measured reliably and the fair value can be determined. In this context, the value of agricultural products to be shown at the initial accounting stage or the end of the production period in the financial statements is calculated as follows.

Gains or losses arising from the initial or subsequent reporting periods of live assets are accounted as profit or loss in the period in which they arise. In this context, the resulting gain amounts can be seen in accounts “604 Revaluation Increases in Asset Value”, and the loss amounts can be followed in “628/605 Decreasing of Asset Valuation (-)”.

Businesses that are subject to the revaluation of their biological assets at fair value may not be subject to depreciation because they have already shown their live assets in the financial statements with their net values. In recognition of government incentives in the TAS-41, the valuation method of the live asset subject to government incentives is significant. In this context, the live assets valued at fair value through the deduction of the cost of sales are reviewed within the scope of the government incentives provided in TAS-41 is under review.

Totally 630,000 tons of fishery production (354,000 tons hunting, 276,000 tons breeding) has been realized in Turkey as of 2017. Trout fish production accounts for approximately 40% (110,000 tons) of the cultivation. Turkey has the first rank of trout production in Europe and the third rank of aquaculture production in the world. Over the years 2000-2017, Turkey had a record increase in exports of aquaculture products, and its exports (\$ 40 million in 2000) rose to \$ 855 million as of 2017.

Results and Conclusion

Approximately 2,000 fishery production enterprises are operating in the country. This part of the financial statements of the company is organized on the basis of Turkey Financial Reporting Standards. TAS-41 is based on the use of fair value in the valuation of biological assets. The Uniform Chart of Accounts has been prepared generally according to tax laws. This accounting plan was insufficient in the accounting procedures carried out by both agricultural enterprises and enterprises engaged in aquaculture production about their own activities, therefore the need to prepare the New Account Plan has emerged.

For Live Fish, there are 163 Live Aquatic Assets or 165 Live Aquatic Animals accounted for 218 or 238 Livestock Investments accounted for mature rooted fishes, 213 Living Water Assets for mature rootstocks or 235 Water Animals and Other Live Assets account. According to the TAS-41, the amount of profit or loss arising from the changes in the value of the assets or agricultural products is recommended to be monitored in the account of 605 or 628 Decreasing of Asset Valuation. Thus, these assets will be included in the financial statements with their real values.

In the event that the incentives for non-current assets appraised at fair value are unconditional and can be made available, the relevant incentive amount will be as a profit in deferred income until 643 Government Incentive Revenues account or 649 Other Ordinary Income and Profits account and contingent state incentives. Monthly Revenues or 382 Government Incentives and Grants should be accounted for after the incentive amount has been finalized, it should be recorded as profit.

For enterprises that are valued by deducting accumulated depreciation and accumulated impairment losses and adopting a capital approach, the incentive amount is determined as 549 Special Funds. It is proposed to be recognized as a profit item.