

**41 NOLU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS 41),
VERGİ USUL KANUNU VE TEKDÜZEN HESAP PLANI
AÇISINDAN KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLARIN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEĞERLEME İŞLEMİNDE
KARŞILAŞILAN GÜÇLÜKLER VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Doç. Dr. Abitter ÖZULUCAN

Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü
Muhasebe – Finansman Anabilim Dalı Başkanı

Yrd. Doç. Dr. Ali DERAN

Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü,
Muhasebe – Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

Öz

Küçük ve büyükbaş canlı varlıklar yetiştirip satmak veya damızlık olarak ya da yününden ve sütünden yararlanmak amacıyla elde bulundurulmuş inek, sığır, koyun ve keçi gibi hayvanlardır. Canlı hayvanlar biyolojik bir organizma olmaları nedeniyle doğma, büyüme, yaşlanma ve ölüm gibi özelliklere sahiptirler. Küçük ve büyükbaş canlı varlıkların bu özelliklere sahip olmaları bu varlıkların değerlemesini ve muhasebeleştirilmesini özelleştirmektedir. Ayrıca, tarımsal faaliyetler ile ilgili 41 nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) ile Türk Vergi Mevzuatında küçük 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. Bu çalışmada canlı varlıkların yukarıda bahsedilen düzenlemeler çerçevesinde değerlendirilmesinde ve muhasebeleştirilmesinde karşılaşılan güçlükler ortaya konularak çözüm önerileri sunulmuştur.

Anahtar sözcükler: Canlı Varlıklar, Değerleme, TMS 41

**DIFFICULTIES AND SOLUTION SUGGESTION OF SMALL AND
GREAT CATTLE BIOLOGICAL ASSETS VALUATION AND ACCOUNTING
ACCORDING TO THE UNIFORM CHART OF ACCOUNTS WITH 41 NUMBER
TURKISH ACCOUNTING STANDARD (TAS 41) AND TURKISH TAX LAW**

Abstract

Small and great cattle biological assets are living animals like a cow, oxen, sheep and goat at hand for used in wool and milk for breeding or growth to sell. Living animals have got characteristics like born, growth, mourn and death owing to biological an organism. These characteristics of small and great cattle biological assets are special being by valuation and accounting. Besides, small and great cattle biological assets are different

in valuation and accounting principles of Turkish Tax Legislation and 41 numbers Turkish Accounting Standard (TAS 41) with connection agricultural activities. However, accounting of this kind biological assets are more difficult therefore sufficient in record to value changing of biological assets in first record and valuation periods in The Uniform Chart of Accounts. This study presented solution suggestion for difficulties of biological assets valuation and accounting.

Key Words: *Biological assets, Valuation, IAS 41*

1. Giriş

Küçük ve büyükbaş canlı varlıklar genelde yetiştirilip satılmak veya ürünlerini devamlı hasat edip satmak amacıyla elde bulundurulurlar. Hasat edilen ürünler (süt veya yün) işletmede işlenip (sütün yoğurt veya peynire dönüştürülmesi gibi) satılabileceği gibi, hiçbir işleme tabi tutulmadan doğrudan da satılabilir. Küçük ve büyükbaş canlı varlıkları yetiştirip canlı veya etini işleyip (sucuk, salam yapıp v.s.) satılması amacıyla elde bulundurulmaları ile devamlı olarak ürününden yararlanmak (yününün kırılıp işlenmesi gibi) amacıyla elde bulundurulmaları, bu canlı varlıkların Vergi Usul Kanunu (VUK), Tekdüzen Hesap Planı (THP) ve Tarımsal Faaliyetlere ilişkin 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS - 41)' e göre farklı esaslara göre muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir.

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 özelliikli kılmaktadır.

Canlı varlıkların üreme yolu ile edinilmeleri bu varlıkların ilk muhasebeleştirme anında değerlendirme işlemini özelliikli kılmaktadır. Zira üreme yolu ile elde edilen canlı varlıkların değerlerini belirlemek ve söz konusu varlıkların işletmenin ekonomik ve finansal sonuçları üzerindeki etkisinin nasıl yansıtılacağı, önemli bir problem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu çalışmada, öncelikle TMS 41, VUK ve THP çerçevesinde küçük ve büyükbaş canlı varlıklara ilişkin değerlendirme işlemleri ve bu işlemlerin muhasebeleştirilmesi, dolayısıyla finansal tablolara yansıtılmalarına ilişkin olarak uygulamada ortaya çıkan sorunlar ele alınmış ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerileri getirilmiştir.

2. Tekdüzen Hesap Planı Çerçevesinde Duran ve Dönen Varlık Unsuru Olarak Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıklar

Küçük ve büyükbaş canlı varlıklar genelde aşağıda belirtildiği gibi dört gruba ayrılmaktadır;

- i- Damızlık küçük ve büyükbaş canlı varlıklar,
- ii- Ürün veren (süt veya yün) küçük ve büyükbaş canlı varlıklar,
- iii- Besideki küçük ve büyükbaş canlı varlıklar,

iv- Yetişmekte olan küçük ve büyükbaş canlı varlıklar.

Damızlık küçük ve büyükbaş canlı varlıklar ile ürün veren küçük ve büyükbaş canlı varlıklar, işletmenin duran varlık unsurudurlar. Bu varlıklar, duran varlıklara ilişkin değerlendirme ve muhasebe sürecine tabidirler. Değerleme işlemleri TMS - 41 ve VUK'a göre farklılıklar göstermektedir. Besideki küçük ve büyükbaş canlı varlıklar, yetiştirilip (üretilip) satılmak amacıyla elde bulundurulmuş varlıklardır. Dolayısıyla bu canlı varlıklar, işletmenin üretimi devam eden yarı mamulleri gibidir ve uygulamada "151 Yarı Mamul-Üretim" hesabında izlenmektedir. Bu canlı varlıklar üretim işletmesindeki yarı mamullerin tabii olduğu değerlendirme ve muhasebeleştirme sürecine tabidir. Söz konusu canlı varlıklar olgunlaştıkları zaman, "152 Mamuller" hesabına aktarılmaktadır. Yetişmekte olan küçük ve büyükbaş canlı varlıklar ise, henüz olgunlaşmamış, olgunlaştığı zaman ürününden devamlı olarak yararlanmak amacıyla işletmede bir dönemden daha uzun bir süre tutulacak küçük ve büyükbaş canlı varlıkları ifade etmektedir. Bu canlı varlıklar, yetiştirme aşaması süresince uygulamada "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabında izlenmektedir*. Ürün verir duruma geldiklerinde ise 255 Demirbaşlar veya 256 Diğer Duran Varlıklar** hesabının yardımcı hesabına "canlı demirbaşlar" olarak kaydedilmektedir¹.

Açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, küçük ve büyükbaş canlı varlıklar elde bulundurulmuş amacına göre, bilançoda dönen veya duran varlık unsuru olarak izlenmektedir. Değerleme işlemleri de varlıkların elde bulundurulmuş amacına göre değişmektedir. Ayrıca, değerlemenin TMS 41 veya VUK esasına göre yapılması da değerlemede kullanılan ölçütün değişmesine yol açmaktadır.

3. Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS - 41) Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıklarda Değerleme İşlemleri

Muhasebe kuramı ve VUK açısından ayrı bir öneme sahip olan değerlendirme işlemi, tüm bilanço unsurları açısından önemli bir süreç olmakla beraber, canlı varlıklar açısından çok daha ayrı bir öneme sahiptir. Çünkü canlı varlıklar doğma, büyüme, olgunlaşma, yaşlanma ve ölme özelliğine sahiptirler. Bu özellikler canlı varlıkları değerlendirme süreci açısından daha da önemli kılmaktadır.

TMS - 41 ve VUK gerek ilk muhasebeleştirme anında, gerekse dönem sonu ve satış anında, küçük ve büyükbaş canlı varlıkların değerlemesine ilişkin olarak farklı esaslar benimsenmiştir.

* İlerideki kısımlarda belirtileceği gibi, bu hesabın canlı varlıkları açıklamakta yetersiz kaldığı görülmektedir.

** Bu hesaplarında küçük ve büyükbaş canlı varlıkları açıklamakta yetersiz kaldığı görülmektedir.

¹ Azzem ÖZKAN: "Büyükbaş Hayvanlarda Amortismanlar, Yeniden Değerleme, Maliyet Bedeli Artırımı ve Yenileme Fonu", **Vergi Dünyası**, Yıl: 21, Sayı: 249, 113, (2002), 106-109.

3.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıklarda Değerleme

VUK'da küçük ve büyükbaş canlı varlıkların değerlemesine ilişkin olarak dönen ve duran varlık niteliğindeki küçük ve büyükbaş canlı varlık ayrımı yapılmadan genel bir açıklama bulunmaktadır. Bu açıklama kapsamında, VUK zirai işletmelere dahil küçük ve büyükbaş canlı varlıkların ilk kayıtlama anında ve diğer dönemlerde "maliyet bedeliyle" değerlemeye tabi tutulmasını gerektirmektedir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan durumlarda, zirai işletmelere dahil hayvanların değerlemesinde, maliyet bedeli yerine emsal bedeli kullanılabilir².

VUK'a göre küçük ve büyükbaş canlı varlıkların ilk kayıt anında emsal bedeli ile değerlemeye tabi tutulabilmesi için küçük ve büyükbaş canlı varlıkların gerçek değerinin (maliyet değerlerinin) belli olmaması, gerçek değerinin bilinmemesi veya doğru olarak tespit edilememesi gerekmektedir. Aksi takdirde, gerçek değeri (maliyet değeri) belli olan, bilinen ya da doğru olarak tespit edilebilen küçük ve büyükbaş canlı varlıkların emsal bedeli ile değerlemeye tabi tutulması mümkün değildir³. Danıştay tarafından verilen bir kararda da alış ve satış bedelinin belli olduğu durumlarda emsal bedeli ile değerlendirme yapılmayacağı açık bir şekilde ifade edilmiştir⁴.

Maliyet bedelinin yerine emsal bedelin uygulanması durumunda buradaki emsal bedeli; işletmenin bulunduğu yer veya kışlak (gezici hayvancılıkta hayvanların kışı geçirdiği yer) için zirai kazanç il komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir. İşletmede doğan hayvanların maliyet bedelinin tespiti güçlük arz etmesi nedeniyle bu hayvanlar, komisyonların bölgeler itibarıyla üç yıl geçerli olmak üzere açıklandığı ortalama maliyet (emsal) bedelleri ile değerlemeye tabi tutulurlar⁵.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, VUK ilk kayıt anında küçük ve büyükbaş canlı varlık ayrımı yapmadan tespit edilebilmesi durumunda tüm hayvanların maliyet bedeliyle, tespit edilememesi durumundaysa emsal bedeliyle değerlemeye tabi tutulacağını açık bir şekilde ortaya koymuştur. Bu anlamda VUK'a göre, işletmelerin emsal bedelini belirlemede bir keyfiyetleri söz konusu değildir.

Satın alma yoluyla, edinilen küçük ve büyükbaş canlı varlıkların satın alma maliyetlerini tespit etmek çok kolaydır. Dolayısıyla işletme dışından satın alınan küçük ve büyükbaş varlıklar maliyet değeriyle değerlemeye tabi tutulur demek yanlış olmayacaktır. Ancak, üreme (doğum) yolu ile elde edilen küçük ve büyük-

² VUK, Madde: 277.

³ Cem TEKİN:"Değerleme Ölçüsü Olarak Emsal Bedeli", [http://www.nurettinkarakaya.com/emsal %20bedel.htm](http://www.nurettinkarakaya.com/emsal%20bedel.htm) (Erişim tarihi: 04.01.2008)

⁴ Danıştay 3. Daire 22.1.1998 tarih ve E: 1996/3569, K: 1998/121 sayılı Kararı.

⁵ <http://www.webmuhasebe.com/Konular/ziraimahhayvn.htm> (Erişim tarihi: 18.01.2008)

baş hayvanlar için maliyet tespit etmek çok zordur⁶. Bu nedenle “üreme yolu ile elde edilen küçük ve büyükbaş canlı varlıklar genelde emsal bedeliyle değerlendirir” şeklinde bir ifade yanlış olmayacaktır⁷. Aynı şekilde işletmelerin herhangi bir şekilde bedelsiz edindikleri küçük ve büyükbaş canlı varlıklar da emsal bedeliyle değerlemeye tabi tutulur.

Küçük ve büyükbaş canlı varlıkların maliyet veya emsal bedeliyle değerlendirilmesi sırasında karşılaşılan önemli bir sorun; değerlemede hangi değerlendirme yaklaşımının esas alınacağıdır. Zira, uygulamada canlı varlıkların değerlemesine ilişkin olarak iki farklı yaklaşım bulunmaktadır. Birinci yaklaşıma göre benzer nitelikteki canlı varlıklar grup (sürü) olarak, ikinci yöntemde ise her bir canlı varlık ayrı ayrı olmak üzere değerlemeye tabi tutulmaktadır.

VUK’a göre canlı varlıklar da dahil olmak üzere ilke olarak tüm varlıklar ayrı ayrı değerlemeye tabi tutulur. Ancak, bazı durumlarda, kümes hayvanlarında olduğu gibi, canlı varlıkların ayrı ayrı değerlemeye tabi tutulması pratik bir çözüm sağlamaz. Bu nedenle kümes hayvanları kümes veya sürü olarak topluca değerlemeye tabi tutulur ve ortalama maliyet üzerinden birim maliyet hesaplanır. Ancak, küçük ve büyükbaş canlı varlıkların değerlendirilmesi kümes hayvanlarından daha farklıdır. Kümes hayvanları aynı anda besiyeye alınıp aynı anda kesime veya satılmaya hazır hale gelebildikleri ve birim maliyetleri düşük olduğu için, topluca değerlendirilebilmektedir. Küçük ve büyükbaş canlı varlıklar ise genelde sürüye katılma ve ayrılma zamanları aynı anda toplu bir şekilde olmamaktadır. Ayrıca, birim maliyetleri genelde gözardı edilmeyecek büyüklükte olmaktadır. Bu nedenle küçük ve büyükbaş canlı varlıkların tek tek değerlemeye tabi tutulması gerekir. Çünkü canlı varlıkların birim maliyet değerleri birbirinden farklılık gösterebilmektedir⁸.

VUK’a göre değerlendirme sürecinde göz önünde bulundurulması gerekli önemli bir hususta, değerlemeye tabi tutulan küçük ve büyükbaş canlı varlığın elde bulundurulmuş amacıdır. Zira küçük ve büyükbaş canlı varlıkların değerlendirilmesinde varlıkların elde bulundurulmuş amacı önemlidir. Çünkü VUK’a göre satış amacıyla elde tutulan küçük ve büyükbaş canlı varlıklar amortisman tabi değilken, devamlı olarak ürününü hasat edip, satmak amacıyla elde tutulan küçük ve büyükbaş canlı varlıklar amortisman tabidir. Bunun anlamı, aynı maliyete sahip küçük ve büyükbaş canlı varlığın aynı değerle bilançoda gösterilmemesidir. Bir başka ifadeyle devamlı olarak hasat etmek suretiyle, ürününden yararlanmak amacıyla elde tutulan küçük ve büyükbaş canlı varlıklar net değeri (brüt değer – amortisman tutarı) ile bilançoda yer alırken, satış amacıyla elde bulundurulan küçük ve büyükbaş canlı varlıklar brüt değerleri ile bilançoda gösterilirler.

⁶ Küçük ve büyükbaş canlı varlıkların maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulması durumunda maliyet bedelinin nasıl hesaplanacağına ilişkin ayrıntılı bilgi için bakınız: Cengiz ERDAMAR: **Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni**, (İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayın No: 173, İstanbul, 1985), 72-73.

⁷ Safiye ÖNGEN: **Vergi Muhasebesi**, (Yaklaşım Yayınları, Ankara 2000), 200.

⁸ Sakıp ŞEKER: **Dönem Sonu İşlemleri I**, (Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1999), 793.

3.2. Türkiye Muhasebe Standartları'na Göre Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıklarda Değerleme

Daha öncede ifade edildiği gibi, küçük ve büyükbaş canlı varlıkların değerlerini ölçme işlemi ilk kayıt anında, canlı varlıkların hasatları sırasında ve dönem sonunda olmak üzere değişik zamanlarda olmaktadır. VUK'a göre her üç zamanda da küçük ve büyükbaş canlı varlıkların değerlemesinde kullanılacak ölçüt aynıdır. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS - 41)'na göre de ilke olarak, ilk muhasebeleştirme anında ve diğer dönemlerde küçük ve büyükbaş canlı varlıkların değerlemesinde aynı ölçüt esas alınmaktadır. Ancak, bu ölçüt VUK'daki gibi maliyet veya emsal bedeli değildir.

TMS – 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, madde 12'ye göre, göre küçük ve büyükbaş canlı varlıkların değeri ilk muhasebeleştirildikleri anda ve her bilanço tarihinde, 30. paragrafta yer verilen gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç olmak üzere, gerçeğe uygun değerlerinden tahmini pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle hesaplanır ve bu tutar üzerinden bilançoda gösterilir.

TMS - 41'de ilke olarak ilk muhasebeleştirme anında ve diğer dönemlerde küçük ve büyükbaş canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır. TMS - 41, madde 30'a göre bu varsayım yalnızca piyasa fiyatı veya değeri bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif tahminlerin güvenilir olmayacağına açık olarak anlaşıldığı canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında geçerli değildir. Böyle bir durumda, küçük ve büyükbaş canlı varlıklar maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulur. Buradaki maliyet değeri, canlı varlıklara ait toplam maliyet değerinden her türlü birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılıklarının indirilmesi suretiyle bulunur. Söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda, anılan varlığın gerçeğe uygun değerinden tahmini “pazar yeri maliyetleri” düşülmek suretiyle ölçüm yapılır.

TMS – 41, madde 14'e göre, “pazar yerindeki maliyetler”; aracılara ve simsarlara 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 dahil değildir. Bu maliyetler, pazara getirme maliyetleri olarak ifade edilmektedir ve ayrıca düşülmesi gerekmektedir.

Tüm bu açıklamalardan sonra şu sonuca ulaşılmaktadır; TMS - 41, küçük ve büyükbaş canlı varlıkların bilançoya ilk alınmaları sırasında ve daha sonraki bilanço dönemlerinde net gerçeğe uygun değerle⁹ değerlemeye tabi tutulmalarını gerektirmektedir. Bununla beraber, canlı varlıklar ilk defa kayda alınacakları zaman, gerçeğe uygun değerlerine ulaşamaması ve net gerçeğe uygun değerın gü-

⁹ **Net Gerçeğe Uygun Değer:** Farklı yollarla belirlenen gerçeğe uygun değer'den pazara getirme ve satış noktası maliyetlerin düşülmesinden sonra geriye kalan tutar.

venilir bir şekilde hesaplanamaması durumunda, küçük ve büyükbaş canlı varlıkların maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulmalarına da izin vermektedir¹⁰. Buradaki maliyet değeri net değer (maliyet – birikmiş amortisman ve karşılık zararları) olup, küçük ve büyükbaş canlı varlıkların ilk muhasebeleştirme anının dışında maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutmaları mümkün değildir. İlk muhasebeleştirme tarihinden sonra küçük ve büyükbaş canlı varlıkların değerlemesinde kullanılan ölçüt istisnasız net gerçeğe uygun değerdir.

VUK küçük ve büyükbaş canlı varlıkların ayrı ayrı değerlemeye tabi tutulmasını gerektirmesine karşın, TMS - 41 madde 15'e göre küçük ve büyükbaş canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi işleminde, söz konusu canlı varlıklar yaşları veya kaliteleri gibi önemli özelliklerine göre gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulabilirler.

3.3. Vergi Usul Kanunu ve Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS - 41)'na Göre Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıklardaki Değer Değişikliğinin Muhasebeleştirilmesi

Küçük ve büyükbaş canlı varlıkların değerlerinde meydana gelen değişikliklerin muhasebeleştirilmesinde VUK ile TMS - 41 farklı yaklaşımları benimsemişlerdir.

3.3.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıklardaki Değer Değişikliğinin Muhasebeleştirilmesi

VUK'a göre küçük ve büyükbaş canlı varlıklar ilk muhasebeleştirme anında ve her bilanço tarihinde maliyet veya emsal bedeliyle değerlemeye tabi tutulmaları nedeniyle, bu tarihlerde ortaya değerlendirme farkı çıkmaz. Dolayısıyla değerlendirme farkı muhasebeleştirilmesi gibi bir sorunla karşılaşmaz. Ancak, işletmenin elindeki küçük veya büyükbaş canlı varlıkların satış amaçlı olarak elde bulundurulması durumunda, söz konusu varlıkların değerlerinde maliyet bedeline göre değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük göstermesi durumunda, küçük ve büyükbaş canlı varlıklar emsal bedeli ile değerlemeye tabi tutulabilir¹¹ ve değerlendirme farkı "Karşılık Giderleri" hesabı aracılığıyla olağan gider ve zarar olarak gelir tablosuna aktarılır. Ancak, canlı varlıkların değerinin maliyet bedelinin üstüne çıkması durumunda, değerlendirme ölçüsünün kayıtlı değer (maliyet veya emsal bedeli) olacağı ve bir değerlendirme farkı ortaya çıkmayacağını vurgulamakta yarar bulunmaktadır.

VUK'a göre satış amaçlı olarak elde bulundurulan küçük ve büyükbaş canlı varlıkların satış anında da maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulmakta ve satış bedeli ile maliyet bedeli arasındaki olumlu veya olumsuz fark tutarı, gelir tablosuna realize (gerçekleşmiş) kar veya zarar olarak aktarılmaktadır.

¹⁰ S.Hüseyin TOKAY ve Ali Deran, "Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı İle Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması" **Yaklaşım Dergisi**, (Yıl 14, Sayı 157, Ocak 2006), 17.

¹¹ VUK, Madde 260.

Duran varlık niteliğindeki küçük ve büyükbaş canlı varlıklar, VUK'a göre ilk kayıt anında ve her değerlendirme tarihinde maliyet bedeliyle değerlemeye tabi tutulması nedeniyle, bu varlıkların değerleri bilanço tarihine göre değişmez ve değerlendirme farkı ortaya çıkmaz. Bu varlıklar dönem sonunda Maliye Bakanlığı'nın belirlediği amortisman oranları üzerinden amortisman tabi tutulurlar. Satışla birlikte bu canlı varlıklara ilişkin ortaya çıkan kar veya zarar gelir tablosuna aktarılır.

3.3.2. Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS - 41)'na Göre Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıklardaki Değer Değişikliğinin Muhasebeleştirilmesi

TMS - 41'e göre küçük ve büyükbaş canlı varlıkların ilk kayıtladıkları anda ve her bilanço döneminde, gerçeğe uygun değerlerinin değişiminden kaynaklanan kar ya da zararın, ortaya çıktıkları dönemin gelir tablosuna kar ya da zarar olarak yansıtılması gerekmektedir¹². Buradaki kar ya da zararın realize olmamış (gerçekleşmemiş) kar olduğuna dikkat çekmekte yarar bulunmaktadır.

Küçük ve büyükbaş canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde, tahmini satış noktası giderlerinin çıkarılması nedeniyle, canlı varlığın değerinin ilk defa ölçülmesinde bir zarar meydana gelebilir ya da buzağı doğumunda olduğu gibi ilk ölçümde kar ortaya çıkabilir¹³. Her iki durumda da oluşan kar ya da zararın ilgili dönemin gelir tablosuna yansıtılması gerekir. TMS - 41, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde 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 getirilmemiştir¹⁴.

4. Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Bilindiği gibi 1994'ten günümüze Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT) çerçevesinde ülkemizde THP uygulanmaktadır. THP'de küçük ve büyükbaş canlı varlıkların kayıtlanmasında kullanılan özel hesaplar bulunmamaktadır. Uygulamada dönen varlık (stok) niteliğindeki küçük ve büyükbaş canlı varlıkların 152 Mamuller veya 153 Ticari Mallar hesabında, duran varlık niteliğindeki küçük ve büyükbaş canlı varlıkların ise 256 Diğer Duran Varlıklar veya 255 Demirbaşlar hesabında izlendiği bilinmektedir. Ancak ne dönen varlık ne de duran varlık niteliğindeki küçük ve büyükbaş canlı varlıkları THP'de izlemekte kullanılan hesaplar, söz konusu canlı varlıkları açıklamakta yeterli olamamaktadır¹⁵. Çün-

¹² TMS 41: Madde 26.

¹³ TMS 41: Madde 27.

¹⁴ Ali DERAN: Meyve Bahçelerinin Maliyetlerinin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları, (Basılmamış Doktora Tezi, Gazi üniversitesi Sosyal bilimler Enstitüsü, 2005), 85.

¹⁵ Münir BELLEK: "Tarım Ürünleri ve Tekdüzen Hesap Planı", **Mükellefin Dergisi**, (Şubat 1997), 46-47.

kü bu gruplarda (15 ve 25 grubu) bulunan diğer varlıklar ile küçük ve büyükbaş canlı varlıklar hiçbir şekilde ne nitelik, ne de muhasebe uygulamaları açısından birbirlerine benzememektedir.

Canlı varlıklar, büyüme, bozulma, çürüme ve ölme gibi özelliklere sahip olmaları, bir başka ifadeyle değişim kapasitesine sahip olmaları, bu değişimin yönetilebilmesi ve değişimin niteliksel (kalite) ve niceliksel (miktar) olarak ölçülebilmesi nedeniyle THP’de ayrı gruplar halinde izlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle canlı varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak THP’de yeni hesap gruplarının açılması gerekmektedir.

Bir önceki paragrafta belirtilen nedenlerden dolayı TMS - 41 Tarımsal Faaliyet Standardı’nda da canlı varlıkların ayrı olarak bilançoda gösterilmesi önerilmektedir. Bu çerçevede THP’de boş bulunan 16 no.lu grubun dönen varlık niteliğindeki canlı varlıkların, 21 no.lu grubun ise duran varlık niteliğindeki canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde kullanılması düşünülebilir. Örneğin¹⁶;

16 CANLI VARLIKLAR

- 160 TARLA BİTKİLERİ
- 161 BAHÇE BİTKİLERİ
- 162 CANLI KÜMES VARLIKLARI
- 163 CANLI SU VARLIKLARI
- 164 CANLI KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR
- 165
- 168 DİĞER CANLI VARLIKLAR
- 169 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

21 CANLI VARLIKLAR

- 210 MEYVE AĞAÇLARI
- 211 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR
- 212 CANLI KÜMES VARLIKLARI
- 213 CANLI SU VARLIKLARI
- 214 CANLI KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR
- 215
- 217 DİĞER CANLI VARLIKLAR
- 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI
- 219 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI¹⁷ (-)

¹⁶ Nalan AKDOĞAN ve Orhan SEVİLENGÜL: **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, (İSMMMO Yayın No 83, İstanbul, 2007), 197.

¹⁷ Ancak amortisman ve değer düşüklüğü karşılığı birbirinden farklı işlemler olması nedeni ile bu hesabın ayrı iki hesap şeklinde açılması daha uygun olabilir.

Önerilen hesap grupları incelendiğinde her iki grupta da 164 / 214 CANLI KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR hesabının bulunduğu görülmektedir. 164 CANLI KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR hesabında satılmak (kasaplık et olarak v.b.) veya işlenmek (sucuk, salam v.b.) amacıyla yetiştirilen, işletmede bir faaliyet döneminde daha kısa süre bulundurulmuş dönen varlık niteliğindeki küçük ve büyükbaş canlı varlıklar izlenir. 214 CANLI KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR hesabında ise ürününden devamlı olarak yararlanmak amacıyla işletmede bir yıldan daha uzun süre tutulan ve duran varlık niteliğindeki küçük ve büyükbaş canlı varlıklar izlenir.

Küçük ve büyükbaş canlı varlıkların ilk kez kayda alınması ve her değerlendirme döneminde değerlendirme işlemine ilişkin olarak buraya kadar yapılan açıklamaları pekiştirmek ve uygulamalar (VUK, THP ve TMS - 41) arasındaki farkın finansal tablolar üzerindeki etkisini göstermek amacıyla, dönen ve duran varlık niteliğindeki küçük ve büyükbaş canlı varlıklar için ayrı ayrı olmak üzere aşağıdaki uygulama örnekleri geliştirilmiştir.

Uygulama Örneği 1: “XYZ” Tarım İşletmesi bağlı bulunduğu şirketler topluluğuna dahil “ABC” Sucuk ve Salam Üretim İşletmesi’nin et ihtiyacını karşılamak amacıyla 01.11.2006 tarihinde tanesi 200 YTL’den (Bu bedel danaların gerçeğe uygun değeri olarak kabul edilmektedir) 1.000 adet danayı bedelini çek keşide ederek satın almıştır. 31.12.2006 tarihine kadar danalar için 30.000 YTL direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderine katlanılmıştır. 31.12.2006 tarihi itibarıyla danaların net gerçeğe uygun değerlerinin 240.000 YTL olduğu tahmin edilmiştir. 01.04.2007 tarihine kadar danalar için 70.000 YTL daha direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderine katlanılmıştır. Bu tarihte danaların kesilecek olgunluğa eriştiği ve net gerçeğe uygun değerlerinin 290.000 YTL olduğu tespit edilmiştir. 15.04.2007 Tarihinde danalar “ABC” Sucuk ve Salam Üretim ve İşleme İşletmesi’ne 300.000 YTL’ye çek karşılığı satılmıştır.

İstenenler: THP, VUK ve TMS - 41 çerçevesinde yapılması gerekli muhasebe kayıtlarını yapınız.

i- 31.12.2006 Tarihine Kadarki Süreçte Ortaya Çıkan Giderlerin THP ve VUK Çerçevesinde Muhasebe Kayıtları;

1	01.11.2006		
	150 İLK MADDE VE MALZEME	200.000	
	150.15 Canlı Büyükbaş Varlıklar		
	103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ		200.000
	<i>Kasaplık et olarak satılmak amacıyla dana alımı</i>		
2	01.11.2006		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDER.	200.000	
	710.10 Yetiştirme Dönemindeki Danalar		
	150 İLK MADDE VE MALZEME		200.000
	150.15 Canlı Büyükbaş Varlıklar		
	<i>Danaların gider hesabına devri</i>		
3	31.12.2006		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDER.	30.000	30.000
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		
	İLGİLİ HESAPLAR		
	<i>Dönem içinde danalar için katlanılan giderler kaydı</i>		
4	31.12.2006		
	151 YARI MAMULLER - ÜRETİM	230.000	
	711 D. İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANS.	230.000	230.000
	721 D. İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA		
	731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA		
	<i>Gider yansıtması</i>		

Kayıtlarda da görüldüğü gibi THP ve VUK çerçevesinde danaların muhasebeleştirilmeleri durumunda danalar bilançoda maliyet bedeli ile 151 Yarı Mamuller - Üretim hesabında 230.000 YTL olarak görülecektir.

ii- 31.12.2006 Tarihine Kadarki Süreçte Ortaya Çıkan Giderlerin TMS - 41 Çerçevesinde Muhasebe Kayıtları;

TMS - 41'e göre canlı varlıklar ilk muhasebeleştirme anında net gerçeğe uygun değerleri ile canlı varlık olarak kayıtlanmalıdır. Bu anlamda TMS - 41, VUK'dan ayrılmaktadır. Çünkü VUK ilk kayıt anında maliyet bedelinin bilinmesi durumunda canlı varlıkların maliyet bedelleri ile kayıtlanmasını gerektirmektedir. Örnekte danaların satın alınmaları sırasındaki maliyet bedelinin gerçeğe uygun değere eşit olduğu kabul edildiği için, danaların ilk muhasebeleştirilmelerindeki tutarlar bakımından uygulamalar arasında bir fark bulunmamaktadır. Ancak TMS - 41 canlı varlıkları ilk kayıt anında canlı varlık olarak muhasebeleştirmeyi gerektir-

diği için, danaların ilk etapta 150 İlk Madde ve Malzeme hesabında daha sonra yansıtma işlemi ile 151 Yarı Mamuller-Üretim hesabında gösterilmesi TMS – 41’e uygun değildir. Bu nedenle THP’de önceki bölümlerde belirtildiği gibi, 164 Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıklar şeklinde bir hesap açılması uygun bir çözüm olacaktır.

Dönem sonunda, canlı varlıklar TMS - 41’e göre net gerçeğe uygun değeri ile değerlemeye tabi tutulacaktır. VUK ve THP’ye göre ise, canlı varlıklar ilke olarak maliyet bedeli ile değeri lenir. Bu farklı yaklaşım canlı varlıkların finansal tabloları farklı etkilemesine yol açmaktadır. Bu açıklamalar ışığında muhasebe kayıtlarının aşığıdaki gibi olması gerekmektedir.

1	01.11.2006		
	164 CANLI KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR	200.000	
	164.01. Yetişme Dönemindeki Danalar*		
	103 VERİLEN ÇEK. VE ÖDEME EMİRLERİ		200.000
	<i>Kasaplık et olarak satılmak amacıyla dana alımı</i>		

2	31.12.2006		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDER.	30.000	30.000
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		
	İLGİLİ HESAPLAR		
	<i>Dönem içinde danalar için katlanılan giderlerin maliyet kaydı</i>		
3	31.12.2006		
	164 CANLI KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR	30.000	
	164.01. Yetişme Dönemindeki Danalar		
	711 D. İLK MADE VE MALZ. GİD. YANS.	30.000	30.000
	721 D. İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA		
	731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA		
	<i>Gider yansıtma</i>		

- TMS 41 canlı varlıkları ilk muhasebeleştirme anında “canlı varlık” olarak kayıtlamayı gerektirmektedir. Bu nedenle küçük ve büyükbaş canlı varlıklar ilk muhasebeleştirme anında “**164 Canlı Küçük Ve Büyükbaş Varlıklar**” olarak muhasebeleştirilmiştir. Bu uygulamada 16 grubunda yer alan canlı varlıkların yarı mamul (olgunlaşmamış canlı varlık) niteliğinde olduğu, olgunlaştıkları anda mamullerin satılacağı veya hasat edilerek (kesilerek) ilgili hesaba alınacağı kabul edilmektedir. Alternatif bir yöntem olarak, yetişme dönemindeki canlı varlıklara ilişkin olarak 15 grubundaki “151 Yarı Mamul-Üretim” hesabına benzer 16 grup içinde “**Yetişme Dönemindeki Canlı Varlıklar**” şeklinde bir ana hesap açıp, yetişme dönemindeki tüm canlı varlıkları bu hesapta izleyip, canlı varlıklar olgunlaştıktan sonra, canlı varlıkları ilgili hesaba da aktarabiliriz. Kanaatimize göre böyle bir uygulama da yanlış olmayacaktır.

4	31.12.2006		
	164 CANLI KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR	10.000	
	164.01. Yetiştirme Dönemindeki Danalar		
	606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKI		10.000
	606.01 Canlı Varlık Değer Artışı		
	<i>Canlı varlıkların net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi</i>		

Bu kayıtlardan sonra küçük ve büyükbaş canlı varlıklar THP, VUK ve TMS - 41'e göre bilançoda aşağıdaki isim ve tutarlarda görülecektir.

Hesap Adı	VUK ve THP 'ye göre	TMS - 41'e Göre
151 Yarı Mamuller - Üretim	230.000	
164 Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıklar		240.000

Yukarıda da görüldüğü gibi farklı muhasebe yaklaşımları hem hesap isimlerini, hem de canlı varlıkların bilançoda görünen değerlerini etkilemektedir. TMS - 41'deki gerçeğe uygun değer yaklaşımının sadece bilanço üzerinde değil, aynı zamanda gelir tablosu üzerinde de etkisi olacaktır. Zira dönem sonu itibari ile küçük ve büyükbaş canlı varlıklar net gerçeğe uygun değer (NGUD) ile değerlendirilmiş ve 10.000 YTL'lik değer artışı gelir olarak yazılmıştır. VUK'a göre bu gelir, vergiye tabi değildir. Bu durum ertelenmiş vergi olgusunu da gündeme getirmekle beraber, VUK ve TMS - 41'göre hazırlanmış gelir tabloları arasında da 10.000 YTL'lik bir farkın doğmasına neden olacaktır.

iii- 31.12.2006 Tarihinden 15.04.2007 Tarihine Kadarki Süreçte Ortaya Çıkan Giderlerin THP ve VUK Çerçevesinde Muhasebe Kayıtları;

31.12.2006 Tarihi itibariyle danaların net gerçeğe uygun değerlerinin 240.000 YTL olduğu tahmin edilmiştir. 01.04.2007 tarihine kadar danalar için 70.000 YTL direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderine katlanılmıştır. Bu tarihte danaların kesilecek olgunluğa eriştiği ve net gerçeğe uygun değerlerinin 290.000 YTL olduğu tespit edilmiştir. 15.04.2007 tarihinde danalar "ABC" Sucuk ve Salam Üretim ve İşleme İşletmesi'ne 300.000 YTL'ye satılmıştır.

1	01.04.2007	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDER. 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR <i>Dönem içinde danalar için katlanılan giderlerin kaydı</i>	70.000	70.000
2	01.04.2007	151 YARI MAMULLER - ÜRETİM 711 D. İLK MADE VE MALZ. GİD. YANS. 721 D. İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA <i>Gider yansıtma kaydı</i>	70.000	70.000
3	01.04.2007	152 MAMULLER 151 YARI MAMUL-ÜRETİM <i>Danaların olgunlaşmış olması nedeniyle</i>	300.000	300.000
4	15.04.2007	101 ALINAN ÇEKLER 600 YURT İÇİ SATIŞLAR <i>Satış kaydı</i>	300.000	300.000
5	15.04.2007	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ 152 MAMULLER <i>Satılan mamullere ilişkin maliyet kaydı</i>	300.000	300.000

iv- 31.12.2006 Tarihinden 15.04.2007 Tarihine Kadarki Süreçte Ortaya Çıkan Giderlerin TMS - 41 Çerçevesinde Muhasebe Kayıtları;

1	01.04.2007	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDER. 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR <i>Dönem içinde danalar için katlanılan giderlerin maliyet kaydı</i>	70.000	70.000
2	01.04.2007	164 CANLI KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR 164.01. Yetiştirme Dönemindeki Danalar 711 D. İLK MADE VE MALZ. GİD. YANS. 721 D. İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA	70.000	70.000

731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA			
	<i>Gider yansıtma kaydı</i>		
3	01.04.2007		
	164 CANLI KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR 164.02. Verim (Olgunlaşma) Dönemindeki Danalar	290.000	
	606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI 606.01 Canlı Varlık Değer Azalış Zararı	20.000	
	164 CANLI KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR 164.01. Yetiştirme Dönemindeki Danalar		310.000
	<i>Yetiştirme dönemindeki danaların, olgunlaşmış canlı varlık hesabına devri.</i>		
4	15.04.2007		
	101 ALINAN ÇEKLER	300.000	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		300.000
	<i>Satış kaydı</i>		
5	15.04.2007		
	624 SATILAN CANLI VARLIK MALİYETİ¹⁸	290.000	
	164 CANLI KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ VAR.		290.000
	<i>Satılan mamullere ilişkin maliyet kaydı</i>		

Uygulamaların finansal tablolar üzerindeki farklı etkisi şöyledir. Her şeyden önce canlı varlıklar bilançoda farklı gruplarda ve farklı hesap isimleri ve tutarları ile gözükmektedir. Örneğin 01.04.2007 tarihinde bilanço düzenlenseydi, VUK ve THP esasına dayalı bilanço ile TMS - 41'e dayalı bilançoda canlı varlıklar aşağıdaki hesap isimleri ve tutarları ile gözükecektir.

Hesap Adı	VUK ve THP 'ye göre	TMS - 41'e Göre
152 Mamuller	300.000	
164 Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıklar		290.000

15.04.2007 tarihinde canlı varlıkların 300.000 YTL'ye satılması sonucunda, aynı gün gelir tablosu çıkartılacak olsa, VUK'a göre brüt satış karı sıfır olacaktır. TMS - 41'e göre ise brüt satış karı $300.000 - 290.000 = 10.000$ YTL olacaktır. Ancak bu tutardan değerleme farklarını (10.000 YTL) düşüktükten sonra TMS - 41'e göre de dönem karı sıfır olacaktır. Vergi için muhasebe açısından bu durum önemli olabilir. Ancak bilgi için muhasebe açısından bakıldığında bu durumun önemli

¹⁸ Bu hesap TMS uygulamaları için tarafımızdan önerilmektedir.

olduğu görülecektir. Karın hangi faaliyetler sonucu elde edildiği yönetim açısından son derece önemlidir.

Duran varlık niteliğindeki küçük ve büyükbaş canlı varlıklar için yukarıda verilen örneğe benzer bir örnek, aşağıdaki gibidir.

Uygulama Örneği 2: “ABC” Tarım İşletmesi, süt ve süt ürünleri üretiminde bulunmak amacıyla 01.03.2006 tarihinde tanesi 200 YTL’den (Bu bedelin düvelerin gerçeğe uygun değeri kabul edilmektedir.) 1.000 adet düveyi*, çek keşide ederek satın almıştır. Düveler için, 31.12.2006 tarihine kadar 80.000 YTL direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderine katlanılmıştır. 31.12.2006 Tarihi itibariyle ineklerin olgunlaştığı (süt vermeye başladığı) kabul edilmektedir. Ayrıca ineklerin net gerçeğe uygun değerlerinin bu tarih itibari ile 300.000 YTL olduğu tespit edilmiştir. 01.01.2007 Tarihi ile 31.12.2007 tarihleri arası inekler için amortisman hariç 120.000 YTL direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderine katlanılmıştır. 31.12.2007 Tarihinde ineklerin net gerçeğe uygun değerinin 250.000 YTL olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca 31.12.2007 tarihine kadar ineklerden elde edilen sütlerin net gerçeğe uygun değerinin 140.000 YTL olduğu kabul edilmektedir. (VUK’a göre ineklere ilişkin amortisman oranı % 20’dir.)

İstenenler: Düvelerin ilk satın alınma anında, 31.12.2006 ve 31.12.2007 tarihlerinde THP, VUK ve TMS - 41 çerçevesinde yapılması gerekli muhasebe kayıtlarını gösteriniz.

i- THP ve VUK Çerçevesinde Muhasebe Kayıtları;

	01.03.2006		
1	150 İLK MADDE VE MALZEME 150.15 Büyükbaş Canlı Varlıklar	200.000	
	103 VERİLEN ÇEK. VE ÖDEME EMİRLERİ <i>Süt üretiminde kullanmak amacıyla düve alımı</i>		200.000
2	01.03.2006		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDER. 710.10 Yetiştirme Dönemindeki Danalar	200.000	
	150 İLK MADDE VE MALZEME 150.15 Büyükbaş Canlı Varlıklar		200.000
	<i>Düvelerin gider hesabına devri</i>		
3	31.12.2006		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDER.	80.000	80.000
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR <i>Dönem içinde düveler için katlanılan giderlerin kaydı</i>		

* Olgunlaşmamış (yetiştirme dönemindeki) inek .

4	31.12.2006		
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	280.000	
	258.01. Yetiştirme Dönemindeki İnekler		
	711 D. İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANS.		280.000
	721 D. İŞÇİLİK GİDER. YANSITMA		
	731 GENEL ÜRETİM GİDER. YANSITMA		
	<i>Giderlerin Yansıtılması</i>		
5	31.12.2006		
	257 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	280.000	
	257.01 Verim Dönemindeki (olgunlaşmış) İnekler		
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM.		280.000
	258.01. Yetiştirme Dönemindeki İnekler		
	<i>İneklerin olgunlaşmış kabul edilmesi nedeniyle</i>		

İnekler 31.12.2006 tarihinde olgunlaşmış 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, 31.12.2007 tarihinde aktive alınsa da VUK’ göre inekler için % 20 amortisman ayrılması gerekmektedir. Bu nedenle aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmalıdır.

31.12.2006			
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	56.000	
	730.10. Büyükbaş Canlı Varlık Amortisman Giderleri		
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		56.000
	257.10. Büyükbaş Canlı Varlık Amortisman Giderleri		
	<i>Amortisman giderleri (280.000 * 0,20 = 56.000)kaydı</i>		

Bu işlem sonucu VUK ve THP’ye göre canlı varlıklar bilançoda 257 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabı altında ve (280.000 – 56.000) 224.000 YTL net değer ile gözükecektir.

01.01.2007 tarihi ile 31.12.2007 tarihi arasındaki giderlerin topluca kayıtları ise aşağıdaki gibi olacaktır.

1	//		
		710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDER. 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	120.000
		İLGİLİ HESAPLAR	120.000
2	31.12.2007		
		730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.10. Büyükbaş Canlı Varlık Amortisman Gideri 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 257.10. Büyükbaş Canlı Varlık Amortisman Gideri <i>280.000 * 0,20 = 56.000 Amortisman gideri</i>	56.000
3	31.12.2007		
		151 YARI MAMULLER-ÜRETİM 151.10. Süt 711 D. İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANS. 721 D. İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA	176.000
4	31.12.2007		
		152 MAMULLER 152.01. Süt 151 YARI MAMULLER-ÜRETİM	176.000

ii- TMS 41 Çerçevesinde Muhasebe Kayıtları;

1	01.03.2006		
		150 İLK MADDE VE MALZEME 150.15 Büyükbaş Canlı Varlıklar 103 VERİLEN ÇEK. VE ÖDEME EMİRLERİ <i>Süt üretiminde kullanmak amacıyla düve alımı</i>	200.000
2	01.03.2006		
		710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDER. 710.10 Yetiştirme Dönemindeki Danalar 150 İLK MADDE VE MALZEME 150.15 Büyükbaş Canlı Varlıklar <i>Düvelerin gider hesabına devri</i>	200.000

3	31.12.2006		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDER. 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDER. 730 GENEL ÜRETİM GİDER. İLGİLİ HESAPLAR <i>Dönem içinde düveler için katlanılan giderler nedeniyle</i>	} 80.000	80.000
4	31.12.2006		
	218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 218.01. Yetiştirme Dönemindeki İnekler 711 D. İLK MADDE VE MALZ. GİD. YANS. 721 D. İŞÇİLİK GİDER. YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GİDER. YANS. <i>Giderlerin ilgili bilanço hesabına yansıtılması nedeniyle</i>	} 280.000	280.000
5	31.12.2006		
	214 CANLI KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR 214.01 Verim Dönemindeki (Olgunlaşmış) İnekler 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLAR 218.01. Yetiştirme Dönemindeki İnekler 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI 606.01. Canlı Varlık Değer Artışı <i>İneklerin olgunlaşmış kabul edilmesi nedeniyle</i>	300.000	280.000 20.000

Küçük ve büyükbaş canlı varlıkların VUK ve THP ile TMS - 41'e göre muhasebe kayıtları arasındaki fark tutarı, bilanço ve gelir tablosu açısından şöyledir. Canlı varlıkların THP ve VUK'a göre kayıtların durumu inekler bilançosunda 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabında amortisman işleminden dolayı (280.000 – 56.000) 224.000 YTL olarak gözükecektir. TMS - 41'e göre ise 214 Canlı Küçük ve Büyükbaş Varlıklar hesabında 300.000 YTL olarak gözükecektir. Ayrıca VUK'a göre hesaplanan amortisman tutarı, dönem karını, TMS - 41'e göre 56.000 YTL daha düşük gösterecektir. Bu sonuca göre VUK esas alınarak tutulan muhasebede işletme hem finansal olarak daha zayıf görülecek, hem de o yıl 56.000 daha az karlı veya zararda bir işletme görülecektir.

01.01.2007 Tarihi ile 31.12.2007 tarihi arasındaki giderlerin topluca kayıtları ise, aşağıdaki gibi olacaktır.

1	//		
		710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDER. 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR	120.000
		<i>İneklerin dönem içi bakım gideri</i>	120.000
2	31.12.2007		
		151 YARI MAMUL-ÜRETİM 151.10. Süt 711 D. İLK MADE VE MALZ. GİD. YANS. 721 D. İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA	120.000
		<i>Maliyet unsurlarının ilgili bilanço hesabına yansıtılması</i>	120.000
3	31.12.2007		
		152 MAMULLER 152.01. Süt 151 YARI MAMULLER-ÜRETİM 151.10. Süt 604 TARIMSAL ÜRÜN DEĞERLEMEFARKI¹⁹ 604.01 Tarımsal Ürün Değer Artışı	140.000
		<i>Sütün gerçeğe uygun değer ile kayıtlanması</i>	120.000
4	31.12.2007		
		606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKI 601.02 Canlı Varlık Değer Azalışı 214 CANLI KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR 214.01 Verim Dönemindeki (olgunlaşmış) İnekler	50.000
		<i>İneklerin gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi nedeniyle</i>	50.000

VUK ve THP'ye göre 01.01.2007 ile 31.12.2007 tarihleri arasında inekler için katılan giderler 152 Mamuller hesabında 176.000 YTL 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 120.000 YTL'dir. Bununla beraber, süt bu tutar üzerinden değil net gerçeğe uygun değer üzerinden kayıtlanmalıdır ki; bu tutarda 140.000 YTL'dir. Net gerçeğe uygun değer ile TMS - 41'e göre hesaplanan sütün maliyet değeri arasındaki fark, Tarımsal

¹⁹ Bu hesap tarafımızdan önerilmektedir.

Ürün Değerleme Farkı olarak gelir tablosuna aktarılmaktadır. VUK'a göre belirlenen maliyet bedeli ile TMS - 41'e göre belirlenen maliyet bedeli arasındaki farkın nedeni, VUK'a göre küçük ve büyükbaş canlı varlıklara %20 amortisman hesaplanıp, bu tutarın maliyete dahil edilmesidir. Örnekteki varsayımlardan biri büyükbaş canlı varlıkların 31.12.2007 tarihinde net gerçeğe uygun değerinin 250.000 YTL olarak gerçekleştiğidir. VUK' a göre bunun bir önemi yok iken, TMS - 41'e göre kayıtlı değer ile bu tutar arasındaki farkın değer azalış zararı olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

5. SONUÇ

Finansal tabloların güvenilirliğini ve vergi tutarını doğrudan etkilemesi bakımından bilanço unsurlarının değer tespit işlemi hem muhasebe kuramı, hem de vergi otoritesi açısından son derece önemli bir süreçtir. Değerlemeye konu olan unsurların canlı varlık olması, bir başka ifadeyle doğma, büyüme, olgunlaşma, yaşlanma ve ölme gibi niteliklere sahip yaşayan organizma olmaları ve farklı amaçlarla (damızlık, besi vb.) elde bulundurulması değerlendirme sürecini muhasebe kuramı ve VUK açısından daha da önemli kılmaktadır.

Bu çalışmada VUK ve TMS - 41'in küçük ve büyükbaş canlı varlıkların ilk kayıt anında, her değerlendirme döneminde ve satış veya hasat anında farklı yaklaşımları benimsedikleri tespit edilmiştir. Ayrıca, THP'nin küçük ve büyükbaş canlı varlıkların kayıtlanması noktasında yetersiz kaldığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu çalışma ile THP'nin yalnızca küçük ve büyükbaş canlı varlıkların kayıtlanması aşamasında değil aynı zamanda, canlı varlıkların TMS - 41 kapsamında net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi durumunda ortaya çıkacak değerlendirme farklarının muhasebeleştirilmesi noktasında da yetersiz kaldığı tespit edilmiştir. Zira TMS - 41 canlı varlıkların ilk kayıt anı ile her değerlendirme döneminde gerçeğe uygun değerle değerlendirilmeleri sonucu ortaya çıkacak değerlendirme farklarını kar veya zarar olarak gelir tablosuna yansıtmayı gerektirmekte ve THP'de bu kar veya zararın kayıtlanmasına uygun bir hesap bulunmamaktadır. Ancak bu hususlar çözülemeyecek problemler değildir. Metin içinde belirtildiği gibi, THP'de dönen varlıklar kısmına 16 Canlı varlıklar, duran varlık kısmına 21 canlı varlıklar şeklinde yeni bir hesap grubu açılmasıyla bu sorun rahatlıkla aşılabılır. Ayrıca, metin içinde belirtildiği gibi, canlı varlıklardaki değer artışını kayıtlamak amacıyla açılacak canlı varlık değerlendirme farkı hesabı gibi bir hesap, THP'nin canlı varlıkların ve performanslarının finansal tablolara yansıtılmasında yeterli hale gelebilir.

Bu çalışmada ulaşılan bir başka sonuç, tarımsal ürünlere ilişkin olarak VUK esasında hesaplanan maliyet ile TMS - 41 kapsamında hesaplanan maliyetlerin birbirine eşit olmadığıdır. Bunun nedeni ise VUK'un canlı varlıkları maliyet yaklaşımı çerçevesinde amortisman tabi tutması ve amortisman giderini tarımsal ürün (süt vb.) maliyetinin hesaplanmasında dikkate alması, buna karşın TMS - 41'in amortismanda değerlendirme yaklaşımını benimsemesi ve canlı varlıklardaki değer azalışını tarımsal ürünler ile ilişkilendirmeden dönem zararı olarak kabul etmesidir.

Sonuç olarak VUK'un vergi kaybı, TMS - 41'in ise gerçeğe uygun finansal tablo hazırlama kaygısı ile küçük ve büyükbaş canlı varlıkların değerlemesinde farklı esasların benimsendiğini ve yeni TTK tasarısının yasallaşması ile birlikte THP'nin de canlı varlıkları finansal tablolara yansıtmakta yetersiz kalacağını ifade etmek mümkündür. Metin içinde ve sonuç kısmında yapılan önerilere uyulması ve yeni TTK'nın yasallaşması durumunda hiçbir güçlükle karşılaşmadan küçük ve büyükbaş canlı varlıklar finansal tablolara yansıtılabilecektir. Bu nedenle THP'de gerekli düzeltme ve ekleme işlemlerinin zaman kaybetmeden yapılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Nalan ve Orhan SEVİLENGÜL (2007), **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, (İSMMM Yayın No 83, İstanbul).
- BELLEK, Münir (1997), "Tarım Ürünleri ve Tekdüzen Hesap Planı", **Mükellefin Dergisi**, (Şubat), 46-47.
- Danıştay 3. Daire 22.1.1998 tarih ve E:1996/3569, K: 998/121 sayılı Kararı.
- DERAN, Ali (2005), Meyve Bahçelerinin Maliyetlerinin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları, (Basılmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü), Ankara.
- ERDAMAR, Cengiz (1985), **Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni**, (İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayın No: 173, İstanbul, 1985).
- <http://www.webmuhasebe.com/Konular/ziraimahhayvn.htm> (18.01.2008)
- ÖNGEN, Safiye (2000), **Vergi Muhasebesi**, (Yaklaşım Yayınları, Ankara)
- ÖZKAN, Azzem (2002), "Büyükbaş Hayvanlarda Amortismanlar, Yeniden Değerleme, Maliyet Bedeli Artırımı ve Yenileme Fonu", **Vergi Dünyası**, Yıl: 21, Sayı: 249, 113.
- ŞEKER, Sakıp (1999) **Dönem Sonu İşlemleri I**, (Yaklaşım Yayınları, Ankara)
- TEKİN, Cem:"Değerleme Ölçüsü Olarak Emsal Bedeli", <http://www.nurettinkarakaya.com/emsal%20bedel.htm>, (04.01.2008).
- TOKAY, S.Hüseyin ve Ali DERAN (2006) "Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı İle Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması" **Yaklaşım Dergisi**, (Yıl 14, Sayı 157, Ocak), 17.
- 16, 23 ve 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standartları
- Vergi Usul Kanunu
- Gelir Vergisi Kanunu

This document was created with Win2PDF available at <http://www.win2pdf.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.
This page will not be added after purchasing Win2PDF.