

# CANLI VARLIKLARDA DEĞER TESPİTİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Doç.Dr. Ali ALAGÖZ\*

Öğr.Gör. Ali ANTEPLİ\*\*

## ÖZET

TMS41 standardı (IAS41), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 2000 yılında yayımlanmış ve standardın 2003 yılından itibaren yürürlüğe gireceği belirtilmiştir. Türkiye’de standart, “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” adıyla Türkçeye tercüme edilerek 31.12.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Standardın amacı, tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebeleştirme ve raporlama esaslarını belirlemektir. Canlı varlık ve tarımsal ürünlerin büyüme, üreme, bozulma ve çürüme gibi durumlarla biyolojik dönüşüme sahip olması, tarımsal faaliyetlerde değerlendirme konusunu önemli hale getirmektedir. Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlık, hasat noktasındaki tarımsal ürünler ve devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesi konularında uygulanan standart, canlı (biyolojik) varlıkların ve hasat noktasındaki tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesini, gerçeğe uygun değerdeki değişikliklerin de dönemin faaliyet sonucu olarak gelir tablosunda raporlanmasını temel almıştır. Bu çalışmada TMS41 kapsamında değerlendirme konusu ele alınmış ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değer yaklaşımıyla değerlendirilmesi örnek uygulamalarla incelenmeye çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** TMS, Tarımsal Faaliyetler, Değerleme, Gerçek Değer Yöntemi

**Jel Kodlar:** M40, M49.

\* Selçuk Üniversitesi İİBF Öğretim Üyesi, [alialagozs@gmail.com](mailto:alialagozs@gmail.com)

\*\* KSU Kahramanmaraş MYO Öğretim Görevlisi, [aliantepi46@hotmail.com](mailto:aliantepi46@hotmail.com)

## ACCOUNTING AND VALUATION OF BIOLOGICAL ASSETS

### Abstract

TMS 41 standard (IAS41) was published in 2000 by the International Accounting Standards Board and it was stated that the Standard would come into force from 2003. The standard, was translated into Turkish Language as "TMS41 Standard for Agricultural Operations" and entered into force on 31.12.2005 in Turkey. The purpose of this standard is to define the principles for accounting and reporting related to agricultural activities. Valuation is becoming more important in agricultural activities since biological assets and agricultural products have biotransformation such as growing, breeding, spoiling and rotting. The Standard which is applied on biological assets of agricultural activities, agricultural products before harvest, and recognition of government support was based on a real valuation of biological assets and agricultural products at the time of harvesting and reporting real values of changes as an operation result of the period on an income table. In this paper, valuation is discussed within the scope of TMS 41 and valuation of biological assets by a realistic value approach is examined by sample applications

**KeyWords:** TMS, Agricultural Operations, Valuation, Real Value Method

**Jel Codes:** M40, M49.

### 1. GİRİŞ

21. yüzyılın başlarından itibaren globalleşme veya küreselleşme sürecine giren dünyada hemen hemen her alanda hızlı ve köklü değişimler içine girilmiştir. Bu değişimlerin yaşanmasında ön plana çıkan etkenlerden biri teknolojik gelişmelerin hayatın her alanına yayılmasıdır. Bu durum, makro ölçekte ekonomide mikro ölçekte ise işletme uygulamaları ve yönetim anlayışlarında ciddi değişiklikleri beraberinde getirmiş, ülkeler arasında ekonomik işbirlikleri, bölgesel ittifaklar yaygınlaşmış, sermaye önündeki engel ve sınırlar ortadan kalkmıştır. Küresel sermaye yada çok uluslu şirketler olarak adlandırılacak olan yatırımcıları ülkelere çekmek ve ülke ekonomilerini dünya ile entegre edebilmek amacıyla ülkeler her alanda ortak standartlar belirleme anlayışına gitmişlerdir. Bu çerçevede çalışan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, (International Accounting Standards Board-IASB), 2000'li yıllarda peş peşe standartlar yayınlamış ve ekonomik birliklerde yer alan ülkeleri de bu standartlara uymaya zorlamıştır. Finansal raporlamada işletmelerin aynı dili konuşması, yani aynı standartlara uygun olarak finansal tablolarını düzenlemesi, uluslararası faaliyette bulunan iş-

letmeler için çok büyük önem arz etmektedir. Son yıllarda IASB tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UFRS) dünya genelindeki kabulü bunun bir sonucudur. Ülkemizde bu gelişmelere kayıtsız kalmamış ve ilgili standartlar çeşitli tarihlerde yayınlanarak uygulamaya konmuştur.

Tarihsel süreçte finans sektöründe yaşanan gelişmeler kaynaklı bir gelişme içerisinde olan muhasebe uygulamaları son yaşanan gelişmelerden de ciddi şekilde etkilenmiştir. Bilgi kullanıcılarının gereksinimleri, beklentileri ve çevresel koşullardaki değişiklikler nedeniyle dünya ölçeğinde ortak bir anlayışı hayata geçirmek amacına dönük çalışmalar hız kazanmıştır. Bu çerçevede muhasebe bilgisi ile ilgili en yaygın eleştiri "tarihi maliyet" anlayışıdır. Bir finansal tabloda varlıkların tarihi maliyet değerleri yerine raporlama tarihindeki değerinin yer alması raporları ve muhasebe bilgisini daha anlaşılır ve yararlı kılmaktadır. Bu bakış açısı değerlendirme çalışmalarında "gerçeğe uygun değer" kavramını uygulamaların odağına oturtmaktadır. Bu anlayış değişikliği "Gerçeğe uygun değer muhasebesi" olarak kendini göstermektedir.

Tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemleri ve uygulamaya ilişkin gerekli açıklamaların yer aldığı TMS41 Tarımsal Faaliyetler standardında yer alan muhasebeleştirme ve raporlama esaslarının yapılan akademik çalışmalarda farklı yorumlandığı görülmektedir. Standart, açıkça vurgulamamakla beraber canlı varlıkların üretim ve hasat maliyetlerinin meydana geldiği anda gider olarak dikkate alınmasını benimsemektedir. Bazı çalışmalarda ise üretim ve hasat maliyetlerinin üretilen ürünün veya canlı varlığın maliyeti olarak dikkate alındığı, canlı varlığın veya tarımsal ürünün maliyeti ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın Gelir Tablosuna yansıtıldığı da görülmektedir. Bu çalışmada TMS41 kapsamındaki varlıklarda değerlendirme konusu ele alınarak canlı varlıkların gerçeğe uygun değer yaklaşımıyla değerlemesi uygulama örnekleri ile ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

## 2. DEĞERLEME KAVRAMI

Değer kelimesi, ticaret ve pazarlama anlamına gelen latince "Valere" kelimesinden türetilmiş, herhangi bir şeyin fayda ve arzu edilme derecesinin göstergesi şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>1</sup> Değerleme ise vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün

<sup>1</sup> Semih Hüseyin Tokay ve Ali Deran, "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri", Mali Çözüm, sayı 90, (Kasım-Aralık 2008), s.19

ve zamanlardaki değerlerinin saptanmasıdır.<sup>2</sup> Değerleme işlemi, satın almaya uygun bir mal yada hizmet için alıcının ve satıcının söz konusu mal veya hizmetin satılması yada alınması noktasındaki anlaşabildikleri fiyatı temsil eder. Yani değer bir gerçek olmayıp olası veya satılması muhtemel bir fiyattır. Başka bir ifade ile bir varlığın el değiştirmesi veya bir yükümlülüğün ödenmesi esnasında ortaya çıkan fiyattır. Dolayısıyla zaman ve şartlar değiştikçe varlığın değeri de değişmektedir. Finansal tablolarda yer alan kalemlerin parasal tutarlarının belirlenmesi süreci de değerlendirme olarak tanımlanmaktadır; ancak muhasebe dünyasında köklü değişikliklere yol açan muhasebe standartlarında değerlendirme kavramı yerine ölçüm kavramının kullanıldığı görülmektedir. Ölçüm mali tablolardaki kalemlerin parasal tutarlarının belirlenmesini ve bir karşılaştırma işlemi içerirken; değerlendirme, değer tahmin edilmesini içeren bir değer biçme işlemidir. Bir diğer ifade ile ölçüm, değerlemenin ilk aşamasını ve temelini oluşturmaktadır. Yani değerlendirme sürecinde ilk aşamada işletmenin varlık ve borçları bir para birimi ile ölçülmekte daha sonra bu varlık ve borçlardaki değişimlere değer biçilmektedir.

Değerleme işlemi, kullanılan değerlendirme ölçülerine göre, işletmenin mali durumunun görünümünü ve faaliyet sonucunu etkileyecektir.<sup>3</sup> İşletmenin temel finansal tablolarında yer alan kâr/zarar tutarı ile varlık ve kaynaklara ilişkin tutarların belirlenmesinde değerlemede kullanılan ölçüklerin önemli bir etkisi bulunmaktadır. Değerlemede farklı bir ölçüğün kullanılması hem bilançoda hem de gelir tablosunda yer alan tutarların farklılaşmasına neden olacaktır.<sup>4</sup>

## 2.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerleme

Vergi Usul Kanunu'nun 258. maddesine göre değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir. Yine aynı şekilde Vergi Usul Kanunu'nun 259. maddesine göre "değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur" ifadesi yer almaktadır. Bu düzenlemeden hareketle, değerlendirme tarihinin hesap döneminin son günü olduğu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 260. maddesine göre iktisadi kıymetlerin tek tek değerlendirilmesi esas sayılmakla birlikte, aynı cinsten ve düşük değerli iktisadi kıymetlerin ise toplu olarak değerlendirilmesi mümkündür.

2 Ahmet Tokaç, *Tekdüzen Hesap Planı Uygulama Kılavuzu, Tunca Kitabevi, 2005, s.106*

3 N. Ata Atabey, Raif Parlakkaya, Ali Alagöz, *Genel muhasebe, Atlas Kitabevi, Eylül 2009, s.507*

4 Fatma Pamukçu, *Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat 2011, s.80*

Vergi Usul Kanunu'na göre "zirai işletmelere dâhil canlı varlıklar, ilk kayıt anında ve diğer dönemlerde maliyet bedeliyle değerlemeye tabi tutulurlar." şeklinde ifade edilmektedir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan durumlarda, maliyet bedeli yerine emsal bedel kullanılabilir. Emsal bedeli; işletmenin bulunduğu yer veya kışlak (gezici hayvancılıkta hayvanların kışı geçirdiği yer) için zirai kazanç il komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir.<sup>5</sup>

VUK'nin 258 ve 261. maddelerinde değerlendirme, "vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir" şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi kanunlarında, fiili satış fiyatı, emsal satış bedeli, iktisap maliyeti, iktisap değeri, mahallindeki kıymet, muamele değeri, mubayaa bedeli, normal fiyat, ortalama perakende fiyat, rayiç değer, satın alma bedeli, satış değeri, gerçek bedel, tahmini değer değerlendirme ölçüleri yer almaktadır.<sup>7</sup>

## 2.2.TTK'ya Göre Değerleme

6102 Sayılı Yeni TTK'nın 66. ve 67. maddeleri envanter ile ilgilidir. Yeni TTK'nın 66. maddesinde "her tacir, ticari işletmesinin açılışında ve dönem sonlarında; taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini belirten bir envanter çıkarır" ifadesi yer almaktadır. Bununla birlikte, Yeni TTK'ya göre değerlemede kullanılan yöntemin, Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olması gerekmektedir. Sonuç olarak Yeni TTK'da tarım işletmelerinde varlıkların değerlendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartları'nın uygun gördüğü ölçütlere göre değerlemenin yapılması gerektiği vurgulanmıştır.

TTK'nin sermaye şirketlerine ilişkin değerlendirme esaslarında şahıs işletmelerine nazaran daha ihtiyatlı davranması, değerlendirme ölçülerini daha belirgin bir şekilde, sınırlayıcı ve emredici nitelikte düzenlemesi; şahıs işletmelerindeki sorumlulukla sermaye işletmelerindeki sorumluluğun farklı olmasının dan kaynaklanmaktadır.<sup>8</sup>

## 2.3.Sermaye Piyasası Kanunu'na Göre Değerleme

Sermaye Piyasası Kurulu'nun 01.05.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren

<sup>5</sup> VUK., m. 277.

<sup>6</sup> AbitnerÖzuluçan ve Ali Deran, 41 nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS41) Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçükbaş ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri, Erciyes Üniversitesi SBE Dergisi, Sayı 25, yıl 2008, s.22

<sup>7</sup> Necdet Şensoy, "Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler". Türkiye XXII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Belek, Antalya: Gazi Üniversitesi, Mayıs 2003, s.26

<sup>8</sup> H.ArifTunçez, Yayınlanmamış Doktora Tezi, S.Ü, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, S.40

seri VIII, 45 no.lu "Sermaye Piyasasında Uluslararası Değerleme Standartları Tebliği" sermaye piyasası mevzuatına tabi ortaklıkların, sermaye piyasası kurumlarının, sermaye piyasası mevzuatı uyarınca yapılan değerlendirme işlemlerinde değerlemeyi yapanların, uluslararası değerlendirme standartlarına aynen uymak ve bunları uygulamak zorunda olduklarını belirtmiştir.

Sermaye Piyasası Kanunu'nda değerlendirme ile ilgili hükümler mali tablolara ilişkin uygulama standartları başlığı altında toplanmıştır. Yine kanunun 19. maddesinde değerlemeye ilişkin hükümler sıralanmış ve tanımlanmıştır. Burada yer alan değerlendirme ölçüleri; maliyet ilkesi, elde etme maliyeti, satın alma maliyeti, üretim maliyeti, inşaa maliyeti, net gerçekleştirilebilir değer, gerçekleşmesi beklenen satış fiyatı, tamamlama maliyeti ve rayiç bedeldir.

#### 2.4. Türkiye Muhasebe Standartları'na Göre Değerleme

Türkiye Muhasebe Standartları, değerlendirme konusunu vergi kanunlarında olduğu gibi bir başlık altında toplamamıştır. İlgili standartların paragraflarında değinilmiş, varlık ve yükümlülüklerin edinildikleri tarihteki muhasebeleştirme ilk ölçümlenme, sonraki dönemlerde yapılacak değerlemeleri ise sonraki ölçümlenmeler başlıkları altında sunmuştur. Yine değerlendirme ölçüleri ve tanımları paragraflarda yer almıştır.

### 3. TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME

Standartta göre, muhasebeleştirme işleminde bir varlığın gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetlerinin düşülmesi sonucu bulunan kazanç veya zarar ile bu varlığın gerçeğe uygun değerinde gözlenen değişim sonucu oluşan kâr veya zarar dönem kârı ya da zararı olarak dikkate alınmaktadır.<sup>9</sup> Buradaki kâr ya da zararın realize olmamış (gerçekleşmemiş) kâr ya da zarar olduğuna dikkat çekmekte yarar bulunmaktadır. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde, tahmini satış noktası giderlerinin çıkarılması nedeniyle, canlı varlığın ilk defa ölçülmesinde bir zarar meydana gelebilir ya da buzağı doğumunda olduğu gibi ilk ölçümlemede kâr ortaya çıkabilir. Her iki durumda da oluşan kâr ya da zararın ilgili dönemin gelir tablosuna yansıtılması gerekir. Standart, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklerin ne kadarının fiziksel değişimden, ne kadarının piyasa fiyatlarının değişiminden kaynaklandığının belirlenip açıklanmasını da önermektedir. Bununla beraber, girişimcilere bu bilgileri açıklama konusunda zorunluluk getirmemektedir.<sup>10</sup>

9 Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, *Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu Tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.199

10 Ali Deran, *Meyve Bahçelerinin Maliyetlerinin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları*, Basılmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi SBE, 2005, s.85

Canlı varlıklar, büyüme, bozulma, çürüme ve ölme gibi özelliklere sahip olmaları, bir başka ifade ile değişim kapasitelerine sahip olmaları, bu değişimin yönetilebilmesi ve değişimin niteliksel (kalite) ve niceliksel (miktar) ölçülebilmesi nedeniyle Tek Düzen Hesap Planı'nda ayrı gruplar halinde izlenmesi gerekmektedir.<sup>11</sup> Bu sayılan nedenlerden ötürü Tek Düzen Hesap Planı'nda yeni hesap guruplarının açılmasına gerek duyulmaktadır. Standart, canlı varlıkların bilançoda ayrı olarak gösterilmesini önermektedir. Bu çerçevede boş bırakılmış olan 16 no.lu grubun dönen varlıklar, 21 no.lu grubun ise duran varlıklar niteliğindeki canlı varlıklara ayrılması düşünülebilir.

Örneğin;<sup>12</sup>

16. CANLI VARLIKLAR	21. CANLI VARLIKLAR
160 TARLA BİTKİLERİ	210 MEYVE AĞAÇLARI
161 BAĞÇE BİTKİLERİ	211 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR
163 CANLI KÜMES HAYVANLARI	212 CANLI KÜMES VARLIKLARI
164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	213 CANLI SU VARLIKLARI
165 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	214 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR
168 DİĞER CANLI VARLIKLAR	215 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR
169 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	217 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
	218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI
	219 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

### 3.1. Gerçeğe Uygun Değer Kavramı

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) gerçeğe uygun değeri "tarafsız, danışıklı olmayan, ilişkili taraflar arasında olmayan ve objektif olan, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın değişimi veya bir borcun kapatılması için kabul edilen tutar" olarak tanımlamaktadır. Gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutarı ifade eder. Bir başka ifade ile gerçeğe uygun değer, bilinçli ve istekli alıcı ve satıcının bulunduğu homojen piyasada oluşan piyasa fiyatlarıdır. Alım- satım sözleşmelerinde yer alan fiyatlar gerçeğe uygun fiyat değildir. Aktif piyasa olarak kastedilenin, ticaret borsaları, haller vb. olduğu anlaşılmaktadır. Standarda göre, canlı varlıklar, ilk

11 AbitterÖzuluca ve Ali Deran, 41 nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS41) Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçükbaş ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri, Erciyes Üniversitesi SBE Dergisi, Sayı 25, yıl 2008, s.9

12 Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İSMMM yayını no 83, İstanbul 2007, s.197

muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle değerlenir. Satış maliyetlerinden kasıt, ödenen komisyonlar, düzenleyici kuruluşlar ve mal borsaları tarafından tahsil edilen vergiler, transfer ve gümrük vergilerini içerir. Nakliye maliyetleri ve varlığın piyasaya getirilmesi için gerekli diğer maliyetler, pazar yerinde katlanılan maliyetlere dâhil değildir. İlk muhasebeleştirme sırasında doğan kazanç veya zarar ile ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar, oluşturduğu dönemin kârı veya zararı olarak raporlanır.

Aktif bir piyasanın olmaması durumunda, canlı varlıklara ilişkin gerçeğe uygun değer şu şekilde belirlenir:

- Bilanço günü ile işlem tarihi arasında ciddi ve belirgin bir ekonomik dalgalanma yaşanmamışsa en son satış fiyatı,
- Benzer varlıkların piyasa fiyatı,
- Meyveliklerin değeri yüzölçümü veya büyükbaş hayvanların et kilogram değeri gibi sektörel göstergeler esas alınabilir.

Canlı varlığın mevcut konumu itibariyle aktif bir piyasa olmasına rağmen piyasa fiyatını belirlemek mümkün olmayabilir. Böyle bir durumda beklenen net nakit akışlarının, cari vergi öncesi piyasa oranlarıyla iskonto edilmiş net bugünkü değerini gerçeğe uygun değer olarak kullanılabilir (IAS 41.20). Beklenen net nakit akışları belirlenirken canlı varlığın mevcut durumu göz önüne alınmalıdır. Mevcut durum, hasat ve satış işlemleri gibi canlı varlığın dönüşüm sonrasında değerinde artışa yol açacak durumları içermez.

### 3.2. Canlı Varlıklarda Değerleme

Canlı varlıklar; küçükbaş ve büyükbaş olarak yetiştirip satmak veya damızlık olarak ya da yününden ve sütünden yararlanmak amacıyla elde bulunduran inek, sığır, koyun, keçi ve kümes hayvanları gibi hayvanlar ile balıklar ve bitkilerden oluşmaktadır. Canlı hayvanlar biyolojik bir organizma olmaları nedeni ile doğma, büyüme, yaşlanma ve ölüm gibi özelliklere sahiptirler. Küçükbaş ve büyükbaş canlı varlıkların bu özelliklere sahip olmaları bu varlıkların değerlemesini ve muhasebeleştirilmesini özellikli kılmaktadır. Ayrıca, tarımsal faaliyetler ile ilgili TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ile vergi mevzuatımızda küçükbaş ve büyükbaş canlı varlıkların değerlendirme ve muhasebeleştirme ilkelerinin farklı olması ve Tek Düzen Hesap Planı'ndaki hesapların canlı varlıkların ilk kez kaydında ve değerlendirme dönemlerinde



canlı varlıklardaki değer değişikliklerini kaydetmede yetersiz kalması bu tür canlı varlıkların muhasebeleştirilmesini daha da güçleştirmektedir.

TMS 41 standardında, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilmesi esas alınmıştır. Canlı varlıklar her dönem değerlemeye tabi tutulacak ve ortaya çıkacak değerlendirme farkları da sonuç hesaplarında gösterilecektir. Canlı varlıkların edinilmesi veya yetiştirilmesi ile ilgili dönem içinde ortaya çıkan giderler ise dönemin gider hesaplarına alınarak dönem gideri yazılacaktır.

### 3.2.1. Canlı Varlıkların İlk Muhasebeleştirilmesi

TMS 41'e göre canlı varlıklar ilk muhasebeleştirmede net gerçeğe uygun değerleriyle kaydedilmelidir. Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirmede aktif bir piyasanın bulunmamasından dolayıyla gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde ölçülemediği için söz konusu canlı varlık; maliyetinden, buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür.

1- ABC Et ve Süt Ürünleri A.Ş. besi hayvancılığı ve süt üretimi faaliyetini gerçekleştirmek için 07.08.2001 tarihinde 10 adet süt ineğini 30.000,- TL ve besi için 10 adet danayı 15.000,- TL' ye peşin olarak satın almıştır (KDV %8). Bu tarihte satın alınan canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin; süt inekleri toplam 31.000,- TL, besi danaları toplam 17.000,-TL olarak tespit edilmiş olup, tahmini pazar yeri maliyetlerinin süt inekleri için 300 TL, besi danaları için ise 200 TL olduğu tespit edilmiştir. Buna göre alış işlemi kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

1	07/08/2001		
	164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	17.000	
	264 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	31.000	
	191 İNDİRİLECEK KDV	3.600	
	100 KASA		48.600
	606 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞI		3.000
	Canlı Hayvan Alışı		

Burada pazar yeri maliyetine göre oluşan 500 TL'lik (200 TL dana için 300 TL inek için oluşan azalış) azalış ise şu şekilde kayıt altına alınmalıdır.

	07/08/2001		
	605 CANLI VARLIK DEĞERLEME AZALIŞI	500	
	164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		200
	264 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		300
	Değer Azalışının Kaydı		

### 3.2.2. Canlı Varlıkların Dönem İçi ve Gider Kayıtları

Canlı varlıkların dönem içi giderleri Tek Düzen Hesap Planı'nda 7. grupta izlenen maliyet hesaplarında izlenir. TMS 41 standardına göre canlı varlıklara ait giderler dönem gideri olarak ilgili maliyet hesabında izlenmeli ve maliyet dönemi sonunda dönem gideri olarak ilgili hesaplara yansıtılmalıdır. Maliyet hesapları uygulamada esneklik sağlanması amacıyla iki seçenek halinde sunulmuştur. Bunlar 7-A ve 7-B seçeneği şeklinde düzenlenmiştir.

7-A seçeneği fonksiyon esasına göre, yani işletmenin fonksiyonel görev alanları dikkate alınarak düzenlenmiş ve hesaplar bu mantıkla belirlenmiştir. 7-B seçeneği ise çeşit esasına göre belirlenmiş, yani gider çeşitleri göz önüne alınarak hesaplar düzenlenmiştir. TMS 41 standardının gerçeğe uygun değer felsefesi göz önüne alındığında, 7-B seçeneğinin kullanılması daha mantıklı olacaktır; çünkü 7-B seçeneğinde giderler, daha önceden belirlenmiş ve 8 başlıkta toplanmış gider çeşitlerinden oluşmaktadır. Standarda göre canlı varlıkların değerlemesinde gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılacağından, yani canlı varlıkların ilk ediniminden daha sonraki dönemlerdeki değerlemesine kadarki değerleri o andaki gerçek piyasa değerleri olacağından, söz konusu varlıklar için katlanılan tüm giderler dönem gideri olarak ele alınmalı ve canlı varlıkların değer artış ve azalışları sonuç hesaplarında izlenmelidir. Ayrıca, dönemsonunda gider dağıtım tablosu aracılığıyla giderler dönem gideri olarak 635 Canlı Varlık Üretim Giderleri hesabına aktarılmalıdır.

#### **Dönemiçi Kayıtları**

1- Kayıtlı değeri 163.000 TL olan Besideki hayvanlar, 227.000 TL'ye peşin satılmıştır.

#### **i.1 TMS-41'e göre değer artışı ve satış kayıtları**

1	..../..../2012			TUVU / 2013-3
	164 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR	64.000		
	10.02 Buzağı (3-6 aylık) Erkek 4.000			
	10.03 Dana-Tosun 60.000			
	606 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞI		64.000	
	01 Besi Hayvan değerlendirme artışı			
	Değerleme Kaydı			
2	..../..../2012			
	100 KASA	227.000		
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		227.000	
	01 Besi Satışları			
	Besi Hayvan Satışı			
3	..../..../2012			
	624 SATILAN CANLI VARLIK MALİYETİ	227.000		
	01 Besi Hayvan Maliyeti 227.000			
	164 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR		227.000	
	10.02 Buzağı 17.000			
	10.03 Dana-Tosun 210.000			
	SMM Kaydı			

\* Bu hesap kodu Özulucan ve Deran'nına.g.m.'de s.15'de önerilmiştir.

### **i.2 VUK ve THP'ye Göre Satış kayıtları**

	..../..../2012		
	100 KASA	227.000	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		227.000
	01 Besi Satışları		
	Satış		
	..../..../2012		
	152 MAMULLER	163.000	
	01 Buzağı 13.000		
	02 Tosun-Dana 150.000		
	151 YARI MAMULLER HAYVANLAR		163.000
	10.02 Buzağı 13.000		
	10.03 Dana-Tosun 150.000		
	SMM Kaydı		

	..../..../2012		
	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	163.000	
	01 Besi Hay. Maliyeti 163.000		
	152 MAMULLER		163.000
	01 Buzağı 13.000		
	02 Dana-Tosun 150.000		
	SMM Kaydı		

2- Toplam 448.000 TL tutarında yem ve 12.000 TL'lik işletme malzemesi ambardan çekilerek kullanılmıştır.

**Bu işlemde TMS-41 ile VUK ve THP kayıtları aynıdır.**

4	..../..../2012		
	790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	448.000	
	010 Direkt Malzeme 448.000		
	150 İLK MADDE VE MALZEME		448.000
	01 Yem 448.000		
	Besi Hayvan Satışı		

3- Dönem içinde olgunlaşmış sağmal ineklerin doğumundan 25 dişi, 13 erkek buzağı elde edilmiştir. Buzağuların GUD' i birim başı 1.300 TL'dir. Dişiler sürüye katılacak, erkekler ise besiye alınacaktır.

**i.1 TMS-41'e göre Buzağı doğum kayıtları**

5	..../..../2012		
	164 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR	16.900	
	10.01 Buzağı (süt içen) Erkek 16.900		
	218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	32.500	
	10.01 Buzağı (süt içen) Dişi 32.500		
	606 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞI		49.400
	Buzağı Doğumu		

**i.1 VUK ve THP göre Buzağı doğum kayıtları**

*	..../..../2012		
	151 YARI MAMULLER	16.900	
	10.01 Buzağı (Süt içen) erkek		
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	32.500	
	10.01 Buzağı (süt içen) dişi		
	522 MADDİ DURAN VARLIK* YENİDEN DEĞ. ART.		49.400
	Buzağı Doğumu		

\* Buzağuların doğumları esnasında VUK'a göre emsal bedelleri dikkate alınarak ilgili varlık hesaplarına borç kaydı yapılırken bunun bir sermaye artışı olarak 522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları Hesabına alınması gerekir. Literatürde bunun 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı veya 482 Ertelenmiş Gelirler Hesabı'na kaydedildiği görülmektedir. Kanımızca buzağı doğum olayında zaten olay gerçekleşmiş ve bir varlık artışı söz konusu olduğu için bunun sermaye artışı etkisi de göz önüne alınarak bir özkaynak hesabında gösterilmesi gerekir. Dönemsellik kavramı gereği literatürde kullanılan 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı veya 482 Ertelenmiş Gelirler Hesabı'na kaydedilen gelirin sonraki döneme ait olması gerekir. Burada bir varlığın uzun dönemli kiraya verilmesi ve kira gelirinin sonraki dönemlere ait olması nedeniyle bu hesaplar kullanılabilir. Ancak burada buzağuların doğumu gerçekleşmiştir. TMS-41 standardına göre bu varlıklardaki değer artışları zaten ilgili dönemde Değer Artışı/Azalışı hesaplarına alınarak dönemin Gelir Tablosunda raporlanmaktadır. Dolayısıyla bunun bir gelecek döneme ait gelir olarak görünmemesi gerekir.

4-Çağ değişimi geçiren ve değerlerinde artış veya azalış olan hayvanların tespiti aşağıdaki tablodaki gibidir.

Canlı Hayvanlar	Kayıtlı Değeri	Gerçeğe Uygun Değeri	Fark
Buzağı Süt İçen Erkek	10.000	45.000	35.000
Buzağı Süt İçen dişi	5.000	12.500	7.500
Düve	52.500	95.000	42.500

#### **i.1 TMS-41'e göre Çağ değişimi**

25	...../...../2012		
	164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR	45.000	
	10.03 Dana Tosun	45.000	
	214 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR	95.000	
	20.04 Sağmal İnek	95.000	
	218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT.	12.500	
	11.02 Buzağı (3-6 aylık) dişi		
	164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARL.		10.000
	10.01 Buzağı (süt içen)		
	Erkek	10.000	
	218 YAPILMAKTA OLAN CANLI		57.500
	VARLIK YATIRIMLARI		
	10.01 Buzağı (süt içen)		
	dişi	5.000	
	12.03 Gebe Düve	52.500	
	606 CANLI VARLIK DEĞERLEME		85.000
	ARTIŞI		
	Canlı Varlıkların Çağ Değişimi		

**i.2 VUK ve THP'ye göre Çağ değişimi kayıtları**

25	..../..../2012		
	151 YARI MAMULLER		10.000
	10.03 Dana Tosun	45.000	
	256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		52.500
	20.04 Sağmal İnek	52.500	
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		5.000
	11.02 Buzağı (3-6 aylık) dişi		
	151 YARI MAMULLER		10.000
	10.01 Buzağı (süt içen)		
	Erkek	10.000	
	256 DİĞER MADDİ DURAN V.		52.500
	12.03 Gebe Düve	52.500	
	258 YAPILMAKTA OLAN YAT.		
	10.01 Buzağı (süt içen)		
	dişi	5.000	
			5.000
	Canlı Varlıkların Çağ Değişimi		

**3.2.3. Maliyetlerin Belirlenmesi ve Yüklenmesi**

Maliyetlerin belirlenmesinde, gider yerlerinde biriken giderlerin mamulere yüklenmesi işlemidir. Örnek işletmemizde esas üretim gider merkezi olarak besi hayvanlarının yetiştirilmesi ve süt üretimi yer almaktadır. Ayrıca sürüye katılacak olan dişi büyükbaş hayvanların izlendiği yatırım gider merkezi bulunmaktadır.

1- Dönemsonu itibariyle sağmal inekler için yapılan giderler toplamı 406.435,4 TL'dir. Bunun 229.814,9 TL'si süt maliyeti, kalanı ise süt üretim gideridir.

**Sağmal İneklerin Maliyetlerinin yansıtılması**

1	31/12/2012		
	799 ÜRETİM MALİYET HESABI		229.814,9
	01 Süt Üretim Maliyeti	229.815,81	
	635 CANLI VARLIK ÜRETİM GİD*		176.620,5
	01 Süt Üretim Giderleri		
	798 GİDER ÇEŞİTLERİ		406.435,4
	YANSITMA HESABI		
	01 Sağmal Maliyetleri		
	Süt Üretim Maliyetinin Yansıtılması		

\*Bu hesap Özkan ve Aksoylu tarafından'' TFRS'ye Göre Tarım sektöründe Gerçek Değer Muhasebesi'' adlı çalışmada 2012, s. 11'de önerilmektedir.

2	635 CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ 01 Süt Üretim Giderleri	229.814,9	
	799 ÜRETİM MALİYET HESABI 01 Süt Üretim Maliyeti 229.814,9		229.814,9
	Süt Üretim Maliyetinin Yansıtılması		

-Üretilen sütün net gerçeğe uygun değerinin 220.000 TL olduğu kabul edilmektedir.

3	155 TARIM ÜRÜNLERİ* 01. Süt 220.000	220.000	
	604 TARIMSAL ÜRÜN DEĞERLEME ARTIŞI**		220.000
	Süt'ün GUD kaydı		

\* Bu hesap kodu tarafımızdan önerilmiştir.

\*\* Bu hesap kodu Özulucan ve Deran'nına.g.m.'de s.20'de önerilmiştir.

- **Satılan Sütün SMM hesabına devri**

4	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 01. Süt Maliyeti 220.000	220.000	
	155 TARIM ÜRÜNLERİ 01. Süt 220.000		220.000
	Satılan süt maliyeti		

### 3.2.4 Canlı Varlıklarda Değerleme Farklarının Muhasebeleştirilmesi

TMS 41 Standardına göre canlı varlıklar, biyolojik dönüşümleri sebebiyle sürekli bir değişim içindedirler. İlk muhasebeleştirme ve sonraki dönemlerde değerlendirirken, gerçeğe uygun değerinden pazar yeri maliyetleri düşüldükten sonra kalan net gerçeğe uygun değeri üzerinden işlem görürler. Değerleme sonucu ortaya çıkacak olan olumlu ve olumsuz farklar, satış hasılatı gurubunda yer alan hesaplarla ilişkilendirilerek gelir tablosunda yer alırlar. Değerleme farklarının 60 nolu hesap gruplarında boş bırakılan 603 – 609 hesaplarında izlenmesi akademisyenler tarafından önerilmektedir. Burada 605 Canlı Varlıklar Değer Azalışı, 606 Canlı Varlıklar Değer Artışı hesaplarının kullanılması kanımızca uygun olacaktır.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlemesinden dolayı meydana gelen artışlar, vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen gelirdir. Bu açıdan, TMS 12 standardına göre ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğurmaktadır. Ertelenen vergi yükümlülükleri; vergilendirilecek geçici farklar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarıdır. Başka bir ifadeyle-

le, gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi rakamına ilave edilecek tutarlardır. Ertelenen vergi varlıkları ise; gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi rakamından indirilecek tutarlardır.<sup>13</sup> Bu durumda canlı varlıkların değer artışlarından ortaya çıkacak farklar 484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri hesabında, azalışlar ise 284 Ertelenmiş Vergi Varlığı hesabında izlenmesi uygun olacaktır.

**1-X** Tarım işletmesi dönem başında 30.000 TL'ye aldığı besi danalarının 31.12.2012 tarihinde gerçeğe uygun değerinin 51.000 TL olduğunu tahmin etmektedir. Söz konusu besi hayvanlarının pazar yeri maliyeti ise 1.000 olarak belirlenmiştir. Burada net gerçeğe uygun değeri 50.000 TL olarak tespit edilen canlı varlıklarda değer artışı 20.000 TL olarak gerçekleşmiştir.

1	164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞI Canlı Varlık Değerleme Artışı	20.000	20.000
2	691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ 484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ Canlı Varlıkların Çağ Değişimi	4.000	4.000

**2-Y** Tarım işletmesi 100.000 TL'ye aldığı süt ineklerinin değerini dönem sonu itibarıyla gerçek değerlerinin 90.000 TL olduğunu tespit etmiştir. Pazar yeri maliyetleri ise 3.000 TL'dir. Buna göre 13.000 TL bir değer azalışı söz konusudur.

1	605 CANLI VARLIK DEĞERLEME AZALIŞI 214 BÜYÜKBAŞ CANLI VARL. Canlı Varlıkların Çağ Değişimi	13.000	13.000
2	284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ 13.000 x %20 = 2.600 Ert. vergi varlığı	2.600	2.600

<sup>13</sup> Remzi Örtün ve diğerleri, Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s.157



#### 4.SONUÇ

Standart kavramı, bir işin veya uygulamanın yapılışı hakkındaki usul ve yöntemlerin nasıl ve ne şekilde yapılacağına ilişkin kural ve yöntemleri belirleyen kuralları setidir. Yani, herkes tarafından kabul edilmiş ve uyulması gereken kuralları anlamına gelmektedir. TMS41 standardında yer alan muhasebeleştirme ve raporlama esaslarının yapılan akademik çalışmalarda farklı yorumlandığı görülmektedir. Standart açıkça vurgulamamakla beraber canlı varlıkların üretim ve hasat maliyetlerinin meydana geldiği anda gider olarak dikkate alınmasını benimsemiştir. Yapılan bazı çalışmalarda söz konusu üretim ve hasat maliyetlerinin üretilen ürünün veya canlı varlığın maliyeti olarak dikkate alındığı, canlı varlığın veya tarımsal ürünün maliyeti ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın ise gelir tablosuna yansıtıldığı görülmektedir. Ancak standardın temel felsefesi, canlı varlığın satın alma maliyeti hariç dönemde katlanılan tüm maliyetlerin gelir tablosu hesaplarına gider olarak kaydedilmesini; hasat noktasındaki tarımsal ürünler ve canlı varlıkların net gerçeğe uygun değerinin ise gelir olarak dikkate alınmasını gerektirmektedir. Ayrıca, TMS-41 Standardının uygulanmasıyla TDHP’de yeni hesapların açılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

#### KAYNAKÇA

**Akdoğan N. ve O.Sevilengül. 2007** Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İSMMMÖ yayın no 83, İstanbul

**Akdoğan N.ve O.Sevilengül. 2007** Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu Tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması, Ankara: Gazi Kitabevi

**Atabey N.A. R.Parlakkaya, A. Alagöz. 2009** Genel muhasebe, Konya: Atlas Kitabevi

**Demirkol Ö.F. 2008** “Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt 1, sayı 2

**Deran, A. 2005**Meyve Bahçelerinin Maliyetlerinin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları, Basılmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi SBE

**Pamukçu F. 2011** Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi, Mali Çözüm Dergisi

**Şensoy N. 2003** “Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler”. Türkiye XXII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Belek, Antalya: Gazi Üniversitesi

**Tokaç A.2005**Tekdüzen Hesap Planı Uygulama Kılavuzu, Tunca Kitabevi

**Tokay S.H. ve A.Deran. 2008** "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri", Mali Çözüm, sayı 90

**Tunçez,H.A.2011** Yayınlanmamış Doktora Tezi, S.Ü, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya

#### **Türkiye Muhasebe Standardı TMS 41**

**Örten R. ve diğerleri. 2009** Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Ankara: Gazi Kitabevi

**Özulucan A.ve A. Deran. 2008** 41 nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS41) Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçükbaş ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri, Erciyes Üniversitesi SBE Dergisi, Sayı 25