

TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI KAPSAMINDA BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Öğr. Gör. Dr. Erdal YILMAZ*

Öz

Tarımsal faaliyetlerin konusunu canlı varlık ve tarımsal ürünler oluşturmaktadır. Canlı varlık ve tarımsal ürünlerin biyolojik dönüşüme sahip olması tarımsal faaliyetlerde muhasebeleştirme ve değerlendirme konusunu önemli hale getirmektedir. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, canlı varlıkların bu özelliklerini dikkate almakta ve muhasebeleştirilme ve ölçüm ilkelerini belirlemektedir. Bu çalışmada, Türkiye Muhasebe Standartları 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı çerçevesinde büyükbaş canlı varlıkların değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili açıklamalara ve örneklere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: TMS-41, Büyükbaş Canlı Varlıklar, Tarımsal Faaliyetler

Jel Kodları: M40, M41

ACCORDING TO TMS-41 ARGICULTURAL ACTIVITIES STANDART VALUATION AND ACCOUNTING OF GREAT CATTLE BIOLOGICAL ASSETS

Abstract

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 accounting and valuation of agricultural activities. TMS 41 Agriculture Activities Standard considers this specialities of living animals and determines the principles of accounting and valuation. In this study, Turkey Accounting Standards 41: within the framework of Agricultural activities standard it has been given place to instructions and examples related with the valuation and accounting of cattle biological assets.

Key Words: TMS-41, Great Cattle Biological Assets, Argicultural Activities

Jel Kods: M40, M41

* Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Vezirköprü Meslek Yüksekokulu, eyilmaz@omu.edu.tr

1. GİRİŞ

İnsanların yaşamlarını sürdürebilmeleri ve ihtiyaçlarını karşılayabilmeleri için giriştikleri ekonomik faaliyetlerin en önemlilerinden birisi de tarımsal faaliyetlerdir. Tarımsal faaliyetler içerisinde büyükbaş canlı varlıkların satılmak üzere yetiştirilmesi veya etinden, sütünden ve diğer ürünlerinden faydalanmak için yetiştirilmesi önemli bir yer tutmaktadır.

Dünya nüfusunun hızla artması ve bu nüfusun artan beslenme ihtiyacı, son yıllarda tarımsal faaliyetlerin büyük ölçekli işletmeler aracılığı ile yapılmasına neden olmuştur. Aile tipi küçük işletmelerden daha büyük sermayelerle kurulan ve daha geniş alanlarda faaliyet gösteren işletmelere geçişin hızlanmasıyla birlikte bu işletmelerin muhasebe düzenleri de doğal olarak etkilenmiştir. İşletmelerin büyümesi ile birlikte yöneticilerin ve işletme ile ilgili diğer çıkar gruplarının bilgi ihtiyacı artmış, muhasebe bilgi sistemlerinin bu ihtiyacı karşılayacak şekilde yeniden yapılandırılması gereği ortaya çıkmıştır.

Canlı varlıklar, çeşitli yönlerden diğer varlıklardan farklılık göstermektedirler. Canlı varlıkların doğum yoluyla çoğalması, hastalık, yaşlılık gibi durumlarda değerlerinin düşmesi gibi nedenlerle, bu varlıkların değerlemesinde ve mali tablolarda sunulmasında özellikli durumlar ortaya çıkmaktadır. Canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi, değerlemesi ve mali tablolarda sunulması ile ilgili gerek ulusal gerekse uluslararası mevzuatta çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu bağlamda 2003 yılında “tarımsal faaliyetler” ile ilgili 41 nolu Uluslararası Muhasebe Standardı ve buna bağlı olarak 2006 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK)¹ tarafından 41 nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS)’nin yayınlanmasıyla tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda sunulması esasları belirlenmiştir.

Bu çalışmada, tarımsal faaliyetler içerisinde önemli bir yere sahip olan büyükbaş canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı çerçevesinde ele alınmış, konu ile ilgili özellikli durumlar ortaya konulmuş ve standardın uygulanmasına yönelik örnek çözümlere yer verilmiştir.

2. TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDININ AMACI VE KAPSAMI

Bu Standardın amacı; tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir. Standardın kapsamı ise, aşağıda yer alan varlıkların tarımsal faaliyetle ilgili olmaları durumunda, söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır:

- Canlı varlıklar;
- Hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve

¹ Bu kurum, 2 Kasım 2011 tarihli 660 sayılı kanun hükmünde kararname ile lağvedilerek, yerine Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu kurulmuştur.

- Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri

Standart, tarımsal faaliyetlerle ilgili olmasına rağmen kapsamına almadığı ve atıfta bulunduğu standartlar şunlardan oluşmaktadır (TMS 41, md. 2-3);

- Tarımsal faaliyetle ilgili olan arsalar (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller),
- Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar (TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar),
- Hasat sonrasında işleme sonucu ortaya çıkan ürünler (TMS 2 Stoklar).

Standartın 3. maddesi gereğince, tarımsal faaliyetlerin hasat noktasına kadar olan kısmı kapsama alınmakta, hasat noktasından sonraki kısmı ise “TMS 2 Stoklar” standardı veya uygun başka bir standarda atıf yapılmaktadır. Dolayısıyla, standart söz konusu tarımsal ürünlerin hasat sonrası işlenmesi işlemlerini düzenlememektedir. Örneğin, standart, bir balık üretme çiftliğinde üretilen balıkları canlı varlık, elde edilen ürünü tarımsal ürün olarak kapsamına alırken, ürünün işlenmesiyle elde edilen ürünü (balıktan konserve balık üretilmesi gibi) kapsamına almamaktadır (Kırloğlu ve Gökgez, 2012:109)

Öte yandan aşağıda belirtilen hayvanlar işletmenin aktifinde olsa dahi TMS-41 kapsamında değerlendirilmez. Bunlar (Pop ve Deaconu, 2008:9);

- i. Hayvanat bahçesi, botanik bahçe, eğlence parkları için alınan hayvan ve bitkiler,
- ii. Atmosferde oluşan karbondioksiti azaltmak için bir ormana yapılan yatırımlar,
- iii. Korumak için alınan hayvanlar (köpek gibi),
- iv. Dövüşler için alınan hayvan ve kuşlar (köpek, horoz gibi),
- v. Fuar ve yarışmalar için alınan hayvan ve bitkiler,
- vi. Dekoratif amaçlı alınan hayvan ve bitkiler,
- vii. Sadece çalıştırmak için kullanılan hayvanlar (at, eşek, katır vs.)

2.1. Standartta Yer Alan Bazı Terimler

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir: (TMS-41, md.5)

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

Standart, tarımsal faaliyetlerin geniş kapsamlı bir faaliyet alanını kapsadığını ve bu çeşitlilik içerisinde bu faaliyetlerin bazı ortak özelliklerinin olduğunu belirtmiştir. Standarda göre tarımsal faaliyetlerin ortak özellikleri aşağıdaki gibidir:(TMS-41, md.6).

Değişim kapasitesi: Yaşayan hayvanlar ve bitkiler biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahiptir.

Değişimin yönetilmesi: Yönetim, ilgili sürecin gerçekleşmesi için gereken koşulları geliştirmek veya en azından korumak suretiyle söz konusu dönüşümü kolaylaştırır (örneğin besin seviyeleri, nem, sıcaklık, verimlilik ve ışık). Böyle bir yönetim, tarımsal faaliyeti, diğer faaliyetlerden ayırır. Örneğin, yönetilmeyen kaynaklardan (okyanus balıkçılığı ve ormanların yok edilmesi gibi) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet değildir.

Değişimin ölçülmesi: Biyolojik değişim veya hasat sonucunda kalitede (örneğin genetik özellikler, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği ve fiber gücü) veya miktarda (örneğin soy, ağırlık, hacim, fiber uzunluğu veya çapı ve tomurcuk sayısı) meydana gelen değişiklik, rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülür ve izlenir.

Tarımsal ürün: İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür. Örneğin, Büyükbaş hayvanlardan elde edilen süt bir tarımsal üründür.

Canlı varlık: Yaşayan hayvan veya bitkidir. Buna göre, bir canlı hayvan işletmesindeki hayvanlar veya bir meyve bahçesi canlı varlık olarak nitelendirilebilir.

Biyolojik dönüşüm: Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecidir. Standarda göre biyolojik dönüşüm şu sonuçları meydana getirir: (TMS-41: md.7)

- büyüme (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki artış)
- bozulma (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki düşüş)
- döllenme (ilave hayvanların veya bitkilerin meydana getirilmesi) veya
- Lateks, çay yaprağı, yün ve süt gibi tarımsal ürünlerin üretimi.

Hasat: Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir. Eti için beslenen büyükbaş hayvanın kesilmesi veya elma bahçesindeki meyvenin toplanması hasat olarak nitelendirilir.

3. BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIK İŞLETMELERİNDE DEĞERLEME VE MUHASEBELEŞTİRME

Büyükbaş hayvancılıkta **damızlık, süt, besi** ve **kombine** tür olmak üzere dört farklı işletme türü bulunmaktadır. Damızlık nitelikte kültür ırkı damızlık süt, etçi sığırların ve damızlık düvelerin yetiştirildiği **damızlık hayvan işletmeleri**; süt verimi yüksek kültür ve/veya melek ırkların

kullanıldığı, sütün sağılmasını ve saklanmasını sağlayan seyyar/sabit sağım ünitesi, soğutma tankı gibi makine-ekipman ve barınak bölümlerinin bulunduğu **süt hayvancılığı işletmeleri**, eril, etçi sığırların belirli bir sürede, uygun yem rasyolarıyla beslenerek yapılan **besicilik işletmeleri** ve son olarak besi ve sütçül özellikler gösteren ırklarla yapılan, süt hayvancılığı ve besicilik özellikleri gösteren **kombine işletme** türü bulunmaktadır (SERKA; 2011:70). Aşağıda TMS-41 standardı kapsamında büyükbaş canlı varlık işletmelerinde varlığın aktife alınması, ölçülmesi ve değerlemesi ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

3.1. Canlı Varlığın İlk Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi

Büyükbaş canlı hayvan işletmelerinde canlı varlığın muhasebe kayıtlarına alınabilmesi için;

- Varlığın işletme tarafından kontrol edilebilmesi,
- Varlığa ilişkin gelecekte elde edilecek faydaların işletmeye dönmesinin muhtemel olması
- Canlı varlığın gerçeğe uygun değerini veya varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi gerekir.

Tarımsal faaliyette kontrol, yasal sahiplik, hayvanların damgalanması veya markalanması, doğum ve yetiştirme olarak açıklanabilir (Örten, Kaval, Karapınar, 2010:640). Bir canlı varlığın muhasebeleştirilmesi için gerekli kriterlerden olan kontrol; girişimcinin canlı varlıklara sahip olması, ya da geçmiş olayların bir sonucu olarak canlı varlıkların sahipliğe çok yakın derecede girişimcinin kontrolü altında olması anlamına gelmektedir. Değer kriteri ile anlatılmak istenen; canlı varlıklardan beklenen nakit akışlarının, gelecekte bir ekonomik fayda yaratma olasılığıdır. Ölçüm kriteriyse; varlığın gerçeğe uygun değeri ya da maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi anlamına gelmektedir (Deran, 2005:81)

Tarımsal üretimin konusunu oluşturan tarımsal ürün ve canlı varlıkların biyolojik dönüşüme sahip olması sebebiyle, tarımsal faaliyetlerde, hiç kuşkusuz en önemli konuların başında değerlendirilmektedir (Gökgöz, 2012:96). TMS-41 standardı, büyükbaş canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi esasını benimsemiştir. 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 yararlarıdaki değişimle doğrudan ilgilidir (Tuğay O., 2013:150). TFRS-13 gerçeğe uygun değeri “ piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat” olarak tanımlar. Bir canlı varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilmesi durumunda ilk ve sonraki değerlemelerde gerçeğe uygun değerden tahmini satış maliyetleri düşüldükten sonra kalan değerle değerlendirilir (TMS-41, md.13). Satış maliyetlerinden kastedilen; finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla

doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir (TMS 41, md.5). Gerçeğe uygun değer ile satış noktası maliyetleri düşüldükten sonra bulunan değer, canlı varlıkların ölçülmesinde kullanılacak tutar olacaktır (Akdoğan, Aktaş, Deran, Erhan, Acar, 2011:517). Dolayısıyla standartta yer alan gerçeğe uygun değer net gerçeğe uygun değer olarak düşünülmesi gerekir. Net gerçeğe uygun değer bulunurken; piyasa fiyatından satış noktası maliyetleri (aracılara ödenen komisyon gibi) ve pazara getirme maliyetleri (nakliye giderleri gibi) çıkarılır.

Aktif bir piyasanın olmaması durumunda, gerçeğe uygun değer şu şekilde belirlenebilir (Örten vd., 2010:641):

- 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 sektör göstergeler esas alınabilir.

Gerçeğe uygun değer büyükbaş canlı varlıklardan beklenen gelecekteki ekonomik yararların ölçümünün, tarihi maliyete göre daha fazla geçerliliği, güvenilirliği, karşılaştırılabilirliği ve anlaşılır olduğu aşağıdaki nedenlerle açıklanmaktadır: (Taştan, 2013:76)

- Büyükbaş canlı varlıkların piyasa fiyatlarının oluştuğu aktif piyasalar mevcuttur. Bu tür piyasaların varlığı büyükbaş canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilirliğini sağlamlaştırmaktadır.
- Büyükbaş canlı varlıkların maliyet değerleri özellikle doğum yoluyla çoğalma halinde gerçeğin çok gerisinde olabilmektedir. İşletmedeki tüm canlı varlıklara maliyetlerin dağıtımında yeterli isabet olamayacağı gibi, tüm maliyetler yeni canlı varlığın doğru değerini göstermede yetersiz kalacaktır.
- Besicilik faaliyetlerinde hızla büyüyen canlı varlığın değerindeki artışlar varlığın maliyet değerine yansımayacaktır. Ancak raporlama dönemlerindeki gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi halinde varlık olarak kayıtlı olan büyükbaş canlı varlıklar finansal tablolara doğru değerle yansıtılmış olacaktır.

Muhasebe sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) uyarınca büyükbaş canlı varlıkların hangi hesaplarda izleneceği belirtilmemiştir. TMS-TFRS'lerin amacına uygun şekilde uygulanabilmesi için yeni hesap grupları ve hesapların açılması gerekir. TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının 54. maddesi bilançoda canlı varlıkların ayrı bir grup içerisinde gösterilmesi gerektiğini belirtmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), TMS-TFRS'ye uygun olarak

hazırladığı hesap planı taslağında “Canlı Varlıklar” ile ilgili hesap grupları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir(ESMMMO, 15.07.2013).²

CARİ VARLIKLAR (DÖNEN VARLIKLAR)

16 CANLI VARLIKLAR

- 160 TARLA BİTKİLERİ
- 161 BAHÇE BİTLİKELİR
- 162 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR
- 163 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR
- 164 KANATLI HAYVANLAR
- 165 SU HAYVANLARI
- 166 DİĞER CANLI VARLIKLAR
- 167 CANLI VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
- 169 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

CARİ OLMAYAN VARLIKLAR (DURAN VARLIKLAR)

23 CANLI VARLIKLAR

- 230 MEYVE AĞAÇLARI
- 231 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR
- 232 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR
- 233 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR
- 234 KANATLI HAYVANLAR
- 235 SU HAYVANLARI VE DİĞER CANLI VARLIKLAR
- 236 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)
- 237 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)
- 238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIKLAR YATIRIMLARI
- 239 VERİLEN AVANSLAR

Canlı Varlıklarda meydana gelen değer artışları 605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI, değer azalışları 628 CANLI VARLIK DEĞERLEME AZALIŞLARI hesaplarında izlenir.

Hasat edilen tarımsal ürünler için stoklar grubu içerisinde 156 Tarımsal ürünler hesabı kullanılabilir (Örten vd., 2010:638)

Bir yıldan uzun süre işletmede kullanılmak üzere elde tutulan ve faaliyet döngüsünün parçası olmayan canlı varlıklar için cari olmayan varlıklar grubunda canlı varlıklar alt hesap grubu oluşturulmalıdır(Bayrı, 2010:106). Bir yıldan fazla elde tutularak yani beslenerek belli bir olgunluğa getirilip et veya damızlık amaçlı olarak satılacak ise bu kez duran varlık sınıfında farklı bir hesapta

² Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), muhasebe standartlarına uygun Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği taslağını hazırlamış ancak daha sonra bu kurum ortadan kaldırılarak tüm yetkileri Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'na devredilmiştir. Dolayısıyla yeni hesap planının KGK tarafından yayınlanması beklenmektedir.

hatta süt amaçlı elde tutulacak ise farklı bir duran varlık sınıfındaki hesapta izlenmesi isabetli olacaktır (Taştan:2013:111).

Besi Büyükbaşlar	→	Dönen Varlıklar
Sağmal Büyükbaşlar	→	Duran Varlıklar
Damızlık Büyükbaşlar	→	Duran Varlıklar

3.2. Dönen Varlıklarda İzlenecek Büyükbaş Hayvanlar

Dönen varlıklar grubunda yer alan canlı varlıklar, en çok bir yıl içinde canlı varlık olma özelliğini yitirecek yani satılacak veya işletmede kullanılacak canlı hayvan veya bitkilerden oluşur (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:46). İşletmeler, dönen varlıklarda izlenecek büyükbaş hayvanları satın alabileceği gibi işletme içinde doğup büyüyen ve bir yıl içinde satılacak olan varlıkları da bu grupta izleyebilir.

3.2.1. Kısa Vadede Satılmak Üzere Alınan Büyükbaş Canlı Varlıklar

Bir yıl içinde satılacak veya işletme içinde kullanılacak olan büyükbaş hayvanlar dönen varlıklar grubunda 162 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR hesabında izlenir. Hayvanların işletmeye teslimine kadar katlanılan tüm maliyetler maliyetine eklenir.

Örnek: AKAY Hayvancılık A.Ş. 5 Şubat 2013 tarihinde kısa vadede satmak üzere Erzurum'da kurulu olan DOĞA Hayvancılık A.Ş.'den 20 adet inek satın almıştır. İneklerin tanesi % 8 KDV hariç 2.500 TL bedeli banka havalesiyle ödenmiştir.

05.02.2013		
232 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR	50.000	
162.01 İnekler		
191 İNDİRİLECEK KDV	4.000	
102 BANKALAR		54.000

İnekler 7 Şubat 2013 tarihinde teslim alınmış, nakliye şirketi %18 KDV hariç 2.000 TL'lik fatura düzenlemiştir.

07.02.2013		
232 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR		2.000
162.01 İnekler		
191 İNDİRİLECEK KDV		360
329 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		
		2.360

3.2.2. Yarı Mamul Olarak Alınan ve Yetişkin Olarak Satılan Büyükbaş Hayvanlar

Büyükbaş hayvan işletmeleri, çeşitli pazarlardan satın aldıkları dana ve düveleri besleyip belli bir olgunluğa eriştiklerinde satabilmektedirler. Bu tür hayvanlar satın alındığında 162 Büyükbaş Hayvanlar hesabına kaydedilir. Ancak bu hayvanlar işletme için henüz tamamlanmamış, yarı mamul niteliğinde olduğu için satın alma sonrasında bunlarla ilgili katlanılan giderler 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme, 720 Direkt İşçilik Giderleri ve 730 Genel Üretim Giderleri hesaplarına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesaplarda biriken tutarlar yansıtma hesapları aracılığı ile 162 nolu hesaba aktarılır. Dönem sonunda gerçeğe uygun değer ile değerlendirildikten sonra bilançoda yer alırlar.

Dana ve düve halindeki kısmen veya tamamen yetişmiş büyükbaş hayvanların satın alınmasında, doğumdan ötürü çoğalmasında, değerlendirme döneminde (gerçeğe uygun değerle ölçülmesi durumunda) büyükbaş hayvanların gerçeğe uygun değer artışından dolayı 162 Büyükbaş Hayvanlar Hesabı borçlanır. Hesap büyükbaş hayvanların herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında, kesilerek stoklara aktarılmasında, değerlendirme döneminde büyükbaş hayvanların gerçeğe uygun değerinde bir azalış tespit edildiğinde veya herhangi bir nedenle ölmesi nedeniyle alacaklanır. Raporlama döneminde gerçeğe uygun değerdeki artışlar, 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları hesabına alacak kaydedilmesi, azalışlar ise, 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesabına borç kaydedilmesi suretiyle muhasebeleştirilir(Taştan, 2013:133-134).

Örnek:

Akay Hayvancılık A.Ş. 5 Ekim 2012 de 20 adet danayı tanesini %8 KDV hariç 1.000 TL'den çek karşılığı satın almıştır.

05.10.2012		
162 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		20.000
162.02. Danalar	20.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		3.600
103 VERİLEN ÇEK VE ÖD.EM.		
		23.600

Satın alma tarihinden 31.12.2012 tarihine kadar satın danalar ile ilgili yapılan giderler ilgili hesaplara aktarılmış ve 710 nolu hesapta 5.000 TL, 720 nolu hesapta 2.000 TL, 730 nolu hesapta 6.000 TL olduğu belirlenmiştir.

31.12.2012		
162 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 162.02. Danalar	13.000	
711 DİREKT İLK MAD.ve MALZ.YNST.		5.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSITMA		2.000
730 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA		6.000

Dönem sonunda bu hayvanlar gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirilmiş ve her birinin gerçeğe uygun değeri 2.500 TL olarak belirlenmiştir. Buna göre 20 adet dananın gerçeğe uygun değeri 50.000 TL olarak hesaplanır. 162 nolu hesabın borç kalanı 33.000 TL olduğuna göre 605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI HESABI'na $50.000 - 33.000 = 17.000$ TL değer artışı olarak kaydedilmesi gerekir.

31.12.2012		
162 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 162.02. Danalar	17.000	
605 CANLI VARLIK DEĞ.ARTIŞLARI		17.000

İşletmeye ait söz konusu danalar belli bir olgunluğa ulaştıklarından satılmasına karar verilmiştir. 15 Haziran 2013 ^{15.06.2013} tarihinde satışını %8 KDV hariç 3.500 TL'ye çek karşılığında satmıştır. 2013 yılı içerisinde 710 nolu hesapta 4.000 TL, 720 nolu hesapta 2.000 TL, 730 nolu hesapta 4.000 TL birikmiştir.

162 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 162.02 Danalar	10.000	
711 DİREKT İLK MAD.ve MALZ.YNST.		4.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSITMA		2.000
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA		4.000

15.06.2013			
101 ALINAN ÇEKLER		75.600	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR			70.000
391 HESAPLANA KDV			5.600

2012 yılı sonunda varlıkların değeri 50.000 TL olarak hesaplanmıştı. 2013 yılı içerisinde bu varlıkların maliyetine 10.000 TL eklendiğinden satışların maliyeti 60.000 TL olacaktır.

15.06.2013			
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ		60.000	
162 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR			60.000
162.02 Danalar			

3.2.3. İşletmede Doğum Büyüyen ve Bir Yıl İçinde Satılan Büyükbaş Canlı Varlıklar

Büyükbaş canlı varlık işletmelerinde yetiştirilen sağmal veya damızlık inekler doğum yaptıklarında doğan buzağılar işletme için bir değer oluşturduklarından, buzağının gerçeğe uygun değeri tespit edilip kayıt altına alınması gerekir. Buzağuların ilk gerçeğe uygun değeri, değer artışları ve daha sonra büyütülüp belli bir olgunluğa getirilinceye kadar yapılan harcamalar 238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI hesabında izlenir. Belli bir büyüklüğe erişen buzağular gelecekte sağmal veya damızlık inek olarak kullanılacaksa duran varlıklarda, bir yıl içerisinde satılacaksa dönen varlıklarda izlenir.

Örnek: 1 Ağustos 2012 tarihinde AKAY Hayvancılık A.Ş.'nin varlıkları arasında bulunan sağmal ineklerden 4 tanesi doğum yapmış ve 3 adet erkek buzağı, 1 adet dişi buzağı doğmuştur. Doğan buzağuların gerçeğe uygun değeri tanesi 500 TL olarak tespit edilmiştir.

01.08.2012			
238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR.YAT.		2.000	
238.01 Buzağular	2.000		
605 CANLI VARLIK DEĞ.ARTIŞLARI			2.000

31.12.2012 tarihine kadar doğan bu buzağılar için yapılan harcamalar ilgili hesaplara aktarılmış ve 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Hesabında 2.000 TL, 720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabında 1.000 TL ve 730 Genel Üretim Giderleri Hesabında 1.000 TL bu buzağuların payı olarak biriktiği tespit edilmiştir. Yılsonunda bu buzağılar belli bir büyüklüğe ulaştıklarından “danalar” alt hesabına aktarılmış ve gerçeğe uygun değerleri tanesi 2.000 TL olarak tespit edilmiştir.

31.12.2012		
238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR.YAT.		4.000
238.01 Buzağılar	4.000	
711 D.İ.M.M. GİDERİ YANSITMA		2.000
721 D.İ.G. YANSITMA HS.		1.000
731 G.Ü.G. YANSITMA HS.		1.000

31.12.2012 tarihinde bu buzağılar belli bir büyüklüğe ulaştıklarından danalar alt hesabına aktarılır.

31.12.2012		
238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR.YAT.		6.000
238.02 Danalar	6.000	
238 YAP.OLAN CANLI VARLIK YAT.		6.000
238.01 Buzağılar	6.000	

Yıl sonunda gerçeğe uygun değerleri tanesi 2.000 TL olarak tespit edildiğinden toplam değerleri 8.000 TL olmuş ve değer artışı olarak $8.000 - 6.000 = 2.000$ TL olarak hesaplanmıştır.

01.08.2012		
238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR.YAT.		2.000
238.02 Danalar	2.000	
605 CANLI VARLIK DEĞ.ARTIŞLARI		2.000

4 Mayıs 2013 tarihinde bu dört buzağı tanesi %8 KDV hariç 3.500 TL'den çek karşılığında satılmıştır. 2013 yılı içerisinde bu danaların payı olarak 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Hesabında 2.000 TL, 720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabında 1.000 TL ve 730 Genel Üretim Giderleri Hesabında 1.000 TL biriktiği tespit edilmiştir.

04.05.2013			
238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR.YAT.	4.000		
238.01 Buzağılar	4.000		
711 D.İ.M.M. GİDERİ YANSITMA			2.000
721 D.İ.G. YANSITMA			1.000
731 G.Ü.G. YANSITMA			1.000

Satılacak duruma gelen danalar ilgili varlık hesabına aktarılır.

04.05.2013			
162 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	12.000		
162.02 Danalar			
238 YAP.OLAN CANLI VARLIK YAT.			12.000
238.02 Danalar			

04.05.2013			
101 ALINAN ÇEKLER HESABI	15.120		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR			14.000
391 HESAPLANAN KDV			1.120

04.05.2013			
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	12.000		
162 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR			12.000
162.02 Danalar			

3.3. Duran Varlıklarda İzlenecek Büyükbaş Canlı Varlıklar

İşletmenin bir yıldan daha uzun bir süre içerisinde elinde tuttuğu canlı büyükbaş varlıkları duran varlıklarda sınıflandırır. Duran varlıklarda izlenecek büyükbaş canlı varlıklar doğrudan satın alınabileceği gibi, işletme içerisinde doğan buzağuların ürünlerinden faydalanmak için işletmede

birakılması yoluyla da elde edilebilir. Söz konusu canlı varlıklar satılmak üzere alınabileceği gibi, süt üretimi, et üretimi gibi amaçlarla da edinilebilir.

Duran varlıklarda izlenecek büyükbaş canlı varlıklar 232 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR HESABI'nda izlenir. Henüz gelişimini tamamlamamış yarı mamul niteliğindeki canlı varlıklar ise 238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI HESABI'nda izlenir.

3.3.1. Duran Varlık Niteliğindeki Büyükbaş Canlı Varlığın Satın Alınması

Satın alınan erişkin canlı varlıkların satın alma maliyetine varlıkların işletmeye getirilinceye kadar yapılan maliyetler de eklenerek varlıklar aktife alınır.

ÖRNEK: 10 Haziran 2012 tarihinde sağmal inek olarak kullanılmak üzere 10 adet inek tanesi %8 KDV hariç 2.500 TL'ye alınmıştır. Bedeli bankadaki hesaptan havale yapılmıştır.

10.06.2012			
232 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR		25.000	
232.01 Sağmal İnekler			
191 İNDİRİLECEK KDV		2.000	
102 BANKALAR			27.000

3.3.2. İşletme İçinde Yetiştirilip Duran Varlık Amaçlı Kullanılacak Büyükbaş Canlı Varlıklar

İşletmede sağmal, damızlık v.b. gibi amaçlarla kullanılan büyükbaş hayvanların yavrulaması sonucunda doğan buzağılar, hangi amaçla kullanılacağına karar verinceye kadar 238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI hesabında izlenir. Bu varlıklar ürün verme safhasına geldiklerinde eğer işletme içinde kullanılmaya karar verilmişse 232 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR hesabında izlenmeye başlanır. İşletme içinde yetiştirilip duran varlık amaçlı kullanılan büyükbaş canlı varlıkların muhasebe kayıtları, dönen varlık olarak işletmede bulundurulan büyükbaş canlı varlıklara benzerlik göstermektedir. Daha önce belirtildiği gibi, yeni doğan buzağılar gerçeğe uygun değerleri ile doğduklarında kayıt altına alınırlar. Her dönem sonunda gerçeğe uygun değerleri tekrar tespit edilerek “danalar”, “tosunlar”, “sağmal inekler” gibi alt hesaplarda izlenmeye devam edilir.

4. BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLARDA DEĞER AZALIŞLARI

Küçük ve büyükbaş canlı varlıkların; doğma, gelişme, yaşlanma ve ölüm sürecini yaşamaları ve bu süreçlere bağlı olarak değerlerinde farklılıkların oluşması, bu varlıkların değerlendirme, muhasebeleştirme ve finansal tablolarda sunma işlemlerini özellikli kılmaktadır (Özulucan A. ve Deran A., 2008:2). Bu varlıklarda gerçeğe uygun değerle değerlendirildiğinde, büyüme, doğum yapma gibi nedenlerde değer artışı olabileceği gibi; hastalık, ölüm, yaşlanma gibi nedenlerde değer azalışları da söz konusu olabilir. Değer azalışları 628 CANLI VARLIK DEĞERLEME AZALIŞLARI hesabına borç kaydedilip ilgili varlık hesabına alacak kaydedilir. Ancak bu varlıklar maliyet değeri ile değerlendirilirse değer azalışları için 236 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜKÜ KARŞILIĞI hesabına alacak kaydedilerek karşılık ayrılması gerekecektir.

Örnek: 16 Aralık 2012 tarihinde AKAY HAYVANCILIK A.Ş.'in aktifinde kayıtlı 20 adet inek salgın hastalığa yakalanmıştır. Hastalık sonrasında söz konusu canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinde 15.000 liralık değer düşüklüğü tespit edilmiştir.

16.12.2012			
628 CANLI VARLIK DEĞERLEME AZALIŞ.		15.000	
232 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR			15.000
232.01 Sağmal İnekler			

Yılsonunda yapılan değerlemede bir değişikliğin olmadığı görülmüştür. 15 Ocak 2013 tarihinde salgın hastalığın tamamen geçmesi nedeniyle yeniden bir değerlendirme yapılmış ve bu hayvanların gerçeğe uygun değerlerinde 21.000 TL artış meydana geldiği belirlenmiştir.

15.12.2013			
232 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		21.000	
232.01 Sağmal İnekler	21.000		
605 CANLI VARLIK DEĞER.ART.			21.000

Örnek: 28.07.2012 tarihinde büyükbaş hayvan ithalatında alınan vergi ve fonların önemli oranda düşürülmesi nedeniyle ülke içerisinde et fiyatlarında düşüş meydana gelmiştir. İşletme elindeki büyükbaş hayvanların değerlemesini yaptığında toplam olarak 10.000 liralık değer azalışı olduğunu tespit etmiştir.

28.11.2012		
628 CANLI VARLIK DEĞERLEME AZALIŞ. 232 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 232.02 Danalar	10.000	10.000

Canlı varlıkların zayi olması halinde bu varlıkların en son değerlenmiş tutarları kadar zarar yazılarak aktiften çıkarılır.

Örnek: 18.10.2012 tarihinde işletmenin aktifinde 5.000 TL değerle kayıtlı bulunan sağmal inekler salgın hastalık nedeniyle telef olmuşlardır. Söz konusu hayvanların herhangi bir değerinin kalmadığı ve sigortalarının bulunmadığı tespit edilmiştir.

18.10.2012		
659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR 232 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 232.01 Sağmal İnekler	5.000	5.000

5. SONUÇ

Canlı varlıkların doğma, büyüme, yaşlanma, ölme gibi biyolojik değişimlere uğrayan varlıklar olması nedeniyle değerlendirme ve muhasebeleştirmede diğer varlıklardan farklı bazı özellikleri ortaya çıkmaktadır. Maliye Bakanlığı Tekdüzen Hesap Planında canlı varlıklar ile ilgili herhangi bir hesaba yer verilmemesi nedeniyle tarımsal faaliyette bulunan işletmelerdeki muhasebe uygulamalarında farklılıklar söz konusu olabilmektedir.

Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uygun olarak yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartlarından biri olan 41 nolu Tarımsal Faaliyetler Standardı ile birlikte canlı varlıkların muhasebeleştirme ve değerlendirme esasları ortaya konulmuştur. 1 nolu Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre canlı varlıkların mali tablolarda ayrı bir grup olarak yer alması gerekmektedir. Lağvedilen Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu tarafından taslak olarak hazırlanan ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanması beklenen muhasebe standartlarına uygun yeni tekdüzen hesap planına göre de canlı varlıklar, kullanım amaçlarına bağlı olarak dönen ve duran varlıklarda ayrı gruplar halinde yer almaktadır. Bu çalışmada, taslak hesap planında belirtilen sınıflandırmaya bağlı olarak büyükbaş canlı varlıkların satın alınması, satılması, değerlemesi ile ilgili örneklere yer verilmiştir. Büyükbaş canlı varlıkların muhasebe standartlarına

uygun muhasebeleştirilmesinde uygulamacılara yol göstermek amacıyla, bu varlıkların doğum yapmasıyla ortaya çıkan yeni ürünün gerçeğe uygun değer yöntemiyle değerlemesinde, çeşitli nedenlerle bu varlıklarda meydana gelen değer artış veya azalışlarında yapılacak muhasebe kayıtlarına ayrıca yer verilmiştir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N., Aktaş, R., Deran A., Erhan, U., Acar, V. (2011), Sektörel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akdoğan N ve Sevilengül O. (2007) “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”,Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayın Organı, 84: 29-70.
- Bayrı O. 2010, “Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Bıçimsel Yapısı, Kapsamı Ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi” Mali Çözüm Dergisi, 98: 89-116.
- Deran, A. (2005) “Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları”,(Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2005.
- Gökgöz A. (2012) “Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi”, İşletme Araştırmaları Dergisi, 2012/4: 95-108
- Kırlioğlu H ve Gökgöz A. (2012), TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:26, 2: 107-127.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2010) “Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları”, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özulucan A. ve Deran A. (2008) “41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS- 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlendirilmesinde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri”, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 25: 1-22.
- Pop A. ve Deaconu S (2008), “Assets. Biological Assets. The Seasonal Model in Agriculture”, Theoretical and Applied Economics, Vol.7, 524: 3-18.
- Serka (2011), “Doğu Anadolu Büyükbaş Hayvancılık Çalıştay Raporu”, Serhat Kalkınma Ajansı Yayınları, Kars.
- Taştan H. (2013), Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde Muhasebe Düzeni, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Tuğay O. (2013), “Türkiye Muhasebe Standardı 41’e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun değerinin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 8: 148-165,
- ESMMMO (2013), http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf, (15.07.2013)