



## ULUSLARARASI HAKEMLİ AKADEMİK SOSYAL BİLİMLER DERGİSİ

Ekim-Kasım-Aralık 2011 Sayısı Sayı: 2 / Cilt: 1 Autumn October- November- December 2011 Volume:02 Issue:01 Kodu:JEL Q  
www.iibdersisi.com

# VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI-41 ÇERÇEVESİNDE CANLI VARLIKLARA İLİŞKİN AMORTİSMAN İŞLEMLERİ VE KARŞILAŞTIRILMASI<sup>1</sup>

*Hacı Arif TUNÇEZ*  
*Selçuk Üniversitesi Akşehir MYO*

**Özet:** Genel olarak Türkiye’deki muhasebe uygulamaları konusunda, Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu’nda farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklardan biri de amortisman işlemlerinde söz konusudur. Bu çalışmanın konusu, tarım işletmelerinde toplam varlıkların içerisinde önemli bir yere sahip olan ve bu nedenle finansal durumun belirlenmesinde büyük öneme sahip olan canlı varlıklara ait amortisman işlemleri ve Türkiye’de uygulanan amortisman işlemleri ile bunlara ilişkin TMS-41 ile yapılan düzenlemeler ve farklılıklar oluşturmaktadır. Bu çalışmanın amacı ise, Vergi Usul Kanunu ile TMS-41’de canlı varlıkların amortisman işlemlerine ilişkin olarak benimsenen yaklaşımları karşılaştırmalı olarak incelemektir.

**Anahtar Kelimeler:** Amortisman İşlemleri, Canlı Varlıklar, TMS 41.

## TURKEY TAX PROCEDURE LAW WITHIN THE FRAMEWORK OF TURKISH ACCOUNTING STANDARD-41 OPERATION AND COMPARISON OF BIOLOGICAL ASSETS DEPRECIATION

**Abstract:** In general, there are differences between Turkish Accounting Standards, Tax Procedure Law in terms of accounting procedures in Turkey. One of these differences is about depreciation procedures. This paper deals with depreciation procedures concerning biological assets, depreciation procedures applied in Turkey; related differences and regulations made with Turkish Accounting Standards as well as which have a significant place in agricultural enterprises total assets and therefore have an important role in determining financial conditions. The aim of this study is to analyze and compare the approaches about the amortization process of biological assets according to Tax Procedure Law and Turkish Accounting Standard 41.

**Key Words:** Depreciation Procedures, Biological Assets, TAS-41.

---

1. *Bu çalışma Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü’nde 2011 yılında yapılan doktora tezinden yararlanılarak türetilmiştir.*

## 1. GİRİŞ

Genel anlamıyla amortisman; bir malın, yıpranma ya da teknik gelişmelerden kaynaklanan eskime nedeniyle değerinden düşmesi, yıpranma payı, faizin işlenmesine son vermek için bir tahvilin birden ödenmesi, yatırılan akçanın işletilerek geri kazanılması şeklinde tanımlanmaktadır.

İşletmenin faaliyetlerinde kullanılmak veya kiraya verilmek amacıyla satın alınan ya da imal edilen veya inşa edilen maddi duran varlıklar fiziksel ve fonksiyonel nedenlerle değer azalışına uğrarlar. Fiziksel nedenler; aşınma, yıpranma ve eskime gibi söz konusu varlıkların yararını ve değerini azaltan etkenlerden oluşur.

Fonksiyonel nedenler ise; maddi duran varlığın verdiği hizmeti daha kısa sürede, daha düşük ve/veya aynı maliyetle daha iyi kalitede yapabilecek yeni maddi duran varlıkların geliştirilmesi yani maddi duran varlığın demode olmasından oluşur. İşletme de varlıklardaki değer azalışları veya tüketimler (kullanımlar) bir maliyet unsuru ya da dönem gideri olarak kaydedilir (Atabey, 2009; 352).

Amortisman kavramını farklı biçimlerde ifade etmek mümkündür. Amortisman, bir varlığın elde edilmesi için katlanılan maliyetin gidere dönüşümü, onun gelecekte sağlayacağı dönemsel faydaları ile ilişkilendirilmesini gerektirir. Bu ilişkilendirme muhasebe literatüründe, varlığın maliyetinin onu faydalı ömrüne

dağıtılması olarak anlaşılmaktadır. Faydalı ömrün bir ya da bir muhasebe döneminden daha uzun olması durumunda varlık maliyetinin her bir dönemde gidere dönüştürülen kısmı, amortisman kavramı ile ifade edilmektedir.

## 2. VERGİ USUL KANUNU (VUK) AÇISINDAN CANLI VARLIKLARA İLİŞKİN AMORTİSMAN İŞLEMLERİ

Amortismanla konu olan tarımsal (canlı) varlıklar, VUK’nda hayvan ve bitki olmak üzere iki grupta ele almıştır. VUK’nun 277’inci maddesine göre canlı hayvanlar maliyet bedelleri ile değerlemeye tabi tutulurlar.

Maliyet bedellerinin bulunmaması durumunda maliyet bedeli yerine emsal bedelleri ile değerlemeye tabi tutulurlar. Bu bedel aynı zamanda söz konusu varlıkların amortismanla tabi değeridir (Tokay, 2006; 17).

VUK’na göre boş arazi ve arsalar amortismanla tabi değildir. Ancak;

- a) Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri, (VUK, m., 314).
- b) İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve haklar, amortismanla tabi tutulur” şeklinde açıklanmıştır (VUK, m., 314).

Maliye Bakanlığı 333 ve 339 nolu VUK Genel Tebliği ile sektörler gereğince amortisman tabii varlıklar için faydalı ömürleri ve amortisman oranlarını belirlemiş ve listeler

halinde yayınlamıştır. Bu düzenlemede yer alan canlı hayvan ve bitkilere ilişkin faydalı ömürleri ve amortisman oranları Tablo 1’de gösterilmiştir.

**Tablo 1: Canlı Varlıkların Faydalı Ömürleri ve Amortisman Oranları**

Canlı Varlıklar (Canlı Hayvan ve Bitkiler)	Faydalı Ömür (Yıl)	Amortisman Oranları
Sütlük ve Damızlık Sığırlar	5	%20
Atlar	10	%10
Sütlük Koyun ve keçiler,	5	%20
Arılar	5	%20
Yumurta tavukları	2	%50
Deniz ve Tatlı Su Balıkları	5	%20
Diğer Hayvanlar (köpek, iş hayvanları vb.)	5	%20
Zeytinlikler	50	%2
Dutluklar	40	%2,50
Fındıklıklar	25	%4
Süs ağaçları, güllükler bağlar	20	%5
Narenciye, kayısı, erik, elma, armut ve ayva ağaçları	25	%4
Şeftali ağaçları	10	%10
Ceviz, kestane ve antep fıstığı ağaçları	40	%2,5
Sair meyveli ağaçlar	10	%10

İşletmelerde aktifi oluşturan sermaye unsurları (toprak varlığı hariç) 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 kere üretimde kullanılırlar. 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 amortismanına 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 amortismanına tabi olmayan unsurlar olup doğrudan gider olarak ele alınır (Çetin, 2007; 39).

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 amortismanına 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, sütlük 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, değerden düşmeye maruz kalmadıkları için de amortisman ayrılmamaktadır (Demirkol, 2006; 126).

Tarım, biyolojik canlı malların üretimi konusuyula 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 içinde geçerlidir. Tarım işletmelerinde amortisman tabi varlıkları iki ana başlıkta açıklanabilir (Aras, 1988; 80-82):

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

### 2.1. 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 v.b.) 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 değildirler. Ürünlerini devamlı hasat etmek amacıyla elde bulundurulan küçük ve büyükbaş hayvanlar ise, duran varlık niteliğindedir ve amortisman tabidir. Küçük ve büyükbaş hayvanların bir faaliyet döneminden daha uzun bir süre elde bulundurulmaları ve yararlı ömürlerinin sınırlı olması, bu varlıkların amortisman 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 edilebildikleri gibi bu varlıkları yetiştirdikten sonra ürünlerinden yararlanmak ya da satmak amacıyla da edinebilirler. Buna göre söz konusu varlıkların aşağıdaki gibi ele

alınması uygun olacaktır (Özulucan, 2008; 158-161).

### 2.1.1. Ürünlerinden Henüz Yararlanılmayan 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 amortisman tabi tutulmaları da söz konusu değildir. Çünkü VUK'nda amortisman ayırmanın 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 yetişmekte oldukları ve dolayısıyla da amortisman tabi tutulmayacakları kabul edilir.

Damızlık hayvanların amortisman tabi tutulması gereken tarihten sonra yapılan harcamalar, iktisadi kıymetin değerini artırıcı olmayıp, varlığını sürdürmekle ilgili olduğu için genel gider olarak kabul edilmelidir. Bu giderler, damızlık hayvanlardan elde edilen ürünlerin maliyetine eklenmelidir. Keza, bir üretim işletmesinde makineye yapılan

bakım gideri, onun korunması ve daha iyi hizmet vermesiyle ilgilidir ve üretim maliyetinin unsurudur. Dolayısıyla canlı hayvanların amortisman gideri de üretim maliyetine dahil edilmelidir (Özkan, 2002; 106).

### **2.1.2. 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.

### **2.1.3. 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.

### **2.1.4. Yetişmekte 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”<sup>1\*</sup> hesabında izlenmektedir

\* Tekdüzen hesap planında yetiştirilmekte olan hayvanlar için özel bir hesap açılmamıştır. Bu hayvanların yapılmakta olan yatırımlar olarak adlandırılması yanlış anlaşılmalara neden olabilir. Çünkü yapılmakta yatırım işletmede yapımı süren, yeraltı ve yer üstü düzenleri, binalar, tesis makine ve cihazlar, taşıtlar ve demirbaşlar gibi duran varlıkları hatırlatır. Canlı hayvanlar için yapılmakta olan yatırımlar yerine “verim aşamasına gelmemiş canlı hayvanlar” veya “yetiştirmekte olan canlı hayvanlar” ifadesi daha uygundur. Fakat, 25’inci hesap grubunda bu amaç için tahsis edilecek herhangi bir boş hesap bulunmamaktadır. Bu bakımdan “verim aşamasına gelmemiş canlı hayvanlar” için zorunlu olarak “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı” kullanılmaktadır. Bununla birlikte, söz konusu canlı hayvanlar için yardımcı hesapların açılması uygun olur.

(Özkan, 2001; 145). İmalat ya da inşaatın tamamlanmasının ardından söz konusu borç kalanı, ilgili duran varlık hesabına aktarılarak 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'na 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, aktifte 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.

Küçük ve büyükbaş hayvanlara ilişkin

olarak ayrılan amortismanlar, VUK'na göre direkt veya indirekt yöntemle kayıtlanabilir. Ancak Tekdüzen Hesap Planı (THP)'nda "Birikmiş Amortismanlar" hesabının bulunması, zımni olarak küçük ve büyükbaş hayvanların indirekt yöntemle göre kayıt edilmesi gerekmektedir.

## 2.2. Meyve Ağaçları ve Benzeri Plantasyonlarda Amortisman

Meyveli ağaçlarda iki farklı durum ile karşılaşılabilir.

- a) Meyve bahçesi alan genişliği ve ağaç sayısı itibariyle, 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 itibariyle 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 dönem, 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 itibariyle dönem başı ve dönem sonu değerlerini takdir edip aradaki farkı hesaplamak daha doğru olur. Bu fark artı ise gelire, eksi ise gidere kaydedilir.

- b) 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.

VUK'nun 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 çıkarılıp, ilgili duran varlık hesabına alınması tarihinde başlayacaktır.

Çünkü yetiştirilmeye başlayan bir meyve bahçesinde fidanlar, büyüyüp, olgunlaşmış meyve vermeye başlayınca 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 aktife girdikleri ve amortismanına tabi tutulabilecekleri kabul edilir (Deran, 2005; 163).

Meyvesiz ağaçlar, ekonomik olgunluk çağına erişince kesime tabi tutularak değerlendirilirler. Bu bakımdan meyvesiz ağaçlar için yaşlanma, yıpranma dolayısıyla amortismanına tabi değildirler.

### 3. TMS 41 AÇISINDAN CANLI VARLIKLARA İLİŞKİN AMORTİSMAN İŞLEMLERİ

Amortisman, “duran varlıklarda kullanımdan, belli bir sürenin geçmesinden ve teknolojik gelişmeler nedeniyle varlığın demode olmasından dolayı ortaya çıkabilecek eskime, yıpranma ve tükenme şeklinde değer kayıplarını dikkate alarak, duran varlıkların faydalı ömürlerini tahmin etmek ve bu süre içerisinde söz konusu varlıkların elde etme maliyetlerini gider olarak muhasebeleştirme” şeklinde tanımlanır. TMS 16, Maddi Duran Varlıklar Standardı'nda ise amortisman, bir maddi duran varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömrü süresince sistematik olarak



dönemlere dağıtılması olarak ifade edilmiştir (TMS 16, m., 6).

Standart canlı varlıklara ve bitkilere ilişkin amortisman işlemlerinde değerlendirme yaklaşımını benimsemiştir. Bunun nedeni, TMS 41'de ilke olarak, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlemeye tabi tutulmasını benimsemiş olmasıdır. Bu yaklaşıma göre; canlı varlıkların dönem başı ile dönem sonu arasındaki değer azalışları, doğrudan zarar olarak gelir tablosuna yansıtılmalıdır.

Değerleme yaklaşımına göre amortisman tutarı, varlıkların dönem başındaki ve sonundaki şimdiki değer farkından oluşur ve aşağıdaki formül yardımı ile hesaplanır (Sevilengül, 2000; 356):

$$A = \left( \sum_{t=1}^n R_t \frac{1}{(1+r)^t} \right) - \left( \sum_{t=1}^{n-1} R_t \frac{1}{(1+r)^{t-1}} \right)$$

Geleneksel amortisman ayırma yönteminde (amortismanda maliyet yaklaşımı), ayrılan amortisman tutarı, üretilen ürünün maliyetlerine verilirken, değerlendirme yaklaşımında amortisman tutarı, dönem zararı olarak kayıtlara alınmaktadır. VUK ve TMS 41'in amortisman hesaplanmasında ve kayıtlanmasında farklı esasları benimsemiş olmaları, bu düzenlemeler sonucunda canlı varlıkların farklı değerler ile bilançoda gösterilmesine ve gelir tablosunun farklılaşmasına yol açmaktadır. Açık bir şekilde belirtilmemiş olmasına rağmen, önerdiği amortisman yaklaşımından

hareketle, standardın da amortismanlarının kayıtlanmasında direkt kayıt yöntemini benimsediği söylenebilir. Çünkü amortismanda değerlendirme yaklaşımı aktif düzeltmesi şeklinde de ifade edilmektedir (Özulucan, 2008; 164).

Canlı varlıklar ve bitkiler ilk defa muhasebeleştirilirken maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulmuş ise, amortisman tabi değer maliyet bedeli olmaktadır. İlk defa muhasebeleştirme sırasında ve sonraki değerlendirme dönemlerinde canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerleri kullanılmış ise, amortismana tabi değer, bu varlıkların gerçeğe uygun değeri olmaktadır.

Tarım işletmelerinde amortisman uygulamasını hayvan varlığında amortisman ve meyve bahçelerinde amortisman şeklinde 2 başlıkta inceleyebiliriz:

**a) Hayvan Varlığında Amortisman:**

Ürün vermeye başlamamış damızlık küçük ve büyükbaş hayvanların amortismana tabi tutulmaları söz konusu değildir. Küçük ve büyükbaş hayvanlar, ürün vermeye başlamaları ile kasaplık hale gelmeleri arasında geçen sürede amortisman işlemine tabi tutulmalıdır. Besi amacıyla satın alınan küçük ve büyükbaş hayvanlar ise, alım-satım amacıyla satın alındığı ve ürününden yararlanmak amacı olmadığı için, bir yıldan daha uzun süre işletmede kalsalar dahi amortismana tabi değildirler.

**b) Meyve Bahçelerinde Amortisman:**

Meyve bahçelerinde ağaçların normal

verim çağına ulaştıkları yıldan itibaren kesim çağına kadar geçen süre içerisinde amortisman tabi tutulması gerekmektedir.

TMS 41’de küçük ve büyükbaş hayvanlar gerçeğe uygun değer ile değerlemeye tabi tutulduğu için amortisman süresi ve amortisman oranı belli değildir. Dolayısıyla, küçük ve büyükbaş hayvanlarda amortisman süresini ve amortisman oranını işletme kendisi serbest bir şekilde belirleyebilmektedir. Amortisman oranı her yıl piyasa şartlarına göre canlı varlıkların değerinde meydana gelen azalmaya göre kendiliğinden ortaya çıkar (Özulucan, 2008; 169).

TMS, amortisman ayırmada yararlı ömür ilkesini benimsemiştir. Yararlı ömür ilkesinde, duran varlıkların üretim gücü ya da hizmet verme durumu göz önüne alınmış bulunmaktadır. Duran varlıkların yavaş yavaş tükenmesi ya da kullanılmaz hale gelmesi durumunda, bunun yenilenmesine olanak verecek tutarın kardan ayrılması olanaklı hale gelmektedir. Yararlı ömür ilkesinde, amorti edilebilir bir duran varlığın ya da amorti edilebilir bir grup benzer varlığın yararlı ömrü, amortisman ayırma süresi için esas alınmaktadır. Vergi mevzuatı, canlı varlık ve bitkilere ilişkin 333 ve 339 nolu VUK Genel Tebliği’nde 7’inci başlıkta tarım işletmelerinde kullanılacak amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranlarını belirlemiş ve listeler halinde yayınlamıştır fakat muhasebe standartları bu işi işletmeye

bırakmıştır (Deran, 2005; 167).

Ülkemizde muhasebe uygulamalarında kullanılan hesaplara bir standart getirmek amacıyla 1994 yılından itibaren Tekdüzen Hesap Planı (THP) kullanılmaya başlanmıştır. THP’na günümüze kadar olan süreçte ihtiyaçlar ölçüsünde hesap ve grup bazında eklemeler yapılmıştır. Ancak THP’nda canlı varlıklara özgü herhangi bir hesap bulunmamaktadır.

Canlı varlıklar, elde tutulduğu sürede değişime uğrama özelliğine sahip olması nedeniyle diğer dönen ve duran varlıklardan ayrılır. Canlı varlıklar kullanım amaçlarına göre sınıflandırılmalıdır. Örneğin, bir büyükbaş hayvan besiyeye alınmış ise dönen varlık grubunda yer alır veya sürüye katılacak ise duran varlık olarak değerlendirilir (Usul, 2010; 74). Bundan dolayı TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı’nın uygulamasını kolaylaştırmak amacıyla THP’nda canlı varlıklarda özel birer ayrı grup oluşturulması gerekmektedir.

Bu kapsamda Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül tarafından yapılan “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler” ve “Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması” adlı çalışmalarında canlı varlıklar için dönen varlık hesap sınıfında 16 CANLI VARLIKLAR, duran varlıklar hesap sınıfında ise, 21 CANLI VARLIKLAR hesap gruplarının oluşturulması

## ULUSLARARASI HAKEMLİ AKADEMİK SOSYAL BİLİMLER DERGİSİ

Ekim-Kasım-Aralık 2011 Sayısı Sayı: 2 / Cilt: 1 Autumn October- November- December 2011 Volume:02 Issue:01 Kodu:JEL Q

www.iibdergisi.com

önerilmiştir. Ayrıca canlı varlıklardaki değer değişikliklerinin muhasebeleştirilmesi içinde 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI hesabının kullanılması önerilmiştir. Önerilen bu hesap gruplarında yer verilen dönen varlık ve duran varlık hesapları şöyledir (Akdoğan, 2007; 46):

### 16 CANLI VARLIKLAR (BİYOLOJİK VARLIKLAR)

160 TARLA BİTKİLERİ

161 BAHÇE BİTKİLERİ

162 CANLI KÜMES HAYVANLARI

163 CANLI SU HAYVANLARI

164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR

165 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR

168 DİĞER CANLI VARLIKLAR

169 CANLI VARLIKLAR DEĞER

DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

### 21 CANLI VARLIKLAR (BİYOLOJİK VARLIKLAR)

210 MEYVE AĞAÇLARI

211 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR

212 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR

213 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR

214 KÜMES HAYVANLARI

216 DİĞER CANLI VARLIKLAR

217 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE

DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

219 YAPILMAKTA OLAN CANLI

VARLIK YATIRIMLARI

TMS 41'e göre canlı varlıkların aktifleştirilmesi ve değerlendirilmesine ilişkin muhasebe işlemlerini önerilen hesapları da dikkate alarak aşağıdaki gibi örneklendirebiliriz.

**Örnek:** X tarım işletmesi 03.05.2008 tarihinde mandıracılık faaliyetinde bulunmak üzere düve satın almıştır. İşletmenin yapmış olduğu işlemler sırasıyla aşağıdaki gibidir.

i- 03.05.2008 tarihinde 100 adet düve toplam 200.000 TL nakit olarak satın alınmıştır (bu bedelin düveler için gerçeğe uygun değer olarak kabul edilmiştir).

ii- 31.12.2008 tarihine kadar düveler için 40.000 TL direkt hammadde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderine katlanılmıştır. 31.12.2008 tarihinde düvelerin gerçeğe uygun değeri 270.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

## ULUSLARARASI HAKEMLİ AKADEMİK SOSYAL BİLİMLER DERGİSİ

Ekim-Kasım-Aralık 2011 Sayısı Sayı: 2 / Cilt: 1 Autumn October- November- December 2011 Volume:02 Issue:01 Kodu:JEL Q

www.iibdergisi.com

iii- 01.01.2008 ile 31.12.2009 tarihleri arasında düveler için 50.000 TL direkt hammadde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderine katlanılmıştır. 31.12.2009 tarihinde düvelerin gerçeğe uygun değeri 360.000 TL olarak hesaplanmış olup, bu tarihten itibaren düvelerin olgunlaştığı (süt vermeye başladığı) kabul edilmiştir.

iv- İzleyen değerlendirme döneminde, 31.12.2010 tarihine kadar 65.000 TL daha maliyete katlanılmıştır. Bu tarih itibariyle ineklerden elde edilen sütlerin gerçeğe uygun değeri 80.000 TL'dir ve ineklerin gerçeğe uygun değeri ise, 335.000 TL olarak hesaplanmıştır

X tarım işletmesinin; inekleri satın alma anında, 31.12.2008, 31.12.2009 ve 31.12.2010 tarihlerinde TMS 41 kapsamında daha önceki konularda önerdiğimiz hesapları kullanarak aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

**i-03.05.2008 tarihinde yapılması gereken yevmiye kaydı;**

219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	200.000	
219.01 Olgunlaşmamış İnekler		
100 KASA		200.000
Süt üretiminde kullanılmak amacıyla düve satın alınması		

**ii-31.12.2008 tarihinde yapılması gereken yevmiye kaydı;**

710 DİREKT İLK HM GİDERLERİ		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	40.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		
İLGİLİ AKTİF / PASİF HESAP.		40.000
Dönem içinde düveler için katlanan giderler		
219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIM.	40.000	
219.01 Olgunlaşmamış İnekler		
711 DİREKT İ. HM GİD. YANS.		
721 DİREKT İŞÇİ. GİD. YANS.		40.000
731 GEN. ÜRET. GİD. YANS.		
2008 Yılında düveler için katlanan giderlerin ilgili hesaba aktarılması		
219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIM.	30.000	
219.01 Olgunlaşmamış İnekler		
606 CANLI VAR. DEĞ. FARK.		30.000
606.01 Canlı Var. Değ. Artışı		
Düvelerin gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi		

ULUSLARARASI HAKEMLİ AKADEMİK SOSYAL BİLİMLER DERGİSİ

Ekim-Kasım-Aralık 2011 Sayısı Sayı: 2 / Cilt: 1 Autumn October- November- December 2011 Volume:02 Issue:01 Kodu:JEL Q

www.iibdergisi.com

iii-31.12.2009 tarihinde yapılması gereken yevmiye kaydı;

iv-31.12.2010 tarihinde yapılması gereken yevmiye kaydı;

710 DİREKT İLK HM GİDERLERİ	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	50.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	
İLGİLİ AKTİF / PASİF HESAP.	50.000
Dönem içinde düveler için katlanılan giderler	
219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIM.	50.000
219.01 Olgunlaşmamış İnekler	
711 DİREKT İ HM GİD.YANS.	
721 DİREKT İŞÇİ. GİD. YANS.	50.000
731 GEN. ÜRET. GİD. YANS.	
2009 Yılında düveler için katlanılan giderlerin ilgili hesaba aktarılması	
212 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	360.000
212.01 Olgunlaşmış İnekler	
219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT.	320.000
219.01 Olgunlaşmamış İnekler	
606 CANLI VARLIK DEĞER. FARKLARI	40.000
606.01 Canlı Varlık Değ. Artışı	
İneklerin olgunlaşması nedeniyle gerçeğe uygun değer ile değerlendirilerek ilgili aktif hesaba aktarılması	

710 DİREKT İLK HM GİDERLERİ	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	65.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	
İLGİLİ AKTİF / PASİF HESAP.	65.000
Dönem içinde düveler için katlanılan giderler	
151.01 Süt	
711 DİREKT İ HM GİD.YANS.	
721 DİREKT İŞÇİ. GİD. YANS.	65.000
731 GEN. ÜRET. GİD. YANS.	
010 Yılında inekler için katlanılan giderlerin ilgili hesaba aktarılması	
52 MAMULLER	80.000
152.01 Süt	
151 YARI MAMULLER	65.000
151.01 Süt	
607 TARIMSAL ÜRÜN DEĞER. FARKLARI	15.000
607.01 Tarımsal Ürün Değ. Artışı	
üütün gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi	
06 CANLI VARLIK DEĞER. FARK	25.000
606.02 Canlı Varlık Değ. Azalışı	
212 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	25.000
212.01 Olgunlaşmış İnekler	
neklerin gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi	

#### 4. VUK İLE TMS 41 AÇISINDAN CANLI VARLIKLARA İLİŞKİN AMORTİSMANA AİT YAKLAŞIMLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

UMS'na uyumlu olarak hazırlanan TMS 41'de yer alan düzenlemeler VUK'nun ilgili maddeleri ile uyumlu değildir. TMS 41'de yer alan "gerçeğe uygun değer" kavramı VUK'nda yer almamaktadır. Ayrıca TMS 41'de canlı varlıkların amorti edilmek yerine her bilanço tarihinde gerçeğe uygun değeri ile yeniden ölçülmeleri

gereği yer almaktadır. Türkiye'de tüm TMS'nda olduğu gibi TMS 41'de de yer alan düzenlemelerin ve değerlendirme ölçülerinin VUK'nda yer almaması UMS'na uyum sürecini güçleştirmektedir. Bundan dolayı, TMS 41'in uygulanabilir olması için VUK'nda gerekli revizyonların yapılmasının zorunlu olduğu görülmektedir (Arzoza, 2006; 145).

TMS ile VUK'nda, canlı varlıklarla ilgili yaklaşım ve düzenlemeleri Tablo 2 aracılığıyla karşılaştırmak mümkündür.

**Tablo 2: TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatı'nda, Tarımsal Faaliyetlerle İlgili Yaklaşımların Karşılaştırılması**

	TMS 41'de Yer Alan Düzenlemeler	Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler
Amortisman Ayrılma Durumu	Ayrılıyor	Ayrılıyor
Amortisman Tabi Varlıkların İsimlerinin Sunuluşu	Ayrıntılı Bir Şekilde Belirtilmemiştir	Ayrıntılı Bir Şekilde Belirtilmiştir
Amortisman Yaklaşımları	Değerleme Yaklaşımı	Dağıtım Yaklaşımı
Amortisman Tabi Değer	Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet Bedeli
Amortisman Hesaplama Yöntemleri	Değer Tespit Yöntemi	Normal veya Azalan Bakiyeler Yöntemi
Amortisman Kayıt Yöntemi	Direkt Yöntem	Direkt veya Endirekt Yöntem

Kaynak: S. Hüseyin TOKAY ve Ali DERAN, Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-II, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2006, Sayı: 158, s. 22.

Tabloda görüldüğü gibi, canlı varlıklara ilişkin amortisman ile ilgili olan TMS 41 ve VUK'ndaki uygulamalar arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır.

## 5. SONUÇ

Amortisman, duran varlığın zamanla yıpranması ve eskimesi sonucu değerinde azalma olması ve bu yıpranma ve eskimenin varlığın değerinden sistematik bir şekilde düşünülmesi işlemidir. Genel anlamda amortisman konusu, canlı varlıklar açısından muhasebe süreci içerisinde önemli bir konuma sahiptir. Çünkü canlı varlıklar, doğma, büyüme, olgunlaşma ve ölme özelliğine sahip olduklarından değerlerinin de bu özelliklerinden dolayı artmasına veya azalmasına yol açmaktadır.

TMS 41 ile Türk Vergi Mevzuatında canlı varlıkların değerlendirme ve muhasebeleştirilme ilkelerinin farklı olması ve THP'ndeki hesapların canlı varlıkların ilk kez kaydında ve değerlendirme dönemlerinde canlı varlıklardaki değer değişikliklerini kaydetmede yetersiz kalması canlı varlıkların muhasebeleştirilmesini daha da zorlaştırmaktadır.

VUK canlı varlıkların amortismanlarının maliyet bedeli üzerinden 5 yılda (%20 oranı ile) amortismanına tabi tutulmasını hükme bağlamıştır. TMS 41'de ise amortisman gerçeğe uygun değer farkı olarak kabul edilmektedir. Amortisman süresi ve oranı ise işletmeye bırakılmıştır.

VUK'nda canlı varlıklar için benimsenen yöntem ile duran varlıklar için benimsenen yöntem aynıdır. TMS 41 ise, canlı varlıkların amortismanında farklı bir amortisman yöntemi benimsenmiştir.

Canlı varlıklar, elde tutulduğu sürede değişime uğrama özelliğine sahip olması nedeniyle diğer dönen ve duran varlıklardan ayrılır. Canlı varlıklar kullanım amaçlarına göre sınıflandırılmalıdır. Bundan dolayı TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı'nın uygulamasını kolaylaştırmak amacıyla THP'nda canlı varlıklarda özel birer ayrı hesap grubu oluşturulması gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

**AKDOĞAN, N., SEVİLENGÜL, O., (2007).** Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 84, İstanbul.

**ARAS, A., (1988).** Tarım Muhasebesi, Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, Yayın No:486, İzmir.

**ARZOVA, B., POROY ARSOY, A., (2006).** TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Çerçevesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolara Sunuluşu, Vergi Dünyası, Sayı: 300, Ankara.

**ATABEY, N. A. vd., (2009).** Genel Muhasebe Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri, Atlas Kitabevi, Konya.

**ÇETİN, B., TİPİ, T., (2007).** Tarım Muhasebesi (Uygulamalı Örneklerle), Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

**DEMİRKOL, Ö. F., (2006);** Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması, (G. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi), Ankara.

**DERAN, A., (2005).** Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları, (G. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi), Ankara.

**ÖZKAN, A., (2001).** Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi, (G. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi), Ankara.

**ÖZKAN, A., (2002).** Büyükbaş Hayvanlarda Amortisman, Yeniden Değerleme, Maliyet Bedeli Artırımı ve Yenileme Fonu, Vergi Dünyası, Sayı: 249, Ankara.

**ÖZULUCAN, A., (2008).** Vergi Usul Kanunu ve Tarımsal Faaliyetler Standartı Çerçevesinde Devamlı Olarak Üründen Yararlanmak Amacıyla Edinilen Küçük ve Büyükbaş Hayvanların Amortisman İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, Cilt: 11, Sayı: 1-2, Konya.

**SEVİLENGÜL, O., (2000).** Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara.

**TOKAY, S. H., DERAN, A., (2006).** Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-II, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 158, Ankara.

#### **Türkiye Muhasebe Standartları.**

**USUL, H., TOP, T., (2010).** TMS 41'e Göre Büyükbaş Hayvancılık Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlendirilmesi, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 31, Ankara.

#### **Vergi Usul Kanunu.**