Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi
ISSN: 1309-1387
Cilt: 5 Sayı: 8 2013-Bahar (s. 148-165)

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 41'E GÖRE CANLI VARLIKLARIN GERÇEĞE UYGUN DEĞERİNİN TESPİTİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

ACCORDİNG TO TURKISH ACCOUNTİNG STANDART 41 LİVİNG ASSETS AT FAIR VALUE DETERMİNİNG AND ACCOUNTİNG

Osman TUĞAY[1]

Öz

Ülkemizde, diğer uygulamalarda olduğu gibi tarım muhasebesi uygulamalarına da uzun yıllar Türk Vergi Mevzuatı yön vermiş, ancak, tarımsal faaliyetlerin finansal tablo sunum ve açıklamalarında yeterli açıklamalara yer verilmemiştir. Günümüzde sermaye piyasalarının gelişmesiyle birlikte işletme faaliyetlerine ilgi duyan çıkar gruplarının talepleri de değişmektedir. Doğru finansal tablolar yeterli görülmemekte, gerçeğe uygun bilgiler sunan tablolar beklenmektedir. Tarihi maliyet geçmişte kalmış bir tutardır. Bu nedenle tarihi maliyet muhasebesi yerini daha yeni bir yaklaşım olan gerçeğe uygun değer muhasebesine bırakmaktadır. Uluslararası ve buna bağlı olarak Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan önemli düzenlemelerden birisi de "Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi"dir.

Tarımsal faaliyetlerin konusunu canlı varlık ve tarımsal ürünler oluşturmaktadır. Canlı varlık ve tarımsal ürünlerin biyolojik dönüşüme sahip olması tarımsal faaliyetlerde değerleme konusunu önemli hale getirmektedir. Tarımsal faaliyetleri düzenleyen TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardında, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin değerlemesi ile ilgili olarak gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsenmiştir.

Bu çalışmada, Türkiye Muhasebe Standartları 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı çerçevesinde canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili örneklere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: TMS 41, Canlı Varlıklar, Gerçeğe Uygun Değer.

Abstract

In our country, The Turkish Tax Legislation gives directions accounting practices of agriculture as well as in other applications but it has not been included sufficient explanations in presentation of the financial statements, and descriptions of agricultural activities. Nowadays, with the development of capital markets, the demands of interest groups who are interested in operating activities may also be changed. Accurate financial statements are not seemed as a enough, real-like tables providing

[1] Yrd. Doç. Dr., Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, otugay@mehmetakif.edu.tr

informations are expected. Historicalcost is a thing of the past amount.Therefore, historical cos accounting has given place to fair value accounting being a more new approach. One of the important regulations partakingin International and consequential to Turkey Accounting Standards is Fair Value Accounting.

Agricultural activities are the subject of biological assets and agricultural products. Biological transformation of biological assets and agricultural products makes it important to have the issue of valuation of agricultural activities.TMS 41, regulating agricultural activities,it has been accepted as the fair value approach related to valuation of biological assets and agricultural produce.

In this study, Turkey Accounting Standards 41: within the framework of Agricultural activities standard it has been given place to examples related with the identification and recognition of the fair value of biologicalassets.

Keywords: TAS 41,Living assets,Fair Value

1. GİRİŞ

Yıllardır tarımsal faaliyetler kırsal kesimde yaşayan çiftçiler veya küçük aile işletmelerince yapılmaktaydı. Ancak günümüzde hızla artan dünya nüfusuna bağlı olarak insanların gıda ihtiyaçlarında ortaya çıkan artış, gelişen teknolojinin tarım sektöründe kullanımının yaygınlaşması ve devlet tarafından verilen tarımsal teşviklerin de etkisiyle, tarım sektöründe sermaye yoğun yatırımlarda önemli artışlar görülmektedir.

Tarım sektöründe meydana gelen gelişmelere paralel olarak tarımsal faaliyet muhasebesinin işletmeler için önemi de artmaya başlamıştır. Diğer taraftan, yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan ihtiyaçları karşılamak amacıyla, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları yayınlanmaktadır. Bu standartlara bağlı kalarak hazırlanan finansal tablolarda yer alacak bilgilerin güvenirliği kadar, gerçeğe yakın olması da önemlidir (Tokay ve Deran, 2008; 18).

Bu amaçla 01.01.2003 tarihinde 41 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS 41) yürürlüğe girmiştir. Daha sonra 01.01.2005 tarihinde Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), borsaya kayıtlı tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetlerini düzenlemek amacıyla bir tebliğ (SPK 31) yayınlamıştır. Bu gelişmelerden sonra 24.02.2006 tarihinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK), Tarımsal Faaliyet Standardını (TMS 41) yayınlamıştır. Söz konusu düzenlemelerin temel amacı farklı ülkelerde faaliyet gösteren tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetleri ile ilgili muhasebe uygulamalarında birlikteliği sağlamaktır (Kırlıoğlu ve Gökgöz, 2012; 108).

Tarımsal faaliyetler kapsamında, canlı varlıkların, doğma, büyüme, yaşlanma ve ölüm sürecini yaşamaları ve söz konusu süreçlerde değerlerinde önemli farklılıkların ortaya çıkması canlı varlıkların değerleme, muhasebeleştirme ve finansal tablolarda sunma işlemlerini önemli kılmaktadır.

Bu çalışmada ilk olarak TMS 41 kapsamında canlı varlıklarda gerçeğe uygun değerin tespiti daha sonra muhasebeleştirilmesi konuları ele alınmıştır.

2. TARIMSAL FAALİYETLER

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre tarımsal faaliyet; satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimi şeklinde tanımlanmıştır (TMS 41, md.5). Tanımda geçen "canlık varlık" ve "tarımsal ürün" kavramları standardın kapsamını belirlemesi açısından önemlidir. Standartta; yaşayan hayvan veya bitkiler "canlı varlık", işletmenin sahip olduğu canlı varlıklardan hasat yapılan ürün "tarımsal ürün" olarak ifade edilmiştir (TMS 41, md.5). Standarda göre, tarımsal faaliyetlerle ilgili olmak koşuluyla aşağıda belirtilen varlıklar tarımsal faaliyetler kapsamında değerlendirilmektedir (TMS 41, md.1):

- Canlı varlıklar,
  - Canlı Hayvanlar,
  - Bitkiler
- Hasat zamanındaki tarımsal ürünler,
- Devlet teşvikleri.

Tarımsal faaliyet standardına göre bir işletmenin söz konusu yukarıdaki varlıkları edinmesi veya sahip olması durumunda muhasebeleştirme ve değerleme işlemlerini TMS 41'de belirtilen esaslara göre yapması gerekir.

3. GERÇEĞE UYGUN DEĞER VE TESPİTİ

Klasik muhasebe, tarihi maliyet esasına dayandığı için, tarihi maliyet esasına dayalı olarak hazırlanan finansal tablolar, muhasebenin ürettiği bilgileri çoğu zaman anlamsız hale getirmektedir. Hatta finansal tablo kullanıcılarını yanlış kararlar almaya yöneltmektedir. Tarihi maliyet esasının geçmiş işlemlere dayanması klasik muhasebenin en önemli zayıflığını oluşturmaktadır. Söz konusu bu zayıflığın küreselleşme ile birlikte daha çok hissedilmesi farklı değerleme yaklaşımlarını gündeme getirmiştir (Akgün, 2009;232). Çünkü tarihi maliyet geçmişte kalmış bir tutardır, oysa varlık ve borçların finansal tablo tarihindeki değerinin bilinmesi daha büyük bir öneme sahiptir. Gelecekte ortaya çıkabilecek kazanç ve zararların da bilinmesi istenmektedir. Bu nedenle değerleme esaslarında "gerçeğe uygun değer" kavramının kullanılması ön plana çıkmaktadır (Pamukçu, 2011;79). Ayrıca, son yıllarda yaşanan farklı büyüklükteki finansal kriz ve muhasebe skandallarının da gerçeğe uygun değer yaklaşımının benimsenmesinde etkili olduğu söylenebilir (Tokay, Deran ve Aktaş, 2005;11-12).

Tarımsal faaliyetlerle ilgili ulusal ve uluslararası düzenlemeler gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemiştir. Finansal tabloların temel amacı, finansal tablo kullanıcılarına karar vermelerinde yardımcı olacak bilgileri sunmaktır. Dolayısıyla, tablolarda sunulan bilgilerin mümkün olduğunca gerçeği yansıtması istenmektedir.

Standartta canlı varlıklar için gerçeğe uygun değer modelinin önerilmesinin nedeni; gerçeğe uygun değer modelinin biyolojik dönüşümle birlikte ortaya çıkan değişikliklerin etkilerini en iyi yansıtan model olmasıdır. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinde ortaya çıkan değişiklikler, işletme sahibinin gelecekte umduğu ekonomik yararlardaki değişimle doğrudan ilgilidir.

Gerçeğe uygun değer; piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olan bir işlemde bir varlığın satışından elde edilen veya bir borcun devrinde ödenen bir fiyatı ifade etmektedir (TMS 41, md.8)[2].

[2] Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan "Gerçeğe Uygun Değer Ölçümüne İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 13) Hakkındaki Tebliğ" (Sıra No:5).

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her bilanço döneminde, gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçüldüğü varsayımı altında, gerçeğe uygun değerlerinden tahmini pazar yeri maliyetlerinin (aracılara ödenen komisyonlar, gümrük vergileri vb.) düşülmesi yoluyla ölçülür (Teke ve Öztürk, 2007). Dolayısıyla "canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinden tahmini satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür" ifadesinde; pazara getirme maliyetlerinin ve satış noktası maliyetlerinin piyasa fiyatından düşüldüğü hususu anlaşılmalıdır. Gerçeğe uygun değer ile satış noktası maliyetleri düşüldükten sonra bulunan değer, canlı varlıkların ölçülmesinde kullanılacak tutar olacaktır (Akdoğan ve diğerleri, a.g.e., 517).

Standartta, canlı varlıklar, canlı hayvanlar ve bitkiler olmak üzere iki kısma yarılmıştır (TMS 41, md.5). Söz konusu varlıklara, TMS 41'de önerilen muhasebe yaklaşımının uygulanabilmesi için; canlı varlıkların tarımsal faaliyetlerle ilgili olmaları, canlı varlıkların ticari amaçla elde bulunduruyor olmaları ve dönüşüm gerekmektedir.

Tarımsal Faaliyetler Standardı, işletmenin sahip olduğu canlı varlıklar ve bu varlıklardan elde edilecek ürünlerin yetişme dönemi süresince hasat anına kadar uygulanır. Standart, hasat noktasından sonra yapılacak işlemleri kapsamına almayarak TMS 2 Stoklar standardı veya diğer uygun standartları referans göstermektedir (TMS 41, md.3).

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda canlı varlıkların standartta önerilen gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmüş değeri şöyle hesaplanabilir.

Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri = Piyasa Fiyatı- Pazara Getirme Maliyetleri

Canlı Varlığın Ölçüleceği Değer = Piyasa Fiyatı – Satış Noktası Maliyetleri

Bu yapısıyla TMS 41'deki net gerçeğe uygun değer, daha çok net gerçekleşebilir değere benzemektedir. Çünkü net gerçekleşebilir değer yönteminde varlıklar fırsat maliyetleri ile değerlenirler. Varlıkların fırsat maliyetleri ise; elde tutulmayıp normal koşullarda satılmaları halinde sağlanabilecek gelirden, bu amaç için yapılabilecek giderlerin çıkarılması ile bulunacak net tutardır. (Akdoğan ve diğerleri, a.g.e.,517).

Sonuç itibariyle TMS 41, canlı varlıkların bilançoya ilk dahil edildikleri esnada ve her raporlama döneminde net gerçeğe uygun değerle değerlemeye tabi tutulmaları gerekmektedir. Öte yandan canlı varlıklar ilk defa kayda alınacaklarında, gerçeğe uygun değerlerine ulaşılamaması ve net gerçeğe uygun değerin güvenilir bir biçimde hesaplanamaması durumunda, canlı varlıkların maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulmalarına izin verilmektedir (Akdoğan ve diğerleri, a.g.e., 519).

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespitinde izlenecek yol, canlı varlıkların aktif bir piyasasının olup olmamasına göre farklılık arz etmektedir. Standartta, aktif piyasa, piyasada ticareti yapılan malların homojen bir şekilde bulunduğu, söz konusu malların her zaman için bir alıcısı ve satıcısının bulunduğu ve malların fiyatlarının kamuoyu tarafından öğrenilebildiği piyasa olarak tanımlanmıştır (TMS 41, md.8).

Standarda göre canlı varlıkların gerçeğe uygun değerin hesaplanması süreci üç başlık altında incelenebilir.

3.1. Piyasa Fiyatı Yöntemi

Canlı varlıklara ilişkin aktif bir piyasanın bulunması halinde, söz konusu piyasada açıklanmış olan fiyat, gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde esas alınabilecek olan fiyattır. Eğer işletme farklı piyasalara ulaşma imkânı bulursa, ulaşmış olduğu piyasalarda oluşan en uygun fiyatı kullanır (Ersoy ve Çakır, 2008 15-25). Canlı varlıklara ilişkin aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda ise, işletme, gerçeğe uygun değerin tespitinde; en son piyasa işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı ve sektör emsal fiyatlarından birini kullanabilir. (TMS 41, md.18).

En Son Piyasa İşlem Fiyatı: Canlı varlıklara ilişkin aktif bir piyasasının olmaması halinde, işlem tarihi ile raporlama dönemi sonu arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla, en son piyasa işlem fiyatı gerçeğe uygun değerin tespitinde esas alınabilir (TMS 41, md.18/a).

Örnek: PRS Tarım İşletmesi, 03.09.2012 tarihinde tanesi 500 TL'den, 20 adet koyun satın almıştır. İşletme raporlama dönemi sonu olan 31.12.2012 tarihinde canlı varlıklarını değerlemek istemektedir. Ancak, küçükbaş hayvanların gerçeğe uygun değerin belirlenmesi konusunda tereddütler yaşanmaktadır. İşletme, hayvanların biyolojik dönüşümünde bir miktar artış meydana gelmesine rağmen, ekonomik koşullarda ciddi bir değişiklik olmaması gerekçesiyle, en son piyasa işlem fiyatı olan 10.000 TL'yi (20 adet x 500 TL/adet) gerçeğe uygun değerin tespitinde dikkate alabilir.

Burada özellikli konu, canlı varlıklarla ilgili aktif bir piyasanın oluşmamasından dolayı, aktif olmayan piyasadaki fiyatı belirlemeye çalışmak ve bu nedenle bir önceki seçenekte canlı varlıkta meydana gelen biyolojik dönüşüme ilave olarak ekonomik koşullardaki değişimi de dikkate almaktır (Demirkol, 2008:117).

Benzer Varlıkların Piyasa Fiyatı: Piyasa fiyatı oluşmayan canlı bir varlığın veya tarımsal ürünün yerine, piyasa fiyatı oluşan benzer bir varlığın emsal alınıp, iki varlık arasındaki farklılıkların düzeltilmesinden sonra bulunan değer, gerçeğe uygun değer olarak dikkate alınabilir (TMS 41, md.18/b).

Örnek: CFT Tarım İşletmesi, patlıcan fidesi üretimi yapmaktadır. 31.12.2012 tarihi itibariyle işletmesinde 30.000 adet patlıcan fidesi bulunmaktadır. Ancak, patlıcan fidesinin aktif bir piyasası bulunmamasından dolayı gerçeğe uygun değerini belirleyememektedir. Bunun yanında, patlıcan fidesine çok benzeyen biber fidesinin piyasa fiyatına ulaşılabilmektedir. Dönem sonu itibariyle biber fidesinin piyasa fiyatı 0,70 TL'dir. Biber ile patlıcan fidesinin yetiştirilmesi arasında önemli bir farklılık bulunmadığından işletme dönem sonunda patlıcan fidelerinin değerlemesinde biber fidelerinin piyasa fiyatını esas alabilir.

Sektör Emsal Fiyatları: Piyasa fiyatı oluşmayan tarımsal bir ürün veya canlı bir varlığın yerine, bir meyve bahçesinin sandık, kile veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi sektör emsalleri dikkate alınabilir (TMS 41, md.18/c).

Örnek: ABC Tarım İşletmesinin, 31.12.2012 tarihi itibariyle elinde 30 adet keçi bulunmaktadır. İşletme sahibi dönem sonunda keçilerin gerçeğe uygun değerini belirlemek istemektedir. Ancak, keçilerle ilgili piyasada oluşmuş bir fiyat bulunmamaktadır. İşletme sahibi, 30 adet keçiden 600 kg et çıkacağını tahmin etmektedir. Aynı özellikteki etin market fiyatının ise 25 TL/kğ olduğunu tespit etmiştir. Bu durumda keçilerin gerçeğe uygun değerini 15.000 TL (600 kg x 25 TL/kg) olarak belirleyebilir.

3.2. Net Nakit Akışları Yöntemi:

Canlı bir varlığın hâlihazırda piyasada oluşmuş bir fiyat veya değeri bulunmayabilir. Bu durumda, işletme, gerçeğe uygun değerin tespitinde, söz konusu canlı varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değerlerini gerçeğe uygun değerin tespitinde kullanabilir (TMS 41, md.20).

3.3. Maliyet Değeri Yöntemi

Canlı varlıkların değerlemesinde tarihi maliyet değerinin dikkate alınmasını gerektiren durumları; canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülememesi ve canlı varlığın ilk muhasebeleştirme ile ilk raporlama dönemi arasında geçen sürenin biyolojik dönüşüm açısından önemsiz olduğu durumlar olarak ayırmak mümkündür.

Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Olarak Ölçülememesi: Normal şartlarda canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde belirlenebileceği varsayılmaktadır. Ancak, canlı varlıkların ilk muhasebeleştirme döneminde aktif bir piyasasının bulunmaması veya gerçeğe uygun değerine ilişkin tahminlerin güvenilir olmaması durumunda, bir defaya mahsus olmak üzere, canlı varlıkların tarihi maliyet değeri ile finansal tablolarda yer alabilir (TMS 41, md.30). Aynı şekilde canlı varlıkların edinim tarihi ile aktife alma tarihinin aynı veya yakın tarihler olması durumunda gerçeğe uygun değer olarak tarihi maliyet değeri dikkate alınabilir.

İlk Muhasebeleştirme İle İlk Bilanço Dönemi Arasındaki Sürenin Biyolojik Dönüşüm Açısından Önemine Göre Değerleme: İlk muhasebeleştirme sürecinden sonra gerçeğe uygun değer için önemli bir süreç olan ilk bilanço dönemi gelmektedir. İlk muhasebeleştirme ile ilk bilanço dönemi arasındaki süre işletmenin kullandığı finansal tablonun düzenlenme sıklığına göre farklılık göstermektedir. Bu noktada önemli olan husus aradan geçen süre zarfında canlı varlığın fiziki durumunda meydana gelen değişiminin önemli olup olmadığıdır (Demirkol, a.g.e., 114).

Örnek: ESR Tarım İşletmesi 03.10. 2012 tarihinde 150 TL tutarında domates fidesi ve 100 TL tutarında elma fidanı satın alıp dikmiş ve gerekli muhasebe kayıtlarını yapmıştır. 31.12.2012 tarihli dönem sonu bilançosunda canlı varlıkların durumu, gerçeğe uygun değer açısından şu şekilde değerlendirilebilir.

Örneğimizde, her iki bitkinin dikim ve dönem sonu değerleme tarihi aynıdır. Burada özellik arz eden husus aradan geçen üç aylık süre içinde biyolojik dönüşümün canlı varlıklarda meydana getirdiği değişikliktir. Her iki varlıktaki biyolojik dönüşüm izlenerek bu durum tespit edilebilir.

Domates fidesi, ortalama ömrü dokuz/on ay olan bir bitkidir. Dolayısıyla aradan geçen 3 aylık bir süre bitkinin toplam ömrünün 1/3' ünü oluşturmaktadır. Domates fidesi normal şartlarda dikim tarihinden itibaren 3. ayda ürün vermeye başlamaktadır. Yani ilk işlem tarihinden ilk bilanço tarihine kadar geçen süre zarfında domates fideleri 'Yetişmekte Olan Fideler Hesabı'ndan çıkarılıp "Hasat Edilen Fideler" hesabına aktarılacak duruma gelmiştir. Bu durumda fidede bir değer artışı söz konusudur. Bu değer artışı "649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar Hesabı'nda gösterilebilir.

Elma fidanı ise ömrünün oldukça uzun olması nedeniyle aradan geçen 3 aylık süre biyolojik dönüşüm açısından önemsizdir. Dolayısıyla elma fidanı, ilk muhasebeleştirme değeri ile bilançoda görünmeli ve değerleme artışı veya azalışı ile ilgili herhangi bir kayıt yapılmamalıdır.

4. CANLI VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Standarda göre; bir canlı varlığın muhasebeleştirilmesi için aşağıdaki koşulların sağlanmış olması gerekmektedir. Söz konusu koşulları; (Akdoğan ve diğerleri, 2011:515).

1. Koşul, işletmenin söz konusu varlığı geçmişteki olayların sonucu olarak kontrol edebiliyor olmasıdır. Canlı varlıklarda kontrolün varlığı çeşitli yöntemlerle kanıtlanabilir. Örneğin; işletme sahibi küçükbaş hayvanları üzerinde kontrol sahibi olduğunu, satın aldıktan hemen sonra damgalamak suretiyle ispatlayabilir.

2. Koşul, varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olmasıdır. İşletme sahibi gelecekte sağlamayı umduğu faydaları varlıkların fiziksel özelliklerini dikkate alarak belirlemelidir. Örneğin bir elma bahçesinden gelecek dönemlerde sağlayacağı faydaları belirlerken, ağaçların yaş ve cinslerini göz önünde bulundurmalıdır. Çünkü farklı yaş ve cinsteki ağaçlardan elde edilecek faydalar farklılık gösterecektir. (Akdoğan ve diğerleri, a.g.e.s., 516).

3. Koşul, söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetlerinin güvenilir olarak ölçülebilmesidir. Canlı varlığın muhasebeleştirilmesinde kayıtlarda yer alacak değerin belirlenmesi ile ilgilidir. Canlı varlığın muhasebe kayıtlarına esas teşkil edecek değerinin ölçümünde söz konusu canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden veya maliyet değerinden hareket edilmelidir.

3. Koşul; Canlı Varlıkların Hesap Planında Gösterilmesi: Canlı varlıkların büyüme, bozulma, çürüme ve ölme gibi özelliklere sahip olmaları, bir başka ifadeyle değişim kapasitesine sahip olmaları, bu değişimin yönetilebilmesi ve değişimin niteliksel ve niceliksel olarak ölçülebilmesi nedeniyle Tekdüzen Hesap Planı'nda ayrı gruplar halinde izlenmesi gerekmektedir. (Özulucan ve Deran, 2008:9). TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında, canlı varlıkların ayrı olarak bilançoda gösterilmesi önerilmektedir (TMS 1 md.54). Bu doğrultuda dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklar için 16 no.lu grubun, duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar için ise 21 no.lu grubun kullanılması önerilmektedir (Akdoğan ve Sevilengül'ün 2007:197). Canlı varlıklar için Tablo 1'deki gibi bir hesap planı oluşturulabilir.

Tablo 1: Canlı Varlıkların Tekdüzen Hesap Planında Gösterilmesi[3]

16. Canlı Varlıklar	Canlı Varlıklar
160 Tarla Bitkileri	210 Meyve Ağaçları
161 Bahçe Bitkileri	211Meyve Vermeyen Ağaçlar
162 Canlı Kümes Varlıkları	212 Canlı Kümes Varlıkları
163 Canlı Su Hayvanları	213 Canlı Su Hayvanları
164 Canlı Büyükbaş Hayvanlar	214 Canlı Büyükbaş Hayvanlar
165 Canlı Küçükbaş Hayvanlar	215 Canlı Küçükbaş Hayvanlar
166 Diğer Canlı Varlıklar	216 Diğer Canlı Varlıklar
167	217 Birikmiş Amortismanlar (-)
168	218 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları
169. Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	219 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Kaynak: Akdoğan ve Sevilengül, 2007:197;273.

TMS 41 standardına göre canlı varlıklar net gerçeğe uygun değer ile değerlendikten sonra maliyet değeri ile karşılaştırılır. Karşılaştırma sonucu ortaya çıkacak olumlu veya olumsuz farklar satış hasılatı ile ilişkilendirilerek gelir-gider tablosuna aktarılır. Canlı varlık değerleme farklarının 60 hesap grubunda boş bırakılan 603- 609 kodlu hesaplardan olan **604 Canlı Varlık Değerleme Farkları Hesabı** adı altında artış ve azalışlar için açılacak olan, alt hesaplarda izlenebilir (Akdoğan ve Sevilengül, a.g.e., s. 200). Satılan canlı varlık maliyetlerinin 624 Satılan Canlı Varlık Maliyeti Hesabı'nda izlenmesi uygun olacaktır (Gökgöz, 2012:102).

Çalışmanın bu bölümünde canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde belirlenebildiği ve belirlenemediği durumlara ilişkin örneklere yer verilmiştir.

Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Bir Biçimde Belirlenebildiği Durumda Muhasebeleştirme

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin ilk muhasebeleştirme esnasında güvenilir bir biçimde belirlenebilmesi koşuluyla, canlı varlıklar gerçeğe uygun değer ile muhasebeleştirilir.

[3] Muhasebe kayıtlarında Tablo 1'deki hesap ve hesap kodları esas alınmıştır.

Örnek: TGY Tarım işletmesi kümes hayvanı yetiştiriciliği işi yapmaktadır. İşletme 28.09.2012 tarihinde etlik tavuk olarak yetiştirip satmak amacıyla tanesi 8 TL olan 5.000 adet civcivi peşin olarak satın almıştır. Civcivlerin yetişme dönemi yaklaşık 95 gündür. 31.12.2012 tarihinde civcivler için; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri için toplam 30.000.TL gider yapılmış ve tamamı söz konusu tarihte peşin olarak ödenmiştir. 31.12.2012 tarihinde kümes hayvanlarının gerçeğe uygun değerinin 65.000.TL olduğu belirlenmiştir. Tavuklar 15.05.2013 tarihinde 70.000.TL'ye satıldığını ve bu tarihe kadar söz konusu tavuklar için 12.000.TL gidere katlanıldığını ve söz konusu giderin o tarihte peşin ödendiği varsayalım. Tavukların 15.05.2012 tarihindeki gerçeğe uygun değeri ise 67.000.TL olarak tespit edilmiştir.

Bu durumda TMS 41' e göre yapılması gereken muhasebe kayıtları şöyle olacaktır.

----------28.09.2012 ----------
150 İLK MADDE VE MALZEME HS 40.000

100 KASA HS 40.000
5.000 adet civciv alınması
----------//----------

----------28.09.2012 ----------
710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS 40.000
150 İLK MAD. VE MALZ. HS 40.000
Civcivlerin kümese alınması
----------//----------

31.12.2012 tarihinde yapılması gereken muhasebe kayıtları;

----------31.12.2012 ----------
710 D. İLK MAD. VE MALZ. GİDERİ HS
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ HS 30.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS

100 KASA HS. 30.000
31.12.2012 tarihinde Civcivler için yap. ödeme
----------//----------

----------31.12.2012 ----------
162 CANLI KÜMES HAYVANLARI HS 70.000

711 D. İLK MAD.MALZ. GİD. YANSIT. HS
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSIT. HS 70.000
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSIT. HS
Civcivler dahil 31.12.2012 tarihine kadar katlanılan maliyetler
----------//----------

----------31.12.2012 ----------
606 DEĞERLEME AZALIŞLARI HS. 5.000

162 CANLI KÜMES HAYVANLARI HS 5.000

Büyüme dönemindeki tavuklar

---/---

15.05.2012 tarihinde TMS 41' e göre yapılması gereken muhasebe kayıtları şöyle olacaktır.

---15.05.2012 ---

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD.HS 12.000

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ HS

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS

100 KASA HS. 12.000

15.05.2012 tarihinde Civcivler için yapılan ödeme

---//---

---15.05.2012 ---

62 CANLI KÜMES HAYVANLARI HS 12.000

162,01. Büyüme dönemindeki Tavuklar

711 D. İLK MAD. MALZ. GİD. YAN. HS 12.000

721 D.İŞÇİLİK GİD. YANSITMA HS

731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSIT. HS

Yansıtma kayıtları

---//---

---15.05.2012 ---

162 CANLI KÜMES HAYVANLARI HS 10.000

162.01. Büyüme dönemindeki Tavuklar

606 CANLI VARLIK DEĞER. ARTIŞ. HS. 10.000

Tavukların olgunlaşması

---//---

15.05.2012 tarihinde tavukların satışı ile ilgili yapılması gereken muhasebe kayıtları şöyle olacaktır.

---15.05.2012 ---

100 KASA HS 70.000

600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.

Tavukların Satılması 70.000

---//---

---15.05.2012 ---

620 SATILAN MAMUL MALİYETİ HS 67.000

162 CANLI KÜMES HAYVANLARI

HS 162.01. Büyüme dönemindeki Tavuklar 67.000

---//---

Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Bir Biçimde Belirlenemediği Durumda Muhasebeleştirme

Örnek. ESR Tarım işletmesi 21.07.2012 tarihinde tarlasına 8.000 TL tutarında domates tohumu ekmiş ve ekilen tohumlar 23.08.2012 tarihinde domates bitkisine dönüşmüştür. Fakat bitkiye dönüşen tohumun gerçek değeri güvenilir bir şekilde hesaplanamamıştır. Ancak 23.11.2012 tarihinde domatesin değerinin 30.000 TL ve domatesleri pazara götürmek için 4.000 TL nakliye giderine ve 2.000.TL komisyon ve benzeri satış noktası maliyetlerinin olacağı tahmin edilmiştir. Bu durumda muhasebe kaydı şöyle olacaktır.

----------.21.07.2012 ----------
710 İLK MADDE VE MALZEME GİDER. HS 8.000
Domates tohumu

150 İLK MADDE ve MALZEME HS 8.000
Domates tohumunun toprağa ekilmesi
----------//----------

----------.23.08.2012 ----------
160 TARLA BİTKİLERİ HS 8.000
Domates Bitkisi

711 İLK MAD. MALZ. GİD. YANSIT.HS 8.000
Domates bitkisinin ilk muhasebeleştirilmesi
----------//----------

----------.23.08.2012 ----------
160 TARLA BİTKİLERİ HS 16.000
Domates Bitkisi

606 CANLI VARLIK DEĞER. ARTIŞ. HS 16.000
23.11.2012 tarihinde yapılan değerlemeye göre
----------//----------

Değer artışı şu şekilde hesaplanmıştır:

Gerçeğe uygun değer = 30.000 – 4.000 =26.000
Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer =26.000 – 2.000 = 24.000
Değerleme artışı = 24.000 – 8.000 =16.000.

Örnek: TGY Tarım işletmesi süt ve süt ürünleri üretimi yapmaktadır. İşletme süt üretmek amacıyla 15.02.2011 tarihinde bir tanesi 5.000 TL'den 1adet düveyi[4] peşin olarak satın almış ve düve için

[4] Düve, yetişme çağındaki olgunlaşmamış inek.

ödenen bu bedel düvenin gerçeğe uygun değeri olarak kabul edilmiştir. 31.12.2011 tarihine kadar söz konusu düve için, 1.500 TL direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim gideri yapılmıştır. 31.12.2011 tarihi itibariyle düve süt vermeye başlamıştır. Öte yandan 31.12.2011 tarihi itibariyle söz konusu ineğin net gerçeğe uygun değeri 7.000 TL olduğu belirlenmiştir. 01.01.2012 - 31.12.2012 tarihleri arasında amortisman hariç olmak üzere inek için 800 TL direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim gideri yapılmıştır.(Amortismanlar bu tutara dahil değildir. 31.12.2012 tarihinde ineğin net gerçeğe uygun değeri 6.000 TL olarak tespit edilmiştir. Öte yandan 31.12.2012 tarihine kadar inekten üretilen sütlerin net gerçeğe uygun değeri 900 TL olarak tespit edilmiştir.VUK'na göre ineklere ait amortisman oranı % 20'dir.

Örnekle ilgili muhasebe kayıtları TMS 41'e göre yapılacak, ancak TMS 41 ile VUK arasında farlılıklar olduğunda, farlılıkları ortaya koymak adına hem TMS 41'e göre hem de VUK'na göre muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

----------15.02.2011 ----------
150 İLK MADDE VE MALZEME HS 5.000
150.15 Büyükbaş Canlı Varlıklar

İLGİLİ HESAPLAR 5.000
Süt üretmek amacıyla 1 adet düve alış kaydı
----------//----------

----------15.02.2011----------
710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS 5.000
710.10.Yetişme Dönemindeki Düve
150 İLK MAD. VE MALZ. HS 5.000
150.15 Büyükbaş Canlı Varlıklar
Düvenin Gider Hesabına Devri
----------//----------

----------31.12.2011 ----------
710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD.HS 1.500
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ HS
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS

İLGİLİ HESAPLAR. 1.500
Dönem içinde düve için yapılan giderler
----------//----------

Yukarıda TMS 41'e göre yapılan muhasebe kayıtları, VUK hükümlerine göre yapılması gereken muhasebe kayıtları ile aynı olduğundan; sadece TMS 41'e göre muhasebe kayıtları yapılmış VUK göre muhasebe kayıtlarına yer verilmemiştir. Ancak giderlerin yansıtılması ve ineklerin süt verecek çağa gelmesi nedeniyle yapılacak muhasebe kayıtları TMS 41 ve VUK göre farklılık arz ettiğinden aşağıda söz

konusu farlılıkları göstermek adına hem TMS 41'e göre hem de VUK göre muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

TMS 41'e göre muhasebe kayıtları

----------31.12.2011 ----------
218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 6.500
218.01 Yetişme Dönemindeki Düve

711 D. İLK MAD.MALZ. GİD. YANS. HS
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSIT. HS 6.500
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSIT. HS
Giderlerin ilgili bilanço hesabına yansıtılması
----------//----------

----------31.12.2011 ----------
214 CANLİ BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR 7.000
214.01 Verim dönemindeki inek

218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 6.500
218.01 Yetişme Dönemindeki Düve
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARK 500
606.01. Canlı Varlık Değer Artışı
İneğin süt verecek çağa (olgunlaşması) gelmesi
----------//----------

VUK'nuna göre muhasebe kayıtları

----------31.12.2011 ----------
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLARI 6.500
218.01 Yetişme Dönemindeki Düve

711 D. İLK MAD.MALZ. GİD. YANS. HS
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSIT. HS 6.500
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSIT. HS
Giderlerin yansıtılması
----------//----------

----------31.12.2011 ----------
257 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR 7.000
257.01 Verim dönemindeki inek

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLARI 7.000
218.01 Yetişme Dönemindeki Düve
İneğin süt verecek çağa (olgunlaşması) gelmesi
----------//----------

İnekler 31.12.2011 tarihinde olgunlaşmış olarak kabul edildiğinden, ilgili duran varlık hesabına alınmıştır. THP de duran varlık niteliğinde küçük ve büyükbaş canlı varlıkların izlenmesinde kullanılan özel bir hesap olmaması nedeniyle, uygulamada canlı varlıkların izlenmesinde 257 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR hesabı kullanılmaktadır. Bize göre, tüm duran varlıklar için, gün esasına dayalı kıst amortisman uygulaması doğru maliyet hesaplaması ve bilgi amaçlı muhasebe için en uygun yöntem olmakla birlikte, 31.12.2012 tarihinde aktife alınsa da VUK'na göre inekler için % 20 amortisman ayrılması gerekmektedir. Bu nedenle aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır (Özulucan ve Deran, 2008:17)

----------31.12.2011 ----------
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS 1.300
Büyükbaş Canlı Varlık Amortisman Gider.
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 1.300
). Büyükbaş Canlı Varlık Amortisman Gider
Amortisman Giderleri(6.500x%20=1.300)
----------//----------

Küçük ve büyükbaş canlı varlıkların VUK ve THP ile TMS 41' e göre muhasebe kayıtları arasındaki tutar farkı, bilanço ve gelir tablosu açısından şöyledir. Canlı varlıkların THP ve VUK'na göre kayıtlanmaları durumunda inekler bilançoda 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabında amortisman işleminden dolayı (6.500 1.300) 5.200 TL olarak gözükecektir. TMS 41'e göre ise 214 Canlı Büyükbaş Varlıklar hesabında 7.000 TL olarak gözükecektir. Ayrıca VUK'na göre hesaplanan amortisman tutarı, dönem karını, TMS 41'e göre 1.300 TL daha düşük gösterecektir. Bu sonuca göre VUK esas alınarak tutulan muhasebede işletme hem finansal olarak daha zayıf gözükecek, hem de o yıl 1.300TL daha az kar eden bir işletme olarak değerlendirilecektir.

Yukarıdaki yapılan işlem sonucu VUK ve THP ye göre canlı varlıklar bilançoda 257 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HESABI altında ve (6.500 1.300) 5.200 TL net değerle gözükecektir. 01.01.2012 ile 31.12.2012 tarihleri arasında gerçekleşen işlemlere ait muhasebe kayıtları; TMS 41 ve VUK'na göre şöyle olacaktır.

TMS 41'e göre muhasebe kayıtları

----------31.12.2012 ----------
710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ HS 800
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS

İLGİLİ HESAPLAR. 800
İnek bakımı için yapılan giderler

----------//----------

----------31.12.2012 ----------
151 YARI MAMUL-ÜRETİM HS
151.10. Süt 800

711 D. İLK MAD.MALZ. GİD. YANS. HS
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSIT. HS 800
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSIT. HS
Maliyetlerin bilanço hesabına aktarılması
----------//----------

----------31.12.2012 ----------
152 MAMULLER HS 900
152.01. Süt

151 YARI MAMUL-ÜRETİM HS 800
151.10. Süt
604 TARIMSAL ÜRÜN DEĞERLEME FARKI HS 100
604.01. Tarımsal Ürün Değer Artışı
Sütün gerçeğe uygun değerle kaydedilmesi
----------//----------

----------31.12.2012 ----------
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKI
601.02. Canlı Varlık Değer Azalışı 1.000

214 CANLİ BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR
214.01 Verim dönemindeki inek 1.000

İneğin gerçeğe uygun değer ile değerlemesi
----------//----------

VUK'nuna göre muhasebe kayıtları

----------31.12.2012 ----------
710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD.HS
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ HS 800
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS

İLGİLİ HESAPLAR. 800
İneğin bakımı için yapılan giderler
----------//----------

----------31.12.2011 ----------		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS	1.300	
Büyükbaş Canlı Varlık Amortisman Gider.		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		1.300
). Büyükbaş Canlı Varlık Amortisman Gider		
Amortisman Giderleri(6.500x%20=1.300)		
----------//----------		
----------31.12.2012 ----------		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM HS	2.100	
151.10. Süt		
711 D. İLK MAD.MALZ. GİD. YANS. HS		
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSIT. HS		2.100
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSIT. HS		
----------//----------		
----------31.12.2012 ----------		
152 MAMULLER HS	2.100	
152.01. Süt		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM HS		
151.10. Süt		2.100
----------//----------		

VUK ve THP ye göre 01.01.2012 ile 31.12.2012 tarihleri arasında inekler için katlanılan giderler 152 Mamuller hesabında 2.100 TL olarak görülmektedir. TMS 41'e göre süt canlı varlık olmadığı için 152 Mamuller hesabında izlenmesinde bir sakınca yoktur. Ancak TMS 41'e göre sütün maliyeti 800 TL'dir. Bununla beraber, süt bu tutar üzerinden değil net gerçeğe uygun değer üzerinden kayıtlanmalıdır ki; bu tutarda 900 TL'dir. Net gerçeğe uygun değer ile TMS 41'e göre hesaplanan sütün maliyet değeri arasındaki fark, Tarımsal Ürün Değerleme Farkı olarak gelir tablosuna aktarılmaktadır. VUK'na göre belirlenen maliyet bedeli ile TMS 41'e göre belirlenen maliyet bedeli arasındaki farkın nedeni, VUK'na göre küçük ve büyükbaş canlı varlıklara %20 amortisman hesaplanıp, bu tutarın maliyete dahil edilmesidir. Örnek ile ilgili varsayımlardan biri büyükbaş canlı varlıkların 31.12.2012 tarihinde net gerçeğe uygun değerinin 6.000 TL olarak gerçekleştiğidir. VUK'na göre bunun bir önemi yok iken, TMS 41'e göre kayıtlı değer ile bu tutar arasındaki farkın değer azalışı zarar olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

5. CANLI VARLIKLARLA İLGİLİ MALİ TABLO DİPNOTLARINDA AÇIKLANMASI GEREKEN HUSUSLAR

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, md.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 açıklanmasını istemektedir (TMS 41, md.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.

Standarda göre, işletme, canlı varlık ve hasat noktasındaki tarımsal ürün grubunun gerçeğe uygun değerinin hesaplanmasında kullandığı yöntemi ve gerçeğe uygun değer hesaplarken başvurduğu varsayımları açıklaması gerekmektedir (TMS 41, md.47).

Standartta belirtildiğine göre, işletme, canlı varlıkların dönem başı ve dönem sonu kayıtlı değerlerinde meydana gelen değişimleri açıklaması istenmektedir. Bu değişimler mutabakat cetvelleri aracılığıyla yapılır. Söz konusu mutabakat işleminde;(Özerhan ve Yanık,2012:780).

- Gerçeğe uygun değer ile satış maliyetleri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç veya zarar,
- Satın almalardan kaynaklanan artış,
- TFRS 5 kapsamında satışlar ve satış amaçlı elde tutulan canlı varlıklardan kaynaklanan azalışlar,
- Hasattan kaynaklanan azalışlar,
- İşletme birleş melerinden kaynaklanan artışlar,
- Finansal tabloların farklı bir para birimine çevrilmesi durumunda oluşan net kur farkları,
- Diğer değişikliklerle ilgili bilgilerin bulunması gerekmektedir (TMS 41, md.50).

İlgili Standardın 30. maddesinde belirtildiği gibi canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi nedeniyle, maliyet değeri ile ölçümü yapılan canlı varlıklara ilişkin; Canlı varlığın türü, gerçeğe uygun değerin güvenilir olarak ölçülememesinin nedenleri, yapılması mümkünse, gerçeğe uygun değere ilişkin muhtemel tahmini değer aralıkları, amortisman yöntemi, faydalı ömürleri veya kullanılan amortisman oranları, ve dönem başı ve dönem sonu brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanları ile ilgili açıklamaları yapması gerekmektedir (TMS 41, md.54).

Maliyetlerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçümü yapılan canlı varlıklar 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, md.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, işletme, canlı varlıklara ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapması gerekmektedir (TMS 41, md.56):

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

Ayrıca Standart, devlet teşviklerinin mali tablolarda sunumunda, işletmelerin; finansal tablolarda yer verilen devlet teşviklerinin niteliği ve kapsamı, devlet teşviklerine ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer ihtimaller ve devlet teşviklerinde meydana gelmesi beklenen önemli düşüşlerle ilgili açıklamalara da yer vermesi gerekmektedir (TMS 41, md.57).

6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Tarımsal faaliyette bulunan işletmelerde, tarımsal faaliyetler kapsamında yer alan canlı varlıkların büyüme, bozulma, çürüme, üreme gibi çok değişik şekillerde biyolojik dönüşüme sahip olmaları nedeniyle değerleme konusu oldukça önemlidir. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, canlı varlıkların değerlemesi konusunda gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemiştir. Bu kapsamda; canlı varlıklar, ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama döneminde gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle, finansal tablolarda gösterilecektir. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerleri belirlendikten sonra, değerlemeden kaynaklanan artış veya azalış söz konusu olursa, gelir tablosu ile ilişkilendirilerek kayda alınması gerekmektedir.

Öte yandan Standartta, gerçeğe uygun değerin güvenilir bir biçimde ölçülememesi ve canlı varlığın ilk muhasebeleştirildikleri tarih ile ilk raporlama dönemi arasında geçen sürenin biyolojik dönüşüm açısından önemsiz olması durumlarında tarihi maliyet değeri ile değerlemeye izin verilmektedir.

Bu çalışmada VUK ve TMS 41'in küçük ve büyükbaş canlı varlıklarla ilgili olarak, ilk kayıt anında, her değerleme döneminde ve satış veya hasat anında farklı yaklaşımlar benimsedikleri ve THP'nin küçük ve büyükbaş canlı varlıkların kaydedilmesi aşamasında yetersiz kaldığı görülmüştür. Ayrıca THP'nin küçük ve büyükbaş canlı varlıkların TMS 41'e göre net gerçeğe uygun değerle değerlenmesi durumunda oluşacak değerleme farklarının muhasebeleştirilmesinde de yetersiz olduğu ortaya çıkmıştır.

Çalışmada tespit edilen bir diğer husus ise, VUK'na göre hesaplanan maliyet ile TMS 41'e göre hesaplanan maliyetlerin birbirinden farklı olmasıdır. Bunun nedeni ise VUK un canlı varlıklar maliyet yaklaşımı çerçevesinde amortismana tabi tutması ve amortisman giderini tarımsal ürün (süt vb.) maliyetinin hesaplanmasında dikkate alması, TMS 41'in ise amortismanda değerleme yaklaşımını benimsemesi ve canlı varlıklardaki değer azalışını tarımsal ürünler ile ilişkilendirmeksizin dönem zararı olarak kabul etmesidir.

Gerçeğe uygun değerle değerlemesi yapılacak bütün varlık ve yükümlülüklerin aktif bir piyasası mevcut ise gerçeğe uygun değer yaklaşımı karar verme sürecinde oldukça güvenilir bilgiler sağlamaktadır. Ancak varlık ve yükümlülüklerin aktif bir piyasası mevcut değil ise bunların gerçeğe uygun değerlerinin tahmin edilmesinde kullanılan girdiler ve kullanılacak yöntemler sübjektif olabilmektedir. Bu yüzden, işletmeler muhasebe uygulamalarında gerçeğe uygun değer yöntemini

kullandıkları zaman, gerçeğe uygun değerin ölçümlenmesinde kullanılacak kriterlere özel önem gösterilmesi gerekmektedir. Gerçeğe uygun değerin kullanılması hangi varlık ya da yükümlülük için uygun ise onlara uygulanmalıdır.

7. KAYNAKÇA

1. Akdoğan, Nalan-Aktaş, Rafet-Deran, Ali-Erhan, U.Deniz-Acar, Vedat (2011), *Sektörel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara.

2. Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan (2007), *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması,* 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

3. Akgül,Ali, İhsan, (2009) "Finansal Raporlamada Kullanılan Değerleme Ölçülerinde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti" *Sosyal Bilimler Dergisi,* XI(2), (229-253).

4. Demirkol, Faruk Ömer (2008), "Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*,1(2), (113-124).

5. Ersoy, Ayten ve Çakır, Serkan (2008). "Makul Değer Muhasebesi ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Makul Değerin Ölçümü", *Muhasebe ve Finansman Dergisi,* Sayı. 37, (Ocak 2008), (15-24).

6. Gökgöz, Ahmet (2012), "Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti ve muhasebeleştirilmesi", *İşletme Araştırmaları Dergisi,* 4(4), (95-108).

7. Kırlıoğlu, Hilmi-Gökgöz, Ahmet (2012) "TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,* 26, (2), (107-126).

8. Özerhan, Yıldız-Yanık, Serap (2012), *IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS*, TÜRMOB Yayınları-427,Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Ankara.

9. Özulucan, Abitter ve Deran, Ali (2008), "41 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı, Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri", Erciyes Üniversitesi *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 25, (1-22).

10. Pamukçu, Fatma (2011), "Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi Ve Finansal Tablolara Etkisi", *Mali Çözüm*, Sayı.103, (79-95).

11. Teke, Mustafa-Öztürk,Yusuf Kemal (2007), "Türkiye Muhasebe Standartları 41'e Göre Kümes Hayvanları ve Muhasebesi", E- Yaklaşım, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi /makaleler/2007089572.htm (15.02.2013).

12. Tokay, Hüseyin Semih- Deran, Ali (2008) "Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri*" Mali Çözüm*, Sayı. 90, (15-47).