

# CANLI VARLIKLARIN GERÇEĞE UYGUN DEĞERİNİ BELİRLEME HİYERARŞİSİ

Dr. Ömer Faruk DEMİRKOL\*

## ÖZET

Bu çalışmada, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi için bir akış şeması geliştirilmiştir. Geliştirilen akış şeması çerçevesinde her bir yöntem, örnekler yardımı ile ayrı ayrı ele alınmış ve gerçeğe uygun değer tespiti için ayrıntılı açıklamalarda bulunulmuştur.

**Anahtar sözcükler:** Canlı varlık, gerçeğe uygun değer, TMS 41

## ABSTRACT

### ESTIMATING HIERARCHY OF BIOLOGICAL ASSETS FAIR VALUES

In this paper, a flow diagram for estimating the fair value of biological assets is developed. According to the flow diagram developed, each method is examined separately with examples and explanations are given for the estimation of the fair values.

**Keywords:** Biological assets, fair value, IAS 41

## 1. GİRİŞ

Türkiye Muhasebe Standartları 41 no.lu Tarımsal Faaliyetler standardında (TMS 41) canlı varlıklara ilişkin aktif bir piyasanın oluşmaması durumunda gerçeğe uygun değer belirlenmesi için uygulanacak seçenekler açıklanmış, bunların sıralaması hakkında ise net bir bilgi yer almamıştır. TMS 41'e göre canlı varlıkların değerlendirilmesi aktif piyasada oluşan fiyatla yapılacak, aktif piyasa yoksa diğer yöntemler uygulanacaktır. Çalışmamızda gerçeğe uygun değer belirlenmesi için standartta yer alan yöntemlerden yola çıkılarak bir akış şeması oluşturulmuş ve bu şema yardımıyla canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri belirlenmeye çalışılmıştır.

\* Harran Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü,  
e-posta: omerfaruk@hotmail.com

## 2. CANLI VARLIKLARDA GERÇEĞE UYGUN DEĞERİN BELİRLENME HİYERARŞİSİ

Gerçeğe uygun değer bilgisi ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişki-den etkilenmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirmesine veya bir borcun ödenmesine esas teşkil edecek olan fiyatı ifade etmektedir (TMS 41, md.8). Bu değer, canlı varlıklardaki biyolojik dönüşümün finansal tablolarında yer almasını sağlayacak dinamik bir yapıya sahiptir. Net gerçeğe uygun değer ise canlı varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinden pazara götürme ve pazar yerinde katlanılması beklenen tahmini maliyetlerinin indirilmesiyle bulunan tutardır.

Çalışmamızda, gerçeğe uygun değer kavramının tespit edilmesi ile ilgili TMS 41'de yer alan açıklamalardan yararlanılarak bir akış şeması oluşturulmuş ve örnekler verilmiştir. (Örneklere sadece çözüme katkı sağlayacak veriler yer alacaktır.) Akış şeması oluştururken gerçeğe uygun değer belirlenmesi için en kolay veya en göz önündeki yöntemden başlanması esas alınmıştır. Örneğin işletme, ilk bilanço dönemine gelindiğinde henüz 1 ay önce dikmiş olduğu çam fidanlarının gerçeğe uygun değerini tespit etmek için, en son işlem fiyatını tespit etmek, benzer varlıkların fiyatını tespit etmek, sektör ortalamalarını almak veya net nakit akışlarını öngörmek yerine, *diktiği çam fidanını gözlemlemesi ve izlemesi başlangıç için yeterli olacaktır*. Biyolojik dönüşümde herhangi bir değişiklik var ise, işletmenin bu değişiklikleri tespit etmek için diğer yöntemlere geçiş yapması uygun olacaktır. Bu görüş standartta şu ifadelerle yer almıştır (TMS 41, md.52): *“Biyolojik dönüşüm, her biri gözlemlenebilen ve ölçülebilen, büyüme, bozulma, üretim ve dölllenme gibi çeşitli fiziksel değişimlerle sonuçlanır. Söz konusu fiziksel değişikliklerin her biri, beklenen ekonomik fayda ile doğrudan ilişkilidir. Hasat nedeniyle canlı varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişim de, fiziksel bir değişimdir.”*

Aktif bir piyasanın bulunması durumunda piyasada oluşan değer, gerçeğe uygun değerdir. Bu nedenle aşağıda yer alan açıklamalara akış şemasındaki *aktif bir piyasanın bulunmaması* seçeneğinden başlanmıştır.

### 2.1. İlk Muhasebeleştirme Dönemi Açısından Değerleme

Canlı varlıkların ilk muhasebeleştirme döneminde aktif bir piyasanın bulunmaması veya gerçeğe uygun değerine ilişkin tahminlerin güvenilir olmaması durumunda, bir defaya mahsus olmak üzere, tarihi maliyet değeri ile finansal tablolarda yer alabilir (TMS 41, md.30).



olması nedeniyle gerçeğe uygun değer olarak tarihi maliyet değeri alınabilir ve aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilebilir.

03/10/2007		
<b>160 FİDELER*</b>		<b>100.00</b>
160.10 Yetişmekte Olan Fideler		
<b>İLGİLİ HESAPLAR</b>		<b>100.00</b>
Fidelerin Gerçeğe Uygun Değerle Değerlemesi		

\* Bu hesap Tekdüzen Hesap Planında yer almadığı halde tarafımızdan önerilmiştir.

## 2.2. İlk Muhasebeleştirme İle İlk Bilanço Dönemi Arasındaki Sürenin Biyolojik Dönüşüm Açısından Önemine Göre Değerleme

İlk muhasebeleştirme sürecinden sonra gerçeğe uygun değer için önemli bir süreç olan ilk bilanço dönemi gelmektedir. İlk muhasebeleştirme ile ilk bilanço dönemi arasındaki süre işletmenin kullandığı finansal tablonun düzenlenme sıklığına göre değişiklik göstermektedir. Bu noktada önemli olan husus aradan geçen süre zarfında canlı varlığın fiziki durumunda meydana gelen değişiminin önemli olup olmadığıdır.

**Örnek:** X Tarım İşletmesinin faaliyet konusu seracılık ve fidancılıktır. İşletme 01.10. 2007 tarihinde 200 YTL tutarında biber fidesi ve 300 YTL tutarında çam fidanı satın alıp dikmiş ve muhasebeleştirmesini yapmıştır. 31.12.2007 tarihli dönem sonu bilançosunda canlı varlıkların durumu, gerçeğe uygun değer açısından aşağıdaki gibi değerlendirilir.

Örneğimizde, her iki bitkinin dikim ve dönem sonu değerlendirme tarihi aynıdır. Burada özellikli husus aradan geçen üç aylık sürede biyolojik dönüşümün canlı varlıklarda meydana getirdiği etkidir. Her iki varlıktaki biyolojik dönüşüm izlenerek bu durum tespit edilebilir.

Biber fidesi, tek yıllık ve ortalama ömrü dokuz ay olan bir bitkidir. Dolayısı ile aradan geçen süre bitkinin toplam ömrünün 1/3' üne denk gelmektedir. Biber fidesi normal şartlarda dikim tarihinden itibaren 3. ayda ürün vermeye başlamaktadır. Yani ilk işlem tarihinden ilk bilanço tarihine kadar geçen süre zarfında fide 'Yetişmekte Olan Fideler Hesabı'ndan çıkarılıp 'Hasat Edilen Fideler' hesabına aktarılacak duruma gelmiştir. Bu durumda fidede bir değer artışı söz konusudur. Bu değer artışı '649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar Hesabı'nda gösterilebilir.

Çam fidanı ise çok yıllıklı ve fiziki ömrünün oldukça uzun olması nedeniyle aradan geçen 3 aylık süre biyolojik dönüşüm açısından önemsizdir. Bu nedenle fidan, ilk muhasebeleştirme değeri ile bilançoda görünmeli ve değerlendirme artışı veya azalışı ile ilgili herhangi bir kayıt yapılmamalıdır. Canlı varlıklarda meydana gelen değer artış ve azalışları aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilebilir.

.. / .. / ...		
<b>160<sup>0</sup> FİDELER</b> 160 40 Değer Artışı	<b>XXX</b>	
<b>649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR</b> Mali Tablo Dönemindeki Canlı Varlık Değer Artışları		<b>XXX</b>
.. / .. / ...		
<b>659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR</b> <b>160 FİDELER</b> 160 30 Değer Azalışı	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
Mali Tablo Dönemindeki Canlı Varlık Değer Azalışları		

### 2.3. Piyasa Fiyatı Açısından Değerleme

Canlı varlıklara ait aktif bir piyasanın bulunması durumunda, bu piyasada oluşan fiyat gerçeğe uygun değerdir (TMS 41, md.17). Aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda ise işletme, canlı varlıkla ilgili en son işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı ve sektör ortalamaları bilgilerinden bir veya daha fazlasına ulaşmaya çalışarak bunlar arasından en uygununu gerçeğe uygun değer olarak belirlemelidir (TMS 41, md.18). Standart, nasıl ki canlı varlıklar veya tarımsal ürünlerin birden fazla aktif piyasasının olması durumunda içlerinden en uygununu seçmeyi işletmeye bırakıyorsa, burada da aynı şekilde kararı işletmeye bırakmaktadır.

#### 2.3.1. En Son İşlem Fiyatı

Canlı varlığa ilişkin aktif bir piyasanın oluşmaması durumunda ilk seçenek olarak varlıkla ilgili en son işlem fiyatı tespit edilmeye çalışılır (TMS 41, md.18/a). En son işlem fiyatına göre, işlem tarihi ile ilk bilanço tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması durumunda canlı varlığa ilişkin en son işlem fiyatı gerçeğe uygun değer belirlenmesi için esas alınabilir.

Burada özelliikli konu, canlı varlıklarla ilgili aktif bir piyasanın oluşmamasından dolayı, aktif olmayan piyasadaki fiyatı belirlemeye çalışmak ve bu nedenle bir önceki seçenekte *canlı varlıkta meydana gelen biyolojik dönüşüme ilave olarak ekonomik koşullardaki değişimi de* dikkate almaktır.

**Örnek:** X Tarım İşletmesi, 01.06.2007 tarihinde 100 TL tutarında kayısı fidanı alıp serasına dikmiştir. İşletme, 31.12.2007 tarihli finansal tablo döneminde, biyolojik dönüşümünde bir miktar artış meydana gelen kayısı fidanlarını değerlemek istemekte, fakat son altı ay içinde piyasanın durgunluğundan dolayı gerçeğe uygun değer belirlenmesi konusunda ikilem yaşamaktadır. X Tarım İşletmesi, kayısı fidanına ait gerçeğe uygun değeri şu şekilde belirlemelidir:

Kayısı fidanları, ilk işlem tarihi ile ilk bilanço tarihi arasında bir miktar biyolojik dönüşüme uğramışsa da önemli olan piyasa fiyatının ne olacağıdır. Piyasanın durgun bir seyir izlemesinden dolayı fidandaki biyolojik dönüşüme karşın herhangi bir pazar fiyatı oluşmadığından dolayı değer artışı veya azalışı bilinmemektedir. Bu nedenle işletme en son işlem fiyatı olan 100 YTL' yi gerçeğe uygun değer olarak belirleyebilir.

### 2.3.2. Benzer Varlıkların Piyasa Fiyatı

Piyasa fiyatı oluşmayan bir varlığın yerine piyasa fiyatı bulunan benzer bir varlığın emsal alınıp, gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra bulunan değerin, gerçeğe uygun değer olarak kabul edilmesi şeklinde açıklanabilir (TMS 41, md.18/b).

**Örnek:** X Tarım İşletmesi 10 dönüm plastik serada biber üretimi yapmakta ve ilk bilanço dönemi geldiğinde canlı varlıklarının gerçeğe uygun değerini tespit edememektedir. Bu esnada, civardaki topraksız tarım (perlit) ile biber üretimi yapan 15 dönümlük bir cam sera 1.750.000 YTL' ye satılmıştır. Satılan sera ile mevcut sera arasındaki farklılık sadece teknik özelliklerden kaynaklanmakta olup, dikimi yapılan fidelerin niteliği, dekar başına fide sayısı ve fidelerin dikim tarihi aynı özellikleri taşımaktadır. X Tarım İşletmesi, bu fiyatı esas alarak gerçeğe uygun değeri aşağıdaki gibi tespit edebilir.

X Tarım İşletmesi, satılan seranın aşağıda yer alan ayrıntılı anahtar teslim fiyatı bilgilerine ulaşmış ve *benzer varlıkların piyasa fiyatı* yönteminden yola çıkılarak yapılan hesaplama sonucunda *satılan seraya ait* canlı varlıkların değerini bulmuştur.

<b>Cinsi</b>	<b>(Satılan Sera )</b>	<b>YTL/dekar</b>
Konstrüksiyon ve cam		35.000 YTL
Perlit		5.000 YTL
İşçilik		2.000 YTL
Damlama sulama		3.000 YTL
Isıtma sistemi		10.000 YTL
Betonlara, yol, arazi tesviye		3.000 YTL
Gümrük vergisi ve nakliye		2.000 YTL
Toplam		60.000 YTL/dekar
Arazinin değeri		30.000 YTL/dekar
Seranın değeri		900.000 YTL
<u>Arazinin değeri</u>		<u>450.000 YTL</u>
Toplam		1.350.000 YTL
Satış fiyatı		1.750.000 YTL
<u>Satıştan sağlanan kâr (Anahtar Teslim Fiyatı Üzerinden)</u>		<u>100.000 YTL</u>

**Canlı Varlıkların Değeri (Satılan seraya ait) 300.000 YTL**

X Tarım İşletmesi benzer varlıkların piyasa fiyatı yöntemine (satılan seraya) göre gerekli düzeltmeleri yaptıktan sonra *kendi serasına ait* canlı varlıkların gerçeğe uygun değerini bulacaktır. Düzeltmelere ilişkin açıklamalar aşağıdaki şekildedir.

X Tarım İşletmesi, kendi serasında plastik malzeme kullandığı için satılan sera ile arasındaki konstrüksiyon ve cam farkının dekar başına % 50 daha az olduğunu öğrenmiştir. Böylece satılan seraya ait 35.000 YTL/dekar yerine kendi serası için 17.500 YTL/dekar rakamını almıştır. Kendi serasında perlit kullanmadığı için satılan serada perlitten kaynaklanan 5.000 YTL/dekar fiyatını da indirdikten sonra toplamda 22.500 YTL / dekar (5.000 YTL/dekar + 17.500 YTL/dekar) fiyat farkı oluşmuştur. Satılan seranın dekar başına değeri 60.000 YTL olduğuna göre, X Tarım İşletmesi kendi serası için dekar başına değeri 37.500 YTL ( 60.000 – 22.500) olarak hesaplamıştır. X Tarım İşletmesine ait seranın toplam alanı 10 dekar olduğuna göre toplam sera değerini 375.000 YTL (37.500 YTL x 10 dekar) olarak hesaplamıştır. Satılan 15 dekarlık seradaki canlı varlık değeri 300.000 YTL olduğuna göre, dekar başına 20.000 YTL canlı varlık olduğunu hesaplamış ve kendi 10 dekarlık serasındaki canlı varlıkların değerini de 200.000 YTL (20.000 YTL x 10 dekar) olarak bulmuştur. Böylece kendi serasının canlı varlıklarla bir-

likte 575.000 YTL (375.000 + 200.000) olduğunu tespit etmiş ve bulunduğu değerın güvenilir olduğunu anlayınca canlı varlıklarını 200.000 YTL olarak finansal tablolarda göstermiştir.

Bu noktada bir parantez açıp, TMS 41’de bu konuda yer alan başka bir açıklamaya dikkati çekelim. TMS 41’e göre tarımsal arazi ve fiziksel olarak tarımsal araziye bağlı olan biyolojik varlıkların değerlemesi birbirinden bağımsızdır. Biyolojik varlıklar, araziden ayrı olarak satış noktasındaki tahmini maliyetler ve pazara götürme maliyetleri çıkarıldıktan sonra kalan net gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilmektedir. Standart, biyolojik varlıkların tarımsal araziye bağlı olmasından dolayı ayrı bir pazarı olamayacağını fakat biyolojik varlıkların üzerinde bulunduğu tarımsal arazi için aktif bir pazarın oluşabileceği görüşünden hareketle biyolojik varlıklara ilişkin değerlemenin nasıl yapılacağını açıklamıştır. Standartta bu durum birleşik varlıklara ilişkin bilginin, canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde kullanılabileceği yönündedir (TMS 41, md.25). Standartta yer alan açıklamalardan yola çıkarak geliştirdiğimiz formülü canlı varlıkların gerçeğe uygun değerini bulmak için örneğimize uygulayabiliriz.

$$a = d - (b+c)$$

a= Tarımsal Araziye Bağlı Biyolojik Varlıklar

b= İşlenmemiş Tarımsal Arazi

c= Tarımsal Araziyi İşlemek İçin Katlanılan Maliyetler

d= Biyolojik Varlıklar+İşlenmiş Tarımsal Arazi (Toplam Değer)

$$a = 1.750.000 - (450.000 + 900.000)$$

$$a = 400.000 \text{ YTL} - 100.000 \text{ YTL kâr}$$

$$a = 300.000 \text{ YTL (Satılan Seradaki Canlı Varlıkların Değeri)}$$

### 2.3.3. Sektör Ortalamaları Fiyatı

Standart, diğer iki seçeneği birer cümle ile de olsa açıklarken bu seçeneğin açıklamasını örnek vererek yapmış ve “bir meyve bahçesinin sandık, kile veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi sektör emsalleri” ifadesini kullanmıştır. (TMS 41, md18/c)

**Örnek:** X Tarım İşletmesi 10 dekarlık serada domates üretimi yapmakta ve canlı varlıklarını gerçeğe uygun değer ile değerlemek istemektedir. Sektör ortalamaları modeline göre gerçeğe uygun değer şu şekilde belirlenebilmektedir:

Sektör ortalamaları modeline göre işletme, kendi sektörüne ait ortalama



verimi esas almalıdır. İşletmelerin faaliyette buldukları sektöre göre ortalama verim değışkenlik gösterebilmektedir. X Tarım İşletmesi bir dekar seradan elde edilecek ürün miktarını belirlemek durumundadır. İşletme domates için bu verimin yaklaşık 7 ton/dekar olduğunu tespit etmiştir. İşletme, canlı varlıklarını bu miktar üzerinden değerlemelidir.

#### 2.4. Net Nakit Akışları Yöntemi

Standart yukarıda açıklanan üç seçeneğin de gerçeğe uygun değerin tespit edilmesi ile ilgili sonuç vermemesi durumunda net nakit akışlarının kullanılmasını önermektedir (TMS 41, md.20-23). Net nakit akışları yöntemi ile ilgili açıklamalarımızı üç aşama halinde verebiliriz.

*Birinci aşama;* varlıklara ilişkin dönemler itibarıyla nakit girişleri, nakit çıkışları ve nakit çıkışı gerektirmeyen giderlerin tahmin edilmesi sonucunda hesaplanan net nakit akışlarının tespit edilmesidir. *Nakit girişleri* hasat sonucunda elde edilmesi beklenen gelirler, *nakit çıkışları* ilk madde malzeme, işçilik vb. giderler, *nakit çıkışı gerektirmeyen giderler* ise amortismanlardır. Standart, net nakit akışları oluşturulurken canlı varlığın mevcut konumu göz önüne alınarak tahminlerin yapılmasının altını çizmiş ve gelecek dönemlerde canlı varlıklarla veya işletme ile ilgili yapılması düşünülen faaliyetlere yer verilmemesi gerektiğini belirtmiştir. Örneğin işletme, hasat aşamasındaki fireyi en aza indirecek bir makine satın almayı planlamış fakat henüz satın almamış ise, net nakit girişlerini belirlerken hasat miktarının tahminini makineye göre değil, mevcut hasat şekline göre belirlemelidir.

*İkinci aşama,* bugünkü değer faktörünü hesaplamak için uygun bir iskonto oranı tespit etmektir. Bugünkü değer faktörü  $1 / (1 + i)^n$  formülü ile bulunur. Formülde; i: iskonto oranını, n: dönem sayısını ifade etmektedir. Bu iskonto oranı, paranın zaman değerinden dolayı birinci aşamada bulunan nakit akışlarını bilanço günündeki değere taşımak için kullanılacaktır.

*Üçüncü aşama* ise, net nakit akışlarının iskonto yardımı ile bulunan bugünkü değer faktörüne bölünerek, bilanço gününe taşınmasıdır.

**Örnek:** X Tarım İşletmesinin 1. ara dönem sonu finansal tablosunda canlı varlıklarının gerçeğe uygun değerin belirlenmesine yönelik net nakit akışlarının bugünkü değerini bulmak amacıyla oluşturduğu bilgiler Tablo 1’de verilmiştir. İşletme net nakit akışlarını bugünkü değere indirmek için piyasada geçerli olan 3 aylık % 4,5 faiz oranını kullanmıştır. Buna göre işletmenin nakit akışlarının bugünkü değeri aşağıdaki gibi belirlenir:

## Net Nakit Akışlarının Bugünkü Değeri (YTL)

Unsurlar	DÖNEM			
	1. Ara Finansal Tablo	2. Ara Finansal Tablo	3. Ara Finansal Tablo	4. Ara Finansal Tablo
Nakit Girişi	5.000	8.000	9.000	4.000
Nakit Çıkışı	12.000	5.000	2.000	1.000
Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler	500	300	200	100
<b>Nakit Akımı</b>	<b>-6.500</b>	<b>3.300</b>	<b>7.200</b>	<b>3.100</b>
<b>İskonto Oranı</b>	<b>4,50%</b>			
<b>Nakit Akımlarının Bugünkü Değeri</b>	-6.220,10	3.021,91	6.309,34	2.599,54
		3.157,89	6.593,26	2.716,52
			6.889,95	2.838,76
				2.966,51
<b>Bugünkü Değerler Toplamı</b>	<b>5.710,69</b>	<b>12.467,67</b>	<b>9.728,72</b>	<b>2.966,51</b>
	<b>1. Dönem Başı</b>	<b>2. Dönem Başı</b>	<b>3. Dönem Başı</b>	<b>4. Dönem Başı</b>

İşletmenin 1.dönem sonu mali tablolarında, canlı varlıklar için, net nakit akışların bugünkü değerine göre bulunan değer 12.467,67 TL'dir. İşletme bu rakamı gerçeğe uygun değer olarak kullanabilir.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle belirlenme hiyerarşisi ile ilgili buraya kadar yapılan açıklamalar maddeler halinde aşağıdaki şekilde sıralanabilir. (Sonuçlar önerdiğimiz hiyerarşi göz önüne bulundurulurarak tasnif edilmiştir.)

i. TMS 41, canlı varlıkların finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle gösterilmesini esas alan bir sistem getirmektedir.

ii. Bu varsayım sadece canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında geçerliğini *geçici olarak* yitirebilir. Finansal tablolara ilk alınma esnasında ise gerçeğe uygun değer kullanılır.

iii. Finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle yer alan bir canlı varlık, bu tarihten sonraki tüm finansal tablolarda da gerçeğe uygun değerle yer almalıdır.

- iv. Gerçeğe uygun değer aktif bir piyasayı esas almaktadır.
- v. Canlı varlığın aktif bir piyasada değerini belirleyecek unsurların başında, biyolojik dönüşüm gelmektedir.
- vi. Biyolojik dönüşüm canlı varlıklarda meydana gelen *gözlemlenebilen ve ölçülebilir* değişimdir.
- v. Biyolojik dönüşüm, aktif bir piyasa ile birleşerek gerçeğe uygun değer oluşturur.
- vi. Canlı varlıkları aktif bir pazara götürmek her zaman mümkün olmayabilir (bitkilerin toprağa bağlı olmasından dolayı) veya aktif bir pazar oluşmayabilir.
- vii. Bu durumda gerçeğe uygun değer belirlenmesi için farklı yöntemlere başvurulur.
- viii. Piyasa fiyatını ve net nakit akışlarını dikkate alan yöntemlerden önce, canlı varlığın ilk işlem (ekim, dikim vb.) tarihi esas alınarak biyolojik dönüşümlerindeki *gözlemlenebilen ve ölçülebilir* değişim dikkate alınabilir.
- ix. Piyasa fiyatını esas alan yöntemlerden biri veya daha fazlasından sonuç alınması durumunda, alınan sonuçlardan uygun olanı gerçeğe uygun değer olarak belirlenir.
- x. Aktif piyasa, biyolojik dönüşüm ve piyasa fiyatı seçeneklerinden sonuç alınmaması durumunda net nakit akışları yöntemi uygulanır. Bu yöntem hesaplamaya ve tahmine dayanmaktadır. Bu nedenle yöntemden 'gerçeğe yakın' bir sonuç alınması, nakit akışlarının ve iskonto oranlarının belirlenmesindeki hassasiyete bağlıdır.
- xi. Bu seçenekten de sonuç alınmaması durumunda işletme yönetimi, kendi politikaları neticesinde gerçeğe uygun değer belirler ve bu durumu açıklar.
- xii. Gerçeğe uygun değer belirlenip canlı varlıklar bu değer üzerinden finansal tablolara alındıktan sonra, gelecek hesap dönemlerinde de aynı süreç izlenir.
- xiii. Gerçeğe uygun değer meydana gelen değer artış ve azalışlar değerlendirme farkı olarak dikkate alınır.
- xiv. Oluşan değerlendirme farkları gelir tablosunda gösterilir.

### 3. SONUÇ

TMS 41, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ile ilgili yöntemlere sistematik bir şekilde yer vermemiştir. Bu nedenle canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde kullanılacak yöntemler konusu tam olarak açıklığa kavuşmamıştır. Standarttaki açıklamalardan yola çıkılarak oluşturduğumuz akış şemasında canlı varlıklarda gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi için bir hiyerarşi oluşturulmuştur. İşletmenin gerçeğe uygun belirlenmesinde bu hiyerarşiyi takip ettiği takdirde zaman ve maliyetten tasarruf sağlayacağı düşünülmüştür.

### **KAYNAKÇA**

Demirkol, Ö.F. 2006. Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı