



ZİRAİ MAHSULLERİN ve HAYVANLARIN DEĞERLEMESİ

VALUATION OF AGRICULTURAL PRODUCTS AND LIVESTOCK

Barış GÜRSOY^(*)

ÖZ

Tarım ve hayvancılık sektörü, diğer sektörler karşısında gerilemesine rağmen hem insanların gıda ihtiyaçlarını karşılaması hem de diğer sektörlere girdi sağlamasından dolayı her zaman önemini korumuştur. Bu sektörde faaliyet gösteren işletmelerin mali tablo kullanıcılarına doğru, açık, anlaşılır ve güvenilir bilgileri sunabilmeleri için tarım muhasebesi uygulamalarının gerçekçi biçimde raporlanması gerekmektedir. Gerçekçi bir şekilde raporlama ise ancak vergi kanunlarının, dönem içerisinde veya dönem sonunda yapılan işlemlere uygulanması sonucunda ortaya çıkabilir. Ziraî mahsullerin ve hayvanların vergilendirilmesine Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 52. ve müteakip maddelerinde yer verilmiştir. Değerleme hükümlerine ise Vergi Usul Kanununun (VUK) değerleme bölümünde yer verilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Ziraî Faaliyet, Değerleme, Mahsul, Hayvan, Amortisman

ABSTRACT

Agriculture and livestock industries, although falling back against other industries, have always been of great importance as a result of providing food to human being and supplies to other industries. Agricultural accounting practices must be conducted realistically in order to provide users of financial tables with correct, clear, comprehensible and reliable data. Achieving a realistic reporting, however, is possible only when tax laws are implemented properly in and at the end of the period. Taxation of agricultural products is regulated under Article 52 and following articles of Income Tax

^(*) Vergi Müfettişi

Law (ITL). The valuation provisions, nevertheless, are provided under the valuation section of Tax Procedure Law (TPL).

Keywords: Agricultural activity, valuation, product, livestock, depreciation

1- GİRİŞ

Zirai kazanç, zirai faaliyetten doğan kazanç olup GVK'nın 52'nci maddesinde zirai faaliyet; "arazi, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veya doğrudan doğruya tabiatı kullanmak suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu kanunda "çiftçi" kavramı, zirai faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişi şeklinde tanımlanmıştır. GVK'nın 53'üncü maddesinde çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların, herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın GVK'nın 94'üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirileceği düzenlenmiştir. Ancak GVK'nın 54 üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövreye veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilirler. Bu şartları sağlayanlar yani gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler kazançları için (kazanç elde etmemiş olsalar dahi) yıllık gelir vergisi beyannamesi vereceklerdir. Bu şartları taşımayanlar ise hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmekte ve beyanname vermemektedirler.

GVK'nın 52'nci maddesine göre, zirai faaliyetler neticesinde üretilen maddelere de mahsul denir. GVK'da her ne kadar zirai faaliyete ve diğer unsurlara fazlasıyla yer verilse de zirai mahsuller ve hayvanların değerlemesi ve amortismanı hususları vergi kanunlarında ayrıntılı bir şekilde düzenlenmemiştir. VUK'un 276 ve 277. maddelerinde zirai mahsullerin ve zirai işletmeye dahil hayvanların maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Çalışmamızın konusunu mevzuatta yer alan düzenlemeler çerçevesinde zirai mahsullerin ve hayvanların değerlendirilmesi oluşturmaktadır.

2- ZİRAİ KAZANÇLARDA VERGİLENDİRME

GVK'nın 2'nci maddesinde, zirai kazançlar vergiye tabi gelir unsuru olarak belirtilmiştir. GVK'nın 52'nci maddesine göre ise, zirai faaliyetlerden doğan kazançlar zirai kazançtır. Söz konusu maddenin ikinci fıkrasında zirai faaliyet, arazide, denizde, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veya doğrudan doğruya tabiatı kullanmak suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade ettiği belirtilmiştir. Ayrıca, bazı nebat ve hayvan nevilerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması, zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmemektedir.

Zirai faaliyet tanımı iki unsuru içermektedir.

- 1- Ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah gibi insan müdahalesiyle yapılan faaliyeti ve bunları muhafazası, taşınması ve satılması gibi faaliyetlerden oluşmaktadır. Örneğin: tarlada domates yetiştirilmesi, yetiştiren tarafından satılması vb. faaliyetler bu tür faaliyetlerdendir ve GVK'nın 52'nci maddesine göre zirai faaliyettir.

2- Hiç bir müdahale olmaksızın doğrudan doğruya tabiatla hazır bulunan nebat, orman, hayvan, balık gibi ürünlerin toplanması, avlanması, bu faaliyetleri yapanlar tarafından muhafazası, taşınması, satılması veya çeşitli şekillerde faydalanılması gibi faaliyetlerden oluşmaktadır. Örneğin: kuş ve balık avlanması bu tür faaliyetlerdendir ve GVK'nın 52'nci maddesine göre zirai faaliyettir.

Ayrıca,

- Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi,
- Çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması, (zirai işletmeye dahil taşıt ve hayvanları başka çiftçilerin istihsal işleri dışında eşya ve yük taşımaya tahsis edilirse, zirai faaliyet sayılmaz. Bu tür taşıma işleri devamlı halde yapılırsa ticari faaliyet haline gelir.)

faaliyetleri de zirai faaliyettir.

Mahsullerin değerlendirilmeleri amacıyla ve zirai üretime yönelik olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu işlem, aynı teşebbüsün bir parçasını oluşturan bir işletmede meydana geliyorsa, bu işlemin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olması ve faaliyetinin sadece teşebbüste üretilen zirai mahsullere yönelik olması şarttır. Örneğin: buğdaydan un, süttten yoğurt yapılması işlemi, zirai faaliyet olarak değerlendirilir. Ancak bunların üretimi için bir fabrika kurulması halinde, sınai müessese ehemmiyet ve genişliğinde olması sebebiyle, zirai faaliyet olarak değerlendirilmeyecektir. Dışarıdan ürün alınıp işlenirse, yine bu yerlerdeki faaliyetler zirai faaliyet niteliğinde olmayacaktır.

Satışların dükkân ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkân ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet kapsamında kalır. Faaliyetin bundan sonraki kısmı ticari faaliyet sayılır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerine yönelik açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu işle sınırlı olmak koşuluyla dükkân ve mağaza sayılmaz.

GVK'nın 52'nci maddesinde zirai işletme, çiftçi ve mahsul kavramlarının tanımları yapılmıştır.

Zirai faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme,

Bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan veyahut üretim şartlarına göre birbirine bağlılık ve beraberlik arz eden işletmelerin tek işletme,

Bu işletmeleri işleten gerçek kişilere (adi şirketler dahil), vergiye tabi olsun veya olmasınlar çiftçi, Zirai faaliyet sonucunda üretilen maddelere de mahsul (ürün) adı verilir.

Kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştigal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketin komandite ortaklarının ortaklık karından aldıkları paylar, şahsi ticari kazanç hükmündedir.

Zirai Kazançta vergilendirmenin ne şekilde yapılacağı GVK'nın 53'üncü maddesinde belirtilmiştir.

GVK'nın 53'üncü maddesine göre, çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, GVK'nın 94'üncü maddesine göre tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. Ancak,

- GVK'nın 54'üncü maddesinde yer alan işletme büyüklüğü ölçülerini aşan,
- Bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde vergilendirilirler. Gerçek usulde zirai kazanç, işletme hesabı veya isteğe bağlı olarak bilanço esasına göre tespit edilir.

Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler, yazılı olarak vergi dairesinden istemde bulunmaları halinde izleyen vergilendirme dönemi başından, işe yeni başlayanlar, işe başlama tarihinden itibaren gerçek usule geçebilirler. 54'üncü maddede yazılı ölçüleri aşanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren gerçek usulde; gerçek usule tabi olanlardan bu ölçülerin altında kalanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilirler. Nitekim zirai kazançta esas vergilendirme şekli tevkif suretiyle vergilendirilmez.

Tek İşletme Halinde Zirai Kazanç

Tek işletme; GVK'nın 52'nci maddesinin son fıkrasında, bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan veya istihsal şartlarına göre birbirine bağlılık ve beraberlik arz eden işletme olarak tanımlanmıştır. Tek işletmelerde işletme birden fazla ortaklıklara ait olsa bile, bu ortaklıklara ait işletme büyüklüğü toplanmak suretiyle dikkate alınacaktır.

Örnek: Çiftçi Bay (A)'nın iki ayrı köy sınırı içinde, birbirine bitişik arazisinin yüzölçümü 35 dönümdür. Bu arazinin 22 dönümünde kendisi, geri kalan 13 dönümünde de çiftçi Bay (B) ile ortak muz üretiminde bulunmaktadır.

Bu durumda tek işletme söz konusu olduğu için işletme büyüklüğü ölçüsünde şahsen yapılan ziraatında ekili arazi ile ortaklık halindeki arazi toplamı dikkate alınacaktır. Toplam 35 dönüm muz ziraatı için belirlenen 30 dönüm işletme büyüklüğünü aştığı için A ve B gerçek usulde vergilendirilecektir.¹

Aile İşletmelerinde Zirai Kazanç

Aile reisi ile birlikte yaşayan eş ve velayet altındaki çocuklara ait işletmelerde işletme büyüklüğü ölçüleri toplu olarak dikkate alınmalıdır.

Ortaklık halindeki işletmelerde, işletme büyüklüğü ölçüleri toplu olarak dikkate alınmalıdır. Ortaklıklarda ortaklığın birden fazla işletmeye taalluk etmesi veya işletmelerin ayrı ayrı mahallerde bulunması durumu değiştirmeyecektir.

Çiftçinin Birden Fazla Zirai İşletmede Ortaklığı Olması Durumu

Birden fazla zirai işletmede, ayrı ayrı şahıslarla ortaklığı bulunanların işletme büyüklüğü ölçülerinin tespitinde ortaklık payları toplamı esas alınacaktır. Buna göre, ortaklık payları toplamı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan ortaklar gerçek usulde, aşmayan diğer ortaklar tevkifat yoluyla vergilendirilecektir.

Ortaklıkların Ayrı Gruplara Giren Zirai Faaliyet Yapmaları Durumu

GVK'nın 54'üncü maddesinde yazılı ziraat gruplarının birkaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklükleri, bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşması halinde çiftçilerin zirai kazançları gerçek usulde vergilendirilecektir.

Aynı Zamanda Şahsi İşletme ve Ortaklık Halinde Zirai Faaliyet Yapılması

Gerek şahsi işletmesi gerekse dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde kendisine ait işletmenin ve ortaklıklardaki payların toplamı 54'üncü maddede belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan çiftçiler, gerçek usulde vergilendirilecektir. Payları toplamı, ölçüleri aşmayan diğer ortaklar tevkifat yoluyla vergilendirilecektir.

¹ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, HUD, 2010

Zirai İşletme Hesabı Esasına Göre Zirai Kazancın Tespiti

GVK'nın 55'inci maddesine göre, zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet farktır.

Zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tespitinde; hesap dönemi başındaki mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri ise hasılatla ilave edilir.

Zirai işletme hesabı esasında kazancını tespit eden çiftçiler, VUK'un 213'üncü maddesi uyarınca "Çiftçi İşletme Defteri" tutmak zorundadır.

Zirai Kazancın Bilanço Esasına Göre Tespiti

GVK'nın 60'inci maddesine göre, çiftçiler istedikleri takdirde işletme hesabı yerine, bilanço hesabı esasına tabi tutulmayı talep edebilirler. Bu talep yazılı olarak yapılır ve takip eden vergilendirme dönemi başından itibaren, yeni başlayanlarda işe başlama tarihinden itibaren hüküm ifade eder. Bu şekilde bilanço esasını kabul edenler, iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.

Zirai kazancın bu usulde tespitinde, zirai işletme hesabı esasında hasılatın tespiti hakkındaki hükümler, indirilecek giderler hakkındaki hükümler ve indirilemeyecek giderler hakkındaki hükümlere uyulur.

Bununla birlikte, GVK'nın 58'inci maddesinde; işletme sahibi ile eşi ve velayet altında bulunan çocuğu tarafından işletmede üretilen ürünlerin tüketilmeleri halinde, bu giderlerin hasılattan indirilmesi kabul edilmiştir. Ancak zirai işletmede üretilen ürünlerin takas veya trampa yolu ile başka bir mal veya iktisadi kıymet alımında kullanılmak üzere değiştirilmesi halinde, mahsulün emsal bedeli hasılat yazılır.

Zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin geliri, gayrimenkul sermaye iradı addolunur.

Örnek: (A) sahip olduğu 50 dönümlük bir tarlayı, (B)'ye buğday ekmek üzere vermiştir. (A) buna karşılık, (B)'den hasat zamanında kaldırılan ürünün %30'unu vermesini talep etmiş, (B) de bunu kabul etmiştir. Hasat zamanında (B)'nin, (A)'ya vermiş olduğu %30 miktarındaki buğdayın o günkü rayiç bedeli üzerindeki değerinin zirai kazanç olarak değerlendirilmemesi gerekir. (A)'nın üründen alacağı pay Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinin son fıkrasına göre gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilecek ve bu değer üzerinden vergilendirilecektir. ²

3- ZİRAİ MAHSULLERİN ve HAYVANLARIN DEĞERLEMESİ

VUK'un 276 ve 277. maddelerinde zirai mahsullerin ve hayvanların değerlemesi ayrı olarak ele alınmıştır. Zirai işletmeler zirai mahsullerini ve hayvanlarını değerlerken bu madde hükümlerine göre hareket edeceklerdir. VUK'un 276. maddesi zirai mahsullerin, maliyet bedeli ile değerlendirileceğini, maliyet bedelinin zirai mahsullerin özelliklerine göre 275. maddesi maliyet unsurlarına karşılık olmak üzere Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslar çerçevesinde hesaplanacağını belirtmiştir. Zirai işletmeye dahil bitkilerin (tarla ve bahçe bitkileri ile ağaçlar) değerlemesi konusu VUK'da ayrı bir maddede düzenlenmemiştir. VUK'un 314'üncü maddesi hükmü uyarınca ağaçlık araziler amortismanına tabidir.

² Sabri Odak, Zirai Kazançlar Mali Çözüm Dergisi 2001/56 sayısı s.212

Tarla ve bahçe bitkileri ise hasat dönemi öncesinde ve sonrasında VUK'un 276'ncı maddesi uyarınca maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir.³

VUK'un 277'nci maddesine göre, zirai işletmelere dahil hayvanlar ise maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan durumda maliyet bedeli yerine emsal bedeli uygulanır. Buradaki emsal bedeli, işletmenin bulunduğu yer veya kışlak için zirai kazanç il komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir. Zirai işletmelerdeki hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilecek, maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan hallerde emsal bedel göz önüne alınacak ve emsal bedel de maddede yazılı esaslar dahilinde tespit edilecektir (Danıştay Dördüncü Daire, 13.01.1987 tarih ve E.No:1985/5454 Karar No: 1987/99)

Emsal bedeli, VUK'un 267'nci maddesinde aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

"Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emseline nazaran haiz olacağı değerdir."

Maliyet bedeli ile değerlendirilmesi mümkün olmayan canlı hayvanlar, emsal bedeli ile değerlendirilir. Mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz. Emsal bedeli; ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esası ile tespit edilir.

Ayrıca işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yaşlandıkça kıymetten düşen duran varlık niteliğindeki hayvanlar, VUK'un 313 ve devam eden hükümleri çerçevesinde faydalı ömür esasına göre amortisman tabi tutulurlar. Doğrudan veya kesildikten sonra satışa konu olan dönen varlık niteliğindeki hayvanların ise amortisman konusundaki edilmeleri mümkün değildir.

4- VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN ZİRAİ MAHSULLERE ve CANLI HAYVANLARA İLİŞKİN AMORTİSMAN İŞLEMLERİ⁴

Daha önce de değinildiği üzere VUK'un 276 ve 277. maddelerinde zirai mahsullerin ve hayvanların değerlemesi ayrı olarak ele alınmıştır. VUK'un 276'ncı maddesi zirai mahsullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceğini, maliyet bedelinin zirai mahsullerin özelliklerine göre 275. maddesi maliyet unsurlarına karşılık olmak üzere Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslar çerçevesinde hesaplanacağı belirtilmiştir. VUK'un 275'inci maddesi hükmü dairesinde imal edilecek emtiyaya aşağıdaki unsurlar ihtiva olunur.

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
2. Mamule isabet eden işçilik;
3. Genel imal giderlerinde mamule düşen hisse;
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

³ Musa Topaloğlu, Vergi Usul Kanunu Uyarınca Hayvanların ve Zirai Mahsullerin Değerlenmesi, Vergi Dünyası, Eylül 2011, Sayı 361

⁴ Hacı Arif Tunçöz, Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemleri Ve Karşılaştırılması, Uluslararası Hakemli Akademik Sosyal Bilimler Dergisi, Ekim, Kasım, Aralık 2011

VUK'un 277'nci maddesine göre; zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. 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.

Maliyet bedelinin belirlenmesine ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir. Bu örnekler hem canlı hayvanlara hem de zirai mahsullere yönelik uygulanabilir.⁵

Örnek: X Balıkçılık Ltd. Şti. 100.000 TL değerinde yavru balık satın almıştır. Balıkların nakliye ve sigorta ücreti olarak 1.000 TL ödenmiştir.

/		
163 CANLI SU HAYVANLARI HESABI	101.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	18.180	
100 KASA		119.180
/		

Örnek: X Balıkçılık Ltd. Şti. balık üretiminde kullanılmak üzere 1.000 TL'lik aşı, 2.000 TL'lik vitamin, 4.000 TL'lik endüstriyel gaz, 3.000 TL'lik kimyasal, 10.000 TL'lik yem ve 2.000 TL'lik indirekt malzemeyi peşin olarak almıştır.

/		
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	22.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	3.960	
100 KASA		25.960
/		

Örnek: X Balıkçılık Ltd. Şti. balıkların üretimi için dönem içinde kullandığı ilk madde ve malzeme şöyledir; 500 TL'lik aşı, 1.200 TL'lik vitamin, 3.000 TL'lik endüstriyel gaz, 1.300 TL'lik kimyasal, 8.000 TL'lik yem ve 1.500 TL'lik indirekt malzeme kullanmıştır.

/		
710 DİREKT İLK. MD.VE MLZ.GİDERİ	14.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	1.500	
150. İLK MD. VE MLZ. HS.		15.500
/		

Örnek: X Balıkçılık Ltd. Şti. balıkların üretimi için dönem içinde toplam 30.000 TL'lik DİMMG, 40.000 TL'lik DİG ve 30.000 TL'lik GÜG'ne katlanmıştır.

/		
163 CANLI SU HAYVANLARI HESABI	100.000	
711 DİMM YANSITMA		30.000
721 D. İŞÇİLİK YANSITMA		40.000
731 GÜG YANSITMA		30.000
/		

⁵ Hilmi KIRLIOĞLU, Ahmet GÖKGÖZ, TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 26, Sayı: 2, 2012

Balıkların üretimi tamamlandığında, yani satışa hazır hale geldiğinde yapılacak kayıt şöyledir;

152 MAMULLER	XXX	
163 CANLI SU HAYVANL.		XXX

Amortismanla konu olan tarımsal varlıklar, hayvan ve bitki olmak üzere iki grupta toplanmaktadır. VUK'un 314'üncü maddesine göre boş arazi ve arsalar amortismanla tabi değildir.

Ancak;

- Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri,
- İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve haklar, amortismanla tabi tutulur

333 ve 339 nolu VUK Genel Tebliği ile sektörlerle göre amortismanla tabi varlıklar için faydalı ömürleri ve amortisman oranlarını belirlemiş ve listeler halinde yayımlamıştır. Bu düzenlemede yer alan canlı hayvan ve bitkilere ilişkin faydalı ömürleri ve amortisman oranları söz konusu tebliğlerde gösterilmiştir.

İşletmelerde aktifi oluşturan sermaye unsurları üretimde kullanılması nedeniyle kıymetlerinden kaybederler. Tohum, gübre ve yem gibi aktif sermaye unsurları bir kere kullanınca kıymetlerini kaybederken, bina, makine, hayvan gibi varlıklar ise birçok kereler üretime katılırlar. Üretim faaliyetlerine birden çok defa doğrudan veya dolaylı olarak katılan ve bundan dolayı bünyelerinde aşınma ve yıpranma meydana gelen bina, makine hayvan gibi sabit sermaye unsurları amortismanla tabidir. Tarımsal işletmecilik açısından yıpranma ve eskime gibi nedenlerle ortaya çıkan bu değer eksilmeleri bir gider unsurudur. Üretim faaliyetlerine sadece bir defa katılarak üretilen ürünün bünyesine geçen tohum, gübre, yem gibi sermaye unsurları ise amortismanla tabi olmayan unsurlar olup doğrudan gider olarak ele alınır.⁶

Günümüzde tarım kesiminde modernleşme süreci ile birlikte artan makineleşme sonucunda traktör, biçerdöver gibi geleneksel araçların yanı sıra süt sağım makinesi, budama makinesi, tavuk yolma makinesi, buzağı emzirme makinesi, meyve tasnif makinesi gibi araç ve gereçler tarım işletmelerinde amortismanla tabi varlıklar konusunu genişletmiştir. Bununla birlikte tarım işletmelerinin üretim yapısı gereği işletmenin aktifinde bir yıldan daha uzun süre kalan canlı varlıklar da amortisman konusuna dahil edilmektedir. Bu varlıklar arasında kümes hayvanları, arılar, sütlik ve damızlık sığırlar gibi hayvanlarda ile çok yıllık bitkiler ve meyve ağaçları da yer almaktadır. Meyvesiz ağaçlar işletmede ticaret maksadıyla yer aldıklarından dolayı olgunluk devresine erişince kesilmekte ve yıpranma, yaşlanma, değerdan düşmeye maruz kalmadıkları için de amortisman ayrılmamaktadır.⁷

Yukarıda sayılan zirai mahsullerinin ne zaman amortismanla tabi tutulacağına dair mevzuatta tam bir açıklık yoktur. Ancak, yürürlükten kaldırılan Maliye Bakanlığı ve Tarım Bakanlığı tarafından müştereken belirlenmiş 59 ve 71 sıra no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğler ile ağaçların mahsul verme seneleri

⁶ Bahattin Çetin, Tarım Muhasebesi (Uygulamalı Örneklerle), Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2007

⁷ Ömer Faruk Demirkol, Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması, (G. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi), Ankara, 2006

belirlenmiştir. Örneğin (A) çiftçisi 255 dönümlük bir arazisine fındık dikmiştir. Bu fındığın meyve verebilmesi için 3 (Amerika anacı üzerine aşılı bağlarda 4 yıl) yaşına gelmesi gerekmektedir. Amortisman ayrılabilmesi için aktive (araziye fındık dikildiği yıl) alındığı yıldan itibaren mi hesaplamalar yapılacak yoksa ağaçlar meyve verdikleri yıldan itibaren mi amortisman hesaplamaları yapılacak? Amortisman, iktisadi kıymetin yıpranma payı olduğundan ağaçlar meyve verinceye kadarki geçen yıllarda bir gelişme devresi olduğundan yıpranması söz konusu değildir. Ancak meyve verdiği yıldan itibaren yıpranması ve aynı zamanda yaşlanması başlayacaktır.

Tek düzen hesap planında zirai faaliyetlerin ayrımı yapılmamıştır. Dolayısıyla işlemlerin genel muhasebe kurallarına göre kaydedilmesi gerekmektedir. Tarım tesislerinde bulunan yukarıda yazılı meyveli ağaçların; amortisman ayrılma dönemine kadar ki geçen yılların tüm masraflarının 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabına kaydedilmesi gerekmektedir.⁸

Tarım, biyolojik canlı malların üretimi konusuylla uğraşır. Üretimde kullandığı iktisadi değerlerin bir kısmı (hayvan varlığı, nebat varlığı) da canlıdır. Değişik yaş gruplarında yüzlerce baş hayvanlardan oluşan bir sürü için bir taraftan kıymet artışı (genç hayvanların büyümeleri sonucu değer kazanmaları), diğer taraftan yaşlı hayvanlar için ise yıpranma, yaşlanma payı (amortisman) hesaplamak zaman alıcı güç bir işlemdir. Aynı güçlük, farklı yaş gruplarından oluşan meyveli/ meyvesiz ağaçlar için de geçerlidir. Tarım işletmelerinde amortisman tabi varlıkları iki ana başlıkta açıklanabilir.⁹

- a) Hayvan varlığında amortisman
- b) Meyve bahçelerinde amortisman

4.1- Hayvan Varlığında Amortisman

Hayvanlarda üç dönem mevcuttur.

- a) Büyüme (değer kazanma) dönemi,
- b) Olgun çağa erişme dönemi,
- c) İhtiyarlama dönemi (değer kaybetme) dönemi.

İkinci dönem olan olgun çağa erişme dönemi bir geçiştir. Çünkü hayvanlar, olgun çağa erişme noktasından itibaren hizmet vermeye başlarlar. Hayvanların faydalı ömrü olarak da ifade edilen hizmet süresi ihtiyarlama dönemine kadar devam eder. İhtiyarlama dönemindeki hayvanlar artık ekonomik olarak hizmet üretemeyecek duruma geldiklerinden hizmet dışı bırakılmaları gerekmektedir.

Küçük ve büyükbaş hayvan kavramı etinden, sütünden, yününden, gücünden ve diğer ürünlerinden yararlanmak amacıyla elde tutulan koyun, keçi, inek ve sığır gibi tüm canlı varlıkları ifade etmek için kullanılan bir kavramdır. Küçük ve büyükbaş hayvanlar genelde belli bir dönem (kısa dönem) yetiştirilip canlı veya kesilip et ve et ürünleri (sucuk, salam, sosis vb.) olarak satmak veya devamlı bir şekilde ürününden (süt, yün gibi) yararlanmak amacıyla elde bulundurulurlar. Satış amacıyla elde bulundurulan canlı varlıkların bir faaliyet dönemi içinde elden çıkartılacağı kabul edildiğinden, dönen varlıklar içinde kayıt altına alınırlar. Bu nedenle satış amacıyla elde bulundurulan küçük ve büyükbaş hayvanlar amortisman tabi değillerdir.

Ürünlerini devamlı hasat etmek amacıyla elde bulundurulan küçük ve büyükbaş hayvanlar ise, duran varlık niteliğindedir ve amortisman tabidir. Küçük ve büyükbaş hayvanların bir faaliyet döne-

⁸ Sabri Odak, Zirai Kazançlar Mali Çözüm Dergisi 2001/56 sayısı

⁹ Ali Aras, Tarım Muhasebesi, Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, Yayın No:486, İzmir, 1988

minden daha uzun bir süre elde bulundurulmaları ve yararlı ömürlerinin sınırlı olması, bu varlıkların amortismanına tabi tutulmasının nedeni olarak belirtebiliriz. Sınırlı yararlı ömre sahip küçük ve büyükbaş hayvanların, yararlı ömürleri boyunca değer kaybedecekleri (yıpranacakları, zamanla verimlerinin azalacağı) kabul edilmektedir. İşletmeler yetişmiş (olgunluk dönemine ulaşmış) küçük ve büyükbaş hayvanları doğrudan damızlık ya da besi amacıyla edinebildikleri gibi bu varlıkları yetiştirdikten sonra ürünlerinden yararlanmak ya da satmak amacıyla da edinebilirler. Buna göre söz konusu varlıkların aşağıdaki gibi ele alınması uygun olacaktır.¹⁰

- Ürünlerinden Henüz Yararlanılamayan Damızlık Küçük ve Büyükbaş Hayvanlarda Amortisman Uygulaması

İşletmede bir yıldan daha uzun süre kalacağı düşünülen damızlık hayvanların duran varlıkların içinde kayıt altına alınması gerekir. Kurumsal olarak henüz ürün vermeye başlamamış olan damızlık hayvanların amortismanına tabi tutulmaları da söz konusu değildir. Çünkü VUK'da amortisman ayırmının koşulları arasında, yıpranma ve aşınmanın meydana gelmiş olması şartı yer almaktadır. Dolayısıyla küçük ve büyükbaş hayvanların henüz ürün vermedikleri (bu hayvanlardan yararlanılmadığı) dönemde yıpranma veya aşınmaya maruz kalmadıkları kabul edilir ve söz konusu varlıklar için amortisman ayırmaya, ancak ürün vermeye veya hizmete hazır hale geldikleri tarih itibarıyla başlanır. Yani bu varlıklardan henüz olgunluk dönemine erişmemiş olanların yetismekte oldukları ve dolayısıyla da amortismanına tabi tutulmayacakları kabul edilir.

Damızlık hayvanların amortismanına tabi tutulması gereken tarihten sonra yapılan harcamalar, iktisadi kıymetin değerini artırıcı olmayıp, varlığını sürdürmekle ilgili olduğu için genel gider olarak kabul edilmelidir.¹¹

- Satın Aldığı Anda Ürünlerinden Yararlanılabilen Damızlık Küçük ve Büyükbaş Hayvanlarda Amortisman

Süt veren veya damızlık küçük ve büyükbaş hayvanlar (adeta bir makine gibi) belli hayat süresine ve değer kaybına uğrama özelliği olan, duran varlıklardır. Çünkü hayvanlar, devamlı olarak ürünlerinden yararlanılmak amacıyla işletmelerde bir yıldan daha uzun süre tutulurlar. Bu varlıkların yaşam süreci içinde (büyümeden yaşlanmaya kadar olan dönemde) verimlilikleri aynı olmaz. Verimlilik önce artarken olgunluk dönemi ile beraber azalma eğilimine girer. Bu hayvanlar yaşları ilerleyip verimden düştüğünde ise, ölmeleri beklenmez ve kasaplık hayvan olarak kesime verilir. Dolayısıyla bu varlıklar, ürün vermeye başlamaları ile kasaplık hale gelmeleri arasında geçen süre boyunca, amortisman işlemine tabi tutulmalıdır.

- Besi Amacıyla Edinilen Küçük ve Büyükbaş Hayvanlarda Amortisman

Besi amacıyla edinilen küçük ve büyükbaş hayvanlar, ürününden yararlanmak amacıyla değil, alım-satım amacıyla edinildiklerinden, bir yıldan daha uzun süre işletmede kalsalar dahi, amortismanına konu edilemezler. Besi amacıyla satın alınan bu varlıkların hangi yaşam döneminde oldukları da önemli değildir.

¹⁰ Abitter Özulucan, Vergi Usul Kanunu ve Tanımsal Faaliyetler Standartı Çerçevesinde Devamlı Olarak Ürününden Yararlanmak Amacıyla Edinilen Küçük ve Büyükbaş Hayvanların Amortisman İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi, Selçuk Üniversitesi Sos- yal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, Cilt: 11, Sayı: 1-2, Konya, 2008

¹¹ Azzem Özkan, Büyükbaş Hayvanlarda Amortisman, Yeniden Değerleme, Maliyet Bedeli Artırımı ve Yenileme Fonu, Vergi Dünyası, Sayı: 249, Ankara, 2002

- Yetiştirmekte Olan (Olgunlaşmamış) Küçük ve Büyükbaş Varlıklarda Amortisman

İşletmelerde kullanılmak amacıyla imal ya da inşa edilen duran varlıklar için katlanılan giderler, imal ya da inşa edilmek istenilen yatırımın edinme maliyetini temsil etmek üzere “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında izlenmektedir.¹²

İmalat ya da inşaatın tamamlanmasının ardından söz konusu borç kalanı, ilgili duran varlık hesabına aktararak kapatılır. Aynı süreç işletmelerin ürün (süt, yün vb.) elde etmek amacıyla yetiştirmek üzere edindikleri küçük ve büyükbaş hayvanlar için de geçerlidir. Bu varlıklar için katlanılan tüm giderler de benzer bir yatırım hesabında toplanmalı, küçük ve büyükbaş hayvanlar ürün vermeye başladıktan sonra da bu hesabın bakiyesi, ilgili küçük ve büyükbaş hayvan hesabına aktarılmalıdır. Aktarılan tutar, ilgili varlığın maliyet bedelini ifade ederken, aynı zamanda amortisman tabi değerini de oluşturmaktadır. Dolayısıyla, işletmede yetiştirilen küçük ve büyükbaş hayvanlar, yetiştirme dönemi boyunca amortisman tabi tutulmazlar, bu varlıklar ancak ürün vermeye başladıktan sonra amortisman tabi tutulabilirler.

VUK’a göre küçük ve büyükbaş hayvanlara ilişkin amortisman hesaplanmasında normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve olağanüstü amortisman yöntemlerinden birisi kullanılabilir. Ancak küçük ve büyükbaş hayvanlar, diğer duran varlıkların aksine, aktive alındıkları ilk yıllar değil, yararlı ömrünün sonuna doğru daha çok değer kaybına uğrarlar. Bu nedenle küçük ve büyükbaş hayvanlara ilişkin amortisman hesaplanmasında azalan bakiyeler yönteminden çok, normal amortisman yönteminin seçilmesi, daha uygun olacaktır.

4.2- Meyve Ağaçları ve Benzeri Plantasyonlarda Amortisman

Meyveli ağaçlarda iki farklı durum ile karşılaşılabilir.

- Meyve bahçesi alan genişliği ve ağaç sayısı itibarıyla, uzun dönemde, sabit tutulur. Bu durumda bahçe belirli parsellere ayrılmıştır ve her parselde farklı yaş grubunda olan ağaçlar mevcuttur. Her yıl münavebe ile parsellerden biri, yaşlanma nedeni ile kesime tabi tutulmakta ve müteakip yıl yerine yeniden fidanı dikilmektedir. Yeni tesis edilen bir meyve bahçesinde fidanlar büyüme çağındadır. Büyüme çağını mahsule yatma dönemi izler. Büyüme çağı ile mahsule yatma dönemi arasında geçen zaman, meyve türleri itibarıyla farklı olarak 2-12 yıl arasında değişir. Mahsule yatan ağaçlar 2-5 yıl sonra normal verim çağına ulaşırlar. Normal verim çağı uzunca bir dönemdir. Bu dönemi ihtiyarlama yani verimin gittikçe azaldığı dönem takip eder. Büyüme, verim artırma ve normal verim dönemlerinde bulunan ağaçlar bahçenin çoğunluğunu teşkil edeceğinden bunların oluşturacağı değer artışları, ihtiyarlama çağında bulunan parsellerin kıymet azalışlarını kapatacağı gibi ayrıca bir değer artışı da meydana getirir. Bu durumda yaşlı ağaçlar için bir amortisman hesaplanmaktansa bahçenin tümü itibarıyla dönem başı ve dönem sonu değerlerini takdir edip aradaki farkı hesaplamak daha doğru olur. Bu fark artı ise gelire, eksi ise gidere kaydedilir.
- Bahçeyi oluşturan ağaçların tümü aynı yaş grubunda ise, belli bir süre sonra ağaçlar yaşlanıp verim gücünü kaybedecek duruma gelince kesime tabi tutulurlar. Bu sistemde tesis edilmiş bir meyve bahçesinde ağaçların normal verim çağına ulaştıkları yıldan itibaren kesim çağına kadar geçen, uzunca dönem kadar amortisman hesap edilmesi gerekmektedir.

¹² Azzem Özkan., Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi, (G. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi), Ankara, 2001

VUK'un 314'üncü maddesinde tarım işletmelerinde oluşturulacak meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle, incir bahçeleri ve bağlar gibi tesislerin amortismanına tabi tutulabileceği açıkça ifade edilmektedir. Buradan çıkan sonuç; vergi mevzuatımıza göre, meyve bahçelerinde ağaç varlığı ile toprak varlığı maliyet bedeli üzerinden aktifleştirilip amortismanına tabi tutulmalıdır. Meyve bahçelerinde amortisman ayırma zamanı, meyve bahçelerinin yapılmakta olan yatırımlar hesabından çıkılarak, ilgili duran varlık hesabına alınması tarihinde başlayacaktır.

Çünkü yetiştirilmeye başlayan bir meyve bahçesinde fidanlar, büyüyüp, olgunlaşıp meyve vermeye başlayıncaya kadar, bahçe henüz tesis aşamasında olduğundan, bu aşamada ağaçların yıpranması, aşınması veya değerinin düşmesi genelde mümkün değildir. Bu nedenle meyve ağaçlarının meyve vermeye başladıktan sonra aktive girdikleri ve amortismanına tabi tutulabilecekleri kabul edilir.¹³

Meyvesiz ağaçlar, ekonomik olgunluk çağına erişince kesime tabi tutularak değerlendirilirler. Bu bakımdan meyvesiz ağaçlar için yaşlanma, yıpranma dolayısıyla amortisman hesaplanması söz konusu değildir.

4.3- Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Önerilen Hesaplar ve Açıklamaları

Canlı varlıkların, çalışmanın önceki bölümlerinde belirtilen özelliklerinden dolayı ayrıca muhasebeleştirilmelerinin gerektiği düşüncesiyle TDHP içinde yeni açılacak gruplarda incelenmeleri uygun bulunmuştur. Muhasebe literatüründe bu konuda önerilen hesap grupları ve hesaplar aşağıda açıklanmıştır.¹⁴

16. CANLI VARLIKLAR: Bu grup, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, bir yıldan daha kısa bir sürede kullanılacak veya nakde çevrilecek olan, tarla ve bahçe bitkileri, kümes ve su hayvanları gibi canlı varlıklarından oluşmaktadır. Bu grupta yer alan hesaplar ve açıklamaları şöyledir:

160 Tarla Bitkileri: İşletmenin bir yıldan daha kısa süreli olarak elinde tuttuğu buğday, arpa, şeker pancarı, mısır gibi hububat ve diğer tarla bitkilerinin izlendiği hesaptır.

161 Bahçe Bitkileri: İşletmenin bir yıldan daha kısa süreli olarak bulundurduğu sebzeler, sera bitkileri ve çiçekler gibi bitkilerin izlendiği hesaptır.

162 Canlı Kümes Hayvanları: İşletmenin bir yıldan daha kısa süreli olarak bulundurduğu, tavuk, hindi, ördek gibi kümes hayvanlarının izlendiği hesaptır.

163 Canlı Su Hayvanları: İşletmenin deniz, göl, nehir veya bu varlıklar için özel olarak hazırlanmış farklı üretim alanlarında, bir yıldan daha kısa sürede elinde bulundurduğu alabalık, kefal, levrek gibi balık v.b. su hayvanlarının izlendiği hesaptır.

168 Diğer Canlı Varlıklar: Yukarıdaki canlı varlık kalemlerinin kapsamına girmeyen, arı, ipek böceği veya besi hayvanları gibi işletmede bir yıldan daha kısa süreli olarak bulundurulacak olan canlı varlıkların izlendiği hesaptır.

169 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-): Yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, hastalık gibi nedenlerle canlı varlıkların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli

¹³ Ali Deran ., Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları, (G. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi), Ankara, 2005

¹⁴ Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara

azalışların meydana gelmesi veya bunların dışında diğer nedenlerle canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde düşmelerin görülmesi nedeniyle kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.

21 CANLI VARLIKLAR: Bu grupta, bir yıldan daha uzun süreli olarak işletmenin elinde bulundurulmuş, elde edilen tarımsal ürünün satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edinildiği meyve veren ve vermeyen ağaçlar, büyükbaş ve küçükbaş hayvanlar gibi canlı varlıklar ile bunlarla ilgili birikmiş amortisman ve değer düşüklükleri izlenmektedir. Bu grupta yer alan hesaplar ve açıklamaları şöyledir:

210 Meyve Ağaçları: Meyve üretim amacıyla işletmede bulundurulmuş, yararlanma süresi bir yıldan uzun olan meyve ağaçlarının izlendiği hesaptır.

211 Meyve Vermeyen Ağaçlar: Mobilya, yakacak vb. faaliyetlerde kullanılmak üzere işletme tarafından yetiştirilen veya edinilmiş, işletmede bulunma süresi bir yıldan uzun olan ağaçların izlendiği hesaptır.

212 Büyükbaş Canlı Hayvanlar: Süt, süt ürünleri vb. üretimi amacıyla veya koşum hayvanı olarak işletmede bir yıldan uzun süreli olarak bulundurulmuş büyükbaş hayvanların izlendiği hesaptır.

213 Küçükbaş Canlı Hayvanlar: Süt, süt ürünleri, yün vb. üretimi amacıyla bir yıldan uzun süreli olarak işletmede bulundurulmuş koyun, keçi vb. küçükbaş hayvanların izlendiği hesaptır.

214 Kümes Hayvanları: İşletmede yumurta üretimi veya damızlık olarak bir yıldan daha uzun süreli tutulan tavuk, ördek, hindi vb. kümes hayvanlarının izlendiği hesaptır.

216 Diğer Canlı Varlıklar: Yukarıda belirtilen hesapların hiçbirinin kapsamına girmeyen, bu hesaplar içerisinde tanımlanamayan, bir yıldan uzun süre işletmede tutulan canlı varlıkların izlendiği hesaptır.

217 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı (-): Uzun vadeli canlı varlıkların bedellerinin, kullanılabilecekleri süre içinde hesaben yok edilebilmesini sağlamak amacıyla hesaplanan bu varlıklara ilişkin birikmiş amortismanların ve yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ile bozulma, çürüme, hastalık gibi nedenlerle canlı varlıkların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların meydana gelmesi veya bunların dışında diğer nedenlerle canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde düşmelerin görülmesi nedeniyle kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.

Bu hesap niteliği itibarıyla farklı işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılmaktadır. Örneğin canlı varlıklarda, kuş gribi, deli dana vb. hastalıkların gündeme gelmesi durumunda oluşan muhtemel zararlar 654 Karşılık Giderleri Hesabına karşılık bu hesabın alacağına izlenecektir.

218 Yetismekte Olan Canlı Varlıklar: İşletmede yetiştirilme süreci devam eden ve bu süre tamamlandığında ilgili uzun vadeli canlı varlık hesabına kaydedilecek olan, bu varlıklara ilişkin her türlü ilk madde ve malzeme ile işçilik ve genel üretim giderleri ve ilgili harcamaların izlendiği hesaptır.

602 Diğer Gelirler: Devletten alınan mali yardımlar, teşvikler, devletin bazı malları vergi, resim, harç vb. yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla elde edilen yardımlar vb. hasılat kalemleri bu hesapta izlenir.

649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar: İşletmenin diğer olağan faaliyetlerinden sağlanan gelir ve karların izlendiği hesaptır.

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar: İşletmenin diğer olağan faaliyeti sonucu oluşan gider ve zararların izlendiği hesaptır.

Maliyet bedelinin belirlenmesine ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir¹⁵

Örnek: X Balıkçılık Ltd. Şti. balık üretim çiftliğinde damızlık olarak kullanılmak üzere 24.000 TL'lik balığı peşin almıştır.

/		
213 CANLI SU HAYVANLARI	24.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	4.320	
100 KASA		28.320
/		

Örnek: X Balıkçılık Ltd. Şti. almış olduğu damızlık balıklarının 4.000 TL'lik kısmı öldüğü için gider yazmıştır.

/		
689. DİĞER OLAĞ. DIŞI GİD.VE ZAR.HS.	4.000	
213 CANLI SU HAYVANL.		4.000
/		

Sermayede meydana gelen azalış olduğundan söz konusu gider kanunen kabul edilmeyen giderdir.

Örnek: X Balıkçılık Ltd. Şti. aktifinde kayıtlı olan 10.000 TL değerindeki damızlık balık için amortisman ayırmıştır. Tebliğe göre faydalı ömür 5 yıldır. İşletme normal amortisman yöntemini uygulamaktadır.

/		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	2.000	
217 BİRİKMIŞ AMORTİS.		2.000
/		

Örnek: Damızlık balığın dönem sonundaki değerinin 2.000 TL düşük olduğu tespit edilmiştir. (Takdir komisyonu kararına göre) Bu sebeple karşılık ayrılmasına karar verilmiştir.

/		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	2.000	
219 CANLI VARLIK D.D.KA		2.000
/		

Örnek: X Balıkçılık Ltd. Şti. dönem içerisinde anaç balıklardan satılmak üzere 40.000 TL'lik yumurta (havyar) elde etmiştir.

/		
154 TARIMSAL ÜRÜNLER HESABI	40.000	
605. TAR.ÜRÜN DEĞ.FARK		40.000
Vergiye Tabi Olm. Gelir		
/		

¹⁵ Hilmi Kırloğlu, Ahmet Gökğöz, TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 26, Sayı: 2, 2012

Örnek: X Balıkçılık Ltd. Şti. 163 CANLI SU HAYVANLARI HESABI'nda izlenen 2.000 TL'lik çınakop yavru balığı damızlık olarak ayırmaya karar vermiştir.

/	
213. CANLI SU HAYVANLARI HESABI	2.000
163. CANLI SU HAYV.HES.	2.000
/	

5- SONUÇ

Zirai faaliyet tanımı iki unsuru içermektedir. Birincisi, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah gibi insan müdahalesiyle yapılan faaliyeti ve bunları muhafazası, taşınması ve satılması gibi faaliyetlerden oluşmaktadır. İkincisi ise hiç bir müdahale olmaksızın doğrudan doğruya tabiatla hazır bulunan nebat, orman, hayvan, balık gibi ürünlerin toplanması, avlanması, bu faaliyetleri yapanlar tarafından muhafazası, taşınması, satılması veya çeşitli şekillerde faydalanılması gibi faaliyetlerden oluşmaktadır.

Zirai mahsullerin değerlemesi ve amortismanı konuları vergi kanunlarında ayrıntılı bir şekilde düzenlenmemiştir. VUK'a göre zirai mahsuller ile zirai işletmeye dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Hayvanlarda maliyet bedelinin tespitine imkan bulunmayan hallerde ise değerlendirme ölçüsü emsal bedeldir.

VUK'un 314'üncü maddesi hükmü uyarınca ağaçlık araziler amortismanına tabidir. Tarla ve bahçe bitkileri ise hasat dönemi öncesinde ve sonrasında VUK'un 276'ncı maddesi uyarınca maliyet bedeli ile değerlendirilecektir.

Ayrıca işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yaşlandıkça kıymetten düşen duran varlık niteliğindeki hayvanlar, VUK'un 313 ve devam eden hükümleri çerçevesinde faydalı ömür esasına göre amortismanına tabi tutulurlar. Doğrudan veya kesildikten sonra satışa konu olan dönen varlık niteliğindeki hayvanların ise amortismanına konu edilmeleri mümkün değildir. Hayvanlardan elde edilen zirai mahsuller ise VUK'un 276'ncı maddesi hükmüne göre değerlemeye tabi tutulur. VUK'un 276'ncı maddesi uyarınca, zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- AKDOĞAN N., SEVİLENGÜL, O. Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara
- ARAS, A. Tarım Muhasebesi, Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, Yayın No:486, İzmir, 1988
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, HUD, 2010
- ÇETİN, B. Tarım Muhasebesi (Uygulamalı Örneklerle), Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2007
- DEMİRKOL, Ö. F. Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması, (G. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi), Ankara, 2006
- DERAN, A. Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları, (G. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi), Ankara, 2005

- KIRLIOĞLU H., GÖKGÖZ, A. TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 26, Sayı: 2, 2012
- ODAK, S. Ziraat Kazançları Mali Çözüm Dergisi 2001/56 sayısı s.212
- ÖZKAN, A. Büyükbaş Hayvanlarda Amortisman, Yeniden Değerleme, Maliyet Bedeli Artırımı ve Yenileme Fonu, Vergi Dünyası, Sayı: 249, Ankara, 2002
- ÖZKAN, A. Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi, (G. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi), Ankara, 2001
- ÖZULUCAN, A. Vergi Usul Kanunu ve Tarımsal Faaliyetler Standartı Çerçevesinde Devamlı Olarak Ürünüden Yararlanmak Amacıyla Edinilen Küçük ve Büyükbaş Hayvanların Amortisman İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, Cilt: 11, Sayı: 1-2, Konya, 2008
- TOPALOĞLU, M. Vergi Usul Kanunu Uyarınca Hayvanların ve Ziraat Mahsullerinin Değerlenmesi, Vergi Dünyası, Eylül 2011, Sayı 361
- TUNÇEZ, H. A. Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemleri Ve Karşılaştırılması, Uluslararası Hakemli Akademik Sosyal Bilimler Dergisi, Ekim, Kasım, Aralık 2011
- YAZAN Ö. Canlı Varlıkların TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi, Haziran 2010, Yüksek Lisans Tezi