

**CANLI VARLIKLARDA AMORTİSMAN****LIVE ASSETS AMORTISATION****Yrd. Doç.Dr. Ali ANTEPLİ**

Bayburt Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Bayburt/Türkiye

**ÖZET**

Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusunda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 2001 yılında UMS 41 standardı yayınlanmış, 1 Ocak 2003 tarihinden itibaren de yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde ise tarımsal faaliyetler ile ilgili ilk çalışma SPK tarafından 15.11.2003 tarihinde yayınlanan " Seri: XI, No:25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ'dir. Bu tebliğin içerisinde 31. Kısımda "Tarımsal Faaliyetler" başlığı altında konuya yer verilmiştir. Daha sonra, TMSK tarafından TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı 24 Şubat 2006'da yayınlanmış, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanacağı açıklanmıştır. Böylece tarımda muhasebeleştirme ve raporlama esasları belirlenmiştir. 41 nolu tarımsal faaliyetler standardında, canlı varlıklarla ilgili muhasebeleştirme ve raporlama esasları ile devlet teşvikleri konuları yer almaktadır. Hayvancılık işletmelerinde yetiştirilen canlı hayvanların muhasebe açısından takibi TMS41 standardında açıklanmaktadır. Canlı varlıkların amortisman konusu bu çalışmada ele alınmış ve standarda göre yorum getirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Amortisman, TMS 41, Canlı Varlıklar**ABSTRACT**

International Accounting Standards IAS 41, the accounting for agricultural activity standards published by the Council in 2001, entered into force on 1 January since 2003. In our country, issued on 11.15.2003 by the first work on the CMB agricultural activities' Serial: XI, No: 25 is the Communiqué on Accounting Standards in Capital Markets. This in Section 31 of the Decree, " Agriculture " the issue under the title are included. Then, TMS standard 41 Tarımsal Activities TASB has issued February 24, 2006 is described to be applied for annual periods beginning on or after 31.12.2005. Thus, agricultural accounting and reporting principles have been identified. No. 41 standard agricultural activities, the state with the accounting and reporting principles for promoting biological assets related topics are included. Followed by live animals raised in terms of accounting standards in the live stock business are described in TMS41. Depreciation of biological assets subject has been discussed in this study and the comments by the standard.

**Keywords:** Depreciation, IAS 41, Live Assets**1. GİRİŞ**

Tarım, gerekli ve yararlı bitkileri yetiştirmek amacıyla toprak üzerinde yapılan faaliyetlerin bütünüdür. Yaratılmış canlı organizmalar içinde akli kullanabilen tek varlık olan insanoğlunun yaşamını idame ettirebilmesi için doğadan faydalanarak yaptığı faaliyetler olarak da ifade edilebilir. Hayvansal ve bitkisel üretim olarak yapılan bu faaliyetler, yaşam kaynağı olan gıdayı sağlayarak topluma hizmet sunan ve ekonomide sanayi ve hizmet sektörlerine girdi sağlayan lokomotif bir sektör konumundadır.

Hayvansal üretim diğer bir ifade ile hayvancılık, ürünleri ve güçleri ile insanlara yararlı evcil hayvanların bakımı, beslenmesi, üretimi ve yetiştirilmesini kapsayan tarım kolu olarak ifade edilmektedir. Hayvansal üretim, hayvansal üretime yönelik temel bilimler, hayvan yetiştirme, hayvan besleme, hayvan ıslahı, hayvancılıkta mekanizasyon, ekonomi ve istatistik, biyoteknoloji, hayvansal ürünler ve işleme teknolojisi ve pazarlama gibi konuları kapsamaktadır.

## 2. CANLI HAYVAN ÜRETİMİ

Hayvancılık ve hayvansal üretim Türkiye'nin tarımsal üretimi içerisinde AB ülkelerine oranla daha düşük paya sahip olmasına rağmen, tarım sektörü için bitkisel üretimden sonra en önemli ve gelişme potansiyeli yüksek olan faaliyet koludur. Hayvansal üretim, tarımsal faaliyet türleri arasında yaklaşık % 23'lük payı ile ülkemizdeki en önemli ikinci tarımsal üretim çeşidi olma özelliğini göstermektedir (DAKA: "TRB2 Bölgesi Mevcut Durum Analizi, Tarım Sektörü", 2011:29). Hayvansal üretim konusunda önemle üzerinde durulması gereken diğer bir konu ise son birkaç yılda büyük ve küçükbaş hayvan sayılarındaki artışa rağmen, son 30 yıllık süreç dikkate alındığında hayvancılık faaliyetlerinin ülkemizde önemli oranda azalmış olmasıdır. 1980'li yıllarda ülkemiz, 77 milyon büyük ve küçükbaş hayvan varlığı ile dünyada yedinci, Avrupa'da birinci sırada yer alırken, bu sayı 1990 yılında yaklaşık 63 milyona, 2000 yılında 46 milyona ve 2010 yılına gelindiğinde 40 milyona kadar düşmüştür. Oysa 1980 yılında yaklaşık 44 milyon olan Türkiye nüfusu, günümüz Türkiye'sinde 76 milyona ulaşmış, buna rağmen yetiştirilen büyük ve küçükbaş hayvan sayısı ciddi oranda azalmıştır. Hayvancılığın en büyük sorunu düşük verimlilik olarak ifade edilebilir. Verimliliğin yükseltilmesi ise, yem üretiminin artırılmasına, hayvan varlığının ıslahına ve hayvan hastalıkları ile mücadeleye önem verilmesine bağlıdır. Ayrıca mera hayvancılığı yerine, ahır hayvancılığı geliştirilmeli, otlaklar korunmalı, erken kesim önlenmeli, çiftçilere kredi ve eğitim desteği sağlanmalı, yerli ırkların yerine yüksek verimli yabancı ırkların besiciliği yapılmalıdır (Dura, 1987:88)

Hayvansal üretim bu bağlamda hayati bir öneme sahiptir. Çünkü hızlı artan nüfus ve kentleşme gibi faktörler hayvansal üretime olan talebi gün geçtikçe artırmaktadır. Toplumun yeterli ve dengeli beslenmesi için hayvancılık sektörünün teşviklerle ayakta tutulması ve iç piyasada yeterli arzın oluşturulmasının sağlanması gerekmektedir.

Türkiye'de hayvansal üretimi artırmak, yapısal değişim ve dönüşümü hızlandırmak için; hayvansal üretimde desteklemelerin sürdürülmesi, iç tüketimin artırılması, üretim-sanayi entegrasyonunun teşvik edilmesi, pazarlama sisteminin etkinleştirilmesi, kayıtlı ekonominin tüm gereklerinin yerine getirilmesi, üretici örgütlenmesinin gerçekçi boyuta oturtulması, destek ve sübvansiyonların örgütlenmeyi teşvik edecek biçimde yapılması, tarım sigortasına işlerlik kazandırılması, destekleme ve geliştirme politikalarının AB ülkelerindeki uygulamalar göz önünde bulundurularak düzenlenmesi yönünde çaba harcanmalıdır.

## 3. CANLI HAYVANLARIN AMORTİSMAN İŞLEMLERİ

Duran varlıklar, kullanıldıkları süre içinde yıpranma, aşınma ve işletme fonksiyonlarına katkı verme gücünü yitirme olgusu ile karşı karşıyadır. Bu olgu söz konusu varlıkların değerinde bir azalmayı, bu azalmada işletmenin katlandığı bir maliyeti ifade eder. Bu maliyet "amortisman" olarak nitelenir (Sevilengül, 2005:421-423).

Duran varlıklarda amortisman için değişik tanımlar yapılabilmesi, farklı amaçlar nedeni ile farklı yaklaşımların ortaya çıkmasından kaynaklanmaktadır.

**a)Değerleme Yaklaşımı:** Bu yaklaşıma göre, amortisman duran varlığın değerinde; kullanıma, zamanın geçmesi ya da önemini yitirme gibi nedenlere bağlı olarak meydana gelen azalmadır. Bu yaklaşıma göre amortisman bir "aktif düzeltmesi"dir.

**b)Tüketim Yaklaşımı:** Bu yaklaşıma göre, duran varlık edinen işletme bir "fayda stoku" elde etmiş olur. Dönem içinde bu fayda stokundaki azalışın dönemlere dağıtılması amortismanı oluşturur. Duran varlığın maliyeti, duran varlığın üretebileceği birim miktarına bölünerek bir birim üretiminin tüketeceği fayda stokunun parasal değeri bulunur ve üretim miktarına göre amortisman hesaplanır. Bu yaklaşıma göre amortisman duran varlığın "fayda stokunun tüketilmesi"dir.

**c)Yenileme Yaklaşımı:** Bu yaklaşım, amortismanın duran varlığın ekonomik ömrünün sonunda yenilenmesi için gerekli fonun tutulmasında bir araç olması esasına dayanır. Yaklaşıma göre amortisman, kullanma süresi boyunca, başlangıçtaki sermayenin korunmasını hedef alır. Enflasyon dönemlerinde duran varlığın yenileme değeri maliyet değerinden yüksek olacağından, ayrılacak

amortisman toplamı, maliyet değeri aşacak ve yenileme değerine ulaşacaktır. Bu yaklaşıma göre amortisman "yenileme" için fon biriktirilmesidir.

**d) Dağıtım Yaklaşımı:** Bu yaklaşım, amortismanı, duran varlıkları edinilmesi için yüklenilmiş olan maliyetlerin, bu varlıkların ekonomik ömürleri içinde kalan dönemlere dağıtılması olarak görmektedir. Bu yaklaşımda katlanılan maliyetten hurda değer düşürülmesinden sonra kalan değer, yaralanma süresine bölünerek, dönemlere "dağıtım" işlemidir.

Amortisman tabi olan tarımsal (canlı) varlıklar, VUK'da hayvan ve bitki olmak üzere iki grupta açıklanmıştır. VUK'nun 277'inci maddesine göre canlı hayvanlar maliyet bedelleri ile değerlendirilmesine alınmaktadır. Maliyet bedellerinin bulunmaması halinde emsal bedelleri ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. Bu değer aynı zamanda söz konusu varlıkların amortisman tabi olan değeridir (Tokay, 2006: 17). VUK'na göre boş arazi ve arsalar amortisman ayrılmamaktadır. Ancak;

Tarım işletmelerinde oluşturulan meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri, (VUK, m.314).

İşletmede yapılmış olan her nevi yollar ve haklar, amortisman tabi tutulur" şeklinde ifade edilmiştir(VUK, m. 314).71 Maliye Bakanlığı 333 ve 339 nolu VUK Genel Tebliği ile sektörlere göre amortisman tabi varlıklar için faydalı ömürleri ve amortisman oranlarını belirlemiş ve listeler halinde yayınlamıştır.

Canlı varlıkların biyolojik dönüşümünden dolayı TMS-41 değerlendirme yaklaşımını benimsemiştir. Bu yaklaşıma göre, canlı varlıkların dönem başı ve dönem sonu arasındaki değer azalışları doğrudan zarar olarak gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Amortismanın kayıtlamasında değerlendirme yaklaşımı, amortismanı aktif düzeltmesi şeklinde gördüğü için amortismanında değerlendirme yaklaşımını benimsediğini açıkça ortaya koymasa da, direkt yöntemi kullanması, bu konu hakkında ipucu teşkil etmiştir. VUK ise, canlı varlıkların biyolojik dönüşüm özelliğini dikkate almayan dağıtım yaklaşımını benimsemiştir. Bu yöntem muhasebeleştirmede direkt veya indirekt yöntemizin vermektedir (Tokay ve Deran, 2006:19). Değerleme yaklaşımında sözü edilen dönem başı ve dönem sonu arasındaki şimdiki değer farkı, canlı varlıklarda amortismanında değerlendirme yaklaşımının benimsendiğini ifade etmektedir.VUK çok yıllık bitkilerde biyolojik dönüşümü dikkate almayan dağıtım yaklaşımını benimsemiştir. TMS 41'in benimsediği değerlendirme yöntemi canlı varlıkların özelliklerini dikkate alan bir yaklaşımdır. TMS 41 amortisman süresini belirleme yetkisini girişimciye bırakmıştır. Vergi mevzuatında ise son getirilen düzenleme ile bu yetki Maliye Bakanlığına geçmiştir.

Üzerinde tarım tesisi bulunan arsa ve araziler için amortisman ayrılması konusunda VUK ve UMS farklı görüşü benimsemişlerdir. VUK'na göre arazi, bitki varlığı ve tarım tesisinin bir bütün olarak ele alınıp toplam değer üzerinden amortisman ayrılır. Bu durumun sakıncalı yönü amortisman giderlerinin maliyetleri artırıcı bir etkiye sahip olması, avantajlı yönü ise işletmenin vergi yükünü azaltmasıdır. Bununla birlikte toprak ve sera varlığının birlikte ele alınması durumunda ilgili varlıkların toplamı için amortisman süresi yirmi yıl olmaktadır. Arsa ve arazilerin değer kaybına uğramayacağı görüşünün istisnaları da mevcuttur. Örneğin daha önceki kısımlarda bahsedildiği gibi tarım arazilerinde zamanla değer kaybı söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle arazi maliyetinin tesis maliyetine eklenmesi fakat amortisman ayırırken değer kaybına uğramayacak kadar bir tutarın amortismanına dahil edilmemesiveya ekonomik ömrü sonundaki hurda değerinin nesnel esaslara göre önceden tahmin edilerek amortisman süresi sonunda varlığın değer kaybının önlenmesi seçeneklerinden de yararlanılabilir.

Tarım işletmelerinde amortisman tabi varlıklar, işletme aktiflerinde Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesi gereği maliyet bedeli ile yer almakta ve amortisman tutarı da bu bedel üzerinden hesaplanmaktadır. Ancak, meyve ya da mahsul verme olgunluğuna ulaşamayan ağaç veya bitkiler olgunlaşma aşamasına kadar yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenmeli, hasat vermeye başladıktan sonra ilgili duran varlık hesabına alınarak, dönem sonunda amortisman tabi tutulmalıdır.

Ülkemizde faaliyet gösteren ve kamuya hesap verme yükümlülüğü olan halka açık işletmeler, eski adı ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) yeni adıyla ise Kamu Gözetimi, Muhasebe ve

Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan Tam Set Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) uymak zorundadırlar. Ayrıca, 01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile birlikte, 31 Aralık 2012 tarihinden itibaren kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve genel amaçlı finansal tablo hazırlayan işletmelerin de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na uygun finansal tablo hazırlamaları gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu, Tam Set Muhasebe Standartları ve Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda amortisman işlemlerine ilişkin farklı yaklaşımlar ile tanımlamalar yer almaktadır. Bu çerçevede Tam Set Muhasebe Standartları'nda amortisman işlemleri ile ilgili olarak yapılan tanımlamalar aşağıdaki gibidir (TMS-16, md.6).

**Defter Değeri;** Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

**Maliyet;** Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeldir.

**Amortisman;** Bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasıdır.

**Amortismanına Tabi Tutar;** Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlarından kalıntı değer düşülmeleriyle bulunan tutardır.

**Kalıntı Değeri;** Bir varlığın tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

**Yararlı Ömür;** Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade ettiği görülmektedir.

Tam Set Muhasebe Standartları'nda amortismanına tabi varlıklar için amortisman ayırmak Vergi Usul Kanunu'nun aksine bir zorunluluktur. Diğer bir ifade ile kamuya hesap verme sorumluluğu olan halka açık tarım işletmeleri amortismanına tabi varlıkları için amortisman ayırmak zorundadır.

Tam Set Muhasebe Standartları'nda amortismanına tabi varlıklar, Vergi Usul Kanunu'nda olduğu gibi açıkça belirtilmemiş, sadece varlıkların amortismanına konu olabilmesi için genel şartları belirtilmiştir. Bu çerçevede işletme aktifleri arasında yer alarak, işletmenin kullanımında bulunan ve sınırlı bir ömre sahip olup yıpranmaya, aşınmaya ve değer kaybına uğraması muhtemel tüm varlıklar amortismanına konu olabilmektedir. Ayrıca, TMS 16'da amortisman tabi olan varlıkların toplam maliyeti içerisinde önemli bir paya sahip olan her bir parçası ayrı ayrı olmak üzere amortismanına tabi olabilmekteyken, vergi mevzuatımızda, amortismanına tabi olan varlıklar sadece bir bütün olarak değerlendirilmekte bu duruma göre amortismanına tabi tutulmaktadır (Hatipoğlu, 2012:13-14).

Tam Set Muhasebe Standartları'nda amortismanına tabi değer, daha öncede tanımlandığı gibi bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlarından kalıntı değer düşülmeleriyle bulunan tutarı ifade etmektedir. Oysa vergi mevzuatımızda amortismanına tabi değer, varlığın maliyet bedeli olarak ortaya çıkmakta, varlığın kalıntı değerinin olmadığı varsayılmaktadır (TMS-16, md.6).

Tam Set Muhasebe Standartları'nda amortisman ayırmaya başlanacak dönem, varlığın işletme tarafından kullanılabilir olduğu durumda söz konusu olmaktadır, vergi mevzuatımızda amortismanına tabi olan varlık, işletme aktiflerine girdiği tarihten itibaren amortismanına tabi olabilmektedir. Ayrıca, TMS'de amortisman süresi, varlığın yararlı ömrüne göre veya üretim birimi bazında işletme tarafından belirlenmekte iken, vergi mevzuatımızda bu durum 333, 339, 365, 389, 399 ve 406 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yer alan faydalı ömürler esas alınarak belirlenmektedir (TMS-16, md.50).



Tam Set Muhasebe Standartları'nda amortisman tabi varlıklar için yıllık amortisman hesaplamasında kullanılabilir üç yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler; doğrusal, azalan bakiyeler (hızlandırılmış) ile üretim miktarı amortisman yöntemidir. Doğrusal ve azalan bakiyeler amortisman yöntemi daha öncede ifade edildiği gibi vergi mevzuatımızca da kabul edilen amortisman hesaplama yöntemleri arasındadır. Üretim miktarı yönteminde ise amortisman tutarı duran varlığın beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden hesaplanmaktadır (Şen, 2011:133). Bununla birlikte, işletmenin sahip olduğu maddi olmayan duran varlıklardaki amortisman işlemleri ile ilgili vergi mevzuatımız ile Tam Set Muhasebe Standartları arasında da birtakım farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Örneğin, Tam Set Muhasebe Standartları'na göre işletme aktifleri arasında yer alan haklar, sınırlı bir ömre sahip ise yararlı ömrü boyunca itfaya tabi olmakta ve itfa süresi yararlı ömre göre belirlenmektedir. İşletme aktifleri arasında yer alan varlık eğer sınırsız bir ömre sahip ise itfaya tabi olmamaktadır (TMS-38, md.89). Oysa vergi mevzuatımızda hakların faydalı ömrü 15yıl olarak kabul edilmekte ve bu sürede % 6,66 oranında eşit taksitler halinde itfaya tabi tutulmaktadır.

TMS 41 Standardı, canlı varlıklara ve bitkilere ilişkin amortisman işlemlerinde değerlendirme yaklaşımını benimsemiştir. Bunun nedeni, TMS 41'de ilke olarak, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmeye tabi tutulmasını benimsemiş olmasındandır. 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.

TMS-41 felsefesinde canlı varlıklara amortisman uygulaması maliyet esasından farklı olarak gerçeğe uygun değer yaklaşımı ile ele alınır. Gerçeğe uygun değer muhasebesinin temel prensibi gerçeğe uygun değerdeki değişikliği dönem karı veya zararı olarak dikkate almaktır. Tarım işletmelerinde amortisman gideri ancak sabit tesislere ait amortisman giderleri olabilir. Ancak, eğer canlı varlıkları net gerçeğe uygun değerle değerlemek mümkün olmuyorsa ve maliyet esaslı kayıt gerekiyorsa, bu durumda canlı varlıklara amortisman ayrılabilir ve TMS-36 kapsamında değer azalışları için değer düşüklüğü hesaplanabilir (Özkan ve Aksoylu, 2012:25). Bu görüşe göre amortisman ayırmaya gerek yoktur. Zaten raporlama döneminde canlı varlıklar gerçeğe uygun değerle değerlendirilmekte ve aradaki farklar sonuçta kar yada zarar olarak raporlanmaktadır.

Ancak bir başka bakış açısına göre amortisman ayrılmaması, sınıflamanın doğru yapılmamasına neden olacaktır. Dönem sonunda büyükbaş hayvan işletmelerinde üretilen ürünler işletmede stok olarak kalmıyor ise dönem sonu net kar veya zarar tutarı değişmeyecektir. Buna karşın ürünün maliyeti açısından eksik hesaplanma söz konusu olacaktır. Çünkü genel üretim giderleri içerisinde yer alan amortisman giderlerinin ürün maliyetine yüklenmesinde eksik yükleme olacağından her ne kadar sonuçta kar yada zarar değişirse de brüt satış kar yada zararı eksik hesaplanacaktır. Kapsamlı Gelir Tablosundaki hesapların incelenmesinde de işleme ilgililerine, işletmeye yönelik analizlerinde hata yapmalarına neden olacaktır. Örneğin amortisman giderleri eklenmediğinde işletmenin brüt satış karı çıkarken, amortismanların eklenmesiyle zarar çıkıyor ise, işletmenin ana faaliyet konusunda zarar etmesine rağmen kar ettiği söylenip yanlış yorum ve değerlendirmelere yol açacaktır. Bu da standartların dürüst resim ilkesiyle çelişmektedir (Taştan, 2013:81).

#### 4. SONUÇ

Hayvancılık işletmelerinde canlı varlıklar için amortisman ayrılması TMS41 standardına göre sakıncalıdır. Sadece sabit kıymetler amortisman tabi tutulmalı, canlı varlıklar için amortisman hesaplanmamalıdır. Gerçeğe Uygun Değer felsefesini benimseyen 41 nolu standardın uygulamasında amortisman sadece sabit kıymetler için ayrılmalı, canlı varlıklar için raporlama dönemlerinde değerlendirme işlemi yapılmalıdır. Değerleme işleminde ortaya çıkan değer artış ve azalışları da sonuç hesaplarına aktararak dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.

#### YARARLANILAN KAYNAKLAR

AKTUĞLU, M. Ali(1972).Tarım İşletmeleri ve Muhasebesi, E.Ü.İ.T.B.F. Yayınları, No: 64/24, İzmir.

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

DURA, Cihan (1987), Tarımın Türk Ekonomisinin Gelişmesine Katkısı Bugün ve Yarın, Enka Vakfı Yayınları, İstanbul.

HATIPOĞLU, Ayşe Gül (2012). “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi Ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi”, Selçuk Üniversitesi İİBF Dergisi, Nisan, Sayı 23.

ÖZKAN, Azzem (2002). “Büyükbaş Hayvanlarda Amortisman, Yeniden Değerleme, Maliyet Bedeli Artırımı ve Yenileme Fonu”, Vergi Dünyası, Sayı: 249.

SEVİLENGÜL, Orhan (2005).Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara.

ŞEN, Çiğdem (2011). “Türkiye Muhasebe Standardı-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması”, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayınları, İstanbul.

TAŞTAN, Hakan (2013).Büyükbaş Canlı İşletmelerinde Muhasebe Düzeni, Detay Yayıncılık, Ankara.

TOKAY, S. Hüseyin ve DERAN, Ali (2006). “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-II”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 158.

Gelir Vergisi Kanunu

Sermaye Piyasası Kanunu

Türkiye Muhasebe Standartları

Türk Ticaret Kanunu

Vergi Usul Kanunu