

TARIMSAL FAALİYETLERİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 41 (TMS-41)'E GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: GERÇEĞE UYGUN DEĞER MUHASEBESİ

Yrd. Doç. Dr. Semra AKSOYLU*

ÖZET

Bu çalışmada, genel olarak tarım sektöründeki faaliyetler ve bu faaliyetlere ilişkin muhasebe uygulamaları, Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS-41) çerçevesinde incelenmiştir. Çalışmada TMS-41'in amacı ve kapsamı, canlı varlıkların edinimi ve değerlemesi konuları üzerinde durulmuştur. TMS-41 tarım işletmelerinde muhasebe uygulamalarını düzenlemek amacıyla geliştirilmiş bir muhasebe standardıdır. Bu standart, canlı varlıkların değerlemesinde geleneksel maliyet yaklaşımı yerine gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemiştir. Ayrıca, TMS-41 tarımsal faaliyetlerin sınırlarını belirlemiştir. Çalışmada tarımsal faaliyetin alt dallarından olan tarla bitkisi ve meyve bahçesine ilişkin örnekler TMS-41'e uygun olarak sunulmuştur.

Anahtar Sözcükler: TMS, Tarımsal Faaliyet, Canlı Varlıklar, Gerçeğe Uygun Değer

ACCOUNTING FOR AGRICULTURAL ACTIVITIES ACCORDING TO TURKISH ACCOUNTING STANDARD 41: FAIR VALUE ACCOUNTING

ABSTRACT

In this study, generally activities in agriculture sector and accounting practices regarding these activities are analysed in the context of Turkish Accounting Standart 41(TAS-41). The aim and extent of TAS-41, acquisition of biological assets and their valuation are elaborated in the study. TAS-41 is an accounting standart which is developed to arrange accounting practices in agriculture enterprises. This standart has adopted fair value approach instead of traditional accounting approach in the valuation of biological assets. Moreover, TAS-41 has specified the borders of agricultural activities. In the study, examples about arable crops and fruit garden which are sub-branches of agricultural activities are presented in accordance with TAS-41.

Keywords: TAS, Agricultural Activity, Biological Assets, Fair Value

* Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu aksoylus@erciyes.edu.tr

1. GİRİŞ

Tarım sektörü, diğer sektörlerle sunduğu kaynaklardan dolayı küresel ekonomi için son derece önemlidir. Bu sektör, maden sektörü ile birlikte ekonominin temel hammadde üreticisinden birisi durumundadır. Dolayısıyla, hem ekonomiye yaptığı doğrudan katkı, hem de ekonominin diğer alanlarına sağladığı girdiler nedeniyle iki yönlü öneme sahiptir.

Ülke ekonomisinde bu derece önemli yeri olan tarım sektörünün tüm faaliyetlerinin yakından takibi zorunlu görülmektedir. Nitekim, tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusunda; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) Uluslararası Muhasebe Standardı 41 (IAS-41) Tarımsal Faaliyetler Standardını yayınlamıştır.

Ülkemizde de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS-41) Tarımsal Faaliyetler, IAS-41 ile uyumlu olarak hazırlanmıştır.

Bu çalışmanın amacı, genel anlamda tarımsal faaliyetler ve bu faaliyetlerin muhasebe kayıtlarına alınması ve raporlanması konularını TMS-41 çerçevesinde incelemek ve öneri getirmektir. Çalışmanın kapsamı tarla bitkisi ve meyve bahçesi olarak sınırlanmış ve tarla bitkisi ile meyve üretimi yapan iki işletmede muhasebe uygulamalarının TMS-41 çerçevesinde nasıl yapılabileceğine ilişkin öneri getirilerek model oluşturulmuştur.

2. Tarımsal Faaliyetler

Dünyada ve ülkemizde son yıllarda yaşanan hızlı nüfus artışı ve iklim değişiklikleri, özellikle beslenme odaklı olması açısından tarım sektörünü stratejik bir öneme sahip hale getirmiştir. Tarım sektörü; gıdaların üretimi ve beslenme ile doğrudan ilgisi, aktif nüfus ve işgücünün yük-

sek değerler göstermesi, milli gelire katkısı ve sanayi sektörüne sağladığı hammadde ve sermaye yanında, sağlıklı çevrenin oluşması ve korunması, ekolojik dengenin kurulması ve devam ettirilebilirliği açısından, tüm ülke insanını ilgilendirmesiyle, ekonomik ve sosyal bir sektör olma özelliği taşımaktadır (Arzova ve Poroy Arsoy, 2011:1).

Türkiye’de tarım sektörü ulusal gelirin ve istihdamın önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Ülke ekonomisine yaptığı katkılar göz önüne alındığında, bu sektörün tüm faaliyetlerinin incelenmesi gerekli görülmektedir. Öncelikle tarımsal faaliyetlerin ne olduğunun ve bu faaliyetlerin sınırlarının net bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

Tarımsal faaliyet; satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir (TMS-41: Madde5). Tarımsal faaliyet geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu içerir. Hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği faaliyetleri. Genel anlamda bu faaliyetleri dört grupta toplayabiliriz:

1. Bitkisel Üretim (tarla bitkileri, sebzeler ve meyveler)
2. Hayvansal Üretim (et, süt, yumurta gibi ürünler)
3. Orman Ürünleri Üretimi
4. Su Ürünleri Üretimi (balık ve diğer deniz ürünleri)

Bu çeşitlilik içerisinde tarımsal faaliyetlerin bazı ortak özellikleri bulunmaktadır. Bu özelliklerden birisi **değişim kapasitesinin olmasıdır**. Yaşayan hayvanlar ve bitkiler biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahip olmalıdır (TMS-41:

Madde 6). Biyolojik dönüşüm; her biri gözlemlenebilen ve ölçülebilen büyüme, bozulma, üretim ve döllenme gibi çeşitli fiziksel değişimlerle sonuçlanır (TMS-41: Madde 5). Söz konusu fiziksel değişikliklerin her biri, beklenen ekonomik fayda ile doğrudan ilişkilidir. Hasat nedeniyle canlı varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimi etkileyen iki faktör vardır. Bunlardan birincisi fiziksel değişimdir ikincisi piyasa şartlarıdır (Demirkol, 2008:114). Burada bahsi geçen gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken bedeldir. TFRS 13’de de gerçeğe uygun değer; “piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat” olarak tanımlanmıştır.

Bir diğer ortak özellik **değişimin yönetilebilmesidir**. Yönetim, ilgili sürecin gerçekleşmesi için gereken şartları 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(TMS-41: Madde 6).

Bir başka ortak özellik ise, **değişimin ölçülebilmesidir**. 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(TMS-41: Madde 6).

Tarım muhasebesi; tarım işletmelerinin faaliyetlerinden doğan finansal işlem ve olayları kaydeden, bu kayıtları amaca uygun bir şekilde özet-

leyen, analiz eden ve bunlardan faydalı sonuçlar çıkaran bir muhasebe dalıdır. Tarım muhasebesi uygulamasının öncelikli amacı, işletmenin finansal ve fiziksel durumu ile ilgili bilgi sağlamaktır. Tarım muhasebesinde istenilen düzeyde bilgiye ulaşmanın bazı zorlukları vardır. Tarım muhasebesini özellikli kılan ve istenilen bilgiye ulaşmayı zorlaştıran faktörlerin başında tarımsal faaliyetlerin ve tarım işletmelerinin özellikleri, vergi yasalarının uygulamaya etkileri ve tarım işletmelerinin sahiplerinin özellikleri gelmektedir (Tokay ve Deran, 2011:42). Tarımsal faaliyetlerin özelliklerinden kaynaklanan güçlükler nedeniyle, faaliyetlerin izlenebilmesi için etkin bir muhasebe sistemine ve muhasebe standardına ihtiyaç duyulmuştur (Parlakkaya ve Tunçez, 2011:171).

Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusunda dünyada ve ülkemizdeki son gelinen noktaya baktığımızda; Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) 2000 yılında Uluslararası Muhasebe Standardı 41 (IAS-41) Tarımsal Faaliyetler Standardını yayınlamış ve 01.01.2003 tarihinden itibaren finansal tablolar için geçerli olmuştur. IAS-41’in temel amacı tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebe uygulamalarını düzenlemektir (Lefter ve Roman, 2007:15). Bu düzenlemeler çerçevesinde, IAS-41’in tarımsal faaliyetlerin finansal tablolarda sunulmasında, gerçeğe uygun değer modelini benimsemiş olduğu görülmektedir (Adukia, 2006:1442).

Ülkemizde de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 24.02.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS-41) Tarımsal Faaliyetler, IAS-41 ile uyumlu olarak hazırlanmıştır.

3. Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS-41)’in Amacı ve Kapsamı

TMS-41’in amacı; tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları

belirlemektir. Bu standart, aşağıda yer alan varlıkların tarımsal faaliyetle ilgili olmaları durumunda, söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır (TMS-41: Madde 1):

- a) Canlı varlıklar,
- b) Hasat zamanındaki tarımsal ürünler,
- c) Devlet teşvikleri.

Canlı varlıklar, söz konusu muhasebe standardında, yaşayan hayvan veya bitkiler olarak tanımlanmıştır. Bu standartta canlı varlıklar, tüketilebilir canlı varlıklar ve ürün veren canlı varlıklar olarak iki gruba ayrılmıştır. Tüketilebilir canlı varlıklar, hasat edilen veya canlı varlık olarak satışa konu olan varlıklardır. Ürün veren canlı varlıklar ise, kendisinin hasat edilmesi söz konusu olmayan varlıklardır. Bunlar tarımsal ürün değillerdir, daha çok yeniden teşekkül eden varlıklardır (Aryanto, 2011:2). Canlı varlıklar olgunlaşmış veya olgunlaşmamış varlıklar olarak da sınıflandırılabilir. Olgunlaşmış canlı varlıklar bir defada veya düzenli aralıklarla hasat edilebilecek duruma gelmiş bulunan varlıklardır. Olgunlaşmamış canlı varlıklar ise henüz yetiştirme aşamasındaki varlıklardır.

Tarımsal ürünler, işletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür. Devlet teşvikleri ise, işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli ko-

şulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır (TMS-20: Madde 3).

Hasat noktasından sonraki tarımsal ürünler, canlı varlıkların yetiştirildiği araziler, tarımsal faaliyete ilişkin maddi olmayan duran varlıklar ve yönetilemeyen tarımsal faaliyetler (okyanus balıkçılığı gibi) TMS-41'in kapsamı dışındadır.

TMS-41, hasadı yapılmış canlı varlıklara (tarımsal ürünlere), sadece hasat noktasında uygulanır. Hasat sonrası ürünlerin finansal tablolarda sunulması ile ilgili değildir (Mateş ve Grosu, 2008:457). Örneğin, üzümü yetiştiren çiftçinin, söz konusu üzümü şaraba dönüştürmesi işlemi TMS-41 kapsamında değildir. Bahsi geçen işlemler tarımsal faaliyetin mantıklı ve doğal bir uzantısı ve gerçekleştirilen faaliyetler biyolojik dönüşüme benzerlik gösterir nitelikte dahi olsa, bu tür işleme faaliyetleri bu standartta yer alan tarımsal faaliyet kapsamına alınmamıştır (TMS-41: Madde 3).

Söz konusu standart, canlı varlıklar ile canlı varlıklardan hasadı yapılmış tarımsal ürünleri birbirinden ayırmaktadır (Elad, 2004:622).

TMS-41 4. maddesinde, canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünlere ilişkin örnekleri şu şekilde sunmuştur:

Tablo 1. TMS-41 Kapsamında Yer Alan ve Almayan Faaliyetler

| Canlı Varlıklar | Tarımsal Ürün | Hasattan Sonra İşlenme Sonucu Ortaya Çıkan Ürünler |
|---------------------------|---------------------------------------|--|
| Koyun | Yün | Yün ipliği, halı |
| Orman korusundaki ağaçlar | Kütük | Kereste |
| Bitkiler | Pamuk | İplik, giysi |
| | Şeker Pancarı | Şeker |
| Mandıra Hayvanı | Süt | Peynir |
| Sığır | Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır | Sosis, pastırma |
| Çalılık | Yaprak | Çay, işlenmiş tütün |
| Asma | Üzüm | Şarap |
| Meyve ağaçları | Toplanmış meyveler | İşlenmiş meyve |

Tabloda üçüncü sütunda yer alan hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler TMS-41'in kapsamı dışındadır.

4. Tarım İşletmelerinde Canlı Varlık Edinimi İle İlgili Muhasebe İşlemleri

Tarım işletmelerinde canlı varlığın ediniminde, satın alma veya üretim olmak üzere iki yol vardır. Bu işletmelerin sahip oldukları canlı varlıkları ne şekilde edindikleri, edinim maliyetleri vb. konular muhasebe uygulamaları açısından son derece önemlidir.

Canlı varlıklar veya tarımsal ürünler, ancak işletmenin söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması, varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi (TMS-41: Madde 10) halinde muhasebeleştirilir.

TMS-41, canlı varlıklarla ilgili olarak ortaya çıkan maliyetlerin nasıl bir işleme tabi tutulacağı konusunda net bir açıklama yapmamıştır. Konuyla ilgili bir kısım görüş sahipleri, gerçeğe uygun değer modelinde bütün maliyetlerin gi-

derleşmesi gerektiğini, hiçbir harcamanın aktifleştirilmemesi gerektiğini belirtmektedirler. Bir kısım görüş sahipleri de, hangi maliyetlerin giderleşeceği, hangi maliyetlerin aktifleştirileceği hususunda standardın bilgi vermesi gerektiğini vurgulamaktadırlar (Özkan, 2001:88; Özkan ve Aksoylu, 2012:132-133). Uluslararası muhasebe standartları komitesi, gerçeğe uygun değer ölçüsünün kullanılması durumunda hangi maliyetlerin aktifleştirileceği, hangilerinin giderleşeceği konusunda açıklama yapmaya gerek olmadığını belirtmektedir (IASC, 1999).

Konuyla ilgili olarak standart henüz yayımlanmadan önceki taslakta yer alan açıklamalar dikkate alınabilir. Taslak standarttaki (E-65) açıklamalar şu şekildeydi:

Canlı varlıkların **üretim ve hasat maliyetleri, meydana geldikleri anda gider olarak kaydedilmelidir**. İşletmece sahip olunan ve kontrol edilen canlı varlıkların **miktarını artıran maliyetler** ise net defter değerine eklenmelidir.

Yapılan bir çalışmada da -canlı varlıkların satın alma maliyetleri hariç- gerçeğe uygun değerle ölçülen canlı varlıklarla ilgili tüm **maliyetlerin**

gerçekleştiği anda **gider** olarak dikkate alınması gerektiği vurgulanmaktadır (Deloitte, 2012:2).

Canlı varlıklar eğer bir yıldan daha uzun süre elde tutulacaksa duran varlık grubu içinde gösterilmelidir. Bu varlıklar ürün veren canlı varlıklar olarak kabul edilirler. Örneğin, meyve bahçelerindeki ağaçlar, süt inekleri vb. Tarla bitkileri gibi kısa yaşam sürelerine sahip olan canlı varlıklar ise dönen varlıklar grubu içinde yer almaktadır. Bunlar tüketilebilir canlı varlık grubundadır, uzun bir yaşam süreleri yoktur.

5. Canlı Varlıkların Değerlemesi

Canlı varlıklar arasında bir takım ayırımlar ve farklılıklar olmasına rağmen, bu varlıkların değerlendirilmesi aynıdır (Aryanto, 2011:2). Canlı varlıkların hepsi belli bir süre fiziksel olarak gelişirken, değerlerinde de bir değişiklik olur. Bu değer değişikliği genelde katlanılan maliyetlerle doğru orantılıdır. Ancak, çoğunlukla eşit tutarlı değildir (Sönmez, 2004:149). Canlı varlıklar başlangıçta ve her bilanço döneminde gerçeğe uygun değerden tahmini satış maliyeti çıkarılmak suretiyle (net gerçeğe uygun değerle) değerlendirilir (Adukia, 2006:1442). Tarımsal ürünler de hasat anında net gerçeğe uygun değerle, daha sonraki bilanço dönemlerinde ise TMS-2 Stoklar standardına göre değerlendirilir.

Gerçeğe uygun değer; piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır (TFRS-13). Gerçeğe uygun değer modelinde, varlıkların gerçeğe uygun değerleri genelde mevcut piyasa fiyatlarına göre belirlenmektedir (Lhaopadchan, 2010:122). Nitekim, canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin hasat dönemindeki gerçeğe uygun değerini en iyi belirleme ölçüsü de aktif piyasa fiyatıdır. Aktif piyasa fiyatını belirlerken; piyasada işlem gören mamullerin homojen olup olma-

dığı, istekli alıcı ve satıcının bir araya gelip gelmediği ve fiyatların makul ölçülerde olup olmadığı gibi özelliklerin göz önünde tutulması gerekir (Mihalciuc ve Socoliuc, 2008:250). Burada piyasa fiyatına göre gerçeğe uygun değer belirlenirken piyasadaki en yüksek fiyat alınmaz, piyasada makul olan geçerli fiyat alınır ve bu fiyat belirlenirken canlı varlığın yaşı, tüketim özelliği, tekrar üretilme kapasitesi gibi bazı özelliklerin de göz önünde tutulması gerekir (Lefter ve Roman, 2007:18).

TMS-41'in 10. maddesine göre, canlı varlıkların aktif bir piyasasının bulunmaması durumunda ise; işletme, canlı varlıklarla ilgili işlem tarihi ile raporlama dönemi sonu arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla, en son piyasa işlem fiyatı, farklılıkları yansıtan düzeltmelerin yapıldığı benzer varlıkların piyasa fiyatları, benzer varlıkların piyasa fiyatı ve sektör ortalamaları bilgilerinden bir veya daha fazlasına ulaşmaya çalışarak bunlar arasında en uygununu gerçeğe uygun değer olarak belirlemelidir.

Bazen canlı varlığın piyasa fiyatı veya değeri mevcut olmayabilir. Bu durumda gerçeğe uygun değer belirlenirken, vergi öncesi piyasa fiyatı iskonto edilmeli ve ilgili varlıktan beklenen net nakit akışının şimdiki değeri kullanılmalıdır. Bazen çok istisnai olarak, gerçeğe uygun değer canlı varlıkların edinim ve üretim maliyetleri vasıtasıyla yaklaşık olarak da belirlenebilir (Lefter ve Roman, 2007:18-19).

Canlı varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinden satış noktasındaki tahmini satış maliyetleri çıkarılarak, net gerçeğe uygun değerleri belirlenir. Bilanço dönemi boyunca canlı varlıkların gerçeğe uygun değerindeki değişime ise, faaliyetlerden elde edilen kâr veya zarar olarak açıklanmalıdır.

Göz önünde tutulması gereken bir diğer konu

da, canlı varlıkları tarım arazilerinden ayırmanın fiziksel olarak mümkün olmaması durumudur (Meyve bahçelerinde olduğu gibi). Ancak, bunların kombine bir varlık olarak geçerli bir piyasası olabilir. Canlı varlığın gerçeğe uygun değeri belirlenirken, işlenmiş ya da işlenmemiş arazinin gerçeğe uygun değeri kombine varlığın gerçeğe uygun değerinden çıkarılır.

TMS-41'in 30. maddesine göre, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır. Ancak, bu varsayım yalnızca, piyasa fiyatı veya değeri bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif tahminlerin güvenilir olmayacağını açık olarak anlaşıldığı canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında yok sayılabilir. Böyle bir durumda söz konusu canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür. Söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda işletme, anılan varlığı gerçeğe uygun değerinden tahmini satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer. 30. maddede belirtilen varsayım sadece ilk muhasebeleştirme sırasında yok kabul edilebilir. Canlı varlıklarını daha önce gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmüş bir işletme, söz konusu varlıkları elden çıkarana kadar gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmeye devam eder (TMS-41: Madde 31). Tarımsal ürünlerin ise, hasat noktasında gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir şekilde ölçülebileceği varsayılmaktadır. Bu nedenle tarımsal ürünlerin değerlendirilmesinde gerçeğe uygun değer modelinin uygulanması zorunludur (Mackenzie ve Diğerleri, 2011:447).

TMS-41'e göre; canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin çıkarılması sonucu ilk muhasebeleştirme sırasında ortaya çıkan kar veya zarar ile gerçeğe uygun değerdeki de-

ğişikliklerden doğan kar veya zarar olduğu dönemin gelir tablosunda kar veya zarar olarak dikkate alınır. Bazen canlı varlıklara ait satış maliyetleri gerçeğe uygun değeri aşabilir. Bu durum ilk muhasebeleştirmede zararı ortaya çıkarır (Lefter ve Roman, 2007:17). Bunun tam aksine ilk anda kar da doğabilir. Yeni alınmış bir sığırdan buzağı doğması örneğinde olduğu gibi. Bu durumlar tarımsal ürünler için de geçerlidir.

6. Örnek Uygulama Modelleri

Canlı varlıkların veya tarımsal ürünlerin satın alma maliyetleri hariç, **üretim ve hasat maliyetleri** gerçekleştikleri anda **gider** olarak dikkate alınmalıdır. Bu konuda yapılmış bir çok çalışmada canlı varlık üretimiyle ilgili katlanılan tüm maliyetler stok maliyeti olarak dikkate alınmış ve oluşan stok maliyeti ile net gerçekleştirilebilir satış değeri arasındaki fark, canlı varlık değerlendirme farkı olarak kar veya zarara yansıtılmıştır. Bu durum, canlı varlıkların veya tarımsal ürünlerin maliyetlerinin hesaplanması bakımından uygun olmakla beraber, TMS-41'in benimsemiş olduğu gerçeğe uygun değer muhasebesinin felsefesine uymamaktadır. Bu bakımdan TMS-41'de belirtilen ilkelere uygun iki örnek sunulmuştur. Örnek uygulamalarda; tekdüzen muhasebe sistemimizde yer alan 7/A ve 7/B modelleri dikkate alınmamıştır. Zira, tarım işletmeleri için 7/A seçeneği (giderlerin işletme fonksiyonlarına göre izlenmesi yaklaşımı) yerine; 7/B seçeneği nispeten (giderlerin türlerine göre izlenmesi yaklaşımı) daha uygun gözükmeyle beraber, mevcut 7/B seçeneğinin kapsamının tarım işletmeleri için uygun olmadığı düşünülmektedir. Bu bakımdan örnek uygulama modellerinde mevcut tekdüzen hesap planının maliyet hesapları göz ardı edilerek, tarım işletmelerindeki gider türlerinin doğasına uygun bir kayıt benimsenmiştir. Nitekim, finansal tabloların sunulduğu standardında da giderlerin raporlanmasında işletmelere standart bir format verilmemekte, giderlerin işletme fonksiyonlarına göre veya nite-

liklerine göre sunulması konusunda iki farklı yol önerilmektedir. Burada temel ilke olarak gerçeğe uygun sunum esas alınmalıdır.

Model I : Tarla Bitkisi Modeli

Buğday yetiştiren bir tarım işletmesinin hasat zamanına kadar katlandığı bazı giderler aşağıdaki gibidir:

| <u>Gider Çeşitleri</u> | <u>Tutar</u> |
|-------------------------|---------------|
| Tohum Gideri | 12.000 |
| Gübre Gideri | 7.000 |
| Kimyasal İlaç Gideri | 6.000 |
| Sulama Gideri | 8.000 |
| İşçilik Gideri | 18.500 |
| Amortisman Gideri | 3.500 |
| Diğer Giderler | <u>2.000</u> |
| Giderler Toplamı | 57.000 |

Hasat zamanında yetiştirilen buğdayın aktif piyasa fiyatı toplam 70.000 TL, tahmini satış maliyeti ise 6.000 TL dir.

Bu bilgiler ışığında TMS-41'in felsefesine uygun olarak yapılacak kayıtlar şöyle olacaktır:

Dönemde Ortaya Çıkan Üretim Giderleri Kaydı

| | |
|------------------------------|--------|
| _____ / _____ | |
| Tohum Gideri | 12.000 |
| Gübre Gideri | 7.000 |
| Kimyasal İlaç Gideri | 6.000 |
| Sulama Gideri | 8.000 |
| İşçilik Gideri | 18.500 |
| Amortisman Gideri | 3.500 |
| Diğer Giderler | 2.000 |
| Çeşitli Aktif/Pasif Hesaplar | 57.000 |
| _____ / _____ | |

Tarımsal Ürünün Üretim Geliri Kaydı¹

| | |
|---|--------|
| _____ / _____ | |
| Tarımsal Ürünler (Bilanço) | 64.000 |
| Tarımsal Ürün Üretim Geliri (Gelir Tablosu) | 64.000 |
| _____ / _____ | |

¹ Tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri 70.000 TL dir. Bu değerden 6.000 TL lik tahmini satış maliyeti düşülerek, 64.000 TL net gerçeğe uygun değeri üretim geliri olarak kaydedilmiştir.

Üretim Giderlerinin İlgili Gider Hesabına Devri

| | |
|---|--------|
| _____ / _____ | |
| Tarımsal Ürün Üretim Gideri (Gelir Tablosu) | 57.000 |
| Tohum Gideri | 12.000 |
| Gübre Gideri | 7.000 |
| Kimyasal İlaç Gideri | 6.000 |
| Sulama Gideri | 8.000 |
| İşçilik Gideri | 18.500 |
| Amortisman Gideri | 3.500 |
| Diğer Giderler | 2.000 |
| _____ / _____ | |

Üretim Giderinin K/Z Hesabına Devri

| | |
|-----------------------------|--------|
| _____ / _____ | |
| Dönem Kârı veya Zararı | 57.000 |
| Tarımsal Ürün Üretim Gideri | 57.000 |
| _____ / _____ | |

Üretim Gelirinin K/Z Hesabına Devri

| | |
|-----------------------------|--------|
| _____ / _____ | |
| Tarımsal Ürün Üretim Geliri | 64.000 |
| Dönem Kârı veya Zararı | 64.000 |
| _____ / _____ | |

Dönem Net Karının Bilanço Hesabına Devri

| | |
|------------------------|-------|
| _____ / _____ | |
| Dönem Kârı veya Zararı | 7.000 |
| Dönem Net Karı | 7.000 |
| _____ / _____ | |

(Vergi etkisi dikkate alınmamıştır)

Gelir Tablosu (Özet)

| | | |
|---|--------|-----------------|
| Tarımsal Ürün Üretim Geliri | | 64.000 |
| Üretim Giderleri | | (57.000) |
| (-) Tohum Gideri | 12.000 | |
| (-) Gübre Gideri | 7.000 | |
| (-) Kimyasal İlaç Gideri | 6.000 | |
| (-) Sulama Gideri | 8.000 | |
| (-) İşçilik Gideri | 18.500 | |
| (-) Amortisman Gideri | 3.500 | |
| (-) Diğer Giderler | 2.000 | |
| Brüt Üretim Kârı veya Zararı | | 7.000 |
| Faaliyet Giderleri | | - |
| Tarımsal Faaliyet Kârı veya Zararı | | 7.000 |

Buradaki gelir tablosuna işletmenin faaliyet dışı gelir ve giderleri ile diğer kapsamlı gelir ve giderleri de ayrıca ilave edilmelidir.

Model II : Meyve Bahçesi Modeli

Meyve bahçesinde, tarla bitkisinden farklı bazı özellikler vardır. Daha önce de belirtildiği gibi, meyve ağaçlarını buldukları araziden ayırmak fiziksel olarak mümkün değildir. Bunların kombine bir varlık olarak geçerli piyasası bulunur ve gerçeğe uygun değeri belirlenirken, arazinin gerçeğe uygun değeri kombine varlığın gerçeğe uygun değerinden çıkarılır. Böylece meyve ağaçlarının gerçeğe uygun değerleri belirlenir.

Model işletmenin meyve bahçesinde elma ürettiği varsayılmaktadır. Dönem başında kombine varlığın (arazi ve meyve ağaçları) net gerçeğe uygun değeri 700.000 TL ve arazinin net gerçeğe uygun değeri 400.000 TL dir. Dönem sonunda kombine varlığın net gerçeğe uygun değeri 750.000 TL ve arazinin net gerçeğe uygun değeri de 410.000 TL dir. Dönemde üretilen elmanın aktif piyasa fiyatının toplam tutarı 65.000 TL dir. Tahmini satış maliyetinin de 3.900 TL olacağı tahmin edilmektedir.

Meyve bahçesi için ilgili dönemde katlanılan bazı giderler şöyledir:

| Gider Çeşitleri | Tutar |
|-------------------------|---------------|
| Gübre Gideri | 9.000 |
| İlaç Gideri | 6.700 |
| Sulama Gideri | 11.000 |
| İşçilik Gideri | 19.000 |
| Amortisman Gideri | 4.000 |
| Diğer Giderler | <u>1.250</u> |
| Giderler Toplamı | 50.950 |

Bu bilgiler ışığında TMS-41'in temel ilkesi doğrultusunda yapılacak kayıtlar şöyle olacaktır:

Dönemde Ortaya Çıkan Üretim Giderleri Kaydı

| | | |
|------------------------------|--------|--|
| | / | |
| Gübre Gideri | 9.000 | |
| İlaç Giderleri | 6.700 | |
| Sulama Gideri | 11.000 | |
| İşçilik Gideri | 19.000 | |
| Amortisman Gideri | 4.000 | |
| Diğer Giderler | 1.250 | |
| Çeşitli Aktif/Pasif Hesaplar | 50.950 | |

Meyve Bahçesi Üretim Geliri Kaydı²

| | | |
|--|--------|--|
| | / | |
| Elma Üretimi (Bilanço) | 61.100 | |
| Meyve Bahçesi Üretim Geliri (Gelir Tablosu) | 61.100 | |

Meyve Ağaçları Değerleme Farkları³

| | | |
|---|--------|--|
| | / | |
| Meyve Ağaçları (Bilanço) | 40.000 | |
| Meyve Ağaçları Değerleme Farkı (Gelir Tablosu) | 40.000 | |

² Üretilen elmanın gerçeğe uygun değeri 65.000 TL dir. Bu değerden 3.900 TL lik tahmini satış maliyeti düşülerek, 61.100 TL net gerçeğe uygun değeri üretim geliri olarak kaydedilmiştir.

³ Dönem başında meyve ağaçlarının net gerçeğe uygun değeri 300.000 TL (700.000 – 400.000) dir. Dönem sonunda ise, net gerçeğe uygun değeri 340.000 TL (750.000 – 410.000) dir. Meyve ağaçlarının değerinde 40.000 TL' lik bir artış olmuştur.

ŞÜretim Giderlerinin İlgili Gider Hesabına Devri

| | |
|--|--------|
| _____ / _____ | |
| Meyve Bahçesi Üretim Gideri (Gelir Tablosu) | 50.950 |
| Gübre Gideri | 9.000 |
| İlaç Giderleri | 6.700 |
| Sulama Gideri | 11.000 |
| İşçilik Gideri | 19.000 |
| Amortisman Gideri | 4.000 |
| Diğer Giderler | 1.250 |
| _____ / _____ | |

Üretim Giderinin K/Z Hesabına Devri

| | |
|-----------------------------|--------|
| _____ / _____ | |
| Dönem Kârı veya Zararı | 50.950 |
| Meyve Bahçesi Üretim Gideri | 50.950 |
| _____ / _____ | |

Üretim Gelirinin K/Z Hesabına Devri

| | |
|-----------------------------|--------|
| _____ / _____ | |
| Meyve Bahçesi Üretim Geliri | 61.100 |
| Dönem Kârı veya Zararı | 61.100 |
| _____ / _____ | |

Meyve Ağaçları Değerleme Farkının K/Z Hesabına Devri

| | |
|--------------------------------|--------|
| _____ / _____ | |
| Meyve Ağaçları Değerleme Farkı | 40.000 |
| Dönem Kârı veya Zararı | 40.000 |
| _____ / _____ | |

Dönem Net Karının Bilanço Hesabına Devri

| | |
|------------------------|--------|
| _____ / _____ | |
| Dönem Kârı veya Zararı | 50.150 |
| Dönem Net Karı | 50.150 |
| _____ / _____ | |

(Vergi etkisi dikkate alınmamıştır)

Gelir Tablosu (Özet)

| | | |
|---|--------|-----------------|
| Meyve Bahçesi Üretim Geliri | | 61.100 |
| Üretim Giderleri | | (50.950) |
| (-) Gübre Gideri | 9.000 | |
| (-) İlaç Gideri | 6.700 | |
| (-) Sulama Gideri | 11.000 | |
| (-) İşçilik Gideri | 19.000 | |
| (-) Amortisman Gideri | 4.000 | |
| (-) Diğer Giderler | 1.250 | |
| Brüt Üretim Kârı | | 10.150 |
| Meyve Ağaçları Değerleme Farkı (+) | | 40.000 |
| Net Tarımsal Faaliyet Kârı | | 50.150 |

Buradaki gelir tablosuna, tarla bitkisi modelinde belirtilmiş olduğu gibi, işletmenin faaliyet dışı gelir ve giderleri ile diğer kapsamlı gelir ve giderleri de ayrıca ilave edilmelidir.

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Tarım sektöründe yer alan işletmeler için tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi son derece önemlidir. Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve bir standarda bağlanması amacıyla uluslararası düzeyde “Tarım Standardı” (IAS-41) ve Türkiye’de “Tarımsal Faaliyetler Standardı” (TMS-41) yayınlanmıştır.

TMS-41, ülkemizdeki mevcut uygulamalara önemli bir yenilik getirmiştir. Bu standart, canlı varlıklar ile hasat noktasındaki tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değer modeliyle değerlendirilmesini benimsemiştir.

TMS-41’in benimsemiş olduğu bu ilkeye göre canlı varlıklardaki değer değişiklikleri dönemin karı veya zararı ile ilişkilendirilmektedir. Buna göre, dönemde katlanılan maliyetlerin de dönem

gideri olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ülkemizdeki mevcut literatürün büyük bir kısmında dönemde katlanılan maliyetlerin varlıklarla ilişkilendirildiği, canlı varlıkların ve hasat noktasındaki tarımsal ürünlerin maliyet değeriyle net gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın ise canlı varlık değer artışı/azalışı olarak dönem karı veya zararı olarak dikkate alındığı gözlenmektedir.

Ancak standardın temel felsefesi, canlı varlığın satın alma maliyeti hariç, dönemde katlanılan tüm maliyetlerin gelir tablosu hesaplarına gider olarak kaydedilmesini, hasat noktasındaki tarımsal ürünlerin ve canlı varlıkların net gerçeğe uygun değerinin ise gelir olarak dikkate alınmasını gerektirmektedir.

Mevcut literatürde gözlemlediğimiz bir diğer yanlış ise, canlı varlıklara amortisman hesaplayarak bunun üretim maliyeti veya dönem gideri olarak dikkate alınmasıdır. TMS-41 kapsamında canlı varlıkların net gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi modelinin felsefesinde canlı varlıkla-

ra amortisman uygulaması söz konusu değildir. Zira, gerçeğe uygun değer muhasebesinin temel prensibi, gerçeğe uygun değerdeki değişikliği dönem karı veya zararı olarak dikkate almaktır. Tarım işletmelerindeki amortisman gideri ancak sabit tesislere ait amortisman giderleri olabilir. Ancak, eğer canlı varlıkları net gerçeğe uygun değerle değerlemek mümkün olmuyorsa, yani son çare olarak maliyet modelini kullanmak gerekiyorsa, bu durumda canlı varlıklara amortis-

man ve değer düşüklükleri için karşılık ayrılabilir.

Burada belirtilmesi gereken bir diğer konu da, TMS-41’de yer alan esasların uygulanmasında mevcut Tekdüzen Hesap Planı’nın yetersiz kalmasıdır. Bu nedenlerle, çalışmanın örnek uygulama modellerinde, Tekdüzen Hesap Planı göz ardı edilerek, TMS-41’in gerektirdiği muhasebeleştirme esasları çerçevesinde uygulama yapılmıştır.

KAYNAKÇA

- ADUKİA, Rajkumar S., "Accounting for Agricultural Operations", **The Chartered Accountant**, 2006, s.1440-1444.
- ARYANTO, Yohanes Handoko, "Theoretical Failure of IAS 41: Agriculture", <http://ssrn.com/abstract=1808413>, 2011, s.1-5.
- ARZOVA, S.Burak, Aylin Poroy ARSOY, "TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Çerçevesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Sunuluşu", [http:// www.tmsk.org.tr](http://www.tmsk.org.tr), 2011, s.1-14.
- DELOÏTTE, "IAS 41 Agriculture", **IFRS Interpretations Committee Agenda**, 2012, S.1-3.
- DEMİRKOL, Ömer Faruk, "Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi", **Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt: 1, Sayı:2, 2008, s.113-124.
- ELAD, Charles, "Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Some Implications for International Accounting Harmonization", **European Accounting Review**, Vol:13, No:4, 2004, s. 621-641.
- IASC (1999). Proposed International Accounting Standard Agriculture, **Exposure Draft-E65**, Madde:32.
- MACKENZİE, Bruce, Allan LOMBARD, Danie COETSEE, Tapiwa NJİKİZANA, Raymond CHAMBOKO ve Edwin SELBST, Applying IFRS for SMEs, **John Wiley & Sons Inc. New Jersey**, 2011, s.445-450.
- MATEŞ, D. ve Veronica GROSU, "Evaluating and Recognising Biological Assets and Agricultural Activities According to IAS 41", **Lucrari Ştiintifice-Seria Agronomie**, Vol:51, 2008, s.457-462.
- MIHALCIUC, Camelia ve M. SOCOLIUC, "Theoretical and Practical Aspects Referring to the Application of IAS 41-Agriculture", **Lucrari Ştiintifice-Seria Agronomi**, Vol:51, s.249-254.
- ÖZKAN Azzem, Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi. Doktora tezi, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü** (Basılmamış), Ankara, 2001.
- ÖZKAN Azzem ve Semra AKSOYLU, "TFRS'ye Göre Tarım Sektöründe Gerçek Değer Muhasebesi (TMS-41): Hayvancılık Örneği (Bir Yanılgı Uyarısı)I-II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:234-235, 2012, s.161-166 ve 132-136.
- PARLAKKAYA Raif ve Hacı Arif TUNÇEZ, "TMS 41 Tarımsal Faaliyet Kapsamında Hayvancılık İşletmelerinde Muhasebe Uygulaması", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 4, 2011, s.143-174.
- LEFTER, Viorel ve Aureliana Geta ROMAN, "IAS-41 Agriculture: Fair Value Accounting", **Theoretical And Applied Economics, Asociatia Generala A Economistilor Din Romania-AGER**, Vol: 5, No:510, s.15-22.
- LHAOPADCHAN, Suntharee, "Fair Value Accounting and İntangible Assets: Goodwill İmpairment and Managerial Choice", **Journal of Financial Regulation and Compliance**, Vol: 18, No: 2, 2010, s.120-130.
- SÖNMEZ, Feriştah, "Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi (25 No'lu SPK Tebliğinin 31. Kısım Hükümleriyle Desteklenmiş Olarak)", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 69, 2004, s.143-163.
- TOKAY, Semih Hüseyin ve Ali DERAN, "Tarım Sektöründe ve Tarım Sektörünün Önemli Bir Alt Dalı Olan Meyve Bahçesi İşletmelerinde Muhasebenin Gereği, Belge ve Defter Düzeni", **Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1, 2011, s.40-55.
- Türkiye Muhasebe Standardı- 20 (TMS-20): Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması.
- Türkiye Muhasebe Standardı- 41(TMS-41): Tarımsal Faaliyetler.