

Economics and Administration, Tourism and Tourism Management, History, Culture, Religion, Psychology, Sociology, Fine Arts, Engineering, Architecture, Language, Literature, Educational Sciences, Pedagogy & Other Disciplines in Social Sciences

Vol:4, Issue:13
sssjournal.com

pp.18-34
ISSN:2587-1587

2018
sssjournal.info@gmail.com

Article Arrival Date (Makale Geliş Tarihi) 14/12/2017 | The Published Rel. Date (Makale Yayın Kabul Tarihi) 15/01/2018
Published Date (Makale Yayın Tarihi) 15.01.2018

**TÜRKİYEDE TARIMSAL FAALİYETLERİN VERGİ VE MUHASEBE
UYGULAMALARINDAKİ DURUMU**

*THE STATE TAX AND ACCOUNTING PRACTICES IN AGRICULTURAL OPERATIONS IN
TURKEY*

Kadir Can ŞENTÜRK

Yüksek Lisans Öğrencisi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,
İşletme Anabilim Dalı, kadircansenturk@gmail.com, Kahramanmaraş/Türkiye

Doç. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU

Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü,
mahmutyardimcioglu@gmail.com, Kahramanmaraş/Türkiye

ÖZ

Son yıllarda Türkiye ve Dünyadaki nüfus artışının hızlı olması, globalleşmeden ve artan ihtiyaçlardan dolayı, beslenme alışkanlıklarında hızlı değişimler olmuştur. Bu artışların sonucu olarak tarım sektöründeki gelişmeler tarımsal faaliyet yapan işletmelerin çoğalmasını ve daha donanımlı hale gelmesini sağlamıştır. Güçlendirilmiş bir tarım sektörü yalnız sanayinin gelişmesini sağlamakla kalmayıp aynı zamanda, kırsal kesimde bulunanların kalkınmalarını sağlamakta, refah ve mutluluklarının da artmasında önemli rol oynamaktadır. Tarımsal faaliyet gelirlerindeki artışlar da bunu açıklar niteliktedir.

Ülkemizde tarım ile ilgili verilerin kayıt altına alınmasına gereken önemin verilmesi, günümüzde bilginin ne kadar değerli olduğunun anlaşılması ile başlamıştır. Üzülerek görmekteyiz ki büyük şirketlerin girmesiyle teknoloji bakımından ivme kazanan tarım sektörü, vergilendirme ve muhasebe uygulamalarında aynı gelişimi sağlayamamıştır. Bu araştırmanın birinci amacı, Türkiye’de tarım kesiminin nasıl vergilendirildiğini, ilgili mevzuat ve uygulamaları dikkate alarak ortaya koymaktır. İkinci amacı ise tarım muhasebesi için önemli olan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 41)’e açıklık getirerek, vergi mevzuatında tarımsal faaliyetlere ilişkin düzenlemelerin TMS 41 ile karşılaştırmasını yapmaktır.

Anahtar Kelimeler: Tarım Vergilendirmesi, Tarım Muhasebesi, Tarımsal Faaliyet, TMS 41, Vergi

ABSTRACT

Turkey in recent years due to globalization and the increasing need and without that fast population growth in the world, has been the rapid changes in their eating habits. As a result of these increases, the developments in the agricultural sector have enabled the agricultural enterprises to grow and become more equipped. A strengthened agriculture sector not only ensures that the industry develops but also plays an important role in increasing the prosperity and happiness of the rural people. Increases in agricultural activity income are also evident.

Granting of the necessary standard for the registration of agricultural data in our country has started with the understanding of how valuable the information is today. We regret to see that the agriculture sector, which has gained momentum in terms of technology with the introduction of large companies, has not achieved the same improvement in taxation and accounting practices. The first objective of this research is how the taxation of the agricultural sector in Turkey is put forward, taking into account the relevant legislation and practices. The second objective is important for the agricultural accounting Turkey Accounting Standards (IAS 41) to bring clarity in tax legislation is to make a comparison with the IAS 41 regulations related to agricultural activity.

Keywords: Agricultural Taxation, Agricultural Accounting, Agricultural Activity, TMS 41, Tax

1. GİRİŞ

İnsanoğlunun binlerce yıl önceki yaşam serüveni avcılık ve toplayıcılıkla başlamıştır. Bu dönemde insanlar, bitkilerden, hayvanların et, süt ve derisinden faydalanmışlardır. İnsanlık, bitkisel alanda ekim biçme, hasat yapma; hayvancılık alanında ise hayvanın et, süt, yün ve derisinden yeni ürünler üretmeyi başararak; yani tarım faaliyetinin insan hayatına girmesiyle yeni bir aşamaya geçmiştir. İslam öncesi göçebe Türklerde, işgal edilen toprakların tarım adına mülk edinildiği anlaşılmaktadır. Yine Osmanlı Devleti'nde de toplum genel olarak köylülerden oluştuğu için Osmanlı ekonomisinin temelini de tarım oluşturmuştur. Sanayi devriminden önce üretim tamamen tarıma dayanmış ve tarımsal arazilerden elde edilen ürünler sadece gıda ihtiyacını karşılamakla kalmamış, sosyal hayatın neredeyse tamamına yakın bir bölümünde etkin olarak kullanılmıştır. Tarihsel süreçte tarım sektörü, ülkelerin dış ticaretini de şekillendiren en önemli unsurlardan biri olmuştur.

Türkiye'nin de içinde bulunduğu gelişmekte olan ülkeler kategorisinde, sağlıklı bir sanayileşmenin, yalnızca güçlü ve verimli bir tarım sektörüyle devamlılık gösterebileceği, yadsınamaz bir gerçektir. Gün geçtikçe artmaya devam eden dünya nüfusu, tarımın önemini daha da arttırmış olup bundan dolayı mevcut tarım işletmeleri büyütülerek daha fazla sermaye ve daha düzenli üretim yapmak hedeflenmiştir. Öyle ki tarıma önem veren gelişmiş ülkelerde randıman o kadar artmıştır ki, bu sektörde çalışan insanlar kendisini, ailesini ve tarım dışında çalışan on beş kişiyi doyurabilmektedir.

Tarımın endüstrileşmeye ve ülkelerin dış ticaretine yaptığı katkı göz önünde bulundurulduğunda, geleceğin süper güçlerinin gıda yönünden zengin ülkeler olacağı kaçınılmaz bir olgudur. Nitekim, 1970 yılında Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'de doğal kaynaklar konulu bir konferansta bilim adamları; 19. Yüzyılın **Askeri emperyalizm**, 20. Yüzyılın **Enerji emperyalizmi**, 21. Yüzyılın ise **Gıda emperyalizmi** evreleri olduğunu belirtmek suretiyle, geleceğin süper güçlerinin gıda zengini ülkeler olacağını vurgulamışlardır (Özkan, 2001:1).

Çiftçinin yaptığı işlerde verimliliğini, ürünlerden ne oranda kazanç sağladığını ya da başarısızlığını bilmek hususunda muhasebe kayıtlarından faydalanmalıdır. Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde muhasebenin faydaları şu şekilde sayılabilir; Kayıtlara dayalı olarak oluşturulan veri tabanının bulunması, Üretim maliyetlerinin tespiti ve değerlendirilmesi, kıt üretim kaynaklarının daha etkin bir şekilde değerlendirilebilmesi ve böylece maksimum gelirin sağlanması, Muhasebe kayıtlarına dayalı olarak hesaplanan üretim maliyetleri, devletin uygulayacağı tarım politikalarına da ışık tutabilecektir. Daha açık ifade etmek gerekirse: Muhasebe tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde, ihtiyaç duyulduğu oranda önem kazanmalı, yararı yüksek bir hâle gelmelidir.

Türkiye'de ki tarım sektörü, Ülkenin Gayrisafi yurt içi hasılasında payının yüksek olması sebebiyle önemli bir vergi potansiyeli oluşturmaktadır. Ancak; tarımsal gelirin hesaplanmasında yaşanan teknik zorluklar, tarımda yıldan yıla üretim dalgalanmalarının fazla oluşu, tarımın stratejik konumu gibi nedenlerden dolayı tarımın vergilendirilmesi, üzerinde hassas bir şekilde çalışılması gereken bir konudur. Ayrıca tarımdan alınan vergiler, kamu ihtiyaçlarının karşılanmasının yanında önemli birer de tarım politikası aracıdır. Tarımsal üretimin istenen düzeye getirilmesi ve işletmeler arası gelir dağılımının istenen düzeye çıkarılması konularında, vergiler önemli bir politika aracıdır.

2. TARIM KESİMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Zirai faaliyetlerden doğan kazançlar zirai kazançtır. Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim bakım, üretme yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatan istifade etmek suretiyle bitki, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin üretilmesini, avlanmasını, taşınmasını, satılmasını vb. ifade eder. Çiftçiye ait her türlü zirai makine ve aletlerinin, başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır (GVK, M:52).

Tanımdan da anlaşılacağı üzere zirai faaliyetlerin tanımında iki ana unsur vardır. Bunlar;

- ✓ Faaliyetin arazide, deniz, göl ve nehirlerde yapılması,
- ✓ Faaliyetin ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatan istifade edilmesi halleridir.

Kanun ayrıca zirai faaliyet tanımına girmemekle birlikte bir kısım çalışmaları da zirai faaliyet olarak addetmiştir. Bunlar (GVK, M:52) :

- ✓ Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi,
- ✓ Çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması,

- ✓ Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadıyla ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi, (Ancak, bu ameliye, aynı teşebbüsün cüzünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınavi bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz'ün teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır.)
- ✓ Satışların dükkan ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar. (Ancak çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzuata münhasır kalmak şartıyla dükkan ve mağazalar sayılmaz.)

Yukarıda yazılı faaliyetin içinde yapıldığı işletmelere **zirai işletme**, bu işletmeleri işleten gerçek kişilere (adi şirket ortakları dâhil), vergiye tabi olsun veya olmasınlar **çiftçi** denir (Bilici, 2012:29).

Kolektif şirketlerle, adi ve eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştilal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştilal eden kolektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.

Zirai faaliyetler neticesinde istihsal olunan maddelere mahsul denilir. Mahsul kavramı, nebati, hayvani, kara ve deniz avından elde edilen mahsulleri ve bunların işlenmesinden meydana getirilen mahsulleri kapsamaktadır. Tarımsal mahsullerin bazıları aşağıdaki gibidir.

- ✓ Tarla mahsulleri: Hububat, bakliyat, pamuk, pancar, patatesi vs.
- ✓ Bağ ve bahçe mahsulleri: Üzüm, Nar, meyve, sebze vs.
- ✓ Hayvan mahsulleri: Süt, Yağ, Yoğurt, Yün vs.
- ✓ Orman mahsulleri: Kereste, odun vs.
- ✓ Su mahsulleri: Balık, midye, istiridye, istakoz vs.

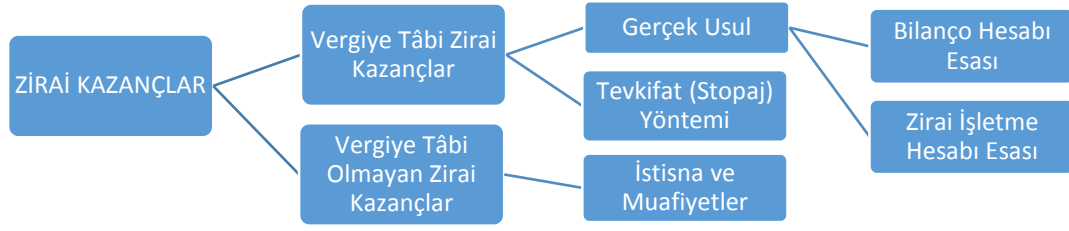
Zirai kazancın vergilendirilmesinde işletme büyüklüğü ölçüleri ve yıllık hasılat tutarları baz alınmıştır. GVK 12. ve 13. maddelerinde yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini ve yıllık hasılat tutarlarını aşmayanlar küçük çiftçi sayılmış ve gelir vergisinden (zirai kazançları için) muaf tutulmuşlardır. Bu ölçüleri aşmasına karşın GVK'nin 53. maddesinde yazan istisna haddini aşmayanlar götürü usul (gerçek götürü veya emsal götürü usulünü seçmek çiftçilerin tercihine bırakılmıştır), aşanlar ise gerçek usulde vergilendirilmiştir. 4369 sayılı kanun ile yapılan değişiklikten sonra ise çiftçiler artık ya stopaj usulü ya da gerçek usulde vergilendirilmeye tabi olacaklardır. GVK'nin 54. maddesinde sayılan zirai işletme ölçütlerini aşanlar gerçek usulde aşmayanlar ise stopaj yöntemi ile vergilendirileceklerdir. Belirlenen işletme büyüklüğü ölçüleri arasında yıllık hasılat miktarı yer almadığı için artık yıllık hasılat miktarı vergilemede bir esas olarak kabul edilmemektedir. Kanun gerekçesinde, yapılan değişikliklerin beş temel ilke esas alınarak gerçekleştirildiği ifade edilmiştir. Bu ilkeler; vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin kayda alınması, vergi sisteminin daha basit ve açık hale getirilmesi, vergi adaletinin sağlanması ve ekonomik uyumdur. Hasılatın işletme büyüklüğü ölçüsü sayılmaması özelinde ise en temel neden olarak, çiftçilerin yaptıkları satışlarda müstahsil makbuzu almamaları ve dolayısıyla oluşan kayıt dışılığı azaltmaktır (Sarı, 2016:65).

GVK'nin 54. maddesinde yazılı ölçütler;

- ✓ Bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca sahip olanlar,
- ✓ On yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olanlar (Çiftçiye ait olmakla beraber zirai işletmeye dahil edilmeyen biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler ticarî kazanç hükümlerine göre vergilendirilir).
- ✓ Ziraat gruplarının bir kaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklükleri, bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşanlar,
- ✓ Gerek şahsi işletmesi gerekse dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde, kendisine ait işletmenin ve ortaklıklardaki payların toplamı bu ölçüyü aşanlar,
- ✓ Kendi isteğiyle gerçek usulde vergilendirilmek istenenler,

Gerçek usulde vergilendirilecektir. Bu ölçütleri aşmayan çiftçiler yine aynı kanununun 94. maddesi hükmü gereği tevkiyat yöntemi ile vergilendirilecekler ve beyanname vermeyeceklerdir. Bu çiftçilerin tevkiyat suretiyle ödedikleri vergiler ise nihai vergileri sayılacaktır.

Güncel mevzuata göre zirai kazançların vergilendirilmesini en kısa haliyle şekil 1 yardımıyla ifade edebiliriz:



Şekil 1. Zirai Kazançların Vergilendirme Yöntemleri

2.1. Vergiye Tâbi Zirai Kazançlar

2.1.1. Zirai Kazançların Gerçek Usulde Vergilendirilmesi

Tarım ve hayvancılık işletmelerinde, diğer tüm işletmelerde olduğu gibi, işletmenin kuruluşundan tasfiyesine kadar geçen sürede meydana gelen yatırım, maliyet, gelir-gider, alım-satım, üretim gibi mali nitelikteki işlem ve olaylar muhasebenin konusunu oluşturmaktadır. İşletme faaliyetleri sonucu ortaya çıkan gelir ve giderleri ile üretim sürecinde ortaya çıkan maliyetlerin doğru bir şekilde tespiti ancak bu işlem ve olaylar için söz konusu olan belgelerin defterlere kaydı ile mümkün olmaktadır. Belgelerin kaydı doğrudan defterler üzerinde yapılabileceği gibi, bilgisayar ortamında paket programlar yardımıyla tutularak kâğıda yazımı sağlanabilir (Gökgöz, 2012:86).

Gelir Vergisi Kanununun 54. Maddesinde yer alan ve zirai kazancın gerçek usulde tespiti bakımından bir takvim yılı içinde dikkate alınacak ölçüler aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir.

Tablo 1. İşletme Büyüklüğü Ölçüleri

Grup	Yapılan Zirai Faaliyet	Büyüklük
1. Grup	Hububat ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	900-1700 Dönüm
2. Grup	Bakliyat, afyon, susam, keten, kendir ziraatinde toplamı	1000 Dönüm
3. Grup	Ayçiçeği ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	950 Dönüm
4. Grup	Pamuk ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	400 Dönüm
5. Grup	Çeltik ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	300 Dönüm
6. Grup	Pancar ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	300 Dönüm
7. Grup	Patates, soğan, sarımsak ziraatinde ekili arazi toplamı	200 Dönüm
8. Grup	Çay ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	150 Dönüm
9. Grup	Tütün ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	200 Dönüm
10. Grup	Sebze ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	200 Dönüm
11. Grup	Sera ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	8 Dönüm
12. Grup	Kavun ve karpuz ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	300 Dönüm
13. Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş fındık ziraatinde toplamı	250 Dönüm
14. Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş bağ ve incir ziraatinde toplamı	250 Dönüm
15. Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş antep fıstığında	2500 Ağaç
16. Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş zeytinliklerde	4500 Ağaç
17. Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş narenciyede	1500 Ağaç
18. Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş elmada	2000 Ağaç
19. Grup	Muz ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	30 Dönüm
20. Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş kayısıda	2000 Ağaç
21. Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş armut, kiraz, vişne, şeftali	2000 Ağaç
22. Grup	Diğer meyve ve ürün ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü	1000 Dönüm
23. Grup	Büyükbaş hayvan sayısı (iş hayvanları hariç)	150 Adet
24. Grup	Küçükbaş hayvan sayısı	750 Adet
25. Grup	Deniz ve iç su balıkları yetiştiriciliği üretim alanları	750-900 m2
26. Grup	Denizlerde yapılan balık avcılığında toplam tekne boyu	20 Metre
27. Grup	Arıcılık ziraatinde kovan sayısı	500 Adet
28. Grup	İpek böcekçiliği ziraatinde kutu sayısı	500 Adet

¹ Bakanlar kurulu zirai kazançlar merkez komisyonunun teklifi üzerine bu ölçüleri gerekli gördüğü bölgeler için yıllık olmak kaydıyla arazi ve ürün türlerine göre beş katını aşmamak üzere artırmak veya azaltmak suretiyle yeniden tespiti yetkilidir. Bu şekilde tespit edilen ölçüler Resmi Gazetede yayımlandığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren yürürlüğe girer.

GVK' nin 53. maddesine göre, gerçek usulde dikkate alınacak işletme büyüklüğü ölçülerine ilişkin uygulama esasları yer almaktadır. Bunlar:

- ✓ Aile reisi ile birlikte yaşayan eş ve velayet altındaki çocuklara ait işletmelerde işletme büyüklüğü toplu olarak dikkate alınır.

Örnek: Aile büyüğü kocanın 310 dönüm, eşinin 260 dönüm ve küçük çocuğunun 230 dönüm taban arazisine hububat ekilmiş ise, bu ailenin toplam ekimi 800 dönüm olacağı için aile 900 dönüm olan işletme büyüklüğünü aşmayacak ve gerçek usulde vergilendirilmeyecektir.

- ✓ Ortaklık halindeki işletmelerde, işletme büyüklüğü toplu olarak dikkate alınır. Ortaklıklarda, ortaklığın birden fazla işletmede olması veya işletmelerin ayrı ayrı mahallerde olması bu durumu değiştirmeyecektir.

Örnek: Üç kişinin eşit paylara sahip olarak 1400 dönüm ekili arazide ayçiçeği yetiştirdiği varsayılırsa; (1999 yılından itibaren kabul edilen işletme büyüklüğü ölçülerine göre ayçiçeği ziraatında sınır 950 dönümdür.) Ortaklar ayrı ayrı sınırın altında kalmalarına rağmen toplamda işletmeleri sınırı aştığından gerçek usulde vergilendirileceklerdir.

- ✓ GVK'nin 52. maddesinde yazılı türde işletmelerde, işletme birden fazla ortaklıklara ait olsa bile bu ortaklıklara ait işletme büyüklüğü toplanmak suretiyle dikkate alınır.

Örnek: Örneğin Çiftçi Bay (K)'nin iki ayrı köyde bitişik arazilerinin toplam yüzölçümü 1200 dönümdür. Bunun 400 dönümünde kendisi geriye kalan 800 dönümünde ise Çiftçi Bay (D) ile ortak susam ekimi yapmaktadır. Burada işletme büyüklüğü ölçüsü hesaplanırken, Çiftçi Bay (K)'nin tek başına ekim yaptığı arazi miktarı ile Çiftçi Bay (D) ile ortak ekim yapılan arazi miktarı birlikte dikkate alınacaktır. Bu durumda Çiftçi Bay (K) gerçek usulde, Bay (D) ise stopaj yöntemi ile vergilendirilecektir.

- ✓ Birden fazla işletmede ayrı ayrı şahıslarla ortaklığı bulunan kişilerin işletme büyüklüğü ölçüleri hesaplanırken ortaklık payları toplamı esas alınacaktır.

Örnek: Çiftçi Bay (A) ayrı ayrı olarak Çiftçi Bay (B) ile 2100 kök meyve verebilecek hale gelmiş kayısı ağacının %70'ine ve Çiftçi Bayan (C) ile 1600 kök meyve verebilecek hale gelmiş kayısı ağacının %40'ına ortak olarak kayısı ziraatı yapmaktadır. Bu durumda Bay (A)'nin payına birinci ortaklıktan 1470 ağaç ve ikinci ortaklıktan 640 ağaç düşmektedir. Toplamda 2110 ağaç ile meyve verebilecek hale gelmiş kayısıda had 2000 ağaç olduğuna göre; Bay (A) gerçek usulde vergilendirilecektir. Bay (B) gerçek usulde, Bayan (C) ise stopaj yöntemi ile vergilendirilecektir.

- ✓ GVK'nın 54. maddesinde yazılı zirai faaliyetlerden birkaç tanesinin birlikte yapılması durumunda, iki veya daha fazla zirai faaliyet kendisi için belirlenen ölçünün yarısını aştığında vergilendirme gerçek usulde yapılır.

Örnek: Çiftçi Bay (A); meyve verebilecek hale gelmiş 550 dönüm arazide bakliyat, meyve verebilecek hale gelmiş 1100 kök elma ağacına sahiptir ve bunun yanında 170 dönüm arazide karpuz ekmiştir. Burada Bay (A) zirai faaliyet gruplarından Elma dikiminde ve karpuz ekiminde belirtilen sınırların yarısını aştığından elde ettiği tüm zirai kazançlar gerçek usulde vergilendirilecektir.

- ✓ Hem kendi işletmesi hem de ortak olduğu işletmeler ayrı ayrı ölçülerin altında kalan çiftçiler kendi payları toplamı ölçüyü aşması durumunda gerçek usulde vergilendirilirler.

Örnek: Çiftçi Bay (T), Bayan (E) ile yarı yarıya ortak olarak 200 dönüm arazide tütün ziraatı ve Bay (G) ile %70 ortak olarak 250 dönüm arazide tütün ziraatı yapmaktadır. Bay (T)'nin birinci ortaklıktan payına 100 dönüm ve ikinci ortaklıktan ise payına 175 dönüm düşmektedir. Toplamda ölçü aşıldığından vergilendirme gerçek usulde gerçekleşecektir.

Gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler, zirai işletme hesabı esası veya bilanço hesabına göre defter tutmak, beyanname vermek, alış ve satışları için belge almak, vermek ve bu belgeleri saklamak zorundadırlar. Bilanço esası, ticari kazançlarda olduğu gibi zirai kazançlarda da zorunlu değildir. GVK'nın 59. maddesi ile çiftçilerin seçmiş oldukları defter tutma usullerini yazı ile vergi dairesine bildirmek zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır. 219 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre, ortakların ve ortaklıkların belirlenen işletme büyüklüğü ölçülerini aşması durumunda ortaklığın kazancı defter tutmak suretiyle belirlenecektir. Bu durumda, ortaklığın gerçek usulde vergilendirilecek ortağı beyanname vermek suretiyle kazancını beyan edecek, ortaklığa yapılan ödemelerden kesilen vergiden payına isabet eden kısmını da hesaplanan gelir

vergisinden mahsup edecektir. Gerçek usulde vergilendirilmeyecek olan ortak ise beyanname vermeyecek, ortaklığa yapılan ödemelerde kesilen vergiden payına isabet eden kısım bunların nihai vergisi olacaktır.

VUK'nın 257. maddesine göre gerçek usulde veriletilen çiftçiler yapacakları tahsilat ve ödemeleri 7.000 TL'yi (2016 yılı için) aşarsa, bu ödemelerini banka, benzeri finans kurumları ya da posta idareleri aracılığıyla yapmak, bunlar tarafından verilen belgeleri saklamak ve istenildiğinde ibraz etmek durumundadırlar. Bu ödemelerini belirtilen şekilde yapmayanlara yine aynı madde hükmüne % 5 özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler bu madde hükmünden muafırlar. Gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler, GV Beyannamesi, KDV Beyannamesi ve Muhtasar Beyanname düzenlemek zorundadırlar.

2.1.1.1. Bilanço Esası

Bilanço esasına göre defter tutma ile zirai işletme hesabına göre defter tutma arasındaki farklılık, kârın tanımından kaynaklanmaktadır. Bu yöntemde zirai kazanç, dönem sonu öz sermaye ile dönem başı öz sermaye arasındaki farktır. Bu nedenle bilanço esasına göre işletmenin bütün varlık, alacak ve borçları takip edilir. Bütün varlık ve borçların muhasebe kayıtlarında yer alması sonucu, işletme analizi için gerekli bütün bilgiler bilanço esasına göre tutulan kayıtlardan alınabilir. Tarım işletmelerinin hangi yöntemde göre defter tutacakları konusunda serbestlik getirilmesine karşılık, muhasebe işlemlerinin daha basit olması nedeniyle, işletmeler genellikle işletme hesabı esasına göre defter tutmayı tercih etmektedirler (Çelebi, 2006:19-20). VUK'nın 213. maddesine göre gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerden bilanço esasını tercih edenlerin tutması zorunlu defterler aşağıdaki gibidir:

- ✓ Yevmiye Defteri (Günlük Defter)
- ✓ Defter-i Kebir (Büyük Defter)
- ✓ Envanter ve Bilanço Defteri

Bilanço esasına göre defter tutan çiftçiler, gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden yaptıkları alımları dolayısıyla müstahsil makbuzu düzenlemek zorundadırlar. Zirai ürün satışları nedeniyle fatura düzenlemek ve bu faturalarda KDV ve GV stopajı yapmak zorundadırlar. Bu faturalar tarih ve sıralarına göre önce yevmiye defterine, ardından ise defter-i kebirde kaydedilir. Her ay sonunda defter-i kebirde yer alan 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı'nın borç ve alacak toplamı bulunur. Burada yer alan stopajlar için her ay muhtasar beyanname düzenlenir. Yine defter-i kebirde yer alan ilgili KDV hesapları incelenerek. Ödenecek ya da devredecek KDV olup olmadığı tespit edilerek KDV beyannamesi düzenlenir. Düzenlenen muhtasar beyanname ertesi ayın 23. günü akşamına, KDV beyannamesi ise 24. günü akşamına kadar beyan edilir ve her ikisi de aynı ayın 26. günü akşamına kadar ödenir. Bir takvim yılı içinde elde edilen gelirler ise GV beyannamesi düzenlenerek ertesi yılın Mart ayının 25. günü akşamına kadar beyan edilir.

2.1.1.2. Zirai İşletme Hesabı Esası

Gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin işletme hesabı esasına göre kazançlarını tespit edebilmeleri için çiftçi işletme defteri tutmaları gerekmektedir. Çiftçi işletme defteri zirai işletme hesabı esasını olarak da adlandırılır (Özkan, 2001:69).

GVK'nın 55. maddesinde kazancın zirai işletme hesabı esasına göre tespiti şu şekilde açıklanmıştır: 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 olunur.

Zirai işletme hesabına göre hasılat sayılan unsurlar aşağıdaki gibidir (GVK, m:56) :

- ✓ Her türlü zirai mahsullerin satış bedelleri (primler, risturnlar ve benzerleri dahil);
- ✓ Ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai işlerinde çalıştırılması karşılığında alınan bedeller,
- ✓ Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri,
- ✓ Mahsullerin hasattan veya sonra hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları,
- ✓ Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin (zirai üretimde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328. Maddesine göre hesaplanan hasılat.
- ✓ Zirai mahsullerin üretim vasıtaları ile zat, aile veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere istihlak maddeleri ile değiştirilmesi halinde verilen mahsulün emsal bedelleri de hasılat sayılmaktadır. Emsal bedelinin ne olduğu ve nasıl hesaplanacağı VUK'un 267. Maddesinde belirtilmiştir.

Zirai ürünlerin, üretim araçları ile şahsi, aile veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere istihlak maddeleri değiştirilmesi halinde verilen mahsulün emsal bedeli hasılat sayılır (GVK, m:56).

Ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai işlerinde çalıştırılması karşılığında herhangi bir tüketim maddesi veya istihsal vasıtası alınması halinde alınan madde veya vasıtaların emsal bedeli hasılat sayılır (GVK, m:40).

Zirai işletme hesabında, tediye edilen veya borçlanılan meblağları ihtiva eden giderler aşağıda sayılan unsurlardan oluşmaktadır (GVK, M:57):

- ✓ İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç vb. maddelerin temini için yapılan giderler,
- ✓ Satılmak üzere satın alınan hayvanların zirai mahsullerin bedelleri,
- ✓ İşletmelerde çalıştırılanlara hizmetleri karşılığında yapılan ücret, prim gibi ödemeler,
- ✓ İşçilerin yemek, tedavi ilaç giderleri ve sigorta primleri,
- ✓ Zirai tesisat, makine, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan yakıt, yağ, elektrik giderleri ve tamir giderleri,
- ✓ VUK' ya göre ayrılan amortismanlar,
- ✓ Kira giderleri,
- ✓ İşletme için alınan borç paralarının faizleri,
- ✓ İşletme ile ilgili ödenen ayni vergi, resim ve harçlar,
- ✓ İşletme ile ilgili seyahat ve ikamet giderleri,
- ✓ İşletme ile ilgili ödenen kira bedelleri; Genel mahiyetteki sair giderler
- ✓ İşletme ile ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;
- ✓ Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin (zirai üretimde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde ortaya çıkan zararlar,
- ✓ İşletmeye dahil olup, aynı zamanda ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortisman giderlerinin tamamı ve taşıtın giderlerinin yarısı gider olarak kaydedilir.

İşletmede istihsal edilip de tohum, yem ve sair suretlerle kullanılan zirai mahsullerin emsal bedelleri masraf yazılır (GVK, m:57).

Gerçek usule geçen çiftçilerin önceki yıllardan devreden ürünleri Vergi Usul Kanunu'nun 45'inci maddesinde belirtilen ortalama maliyet bedeli esasına göre değerlendirilerek gider yazılır.

Aynı zamanda işletmede istihsal edilip de tohum, yem ve sair suretlerle kullanılan zirai mahsullerin emsal bedelleri de masraf yazılabilir. Bu giderlerin sene sonunda bir kalemde yazılması mümkündür.

Zirai işletme hesabının en büyük avantajı uygulama kolaylığıdır. Muhasebe kayıtlarında sadece işletmenin gelir, gider ve envanter kayıtları yer aldığı için, dönem sonunda kolaylıkla kâr hesaplamaları yapılabilmektedir. Buna karşılık yöntemin en önemli sakıncası, işletme yönetimine fazlaca yardımcı olamamasıdır. Bu yöntemde kayıt tutan işletmelerdeki her bir üretim faaliyetine ilişkin bilgilere yer verilmediği için, işletmeler ile ilgili yönetim, planlama ve analizde ihtiyaç duyulan bilgilerin önemli bir kısmına ulaşmak mümkün olmamaktadır (Çelebi, 2006:19).

2.1.2. Zirai Kazançların Stopaj Usulüyle Vergilendirilmesi

Zirai kazançlarda uygulanan stopaj yöntemi ile vergilendirme çiftçilerin ürünlerini satın alanlar tarafından çiftçiler adına, kanunda belirtilen oran üzerinden kesilerek çiftçiler adına vergi dairesine yatırılırken, bu tür bir yöntemle vergileme yapılması durumunda, çiftçilerin defter tutmak ve belge düzenine uyma zorunlulukları yoktur.

Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, Gelir Vergisi kanununun 94'üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler bu kazançları için beyanname vermezler.

Stopaj yapmaya yetkili olanlar; kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, yatırım fonu yönetenler, gerçek usule tabi ticaret, serbest meslek erbabı ve çiftçilerdir (GVK, m:94). Yine GVK m. 94/11 ile zirai ürünlerden yapılacak kesinti miktarları belirtilmiştir. GVK. 94. maddeye göre çiftçilerden satılan alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden;

- ✓ Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için %1 (ticaret borsalarında tescil ettirilerek satılıyorsa) veya %2 (diğerlerinden),
- ✓ Diğer zirai mahsullerden %2 (ticaret borsalarında tescil ettirilerek satılıyorsa) veya %4 (diğerlerinden),

Zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetlerden (GVK, m:94/11):

- ✓ Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için %2,
- ✓ Diğer hizmetler için %4 oranında tevkifat yapılacaktır.

VUK'nın 235. maddesine göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini imzalatarak almaya mecburdurlar. Mahsul, tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya mutavassıt tarafından alındığı takdirde makbuz bunlar tarafından düzenlenir. Müstahsil makbuzları hiçbir resim ve harca tabi değildir. Müstahsil makbuzunda en az aşağıda yazılı ibareler bulunmak zorundadır:

- ✓ Makbuzun tarihi,
- ✓ Malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı, unvanı ve adresi,
- ✓ Malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgâh adresi,
- ✓ Satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli.

Ayrıca, yine 213 sayılı VUK hükümlerine dayanılarak çıkarılan genel tebliğe göre, borsada işlem gören zirai ürün alım – satımı ile ilgili olarak düzenlenecek borsa alım – satım beyannamesinin tarih ve numarası da müstahsil makbuzunda ayrıca gösterilmek zorundadır. Müstahsil makbuzu ile alım – satım yapılması ve vergi stopajı örnek yardımıyla açıklanabilir.

Örnek: Çiftçi Bay A vergi mükellefi B beye 3000 TL'lik zeytin satmıştır. Bay B, aldığı zeytinleri borsaya tescil ettirmiş, müstahsil makbuzunu düzenlemiştir. Buna göre vergi tevkifatı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$3000 \times \%2 = 60$ TL vergi tevkifatı yapılacaktır.

Tevkifat yapıldıktan sonra kalan $(3000-60=)$ 2940 TL Bay A'ya ödenecektir. Kesilen 60 TL stopaj gelir vergisi ise muhtasar beyanname ile vergi dairesine beyan edilip ödenecektir.

Ancak ödemelerin net yapılması halinde brüt tutarın bulunması için aşağıdaki birimlerin uygulanması gerekir.

%4 kesinti yapılması halinde Net Tutar/0.96

%2 kesinti yapılması halinde Net Tutar/0.98

Örnek: Kasap Bay C aldığı hayvanlardan dolayı çiftçi Bay D'ye net 5000 TL ödemiştir. Buna göre vergi tevkifatını hesaplayalım.

Net tutar/0.98

$5000/0.98 = 5102$

$5102 - 5000 = 102$ TL tevkifat yapılması gerekir.

2.1.3. Vergiye Tâbi Olmayan Zirai Kazançlar

2.1.3.1. Zirai Kazançlarda İstisna ve Muafiyetler

GVK'nın 9/5. maddesi uyarınca; ziraat işlerinde kullandıkları hayvanlar, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği sürekli hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve/veya insan taşıyan çiftçiler bu gelirleri dolayısıyla gelir vergisinden muaftırlar. Ancak ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlar ile sayılan işleri Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerine bağlı olarak yapanlar bu muafıktan yararlanamazlar.

GVK'nın “teşvik, ikramiye ve mükâfatlar” başlığını taşıyan 29/1. maddesi uyarınca; ilimi, fenni, tarımı, hayvan yetiştiriciliğini ve ülke açısından faydalı olan işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiye ve mükâfatlar gelir vergisinden istisna sayılmıştır.

2.1.4. Tarım Sektörünün Vergilendirilmesinde Katma Değer Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa Yönelik Uygulamalar

Türk Vergi Mevzuatında herhangi bir kazanç ya da irat sadece gelir vergisi ile vergilendirilmemektedir. Bu kısımda tarım sektörünün Katma Değer Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu arasındaki bağlantılar incelenecektir.

2.1.4.1. Katma Değer Vergisi Kanunu

Türkiye’de KDV uygulamasına, 3065 sayılı kanun ile 01.01.1985 tarihinde başlanmıştır. KDVK 1. madde hükmünce; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı, diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler KDV’ye tabidirler. Her türlü zirai mal ve hizmet teslimi ile ithalatı da KDV’ye tabidir. KDVK’nın 2. maddesi teslim kavramını açıklamaktadır. Bu maddeye göre teslim; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya alıcının adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerce gösterilen yere veya kişilere tevdi (bırakılması) teslim hükmündedir. Malın, alıcıya ya da onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyeye veya sürücüyeye tevdi edilmesi de mal teslimi olarak sayılmıştır² (Sarı: 2016:77).

KDVK’ ya göre vergiyi doğuran olay, mal ve hizmet teslimi veya ithalidir. 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu’na göre ise düzenlenen ürün senetlerinde temsil edilen ürünlerin depodan çekilmesi esnasında vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

KDV tek oranlı bir vergi olmakla birlikte bakanlar kuruluna verilen yetki çerçevesinde farklı oranlarda uygulanmaktadır. Mal teslimi ve hizmet ifalarında uygulanacak güncel KDV oranları:

- ✓ Ekli listede yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemlerde % 18,
- ✓ I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1,
- ✓ II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 2’de de görüleceği üzere tarımsal ürünler KDV’nin genel oranı olan % 18 ile vergilendirilmeyip daha düşük oranlarda vergilendirilmektedir. Bu uygulama tarım sektörünün lehine bir uygulamadır.

Tablo 2. Zirai Ürünlerin Katma Değer Vergisi Oranları

Liste	Ürün Grubu	KDV Oranı
I Sayılı Liste	Kuru üzüm, kuru incir, kuru kayısı, ceviz, fındık, antep fıstığı, çam fıstığı, yer fıstığı, kestane, leblebi, ayçiçeği çekirdeği, kabak çekirdeği*	% 1
I Sayılı Liste	a) Mazı, palamut, kendir tohumu, kanola (kolza), kitle** b) Meyan kökü, meyan balı, meyan hülasesi, çöven, sumak yaprağı, defneyaprağı, ihlamur, kekik, adaçayı, mahlep, kimyon, susam, anason, haşhaş tohumu, rezene tohumu, süpürge teli ve tohumu ile bunlardan mamul süpürgeler, kapari (kebere), harnup (keçiboynuzu), harnup çekirdeği, zerdali çekirdeği, kayısı çekirdeği, kişniş, acıbadem, kuzugöbeği mantar, şeker pancarı***	% 1
I Sayılı Liste	Buğday, bulgur, mısır, arpa, yulaf, çavdar, darı, çeltik, pirinç, soya, kuru fasulye, kuru barbunya, kuru bakla, nohut, mercimek, patates, kuru soğan, sarımsak, zeytin, zeytinyağı, küçük ve büyükbaş hayvanlar (arılar dahil), etler ve yenilen sakatatları (kümes hayvanları hariç)****	% 1
I Sayılı Liste	Buğday unu, buğday unundan imal edilen ekmekler (kepekli olanlar dahil, diğer katkılı olanlar hariç), yufka	% 1
I Sayılı Liste	Buğday, arpa, mısır, çeltik, fasulye, ayçiçeği, soya, şeker pancarı, patates, pamuk, nohut, yonca, korunga, adi ve diğer figler, sorgum, sudan otu ve sorgum – sudan melezinin sertifikalı tohumlukları ile sertifikalı meyve fidanları	% 1
I Sayılı Liste	İlgili mevzuata göre toptancı hallerinde faaliyette bulunanlara ve bunlar tarafından gerçek usule tabi katma değer vergisi mükelleflerine yapılan taze meyve ve sebze (mamulleri hariç) teslimleri	% 1
I Sayılı Liste	Suni dölllenme için dondurulmuş hayvan spermaları.	% 1

²Bu Kanunun amacı; tarım ürünleri ticaretini kolaylaştırmak, depolanması için yaygın bir sistem oluşturmak ürün sahiplerinin mallarının emniyetini sağlamak ve kalitesini korumak, ürünlerin sınıf ve derecelerinin yetkili sınıflandırıcılar tarafından saptanmasını sağlamak, tarım ürünleri lisanslı depo işleticilerinin kişiler arasında ayırım yapmaksızın tarım ürünlerini kabul etmelerini temin etmek, ürünlerin mülkiyetini temsil eden ve finansmanını, satışını ve teslimini sağlayan ürün senedi çıkartmak ve standartları belirlenmiş tarım ürünlerinin ticaretini geliştirmek üzere, tarım ürünleri lisanslı depoculuk sisteminin kuruluş, işleyiş ve denetimine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir

II Sayılı Liste	a) Canlı atlar, eşekler, katırlar ve bardolar, canlı sığırlar, canlı domuzlar, canlı koyun ve keçiler, canlı kümes hayvanları, canlı tavşanlar, geyikler, dağ keçisi, keklük, deve kuşu, bıldırcın, çulluk, yabani ördek ve kazlar, sülün ve beç tavuğu, b) Kümes hayvanlarının etleri ve yenilen sakatatları ve diğerleri, c) Canlı balıklar (süs balığı hariç)	%8
II Sayılı Liste	Küçükbaş ve büyük baş hayvanların etleri	%8
II Sayılı Liste	Balıklar, yumuşakçalar ve suda yaşayan diğer omurgasız canlılar	%8
II Sayılı Liste	Süt ürünleri, kuş ve kümes hayvanlarının yumurtaları	%8
II Sayılı Liste	Canlı ağaçlar ve diğer bitkiler, kesme çiçekler ve süs yaprakları	%8
II Sayılı Liste	Yenilen sebzeler ve bazı kök ve yumrular	%8
II Sayılı Liste	Yağlı tohum ve meyveler	%8
II Sayılı Liste	Yenilen meyveler ve sert kabuklu meyveler	%8

Kaynak: 25. 10. 1984 Tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

* Perakende satışlarda bu oran % 8 olarak uygulanır.

**Perakende satışlarda bu oran %18 olarak uygulanır.

***Perakende satışlarda bu oran % 8 olarak uygulanır.

**** Perakende satışlarda bu oran % 8 olarak uygulanır.

Not: Hem I sayılı hem de II sayılı listede yer alan ürünlerde I sayılı liste tarifesi uygulanır. Ayrıca I ve II sayılı listede birlikte yer alanlar sadece I sayılı listede verilmiştir.

KDVK' nın 17. maddesine göre tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak aşağıda belirtilen hususlar KDV'den istisna edilmiştir (Sarı: 2016:79):

- ✓ Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerin yapmış olduğu mal ve hizmet teslimleri,
- ✓ Zirai amaçlı su teslimleri ile köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticari amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri,
- ✓ Kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler,
- ✓ 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin kanunda belirtilen bazı işlemler hariç olmak üzere, ürün ihtisas borsaları ile bakanlıktan ürün senedi alım – satım konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla teslimleri.

2.1.4.2. Vergi Usul Kanunu

VUK'nın *ekim sayım beyanı* başlığını taşıyan 243. maddesine göre, zirai işletmeleri GVK'nın 54. maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçüsünün üzerinde olan çiftçiler, zirai işletmelerinin (gezici hayvancılıkta kışlaklarının) buldukları köy ve mahallelerin muhtarlıklarına müracaatla ekim sayım beyanında bulunurlar. Ekim sayım beyanında (Sarı: 2016:80);

- ✓ Çiftçinin soyadı ve adı,
- ✓ Çiftçinin ikametgâh adresi,
- ✓ Zirai işletmelerinin (gezici hayvancılıkta kışlaklarının) buldukları yer,
- ✓ Ekimde: Geçen yılın Ekim ayının sonundan, beyanın yapıldığı yılın Kasım ayı başına kadar ekilen arazinin genişliği,
- ✓ Hayvancılıkta: Beslenen hayvanların cins ve miktarları,
- ✓ Meyvecilikte: İcabına göre meyve verebilecek hale gelmiş ağaç sayısı ve bunların dikili bulunduğu arazinin genişliği yer almalıdır.

Ekim sayım beyanı, her yılın Kasım ayında yapılır. Maliye Bakanlığı, iklim şartları bakımından farklı özellik gösteren bölgelerde bu süreyi değiştirebilir. Ekim sayım beyanı, sözlü veya yazılı olarak yapılabilir. Beyanlar, beyanı yapanlar tarafından imza ve mühürle tasdik edilir. Beyan varakaları, iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası beyan süresinin sonundan itibaren 15 gün içerisinde ilgili vergi dairesine makbuz karşılığında teslim edilir. Kayıt işlemlerini kendi imkânlarıyla tekemmül ettiremeyecek durumda olan muhtarlıklara, valiliklerce gerekli yardımda bulunulur (Sarı: 2016:80).

VUK 352. madde hükmüne göre; kanun hükmünce tutulması gereken defterleri tutmayanlar, defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgeleri doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede eksik, usulsüz

ve karışık olanlar ile 245. Madde uyarınca muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete süresince icabet etmeyenlere birinci derecede usulsüzlük cezası kesilir. Ekim ve sayım beyanını süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri içermeyecek şekilde doğru yapmayanlara ikinci derecede usulsüzlük cezası kesilir. VUK'da yer alan müstahsil makbuzu düzenleme zorunluluğu ve yöntemi daha önce anlatıldığı için burada tekrarlanmayacaktır (Sarı: 2016:80).

3. TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER

3.1. Genel Bilgiler

Bu standart, tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar, hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

Bu standart, işletmenin hasadı yapılmış canlı varlıkları olan tarımsal ürünlerine, sadece hasat noktasında uygulanır. Yani hasat sonrası, işlenerek elde edilen ürünlere uygulanmaz (örneğin, üzümü yetiştiren bir şarap tüccarının, üzümü şaraba dönüştürmesi gibi). Hasattan sonra TMS 2 Stoklar standardı veya diğer uygun olan standart uygulanır (TMS 41, m:3).

Bu standartta geçen konu ile ilgili bazı terimler aşağıdadır (TMS 41, m:5):

Tarımsal Faaliyet: Satışa veya geri dönüştürülmeye konu, canlı varlıkların, tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir.

Canlı Varlık: Yaşayan hayvan ve bitkidir.

Canlı Varlık Grubu: Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur.

Tarımsal Ürün: İşletmenin, canlı varlıklarının, hasadı yapılmış ürünüdür.

Hasat: Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir.

Biyolojik Dönüşüm (Değişim): Canlı varlıklarda niteliksel (kalite) ve niceliksel (miktar) olarak değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve dölleme süreçleridir (TMS 41, m:7):

- ✓ Büyüme: Bir hayvan veya bitkinin, miktarında yada kalitesindeki artıştır.
- ✓ Bozulma: Bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki düşüştür.
- ✓ Dölleme: İlave hayvanların veya bitkilerin meydana getirilmesidir.
- ✓ Üretim: Lateks, çay yaprağı, yün ve süt gibi tarımsal ürünlerin üretimidir.

Satış Maliyetleri: Finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir (TMS 41, m:8).

Aktif Piyasa: Ticareti yapılan mallar homojense (benzer karakterlere ve yapıya sahipse), her zaman için bu malların bir alıcısı ve satıcısı varsa, fiyatlar kamuoyu tarafından öğrenilebiliyorsa bu piyasa aktif piyasadır (TMS 41, m:8).

Defter Değeri: Varlığın, bilançoda muhasebeleştirilmiş değeridir (TMS 41, m:8).

Gerçeğe Uygun Değer (Rayiç Değer-Alım-Satım Değeri): Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında, bir varlığın el değiştirmesi, ya da bir borcun ödenmesi durumunda, ortaya çıkması gereken tutardır (TMS 41, m:8).

Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer: Ancak, tarımsal faaliyetlerde, bir varlığın gerçeğe uygun değeri, o varlığın mevcut yeri ve durumuna bağlıdır. Örneğin, herhangi bir çiftlikteki bir sığırın, gerçeğe uygun değeri, sığırın piyasadaki fiyatından, o piyasaya getirmek için katlanılan nakliye ve diğer giderlerin çıkarılması ile bulunur (TMS 41, m:8).

Devlet Teşvikleri: İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili, belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında, işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamaz (TMS 41, m:8).

Aşağıdaki tabloda, canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen ve bu standardın kapsamı dışında kalan diğer ürünlere ait örnekler verilmiştir.

Tablo 3. Standart kapsamını gösteren örnekler

CANLI VARLIKLAR	TARIMSAL ÜRÜN	HASAT SONRASI İŞLENMİŞ ÜRÜN (TMS 41 standardı dışındadır)
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Orman/Ağaç	Kütük	Kereste
Bitkiler	Pamuk	İplik, giysi
Sığır	Kesilen sığır	Sosis, pastırma
Asma	Üzüm	Şarap

Kaynak: (TMS 41, m:4).

3.2. Standart Kapsamı Dışında Kalan İşlemler:

Bu standart, tarımsal faaliyetle ilgili arsa (bkz, TMS 16 ve 40) ve tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklara (bkz, TMS 38) uygulanmaz.

3.3. Tarımsal Faaliyet

TMS 41'in 6. Maddesinde belirttiği üzere, tarımsal faaliyetin kapsamı, oldukça geniştir. Örneğin, hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftliği dahil).

Tarımsal faaliyetlerin ortak özellikleri şöyledir (TMS 41, m:6):

a) **Değişim Kapasitesi:** Tarımsal faaliyete konu olan canlı varlıklar, biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahiptir.

b) **Değişimin Yönetilmesi:** Tarımsal faaliyete konu olan canlı varlıkların, biyolojik değişimlerinin gerçekleşmesi için, işletme yönetimi, gereken koşulları geliştirir veya korur (örneğin, nem, sıcaklık, ışık ve besin seviyeleri vb. düzenlenmesi). Eğer, biyolojik dönüşüm süreci, işletme tarafından yönetilmiyorsa, (örneğin, okyanus balıkçılığı ve ormanların yok edilerek ürün elde edilmesi vb.) böyle bir faaliyet tarımsal faaliyet değildir.

c) **Değişimin Ölçülmesi:** Biyolojik değişim veya hasat sonucunda, kalitede veya miktarda meydana gelen değişiklik, işletme yönetiminin izlenir ve ölçülür.

Buradaki kalite, örneğin; genetik özellikler, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği vb. anlamındadır.

Buradaki miktar, örneğin; ağırlık, hacim, tomurcuk sayısı vb. anlamındadır.

3.4. Muhasebeleştirme ve Ölçüm

3.4.1. Canlı Varlıkların ve Canlı Varlıklardan Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Muhasebeleştirme Kriterleri

İşletme, canlı varlıkları veya canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünleri aşağıdaki şartların gerçekleşmesi halinde, muhasebeleştirir (TMS 41, m:10):

- ✓ Varlığın işletmenin kontrolünde bulunması
- ✓ Varlıktan işletmeye ekonomik fayda girişinin muhtemel olması
- ✓ Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi

Tarımsal faaliyetler açısından örneğin, sığırın yasal mülkiyeti ve edinim, doğum veya süttten kesilme sırasında damgalanması veya işaretlenmesi, kontrolün bulunduğu kanıtıdır. Gelecekte sağlayacağı faydalar normal olarak, önemli fiziksel özellikleri ölçülmek suretiyle değerlendirilir (TMS 41, m:11).

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, madde 30'da yer verilen gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür (TMS 41, m:12).

Bir işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. Söz konusu ölçüm, "TMS 2 Stoklar" Standardının veya uygun başka Standardın uygulandığı tarihteki maliyettir (TMS 41, m:13).

Aktif bir piyasanın olmaması durumunda işletme, gerçeğe uygun değerinin tespitinde aşağıdaki bilgilerden faydalanır (TMS 41, m:18):

- ✓ Önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla, işlem tarihi ile bilanço tarihi arasındaki en son piyasa işlem fiyatı
- ✓ Benzer varlıkların piyasa fiyatları
- ✓ Bir meyve bahçesinin, sandık, hektar başı değeri veya bir sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi, sektör emsalleri
- ✓ İlgili varlıktan elde edilmesi beklenen nakit girişlerinin, piyasa cari iskonto oranı ile iskonto edilmesi sonucu bulunacak bugünkü değeri esas alır. İlgili varlığın, finansmanı, vergisi ve hasat sonrası yeniden yetiştirilmesine (örneğin, orman korusunun hasat sonrası yeniden ağaçlandırılması maliyeti) ilişkin nakit çıkışları dikkate alınmaz.

Bazı durumlarda canlı varlığın mevcut durumunu yansıtan piyasada oluşmuş bir fiyatı bulunmayabilir. Bu durumda, gerçeğe uygun değer tespitinde, canlı varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akımlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değerleri kullanılır (TMS 41, m:20).

Standartta canlı varlık veya tarımsal ürünün maliyetinin gerçeğe uygun değere yaklaştığı durumlar aşağıdaki gibi açıklanmaktadır (TMS 41, m:24);

- a) İlk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması (Örneğin; raporlama dönemi sonundan hemen önce ekilen meyve ağacı fideleri),
- b) Meydana gelen biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisinin olmasının beklenmemesi (Örneğin 30 yıllık bir çam korusunun üretim sürecindeki ilk büyümesi gibi).

3.4.2.1. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Biçimde Ölçülememesi:

Standardın 30.maddesinde piyasa fiyatı veya değeri bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif tahminlerin güvenilir olarak ölçülemeyeceğinin açık olarak anlaşıldığı durumlarda, canlı varlıkların ilk kez finansal tablolara alındığı dönemde tarihi maliyet değeri ile değerlendirilebileceği ifade edilmektedir. Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlarda, söz konusu canlı varlık, maliyetinden birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülmek suretiyle ölçülür. Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir duruma gelmesi halinde ise işletme, söz konusu canlı varlığı gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer (TMS 41, m:30). Canlı varlıklarını daha önce gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerini düşerek ölçen bir işletme, söz konusu varlığı elden çıkarana kadar aynı şekilde ölçmeye devam eder (TMS 41, m:31).

3.4.1.2. Hesap Planı İle İlgili Açıklamalar:

İşletmeler her bir canlı varlık grubu için, uygun oldukça, tüketilen ve taşıyıcı canlı varlıklar veya olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayırım yapmak suretiyle sayısal açıklamada bulunması konusunda teşvik edilir. Örneğin; işletme, tüketilebilir canlı varlıklar ile taşıyıcı canlı varlıkların defter değerlerini grup olarak açıklayabilir. Dahası, söz konusu kayıtlı değerleri, olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayırıştırabilir. Yapılan ayırıştırma işlemi, gelecekteki nakit akışlarının zamanlaması konusunda faydalı bilgiler sağlayabilir. İşletme, bu tur her bir ayırıştırma işleminin dayanağı açıklar (TMS 41, m:43).

Tüketilebilir canlı varlıklar, hasat edilen veya canlı varlık olarak satışa konu olan varlıklardır. Et üretimi veya satış için elde bulundurulmuş canlı hayvan, çiftliklerde yetiştirilen balıklar, mısır ve buğday gibi mahsuller ve kereste olarak kullanılmak üzere yetiştirilen ağaçlar, tüketilebilir canlı varlıklara örnek teşkil eder (TMS 41, m:44)

Taşıyıcı canlı varlıklar ise, tüketilebilir canlı varlıklar dışındakilerdir. Örneğin, kendisinden süt üretilen hayvan, üzüm asmaları, meyve ağaçları ve yakacak odun elde etmek üzere kesilen ancak gövdesi korunan ağaçlar örnek olarak verilebilir. Taşıyıcı canlı varlıklar, tarımsal ürün değillerdir, bunlar daha ziyade kendiliğinden yeniden teşekkül eden varlıklardır (TMS 41, m:44)

Canlı varlıklar, olgunlaşmış veya olgunlaşmamış varlıklar olarak da sınıflandırılabilir. Olgunlaşmış canlı varlıklar; hasat edilebilir özellikler kazanmış (tüketilebilir canlı varlıklar) veya düzenli aralıklarla hasat edilebilmeleri mümkün olan varlıklardır (taşıyıcı canlı varlıklar) (TMS 41, m:45).

16 ve 21 numaralı hesap grupları aşağıdaki gibi canlı varlık gruplarına ve değerlendirme sürelerine göre oluşturulabilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:46):

Canlı Varlıkların TMS' ye Göre Gruplandırılması**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
- 166 DİĞER CANLI VARLIKLAR
- 167 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)

21-CANLI VARLIKLAR (BİYOLOJİK VARLIKLAR)

- 210 MEYVE AĞAÇLARI
- 211 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR
- 212 CANLI KÜMES HAYVANLARI
- 213 CANLI SU HAYVANLARI
- 214 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR
- 215 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR
- 216 DİĞER CANLI VARLIKLAR
- 217 CANLI VARLIKLAR BİRİKMiŞ AMORTİSMAN VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)
- 218 YAPIL. OLAN CANLI VARLIK YAT.
- 219 VERİLEN AVANSLAR

Dönen Varlıklar Grubunda yer alan canlı varlıklar, en çok bir yıl içinde canlı varlık olma özelliğini yitirecek yani satılacak veya işletmede kullanılacak canlı hayvan veya bitkilerden oluşur (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:46).

Duran Varlıklar Grubunda yer alan canlı varlıklar, bir yıldan daha fazla işletmede kalacak olan canlı hayvanlar veya bitkilerdir. Canlı varlıklardan hasadı yapılan ürünler ile ekonomik kullanım süreci sona eren diğer canlı varlıklar ise Dönen Varlıklar grubundaki hesaplara alınarak izlenir (Top, 2009:4).

Bu öneride hesaplar canlı varlıkların çeşitliliğine göre gruplandırılmıştır. Bu gruplandırmada canlı varlıklarla ilgili olgunluk durumu yardımcı hesap düzeyinde izlenebilecektir. Ancak standardın önerisi; canlı varlıkların tüketilen ve taşıyıcı canlı varlıklar veya olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar şeklinde gruplandırılmasıdır. Standartta önerilen sınıflandırmanın teşvik edildiği ifade edilmiştir (Özerhan ve Yanık, 2015:832).

3.4.2. Devlet Teşvikleri

Koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, ancak tahsil edilebilir bir duruma gelmesi halinde gelir (alacak) olarak kaydedilerek kâr-zarar hesabında dikkate alınır (TMS 41, m:34). Şartlı olarak yapılan devlet teşvikleri, ancak ilgili devlet teşviğine ilişkin koşulların karşılanması durumunda gelir olarak kaydedilerek kâr-zarar hesabında dikkate alınır (TMS 41, m:35).

Canlı bir varlığa ait olan devlet teşviğinin maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmesi durumunda, bu canlı varlığa ilişkin devlet teşviklerine TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı uygulanır (TMS 41, m:37).

TMS 20 Standardına göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin genel olarak iki yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar; teşviğin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği "sermaye yaklaşımı" ve teşviğin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği "gelir yaklaşımıdır (TMS 20, m:13).

3.4.3. Dipnotlar

Tarım işletmelerinde mali tabloların karmaşık bir hal almaması ve mali tablolardan yararlananlar tarafından anlaşılabilmesi için tablolarda ayrıntıya yer verilmemesi daha uygundur. Bu bağlamda standart, mali tablolarda yer almıyorsa, aşağıdaki bilgileri de işletmelerin dipnotlarda açıklamasını istemektedir (TMS 41, m:46):

- ✓ İşletmenin her bir canlı varlık grubunu içeren faaliyetlerinin niteliği,
- ✓ İşletmenin dönem sonundaki her bir canlı varlık grubunun ve dönem boyunca elde edilen tarımsal ürünlerin finansal olmayan ölçüm veya tahminleri.

Ayrıca standart, tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak mali tablolarda sunulmayan aşağıdaki bilgilerin de dipnotlarda açıklamasını istemektedir (TMS 41, m:49):

- ✓ Tasarruf hakkı sınırlanmış ve defter değerleri borçlar için ipotek edilmiş canlı varlıkların mevcudiyeti ve defter değerleri,
- ✓ Canlı varlıkların geliştirilmesi veya iktisap edilmesine ilişkin taahhüt tutarları,
- ✓ Finansal risk yönetim stratejileri.

Standartta göre, işletmenin, canlı varlık ve hasat noktasındaki tarımsal ürün grubunun gerçeğe uygun değerinin hesaplanmasında kullandığı yöntemi ve gerçeğe uygun değer hesaplarırken başvurduğu varsayımları açıklaması gerekmektedir (TMS 41, m:47). Standartta belirtildiğine göre, işletmenin, canlı varlıkların dönem başı ve dönem sonu kayıtlı değerlerinde meydana gelen değişimleri açıklaması gerekmektedir. Bu değişimler mutabakat cetvelleri aracılığıyla yapılmaktadır. Söz konusu mutabakat işleminde aşağıdaki bilgilerin bulunması gerekmektedir (TMS 41, m:50):

- ✓ Gerçeğe uygun değer ile satış maliyetleri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç veya zarar,
- ✓ Satın almalarından kaynaklanan artış,
- ✓ TFRS 5 kapsamında satışlar ve satış amaçlı elde tutulan canlı varlıklardan kaynaklanan azalışlar,
- ✓ Hasattan kaynaklanan azalışlar,
- ✓ İşletme birleşmelerinden kaynaklanan artışlar,
- ✓ Finansal tabloların farklı bir para birimine çevrilmesi durumunda oluşan net kur farkları,
- ✓ Diğer değişiklikler.

İlgili standardın 30. maddesinde belirtildiği gibi canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi nedeniyle, maliyet değeri ile ölçümü yapılan canlı varlıklara ilişkin, işletmenin aşağıdaki açıklamaları yapması gerekmektedir (TMS 41, m:54):

- ✓ Canlı varlığın türü,
- ✓ Gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesinin nedenleri,
- ✓ Yapılması mümkünse, gerçeğe uygun değere ilişkin muhtemel tahmini değer aralıkları,
- ✓ Amortisman yöntemi,
- ✓ Faydalı ömürleri veya kullanılan amortisman oranları,
- ✓ Dönem başı ve dönem sonu brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanları.

Maliyetlerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçümü yapılan canlı varlıkların elden çıkarılması halinde oluşan kâr veya zarar muhasebeleştirilerek, kâr ve zararın hesaplanmasında dikkate alınan değer düşüklüğü tutarları, değer düşüklüğü iptalleri ve amortismanlar ayrı ayrı açıklanır (TMS 41, m:55).

Daha önce gerçeğe uygun değeriyle ölçümü güvenilir olmamasından dolayı maliyet değeriyle ölçülmüş bulunan canlı varlıkların, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesi durumunda, işletmenin, canlı varlıklara ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapması gerekmektedir (TMS 41, m:56):

- ✓ İlgili canlı varlığın tanımı,
- ✓ Gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesinin nedenleri,
- ✓ Değişimin etkileri.

Standart, devlet teşviklerinin mali tablolarda sunumunda, dipnotlarda açıklanması gereken konulara da yer vermiştir. Bunlar (TMS 41, m:57):

- ✓ Finansal tablolarda yer verilen devlet teşviklerinin niteliği ve kapsamı,
- ✓ Devlet teşviklerine ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer ihtimaller,
- ✓ Devlet teşviklerinde meydana gelmesi beklenen önemli düşüşlerdir.

Tablo 4. TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatında, Zirai Faaliyetlerle İlgili Yaklaşımların Karşılaştırılması

	TMS 41'de Yer Alan Düzenlemeler	Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler
Amacı	Gerçeğe uygun, güvenilir bilgi sunmak.	Vergi matrahının belirlenmesi.
Kapsamı	Canlı varlıklar, hasat anındaki tarımsal ürünler ve gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri.	Hasat anına kadar olan tüm tarımsal faaliyetler ile hasat anından sonraki bazı faaliyetler.
Aktifleştirme Kriterleri	Kontrol, değer ve ölçümdür.	Edinim ve kayıttır.
Canlı Varlıkların Değerleme Esasları	İlk aktifleştirmede, piyasa fiyatı ya da NBD'ye göre belirlenen NGUD. Nispi istisna durumunda; Tarihi maliyet	Borsa rayicinin olması halinde borsa rayici, Borsa rayicinin olmaması halinde kayıtlı değer, o da yoksa emsal bedeli
Zirai Ürünlerin Değerleme Esasları	İlk kayıttan, NGUD. Hasattan sonraki bilanço dönemleri kayıtlı değer	Maliyet Bedeli

Toprak Varlığının Değerleme Esasları	Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesisten ayrı olarak maliyet değeri ile	Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesis ile birlikte maliyet değeriyle.
Kar veya Zararın Ortaya Çıkış Zamanı	İlk kayıt anında, değerlendirme dönemlerinde ve satış anında	Satış anında.
Devlet teşvikleriyle ilgili açıklama var mı?	VAR	YOK
Kayıt Usulü	Tahakkuk Esası	Tahakkuk Esası
Değerleme Farkları Nerede Gösterilmektedir?	Gelir Tablosunda	Bilançoda
Amortisman Ayrılıyor mu?	EVET	EVET
Amortisman Tabi Varlıkların İsimleri Ayrıntılı Bir şekilde Sunulmuş Mu?	HAYIR	EVET
Amortisman Yaklaşımları	Değerleme Yaklaşımı	Dağıtım Yaklaşımı
Amortisman Tabi Değer	Gerçeğe uygun değer	Maliyet bedeli

Kaynak: (Deran ve Tokay, 2006:158).

4. SONUÇ

Devletin kamusal hizmetleri yerine getirebilmesi için gelir kaynaklarına gereksinimi vardır. Bu gelir kaynakları içinde en önemli payı vergiler oluşturmaktadır. Tarım kesiminin de diğer kesimler gibi vergi ilkelerinden olan eşitlik ve genellik ilkesine göre vergi ödeme yükümlülüğü vardır. Bu ilke doğrultusunda tarım kesiminin vergilendirilmesi de önem kazanmaktadır.

Tarımsal faaliyet; satışa konu olan canlı varlıkların biyolojik olarak dönüşüm süreci sonucunda tarımsal ürün veya canlı varlığın bir parçası haline gelmesini bir işletme tarafından yönetilme sürecini ifade etmektedir. Tarımsal faaliyetlerle ilgilenen tüzel ya da gerçek kişiler tarım işletmelerini oluşturmaktadır. Tarımsal faaliyet muhasebesi ise, tarım işletmelerinin faaliyetinden doğan finansal işlem ve olayları kaydeden, daha sonra bu kayıtları amaca uygun şekilde özetleyen, analiz eden ve bunlardan faydalı sonuçlar çıkaran bir muhasebe dalıdır.

Tarım sektöründe meydana gelen sermaye yoğun gelişmeler sonucu tarım işletmeleri için tarımsal faaliyet muhasebesinin önemli bir konuma gelmesiyle birlikte, söz konusu alanda ulusal ve uluslararası düzenlemelerin yapılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda farklı ülkelerde faaliyet gösteren tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetlerine yön vermek ve muhasebe uygulamalarında birliktelik sağlamak amacıyla 41 no.lu Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS 41) 01.01.2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye’de de TMSK tarafından hazırlanan tarımla ilgili olan 41 nolu muhasebe standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24.12.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Sonuç olarak; ülkemizde son yıllarda tarımsal faaliyet muhasebesinde önemli gelişmelerin olması sayesinde vergi mevzuatının açıklanmasının gerekli olduğu için bu çalışmanın yapıldığı, THP’nin tarımsal faaliyetler için yetersiz olduğu ve bunların yanında TMS 41’in tarım işletmeleri için önemli bir gelişme olduğu ve uygulanmasında yarar olacağı söylenebilir.

KAYNAKÇA

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

Bilici, N., (2012). “Ticari Kazançlar (İşletme Hesabı Esası, Basit Usul, Esnaf Muaflığı), Zirai Kazançlar”. (Ed. Recai Dönmez), Türk Vergi Sistemi, ss. 22-39, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

Çelebi, B., (2006). “Samsun İli Çarşamba Ovası Tarım İşletmelerinde Maliyetler Ve Muhasebeleştirilmesi Üzerine Bir Araştırma,” Yüksek Lisans Tezi, On Dokuz Mayıs Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Samsun.

Gelir Vergisi Kanunu.

Gökgöz, A., (2012). “Balık Üretim İşletmelerinde TMS 41 Kapsamında Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması Ve Muhasebeleştirilmesi”, Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.

Katma Değer Vergisi Kanunu.

Kocabaş, M., (2016). “Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi: TR-22 Bölgesine Yönelik Uygulamaları”, Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.

Özerhan, Y., Yanık, S. (2015) Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Türmob Yayınları, Ankara.

Özkan, A., (2001). “Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi”, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Sarı, B. (2016). “Türkiye’de Tarım Kesiminde Vergi Uyumu, Vergi Bilinci ve Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi Malatya Merkez İlçe Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.

Tokay, S., H., Deran, A. (2006). “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması”, Yaklaşım Dergisi, 2006(157):16-19.

Top, T. (2009). “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Canlı Varlıkların Değerlemesi; Büyükbaş Hayvanlar Üzerinde Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Isparta.

Türkiye Muhasebe Standartları.

Vergi Usul Kanunu.