

# FİNANSAL TABLO DÜZENLEME SIKLIĞINA ve KULLANILAN HESAP DÖNEMİNE GÖRE CANLI VARLIKLARDA DEĞERLEME

Yrd. Doç. Dr. Ömer Faruk DEMİRKOL\*

## ÖZET

Muhasebe Standartlarından 41 no.lu Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS 41) tarımsal faaliyet muhasebesi alanında birçok yenilikleri bünyesinde barındırmaktadır. Bu yeniliklerden en önemlisi değerlemeye ilişkin esaslardır. TMS 41 ile birlikte değerlendirme işlemi canlı varlıkların sadece fiyatlarında değil, miktarlarında meydana gelen değişimleri de kapsamaktadır. Bu nedenle canlı varlıklarda muhasebe uygulamaları daha kapsamlı bir yapıya bürünmüştür. Bu çalışmada finansal tablo düzenleme sıklığı ve biçimine göre canlı varlıkların hangi durumlarda değerlendirme konusu yapıp, hangi durumlarda değerlendirme dışı bırakılması gerektiği nedenleriyle birlikte incelenmiştir.

**Anahtar sözcükler:** Canlı varlık, değerlendirme, tarımsal faaliyet muhasebesi

**Jel Kodları:** M41, M49

## ABSTRACT

TMS 41 Agricultural Activities is an accounting standard in which have many new issues. The most important issue of them is about valuation principles. After TMS 41, valuation does not only depend upon the difference in the price of biological assets, but also difference in the amounts of them. Therefore, it made accounting issues for biological assets more detailed. The aim of this paper is considering the conditions of valuation for biological assets based on the frequency of financial reports and their type.

**Keywords:** Biological assets, valuation, agricultural accounting

**Jel Classifications:** M41, M49

## 1.GİRİŞ

\* Harran Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, omerfarukd@hotmail.com

Son yıllarda tarım sektöründe yaşanan sermaye yoğun gelişmelerden dolayı sermaye şirketleri tarım alanına yatırım yapmaya başlamıştır. Tarımsal faaliyetlerin ve tarım işletmelerinin geleneksel yapıdan çıkması ile birlikte muhasebe sistemi de bu etkileşimden payını almış, sermaye şirketlerinin muhasebeye kâr / zararın tespiti ve vergi boyutunun ötesinde bakması tarımsal faaliyet muhasebesini geliştirici bir etki oluşturmuştur.

Çalışmamızda TMS 41'de üzerinde önemle durulan değerlendirme konusu canlı varlıkların tek yıllık - çok yıllık olma durumuna ve finansal tabloların düzenlenme sıklığı ile kullanılan hesap dönemine göre ayrı ayrı ele alınarak incelenmiştir.

## 2. DEĞERLEME- HESAP DÖNEMİ - BİLANÇO İLİŞKİSİ

Değerleme işlemi tek yıllık ve çok yıllık canlı varlıklar açısından benzer özellikler göstermektedir. Aradaki fark çok yıllık canlı varlıklarda değerlemenin uzun döneme yayılmasıdır. TMS 41'in canlı varlıkların değerlendirilmesinde gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemesinden önce varlıkların fiyatlarında meydana gelen değişim olarak görülen değerlendirme, TMS 41'deki düzenlemelerle birlikte canlı varlıkların fiziki durumlarında meydana gelen miktar değişikliklerini de kapsamıştır.

İşletmeler, finansal tablolarını düzenlerken ihtiyaçları ölçüsünde özel hesap dönemi<sup>1</sup> veya takvim yılını kullanmakta, ayrıca finansal tablolarını da yıllık veya ara dönemler halinde çıkarmaktadır. İhtiyaçlara, tercihlere veya zorunluluklara göre değişiklik gösteren bu uygulamalar sonucunda kullanılan hesap dönemi ve düzenleme sıklığı birbirinden farklı finansal tablo bileşenleri oluşmaktadır. Bu seçenekleri aşağıda şekilde sınıflandırmak mümkündür.

- i. Özel hesap dönemi- yıllık finansal tablo,
- ii. Takvim yılı – yıllık finansal tablo,
- iii. Özel hesap dönemi- ara dönem finansal tablo,
- iv. Takvim yılı- ara dönem finansal tablo.

Yukarıdaki sınıflandırmaya göre canlı varlıkların değerlemesini taşıdıkları önem açısından iki başlık altında inceleyeceğiz. Birinci başlıkta değerlemeyi önemsiz kabul ettiğimiz (tek yıllık canlı varlıklarda) özel hesap dönemi – yıllık finansal tablo ile ilgili açıklamalar yer alacaktır. İkinci başlıkta ise değerlemeyi önemli kabul ettiğimiz (tek ve çok yıllık canlı varlıklarda) takvim yılı – yıllık finansal tablo, özel hesap dönemi – ara dönem finansal tablo ve takvim yılı – ara dönem finansal tablo seçenekleri yer alacaktır.

<sup>1</sup> VUK md. 174: "...Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık hesap dönemleri belli edebilir..."

Ara dönem finansal tablo çıkaran işletmelerin takvim yılını veya özel hesap dönemini kullanmış olmasının değerlendirme açısından bir farkı yoktur. Bu nedenle takvim yılı ya da özel hesap dönemini kullanarak ara dönem finansal tablo düzenleyen işletmeler '*ara dönemde finansal tablo düzenleyen işletmeler*' başlığı altında hesap dönemlerinden bağımsız olarak incelenecektir.

### 3. ÖZEL HESAP DÖNEMİNİ KULLANARAK YILLIK FİNANSAL TABLO DÜZENLEYEN İŞLETMELER AÇISINDAN DEĞERLEME

Gerçeğe uygun değer kavramı, *canlı varlıkların finansal tablolarda güncel haliyle gösterilmesi* amacını taşımakta ve bu nedenle bu iki kavram (gerçeğe uygun değer ve finansal tablo) genellikle birlikte telaffuz edilmektedir. Gerek uluslararası gerek ulusal düzenlemelerin "*finansal tablo raporlama standartları*" şeklinde isimlendirilmesi ve elde edilen sonuçların *finansal tablolarla* ilişkilendirmesi, finansal tabloların önemini vurgulamaktadır.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesini, *özel hesap dönemini kullanarak yıllık finansal tablo düzenleyen işletmeler* açısından önemsiz kabul etmekteyiz. Bunun nedeni hesap dönemi sonunda, işletme aktifinde canlı varlık bulunmayışıdır. Bir başka ifade ile; *özel hesap dönemini kullanarak yıllık finansal tablo düzenleyen işletmeler* açısından, canlı varlıklar ile finansal tabloların yıl içinde ve yıl sonundaki kesişim kümesi, '*boş kümedir*'.

Yukarıdaki ifadeyi açacak olursak; özel hesap döneminin başlaması ile birlikte veya hesap döneminden sonra edinilen canlı varlıklar (örneğin; fide, piliç, balık vb. ) hesap döneminin kapanmasından önce veya hesap dönemi ile birlikte canlı varlık özelliğini yitirmektedir. Bir başka ifade ile dönem başı bilançosu düzenlenirken canlı varlıklar henüz edinilmediği için (örneğin; fideler henüz dikilmediği için) dönem sonu bilançosu düzenlenirken ise hasat neticesinde canlı varlık olma özelliğini yitirdiği için (örneğin; fideler söküldüğü, piliçler ve balıklar satıldığı için) *finansal tablolarda yer almamaktadır*. Yer almış olsa bile edinim tarihinin yeni olmasından dolayı tarihi maliyet, gerçeğe uygun değere yakın olmaktadır.

Gerçeğe uygun değerlerin amacı, *canlı varlıklarını finansal tablolarda güncel haliyle göstermek* olduğuna göre, *finansal tablolarda yer almayacak* canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi *bize göre* önemsiz olduğu gibi, fayda/ maliyet analizinin ruhuna da aykırıdır.

Ayrıca, Uluslararası Finansal Muhasebe Standardı (International Financial Reporting Standards, IFRS) ‘ilke esaslı’ olması nedeniyle uluslararası alanda ‘kural esaslı’ olarak bilinen Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (United States Generally Accepted Accounting Principles, US GAAP)’na karşı tercih edilen bir standart olmuştur. Tüm bunlara ilave olarak gerçeğe uygun değer, esnek ve öznel (sübjektif) esaslara dayandığının altını çizmekte de fayda vardır.

Görüşümüzü fide örneğini vererek dönem başı ve dönem sonu bilançosu açısından irdeleyecek olursak şu sonuçlara varabiliriz.

**i. Dönem başı bilançosu açısından:** Fidelerin dikiminden önce genellikle sürüm, taban gübresi, çukur açma vb. hazırlık sürecinin yapılmasından dolayı fideler bu işlemleri takiben edinilmekte ve edinim tarihi dönem başı bilançosundan sonraki tarihe denk gelmektedir. Bilanço tarihi ile edinim tarihinin aynı olması durumunda da herhangi bir değişiklik söz konusu olmamakta, gerçeğe uygun değer olarak, tarihi maliyet değeri alınabilmektedir. Bu durum standartta şu şekilde yer almıştır<sup>2</sup>.

*Maliyet, özellikle aşağıdaki durumlarda gerçeğe uygun değere yaklaşır:*

*a) İlk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması (örneğin bilanço tarihinden hemen önce ekilen meyve ağacı fideleri); veya*

*b) Biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisi olmasının beklenmemesi (örneğin 30 yıllık bir çam korusu üretim sürecindeki ilk büyüme).”*

Görüldüğü gibi standardın (a) seçeneğinde yer alan durum, görüşümüzü desteklemekte, bir başka ifadeyle standart bu durum için görüşümüzü örnek olarak vermektedir.

**ii. Dönem sonu bilançosu açısından:** Tek yıllık canlı varlıkların özelliği adından da anlaşıldığı gibi, fiziki ömürlerinin en fazla bir yıl, sebze fidelerinde ortalama dokuz ay olmasıdır. Bazı bitkilerde (buğday) bitkinin ömrü hasatla birlikte sona ererken, bazı bitkilerde (sebze fideleri) ise hasat sayısının birden fazla olması nedeniyle bitkinin ömrü hasattan sonra bitkinin sökülmesi ile sona ermektedir. Canlı varlıkların dönem sonu bilançosundan önce aktiften çıkarılması nedeniyle işletmenin dönem sonu bilançosunda, UMS 41 kapsamında *gerçeğe uygun değerle değerlendirilecek herhangi bir canlı varlık bulunmamaktadır*. Örneğin hasat dönemi sonra

<sup>2</sup> UMS 41: md. 34.

ermiş ve ekonomik bir değer ifade etmeyen fidelerin sökülmemesi durumunda da sonuç değişmeyecektir.

Tek yıllık canlı varlıkların üretildiği tarım işletmeleri genellikle özel hesap dönemini kullanmaktadır. Canlı varlıkların finansal tablolarda görünmeyecek olmasından dolayı gerçeğe uygun değerle değerlendirilmeyecek, sadece tarımsal ürünler net gerçeğe uygun değerle değerlendirilecektir. Bu nedenle UMS 41 bu tür işletmelerde rahatlıkla uygulanabilecektir.

#### 4. TAKVİM YILINI KULLANARAK YILLIK FİNANSAL TABLO DÜZENLEYEN VE ARA DÖNEM FİNANSAL TABLO DÜZENLEYEN İŞLETMELER AÇISINDAN DEĞERLEME

UMS 41; canlı varlıkların ilk muhasebeleştirme ve her bilanço döneminde gerçeğe uygun değerle, tarımsal ürünlerin ise hasat noktasında gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetleri ve taşıma maliyetlerinin indirilmesi sonucunda bulunan net gerçeğe uygun değerle değerlendirileceğini açıklamıştır. Bu açıklamanın canlı varlıklar için istisnası, ilk muhasebeleştirme döneminde gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenememesi durumunda 'ilk bilanço dönemine kadar' tarihi maliyetle değerlendirilebileceğidir. Standardın altı ay veya bir yıl gibi belirli bir zaman dilimini değil de '*ilk bilanço dönemini*' işaret etmesi, canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin finansal tablolarda bir an önce gerçeğe uygun değerle görünmesine verdiği önemden kaynaklanmaktadır.

İlk bilanço dönemi, finansal tabloları düzenleme sıklığına göre değişiklik gösterecektir. Bu durumda canlı varlıklar gerçeğe uygun değerleri veya tarihi maliyet değerleriyle muhasebeleştirilip, ilk finansal tablo döneminde (yıllık olarak düzenleyen işletmelerde dönem sonu bilançosu, ara dönem şeklinde düzenleyen işletmelerde canlı varlığın edinimini takip eden ilk bilanço dönemi) gerçeğe uygun değerle değerlendirilecektir.

Canlı varlıklar ile gerçeğe uygun değer kavramı, ilk muhasebeleştirme işleminden sonra ikinci kez finansal tablo döneminde keşifindedir. Bu noktada gerçeğe uygun değerinin tespiti özellik göstermektedir. Çünkü gerçeğe uygun değere esas teşkil edecek aktif bir piyasanın yokluğu halinde farklı seçeneklerden yararlanılarak gerçeğe uygun değer belirlenebilmektedir<sup>3</sup>.

3 Bknz: Ömer Faruk DEMİRKOL, "Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi", *Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, (Eylül, 2008).

## 5. SONUÇ

Çalışmamızda özel hesap dönemini kullanarak yıllık finansal tablo düzenleyen işletmelerde canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi önemsiz kabul edilmiştir. Tarımsal faaliyetler özel hesap dönemi ile veya özel hesap döneminden bir müddet sonra başlayıp, özel hesap döneminden önce veya özel hesap dönemi ile bitmektedir. İşletmelerinin tarımsal faaliyet konusu olan canlı varlıkları hasat bitimi ile birlikte canlı varlık olma özelliğini yitirdiği için dönem sonu bilançolarında değerlemeye konu olacak herhangi bir canlı varlık bulunmamaktadır. Canlı varlığın hasat sonucunda canlı varlık özelliğini yitirmemesi de sonucu değiştirmeyecektir. Örneğin fidelerin sökülmeyip toprakta bırakılması veya kurumaya terk edilmesi durumunun da değerlendirme açısından bir önemi yoktur. Bununla birlikte takvim yılını kullanan işletmeler ile ara dönem finansal tablo çıkaran işletmeler canlı varlıklarını UMS 41'e göre değerlemek zorundadır.

## KAYNAKÇA

Demirkol, Ö.F. 2006. Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması, (Danışman: Prof.Dr. Yurdakul ÇALDAĞ) Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı

Vergi Usul Kanunu