

TMS 41 ÇERÇEVESİNDE BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ^{1,2}

DOI NO: 10.5578/jeas.27899

Yrd. Doç. Dr. Nurcan SÜKLÜM³ , Doç. Dr. Habib AKDOĞAN⁴

ÖZ

En önemli ekonomik faaliyetlerden birisi olan tarımsal faaliyetler içerisinde büyük baş canlı varlık yetiştiriciliği yer almaktadır. Büyük baş canlı varlıklar, canlı veya hasat edildikten sonra satılmak amacıyla elde bulundurulduğu gibi, devamlı olarak ürünlerinden faydalanmak (sütünden veya yününden faydalanmak) amacıyla da elde bulundurulmaktadır.

Tarımsal faaliyetlerin konusunu oluşturan büyük baş canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde bir takım sorunlar yaşandığı görülmektedir. Büyük baş canlı varlıklar biyolojik bir yapıya sahip olmalarından dolayı doğma, büyüme, yaşlanma ve ölme aşamalarından geçmektedirler. Bu özellikleri nedeniyle değerlendirme ve muhasebe işlemleri de güçleşmektedir. Çalışmada büyük baş canlı varlıkların değerlemesinde ve muhasebeleştirilmesinde yaşanan zorluklar ortaya konmaya çalışılmış ve TMS 41 çerçevesinde çözüm önerileri getirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Tarımsal Faaliyet, Büyükbaş Canlı Varlıklar, TMS 41.

JEL Sınıflandırması: M4

ACCOUNTING OF GREAT CATTLE WITHIN THE FRAME OF IAS 41

ABSTRACT

Raising of great cattle is one of the most crucial economic activities among the agricultural activities. Great cattle are raised for butchery, dairy products or trading them alive. It is observed that there have been some problems regarding the recognition of great cattle that constitute the subject of agricultural activities. Great cattle go through the stages of birth, growth, aging and death as they have biological structures. Because of this structure, the procedures of valuation and accounting become harder. The aim of this study is to put forward the difficulties of valuation and accounting of great cattle and to present some certain solutions for the problems in terms of IAS 41.

Key Words: Agricultural Activities, Great Cattle, IAS 41.

JEL Classification: M4

1

¹ Bu çalışma, 11- 14 Eylül 2014 tarihinde St. Petersburg'da yapılan "V. European Conference on Social and Behavioral Sciences" adlı kongrede sunulmuş ancak yayınlanmamıştır.

² Geliş Tarihi:16.02.2016 - Kabul Tarihi:14.07.2016

³ Yrd. Doç. Dr. Nurcan Süklüm, Hitit Üniversitesi, Sungurlu MYO, Dış Ticaret Bölümü, nurcansuklum@hitit.edu.tr

⁴ Doç. Dr. Habib Akdoğan, Hitit Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, habibakdogan@hitit.edu.tr

GİRİŞ

İnsanoğlunun varoluşundan bu yana vazgeçilmez faaliyetlerinden birisi de tarımsal faaliyetler olmuştur. Tarımsal faaliyetler içerisinde de şüphesiz çok önemli bir paya sahip olan büyükbaş canlı varlıklardır. Söz konusu canlı varlıklar yetiştirilip satılmak amacıyla elde bulundurulabileceği gibi ürünlerini devamlı olarak hasat edip satmak amacıyla elde bulundurulabilirler. Hasat edilen süt veya yün gibi ürünler işletmede işlenip örneğin süt, peynir veya yoğurda çevrilerek satılabilir veya hiçbir işleme tabi tutulmadan da satılabilirler. Çeşitli amaçlarla elde bulundurulmaları ve doğma, büyüme, ölme gibi özelliklere sahip olmaları dolayısıyla büyükbaş canlı varlıklar her aşamada farklı bir değere sahip olmaktadır.

Eskiden kırsal kesimde küçük aile işletmesi tarzında ve ailelerin çabalarıyla yetiştirilen canlı varlıklar günümüzde büyük işletmeler tarafından daha profesyonel bir işletmecilik anlayışıyla yetiştirilmektedir. Söz konusu faaliyetlerin kapsamının genişlemesi muhasebeleştirilmesi zorunluluğunu da beraberinde getirmiştir.

Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusuna geçmişte gereken önemin verilmemiş olması tarım muhasebesinin gelişmesini engellemiştir. Ancak tarım sektöründe değişen işletmecilik anlayışı muhasebe uygulamalarında da kendini göstermiştir. Bu gelişmelerden birisi 01.01.2003 tarihinde yürürlüğe giren 41 nolu Uluslararası Muhasebe Standardı'dır (UMS 41). Bu gelişmenin akabinde yaşanan başka bir gelişme ise 24.02.2006 tarihinde Türkiye

Muhasebe Standartları Kurumu'nun (TMSK) Tarımsal Faaliyetler Standardı'nı yayınlamış (TMS 41) olmasıdır (Kırloğlu ve Gökgöz, 2012: 108).

Çalışmada, ülkemizde çok önemli bir paya sahip olan tarımsal faaliyetler içerisinde yer alan büyükbaş canlı varlıkların, Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS 41) kapsamında muhasebeleştirilmesine yönelik örnek uygulamalara yer verilmiştir. Çalışmada ayrıca büyükbaş canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi konusunda yaşanan zorluklara değinilmiştir.

1.TÜRKİYE'DE TARIM SEKTÖRÜ VE UYGULANAN POLİTİKALAR

Türkiye'de tarım sektörünün genel görünümüne bakıldığında ürün bileşiminin daha çok bitkisel üretim, sonrasında hayvancılık şeklinde olduğu görülmektedir.

Arazi tasarruf biçimi daha çok kendi toprağını ekme şeklindedir. Kiracılık ve ortakçılık yaygın değildir. İşletmelerin daha çok küçük işletme şeklinde olduğu ve makineleşmenin artmadığı görülmektedir. Tarımda yaşayan nüfus giderek azalmaktadır. Tohum üretimi ve sertifikalı tohum kullanım oranı düşüktür. Bilinçsiz gübre ve tarım ilacı kullanımından dolayı kalitesi düşük ürünler ortaya çıkmaktadır. Tarımın GSMH içindeki payı 1923 yılından sonra düşmüştür. Tarımda işlendirilen nüfus oranının yüksek olmasından dolayı kişi başına düşen gelir düşüktür. 1980 yılından sonra tarım ürünleri ihracatında önemli bir artış olmamış, ancak ithalat artmıştır. Tarımda dış satımcı konumundan dış alımcı konumuna doğru bir eğilim yaşanmıştır (Arslan, 2008: 62- 75).

Türkiye'de uygulanan tarım politikaları dönemler itibariyle değerlendirilebilmektedir.

• **1923- 1949 Arası Dönem:** Bu dönemde tarımın gelişmesi için önemli adımlar atılmıştır. 1923 yılında toplanan 1 nci İktisat Kongresinde tarımla ilgili bazı kararlar alınmıştır. Kongre sonucunda 1925 yılında toprak sahiplerine ve köylülere yük olan aşar vergisi kaldırılmıştır. Ancak 1942 yılında aşar vergisinin yerine Toprak Mahsulleri Vergisi getirilmiştir (Karluk, 2001: 172). Yine bu dönemde topraksız köylüye toprak dağıtılmış, meralar tarıma açılmıştır. 1929 yılında tarım kredi kooperatifleri kurulmuştur. 1929 ekonomik buhranından sonra tarımsal üretim azalmaya başlamış, devlet önlem almak amacıyla ilk destekleme alımını 1932 yılında buğday fiyatı destekleme programı yapmıştır. 1940 yılından sonra çay ve tütün alımı eklenmiştir. 1945 yılında Çiftçiyi Topraklandırma Yasası çıkmıştır (Arslan, 2008: 77- 79).

• **1950-1960 Arası Dönem:** Dış ticaretin serbestleşmesi, özel girişimciliğin desteklenmesi, devletçiliğin sınırlandırılması bu dönemde gerçekleşmiştir. Döneme tarım kesimine önem veren, sanayileşmeyi özel sektöre bırakan, serbest dış ticareti benimseyen politikaları uygulayan bir anlayış hakim olmuştur. 1949'da Marshall planı çerçevesinde dış kaynak ile traktör alımı gerçekleşmiştir. Buğday, dünya fiyatlarının üzerinde bir fiyatla üreticiden devlet tarafından alınmış, aradaki fark üreticiye yansıtılmadan TMO (Toprak Mahsulleri Ofisi) tarafından Merkez Bankasından alınan kredilerle kapatılmaya çalışılmış, bu da enflasyonu beslemiştir. Bu dönemde tarıma dayalı büyüme yerine sanayiye dayalı büyüme modeline geçilmiştir (Arslan, 2008: 79-80).

• **Planlı Dönem:** Bu dönemde kimyasal gübre, tarımsal mücadele aracı, tohumluk ve sulama gibi verimliliğin artmasında etkili olacak girdilerin kullanımı desteklenmiştir. Destekleme alımlarının kapsamı genişletilmiştir (Arslan, 2008: 80-81).

• **1980- 2000 Dönemi:** Kamu kesimi finansman açıklarının Merkez Bankası'ndan alınan kredilerle kapatılmaya çalışılması enflasyonist baskıyı artırmış ve 24 Ocak 1980 kararları alınmıştır. Serbest piyasa koşulları hakim kılınmış tarım kesimi de bundan payını almıştır. KİT'lerin özelleştirme süreci başlamıştır. 5 Nisan 1994'de yeni bir paket açıklanmış, desteklenen ürünler sadece stratejik ürünlerle sınırlandırılmıştır. 2000 yılına kadar uygulanan destekleme politikaları amacına ulaşamamış, hatta bazı yapısal sorunları beraberinde getirmiştir. Bu yapısal sorunlardan birisi bir kez destekleme kapsamına alınan ürünlerin siyasi kaygılarla kapsamdan çıkarılmaması, desteklenen ürün sayısının hızla artması, bunun da verimsiz alanlarda da üretimi artırmasıdır. Diğer bir sorun, taban fiyatların uygulanmasında siyasi kararların rol alması nedeniyle bazı ürünlerde stok fazlalığının bazılarında da üretim azlığının ortaya çıkmasıdır. Desteklenen ürünlere yüksek fiyatların ödenmesinin maliyete yol açması da bir başka yapısal sorun olarak gerçekleşmiştir. 1993 yılına kadar üretici pazarlama sorunlarıyla karşılaşmazken bu yıldan sonra üretici pazarlama sorunları ile karşılaşmaya başlamıştır (Arslan, 2008: 81-84).

• **2000 Yılı Sonrası Dönem:** Bu dönemde uygulanan tarım politikaları; doğrudan gelir desteği, girdi desteği, prim ödemeleri, alternatif ürün desteği, hayvancılık ve yem bitkileri destekleri, telafi edici ödemeler ve tarım sigortası desteğidir. Doğrudan gelir desteği, üretimden bağımsız olarak hedef üretici kitlesine birim alan başına yapılan gelir ödemesi sistemidir. Bu programın uygulanmasının en önemli faydası 2001 yılında başlayan Çiftçi Kayıt Sistemi'nin oluşturulmuş olmasıdır. Tarıma GSMH'nin % 1'inden az olmamak koşuluyla kaynak ayrılmasını öngören 5 yıllık tarım stratejisi hazırlanmıştır. Girdi desteği, gübre, ilaç, sulama, tohumluk, kredi olanakları, elektrik gibi girdilerin desteklenmesini kapsamaktadır. Tohumluk desteği 2001 yılında kaldırılmış ancak; 2006 yılında tohum ve fidan desteği uygulanmaya başlamıştır. Prim ödemeleri, 1993 yılında pamukla başlamış ancak; devam etmemiş, 1998 yılında yeniden uygulanmaya başlanarak 2004 yılından sonra kapsamı genişletilmiştir.

Alternatif ürün desteği, fazla üretilen ürünlerin üretiminin kısılması, ithalatı yapılan ürünlerin üretiminin yapılması yoluyla uygulanan politika 2001 yılından bu yana devam etmektedir. Hayvancılık ve yem bitkileri destekleri, soy kütüğü kayıtlarının tutulması ve belgeli damızlık kullanımının teşvik edilmesi amacıyla uygulanan politikadır. Bu kapsamda süt teşvik primi 1987'de başlamış ve devam etmekteyken, et teşvik primi 1990'da başlamış 1995'de sona erdirilmiştir. 2004 yılında yeniden gündeme gelmiştir. Herhangi bir hastalık ya da müdahale sonucunda üretimde ortaya çıkan azalışın yol açtığı gelir kaybını telafi etmek amacıyla çiftçiye yapılan ödemeler, telafi edici ödeme politikasıdır. Tarım üreticilerinin doğal risklerden dolayı uğrayacakları zararın telafi edilmesi amacıyla 2005 yılında çıkarılan, poliçenin % 50'sinin devlet tarafından karşılandığı Tarım Sigortası Kanunu'nun çıkarılması da yine bu dönemde uygulanan politikalar arasındadır. 2000'li yıllara kadar uygulanan politikalar sonucunda tarım sektöründe bir miktar ilerleme görülse de varolan yapısal sorunlara çözüm sağlayamadığı gibi bazı yapısal sorunları da beraberinde getirmiştir (Arslan, 2008: 86-89).

2.TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDININ (TMS 41) AMACI VE KAPSAMI

Bu standardın amacı; tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir. Standart tarımsal faaliyetlerle ilgili olmak koşuluyla canlı varlıklar, hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz yapılan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır. Tarımsal faaliyet standardı, tarımsal faaliyetle ilgili arsa ve maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmamaktadır ([www.kgk.gov.tr/ content_detail- 208-513-tms-tfrs-2011-seti.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-513-tms-tfrs-2011-seti.html), 27.06.2014).

Standart, işletmenin hasadı yapılmış canlı varlıkları olan tarımsal ürünlerine, sadece hasat noktasında uygulanmaktadır. Hasat sonrasında, "TMS 2 Stoklar" Standardı veya uygun olan başka bir standart uygulanmaktadır (Akdoğan vd., 12). Dolayısıyla standart, örneğin üzüm yetiştiren şarap tüccarının üzümü şaraba dönüştürdükten sonraki işlemleri gibi hasat sonrasındaki işlemleri düzenlememektedir. ([www.kgk.gov.tr/ content_detail- 208-513-tms-tfrs-2011-seti.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-513-tms-tfrs-2011-seti.html), 27.06.2014). Canlı varlık, tarımsal ürün ve hasat sonrası tarımsal

ürünle ilgili örnekler aşağıda Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1:Canlı Varlık, Tarımsal Ürün Ve Hasat Sonrası Tarımsal Ürünler

Canlı varlık	Tarımsal Ürün	Hasat Sonrası Ürün(Kayıt ve Değerlemesi Standart kapsamı Dışındadır)
Koyun	Yün	Yün İpliği, Halı
Ağaç	Kütük	Kereste
Şeker Pancarı Bitkisi	Şeker Pancarı	Şeker
Meyve Bahçesi	Meyve	Meyve Suyu veya İşlenmiş Meyve
Asma	Üzüm	Şarap
Çay Bahçesi	Çay Yaprağı	Çay
İnek	İnek Eti	Sucuk, Sosis, Salam
İnek	Süt	Peynir

Kaynak: Remzi ÖRTEN, Hasan KAVAL, Aydın KARAPINAR, Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, Yenilenmiş 7. Baskı, Ankara, 2013.

4

Tarımsal faaliyet standardında yer alan bazı terimler aşağıdaki gibidir. (www.kgk.gov.tr/content_detail-208-513-tms-frs-2011-seti.html, 27.06.2014).

- **Tarımsal Faaliyet:** Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünler veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir.
- **Tarımsal Ürün:** İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür.
- **Canlı Varlık:** Yaşayan hayvan veya bitkidir.
- **Biyolojik Dönüşüm:** Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecidir.
- **Satış Maliyetleri:** Finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir.
- **Canlı Varlık Grubu:** Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur.
- **Hasat:** Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir.
- **Değişim Kapasitesi:** Yaşayan hayvanlar ve bitkilerin biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahip olmasıdır.

- **Değişimin Yönetilmesi:** Yönetim, ilgili sürecin gerçekleşmesi için gerekli koşulları geliştirmek veya en azından korumak suretiyle söz konusu dönüşümü kolaylaştırmaktadır (örneğin, besin seviyeleri, nem, sıcaklık, verimlilik ve ışık vb.). Böyle bir yönetim tarımsal faaliyeti diğer faaliyetlerden ayırmaktadır. Örneğin okyanus balıkçılığı gibi yönetilmeyen kaynaklardan ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet olarak kabul edilmemektedir.

- **Değişimin Ölçülmesi:** Biyolojik değişim veya hasat sonucunda kalitede veya miktarda meydana gelen değişiklik rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülmekte ve izlenmektedir.

3.CANLI VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ

Değerleme, kısaca bir işletmenin sahip olduğu varlıkların para ölçüsü ile belirlenmesidir. Finansal tablolarda yer alan varlıkların değerlendirildiği ölçüler değiştirildikçe, tablolarda yer alan bilgiler de değişecektir (Taştan, 2013: 31). Tarımsal üretimde başta arazi olmak üzere diğer malların faydalı olmaları dönem dönem değerlemelerini gerektirmektedir (Çetin ve Tipi, 2007: 33). Değerleme işleminde farklı yöntemler kullanılmaktadır. Bunlardan birisi vergi yükümlülüğünün doğduğu tarihteki normal alım- satım bedelinin esas alındığı “Rayiç Bedel” yöntemidir. Bir diğer yöntem, her çeşit senetlerle, hisse senetleri ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir şeklinde tanımlanan “İtibari Değer” yöntemidir (Elitaş, 2012: 41, 42). Değerleme işleminde uygulanan yöntemlerden birisi olan tarihi maliyet yöntemi ise, geçmişte kalmış bir tutardır, oysa varlıkların ve borçların bilanço günündeki değerinin bilinmesi daha büyük önem arz etmektedir. Gelecekte ortaya çıkabilecek kazanç ve zararların da bilinmesi istenmektedir. Bu nedenle değerlendirme esaslarında “gerçeğe uygun değer” kavramının kullanılması ön plana çıkmaktadır (Tuğay, 2013: 150). Gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutarı ifade etmektedir (Gökgöz, 2012: 97). Standarda göre canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, standardın 30. maddesinde yer verilen gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç olmak üzere, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle değerlemeye tabi tutulmaları gerekmektedir. Canlı varlıktan elde edilen tarımsal ürünler ise hasat noktasında gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmektedir.

Bir değerlendirme ölçütü olarak standartta ifade edilen gerçeğe uygun değere, diğer standartlarda da yer verilmektedir. Fakat TMS 41'de bahsedilen gerçeğe uygun değer, diğerlerine göre farklılık arz etmektedir. Standartta varlığın ilgili olduğu piyasa fiyatından nakliye ve söz konusu pazara getirene kadar katılan diğer masrafların düşülmesi suretiyle bulunmaktadır (Kırlioğlu ve Gökgez, 2012: 111-112).

Standartta canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir şekilde elde edilebileceği varsayılmaktadır. Ancak canlı varlığa ilişkin gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde tespit edilemediği durumların varlığını da kabul etmektedir. Pazar fiyatı yoksun veya pazarda değeri tespit edilecek emsal canlı varlık bulunmuyorsa veya alternatif değerlendirme ölçüleri güvenilir bir şekilde bulunmuyorsa canlı varlık maliyet bedeli ile kayıtlı ve maliyet bedelinden birikmiş amortismanlar ve değer azalışları düşüldükten sonraki değer ile değerlendirilmektedir. Maliyet bedelinin belirlenmesinde ise, TMS 2, TMS 16 ve TMS 36 standartları esas alınmaktadır. Gerçeğe uygun değer, ölçülebilir duruma geldiği anda bu değer ile değerlendirilir (Örten vd., 2013: 608). 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 (Taştan vd., 2013: 122). Canlı varlıkların veya tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değeri belirlenirken, söz konusu canlı varlık veya tarımsal ürünlerin özelliklerine göre (yaşları, kaliteleri vb.) sınıflandırılmaları ölçümü kolaylaştırabilmektedir. Küçükbaş hayvan üretimi yapan bir işletmenin koyunlarını boylarına veya kilolarına göre sınıflandırması örnek olarak gösterilebilmektedir (Gökgez, 2013: 34).

4.CANLI VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Muhasebe, işletme ile ilgili en detaylı ve güvenilir bilgileri sunan sistemler bütünü olması nedeniyle, tarım işletmelerinde de önemli bilgiler sağlamaktadır. Bu nedenle, etkin ve başarılı bir yönetim için diğer işletmelerde olduğu gibi tarım işletmelerinde de muhasebeye gereken önemin verilmesi gerekmektedir (Tokay ve Deran, 2011: 43). Küçük ve büyükbaş canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi için varlığın işletme tarafından kontrol edilmesi, varlığa ilişkin gelecekte elde edilecek faydaların işletmeye

dönmesinin muhtemel olması ve canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi gerekmektedir (Yılmaz, 2014: 236).

4.1. Standartta Göre Canlı varlıkların Hesap Planında Gösterilmesi

Bilindiği gibi ülkemizde 1994 yılından itibaren Muhasebe Uygulamaları genel Tebliği (MSUGT) çerçevesinde Tekdüzen Hesap Planı uygulanmaktadır. Ancak küçük ve büyükbaş canlı varlıkların kayıt edilebilmesi için gerekli hesaplar bulunmamaktadır. Uygulamada dönen varlık (stok) niteliğindeki küçük ve büyükbaş canlı varlıklar 152 Mamuller ve 153 Ticari Mallar hesabında, duran varlık niteliğindeki küçük ve büyükbaş canlı varlıklar 256 Diğer Duran varlıklar veya 255 Demirbaşlar hesabında izlenmektedir. Ancak bu hesaplar canlı varlıkları tam olarak açıklayamamaktadır (Özulucan ve Deran, 2008: 8).

Bu nedenle Tarımsal Faaliyetler Standardı'nın (TMS 41) uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla Tekdüzen Hesap Planı'nda canlı varlıklar için bir grup oluşturulması gerekmektedir. Canlı varlıklar, değişim kapasitesine sahip, değişimleri yönetebilen ve ölçülebilen varlıklardır. Bir süre elde tutulup daha sonra değerlendirilmeleri açısından stoklara benzeyen canlı varlıklar, elde tutulduğu süre içinde değişime uğrama özelliği nedeniyle stoklardan ayrılmaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 45). Bu nedenle Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu tekdüzen Hesap Planı taslağı çalışmalarına göre Tekdüzen Hesap Planı'nda boş bulunan 16. Kodu kullanılarak bir hesap grubu oluşturulması önerilmektedir.

Aşağıda bu grupta yer alması gereken hesaplar verilmiştir.⁵

16- CANLI VARLIKLAR

160TARLA BİTKİLERİ HESABI

161BAHÇE BİTKİLERİ HESABI

162BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HESABI

163KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR HESABI

164KANATLI HAYVANLAR HESABI

165SU HAYVANLARI HESABI

166DİĞER CANLI VARLIKLAR HESABI

⁵ (<http://forum.bursa-smmmo.org.tr/viewtopic.php?f=14&t=3376>, 27.06.2014).

167CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ
KARŞILIĞI HESABI(-)

169VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI

23 CANLI VARLIKLAR

230MEYVE AĞAÇLARI HESABI

231MEYVE VERMEYEN AĞAÇLARHESABI

232BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR KÜMES
HAYVANLARIHESABI

233KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR HESABI

234KANATLI HAYVANLAR HESABI

235SU HAYVANLARI ve DİĞER CANLI
VARLIKLAR HESABI

236CANLI VARLIK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ
KARŞILIĞIHESABI (-)

238YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK
YATIRIMLARI HESABI

239VERİLEN AVANSLAR HESABI

4.2.Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesine İlişkin Uygulama Örnekleri

ÖRNEK: X hayvancılık işletmesi 10.10.2012 tarihinde yetiştirip satmak amacıyla tanesi 5.000 TL'den 10 adet ineği peşin bedelle satın almıştır. 31.12.2012 tarihine kadar 5.000 TL direkt ilk madde ve malzeme gideri, 1.500 TL direkt işçilik gideri ve 3.500 TL genel üretim gideri yapmıştır. 31.12.2012 tarihinde ineklerin gerçeğe uygun değeri 53.000 TL olarak tespit edilmiştir. İneklerin tamamı 20.08.2012 tarihinde 80.000 TL'ye peşin bedelle satılmıştır. 20.08.2013'e kadar 6.000 TL direkt ilk madde ve malzeme, 2.000 TL direkt işçilik giderine ve 5.000 TL genel üretim giderine katlanmıştır.

İneklerin satın alma kaydı

10/10/2012	
162BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR H. 162.01. İnek	50.000
100KASAH.	50.000

Üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi

10/10/2012	
710DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ H.	5.000
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ H.	1.500
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ H.	3.500
İLGİLİHESAP	10.000

Dönem sonu kaydı

31/12/2012	
162BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR H.	10.000
162.01. İnek	
711DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ Y.H.	5.000
721DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMAH.	1.500
731GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMAH.	3.500

31/12/2012	
711DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ Y. H.	5.000
721DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA H.	1.500
731GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA H.	3.500
710DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ H.	5.000
720DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ H.	1.500
730GENEL ÜRETİM GİDERİ H.	3.500

Değerleme kaydı

Dönem sonu itibariyle inekler alt hesabının borç kalanı 60.000 TL'dir. Aynı tarihte ineklerin gerçeğe uygun değeri 53.000 TL'dir. Bu durumda ineklerde (60.000- 53.000) 7.000 TL değer azalışı meydana gelmiştir.

31.12.2012	
628CANLI VARLIK DEĞERLEME AZALIŞ H.	7.000
628.01. İnek değer Azalışı	
162 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR H.	7.000
162.01. İnek	

20.08.2013 tarihindeki üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi

20/08/2013	
710DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ H.	6.000
720DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ H.	2.000
730GENEL ÜRETİM GİDERİ H.	5.000
İLGİLİ HESAP	13.000

20/08/2013	
162BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR H.	13.000
162.01. İnek	
711DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ Y.H.	6.000
721DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA H.	2.000
731GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMAH.	5.000

İneklerin satış kaydı

20/08/2013		
100 KASA H.	80.000	
600YURTIÇI SATIŞLAR H.		80.000

Satılan ineklerin maliyeti inekler alt hesabının borç kalanı (73.000 - 7.000) olan 66.000 TL'dir.

20/08/2013		
620SATILAN MAMUL MALİYETİ H.	66.000	
162BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR H.		66.000

ÖRNEK: X hayvancılık işletmesinde daha önce alınmış olan ineklerin 5 tanesi 02.06.2012'de doğum yapmış ve 5 adet buzağı doğmuştur. Doğan buzağların gerçeğe uygun değerinin tanesi 600 TL olarak tespit edilmiştir. 31.12.2012 tarihine kadar buzağlar için 1.000 TL direkt ilk madde ve malzeme, 1.500 TL direkt işçilik gideri ve 1.000 TL genel üretim gideri yapılmıştır. 31.12.2012 tarihinde buzağlar büyüdüğü için inekler alt hesabına alınmış ve gereceğe uygun değerlerinin her buzağı için 3.000 TL olduğu tespit edilmiştir. 10.06.2013 tarihinde buzağlar tanesi 5.000 TL'den peşin bedelle satılmıştır. 31.12.2012 tarihinden satıldığı tarihe kadar 1.250 TL direkt ilk madde ve malzeme, 1.750 TL direkt işçilik gideri ve 2.000 TL genel üretim gideri yapılmıştır.

Doğan buzağların kaydı

02/06/2012		
238YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI H.	3.000	
238.01. Buzağlar		
605 CANLI VARLIK DEĞER ARTIŞLARI H.		3.000

Doğan buzağlar için yapılan üretim maliyetleri kaydı

02/06/2012		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ H.	1.000	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ H.	1.500	
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ H.	1.000	
İLGİLİ HESAP		3.500

31/12/2012		
238YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI H.	3.500	
238.01. Buzağlar		
711DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ Y.H.	1.000	
721DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA H.	1.500	
731GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMAH.	1.000	

31/12/2012		
711DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ Y. H.	1.000	
721DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA H.	1.500	
731GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA H.	1.000	
710DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ H.		1.000
720DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ H.		1.500
730GENEL ÜRETİM GİDERİ H.		1.000

Büyüyen buzağların inekler hesabına alınması

31/12/2012		
238YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI H.	6.500	
238.02. İnekler		
238YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI H.		6.500
238.01. Buzağlar		

Değerleme kaydı

Dönem sonu itibariyle inekler alt hesabına alınan doğan buzağların büyüdülerinde gerçeğe uygun değerleri her bir buzağı için 3.000 adet TL olarak tespit edilmişti. Dolayısı ile gerçeğe uygun değerleri (3.000x5 adet) 15.000 TL'dir. İnekler alt hesabının borç kalanı 6.500 TL'dir. Aynı tarihte ineklerin gerçeğe uygun değeri 15.000 TL'dir. Bu durumda ineklerde (15.000- 6.500) 8.500 TL değer artışı meydana gelmiştir.

31/12/2012		
238YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI H.	8.500	
238.02.İnekler		
605CANLI VARLIK DEĞER ARTIŞLARI H.		8.500

10.06.2013 tarihindeki üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi

10/06/2013		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ H.	1.250	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ H.	1.750	
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ H.	2.000	
İLGİLİ HESAP		5.000

10/06/2013		
238YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI H.	5.000	
238.02. İnekler		
711DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ Y.H.	1.250	
721DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ Y.H.	1.750	
731GENEL ÜRETİM GİDERİ Y.H.	2.000	

10/06/2013	
162BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR H. 162.01. İnekler 238YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI H. 238.02. İnekler	20.000
	20.000

İneklerin satış kaydı

10/06/2013	
100 KASA H. 600YURTIÇİSATIŞLAR H.	25.000
	25.000

Satılan ineklerin maliyeti inekler alt hesabının borç kalanı olan 20.000 TL'dir.

10/06/2013	
620SATILAN MAMUL MALİYETİ H. 162 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR H. 162. 01. İnekler	20.000
	20.000

ÖRNEK: X hayvancılık işletmesi süt elde etmek amacıyla 05.02.2012 tarihinde tanesi 4.000 TL'den peşin bedelle 5 adet inek satın almıştır. İnekler uzun süre işletmede sütünden faydalanmak amacıyla satın alındığından duran varlık olarak değerlendirilmiş ve 232 Büyükbaş Canlı Varlıklar hesabına alınmıştır.

05/02/2012	
232 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR H. 232.01.İnekler 100KASA H.	20.000
	20.000

SONUÇ

Ülkemizde uygulanan ekonomik politikalara bakıldığında tarım sektörünün geliştirilmesi adına önemli adımlar atılmış olsa da gelinen noktada yeterli olmadığı, tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusundaki adımların daha yeni atılmaya başlandığı görülmektedir.

Tarımsal faaliyetler içerisinde yer alan büyükbaş canlı varlıklar biyolojik bir özelliğe sahiptirler. Doğduklarında ve büyüdüklerinde farklı değere sahip olurlar. Bu nedenle muhasebeleştirilmeleri de büyük önem taşımaktadır. Günümüz muhasebe sisteminde uygulanan Tekdüzen Hesap Planı'nda büyükbaş canlı varlıklar için kullanılacak ayrı bir hesap grubu bulunmadığından bir takım sorunlar yaşanmaktadır. Canlı varlık olmalarından dolayı stoklar grubu ya da maddi

duran varlıklar grubuna dahil etmek çok doğru bir yaklaşım olmamaktadır.

Bu sorunların ortadan kaldırılmasına yönelik çalışmaların geçmişi çok eski değildir. Bu çalışmalar kapsamında Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlu olarak Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS 41) çıkarılmıştır. Ancak standardı destekleyen tekdüzen hesap planı bulunmamaktadır. Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi yoluyla elde edilen bilgilerin kayıt edilmesinde, analiz edilmesi ve yorumlanmasında, bu bilgilerin kullanıcılarına iletilmesinde kullanılacak bir hesap planı bulunmamaktadır. Yapılan çalışmalar doğrultusunda Tekdüzen Hesap Planı'nda canlı varlıklar için ayrı bir hesap grubu oluşturulmaya çalışılmaktadır. Kısa vadede satılmak veya yararlanmak amacıyla işletmede elde tutulan canlı varlıklar için 16 nolu hesap grubu, uzun vadeli elde bulundurmak amacıyla edinilen canlı varlıklar için 23 nolu hesap grubu oluşturulmasına çalışılmaktadır. Yapılan bu çalışmaların kısa sürede tamamlanması kayıt dışılığın da önüne geçilmesi bakımından önem arz etmektedir. Gerek akademik camiada gerekse de odalar bünyesinde verilecek eğitimlerle tarımsal faaliyet muhasebesine gereken önemin verilmesi sağlanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. 2007. Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler, *Mali Çözüm*, Sayı: 84, Kasım- Aralık.
- Akdoğan, N., Aktaş, R., Deran, A., Erhan, Deniz U., Acar, V. 2011. *Sektörel Muhasebe*, Eylül, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Arslan, Gülen E. 2008. *Türkiye Ekonomisi*, (Ed.) Ankara: Gazi Üniversitesi İletişim Fakültesi Basımevi.
- Çetin, B. ve Tipi, T. 2007. *Tarım Muhasebesi*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Elitaş, C. 2012. *Muhasebe Uygulamaları Açısından TMS TFRS'ye Geçiş Rehberi*, Temmuz: Gazi Kitabevi.
- Gökgöz, A. 2012. Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi, *İşletme Araştırmaları*, Cilt: 4, Sayı: 4.
- Gökgöz, A. 2013. *Tarımsal Faaliyet Muhasebesi*, Mart: Ekin Kitabevi.
- <http://forum.bursa-smmo.org.tr/viewtopic.php?f=14&t=3376>. (Erişim: 27.06.2014).
- Karluk, S. R. 1999. *Türkiye Ekonomisi* (6. Baskı), İstanbul: Beta Yayınevi.
- Kırhoğlu, H. ve Gökgöz, A. 2012. TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması, *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 26, Sayı: 2.
- Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A. 2013. *Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları* (7. Baskı), Ekim, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özulucan, A. ve Deran, A. 2008. 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 25.
- 9 Taştan H., Azaltun, M., Mert, H. 2013. Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Uygulanmasına Eğitsel Bakış, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 15, Sayı: 2.
- Taştan, H. 2013. Ceviz Bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları- 41 ve Vergi Usul kanunu Uyarınca Amortisman Ayrılması ve Değerlemesinin Karşılaştırmalı İncelenmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim.
- Tokay, Semih H. ve Deran, A. 2011. Tarım Sektöründe ve Tarım Sektörünün Önemli Bir Alt Dalı Olan Meyve Bahçesi İşletmelerinde Muhasebenin Gereği, belge ve Defter Düzeni, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 1.
- Tuğay, O. 2013. Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 8.
- www.kgk.gov.tr/content_detail-208-513-tms-tfrs-2011-seti.html, (Erişim: 27.06.2014).
- Yılmaz, E. 2014. TMS- 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 2.