



BEU. SBE. Derg.

Cilt:4 Sayı:2 Aralık 2015

## **CANLI VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI: BORSA İSTANBUL'DA (BİST) KAYITLI TARIM, ORMAN VE BALIKÇILIK ALANINDA FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERDE ANALİZ**

Ayşe Nur BUYRUK AKBABA\*

### **Özet**

Canlı varlık, yaşayan hayvan ve bitkilerdir. Canlı varlıklar, tüketilebilir, taşıyıcı, olgunlaşmış-olgunlaşmamış, bir yıldan kısa süreli ve bir yıldan uzun süreli canlı varlıklar gibi bir çok şekilde sınıflandırılabilir. Canlı varlıklar topluluğu, yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur. Bu topluluk içerisinde büyük baş ve küçük baş hayvanlar olabileceği gibi tarımsal ürünler ve işlenme sonucunda ortaya çıkan ürünler şeklinde yer almaktadır. Canlı varlıkların sınıflandırılması, değerlendirilmesi, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ile ilgili uygulamada düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan düzenlemelerden biri de (41) numaralı Tarımsal Faaliyetler muhasebe standardıdır. Standartta canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler şeklinde sınıflandırılarak, değerlendirilmesi, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması için uyulması gereken esaslara yönelik açıklamalar yapılmıştır. Çalışmada; canlı varlıklar ile ilgili kavramların neler olduğu, değerlendirilmesi, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gibi konulara değinilmiş, Borsa İstanbul'da kayıtlı tarım, orman ve balıkçılık alanında faaliyet gösteren işletmelerde canlı varlıkların ne olduğu, kullandıkları değerlendirilmesi esasları, faydalandıkları devlet teşvikleri ve finansal yapısı içerisindeki payının neler olabileceğine yönelik uygulama yapılmıştır. Çalışmada kullanılan veriler; BİST'e kayıt olan tarım, orman ve balıkçılık alanında faaliyet gösteren işletmelerin finansal durumlarından elde edilmiştir. Bu çalışmanın amacı tarım, orman ve balıkçılık alanında faaliyet gösteren işletmelerin canlı varlıklarını değerlendirmelerinde kullandıkları esasların, yapılması gereken muhasebe işlemlerinin, finansal durum tablolarındaki paylarının ve bu paylarının işletmeye katkısının neler olabileceğini tespit edebilmektir.

**Anahtar Kelimeler:** Canlı Varlıklar, Değerleme, Muhasebe Standartları, Raporlama, Borsa İstanbul

---

\* Yrd.Doç.Dr., Bitlis Eren Üniversitesi Öğretim Üyesi, [abuyruk@beu.edu.tr](mailto:abuyruk@beu.edu.tr)

## VALUATION, ACCOUNTING AND REPORTING OF BIOLOGICAL ASSETS: AGRICULTURE, FORESTRY AND FISHERY INDUSTRY LISTED IN BORSA ISTANBUL (BIST) A PRACTICE

### Abstract

Biological assets are live animals and plants. Biological assets can be classified as consumable- conveyor, mature-immature, short-term and long-term biological assets. Community of biological assets are alive animals or plants. These communities may be in the form of animals such as cattle, sheep, agricultural products and products resulting from the processing. Regulations have been made in the valuation, accounting and reporting of biological assets. One of the regulations is Agriculture Accounting Standard (41). In this standard biological assets is classified as agricultural products and processing products after harvest and principles regarding valuation, accounting and reporting of biological assets are stated. In this study the concepts related to biological assets and issues such as valuation, accounting and reporting have been addressed. Types of biological assets in industries of agriculture, forestry and fishery registered in Borsa Istanbul, their valuation methods, government grants they use and place in their financial structures have been researched. The data in this study has been gathered from industries of agriculture, forestry and fishery in Borsa Istanbul. The aim of this study is to identify valuation methods of businesses in the industries of agriculture, forestry and fishery, accounting procedures, the share of financial statements and possible contributions of these shares.

**Keywords:** Biological Assets, Valuation, Accounting Standards, Reporting, Borsa Istanbul

### GİRİŞ

Canlı varlık, yaşayan bitki veya hayvanlardan, benzer hayvan veya bitkilerin oluşturduğu gruplardır. Canlı varlıklar tüketilebilir, taşıyıcı ve olgunlaşmış-olgunlaşmamış canlı varlıklar ile bir yıldan kısa sürede değerlendirilecek canlı varlıklar ve bir yıldan uzun sürede değerlendirilecek canlı varlıklar gibi bir çok şekilde sınıflandırılabilir. Canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi, değerlendirilmesi ve raporlanması ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Çalışmada muhasebe standartlarına ve Tekdüzen Hesap Planına göre yapılan düzenlemeler ele alınmıştır.

Canlı varlıklar hakkında (41) numaralı Tarımsal Faaliyetler adlı yayımlanmış olan muhasebe standardında açıklamalar yer almaktadır. Bu standardın amacı tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini, değerlendirme esaslarını ve raporlanmasını belirlemektir. Bu çalışmada canlı varlıkların sınıflandırılması, yapılan sınıflandırmaya göre yapılması gereken muhasebe, değerlendirme ve raporlama işlemleri hakkında bilgi verilmesi esas alınmıştır. Çalışmanın ilk bölümünde canlı varlıklar ile ilgili bazı kavramlara,

değerleme yöntemlerine, muhasebe işlemlerine ve raporlanmasına değinilmiş, son bölümde ise BİST'e kayıtlı Tarım, Orman ve Balıkçılık alanında faaliyet gösteren işletmelere yönelik araştırmaya ve araştırmaya göre ulaşılan sonuca yer verilmiştir.

## 1. CANLI VARLIKLAR İLE İLGİLİ BAZI KAVRAMLAR

Canlı varlık, yaşayan bitki veya hayvanlardan, benzer hayvan veya bitkilerin oluşturduğu gruplardır (Jayapandian, 2010:184). Çalışmanın bu bölümünde canlı varlıkların Tekdüzen Hesap Planına ve muhasebe standartlarına göre kavramlara yer verilmiştir.

### 1.1. Tekdüzen Hesap Planına Göre Canlı Varlıklar İle İlgili Bazı Kavramlar

Tekdüzen Hesap Planına göre canlı varlıklar; tüketilebilir, taşıyıcı ve olgunlaşmış-olgunlaşmamış canlı varlıklar ile bir yıldan kısa sürede değerlenecek canlı varlıklar ve bir yıldan uzun sürede değerlenecek canlı varlıklar şeklinde sınıflandırılmaktadır.

**Tüketilebilir Canlı Varlıklar:** Hasat edilen veya canlı varlık olarak satışa konu olan varlıklardır. Örnek olarak; çiftliklerde yetiştirilen balıklar, mısır, buğday gibi mahsuller ile kereste olarak kullanılması için yetiştirilen ağaçları verebiliriz.

**Taşıyıcı Canlı Varlıklar:** Tarımsal ürünler değil taşıyıcıdırlar. Kendi üzerlerinde tarımsal ürün hasat edilmektedir. Örnek olarak; kendisinden süt üretilen hayvanları, üzüm asmaları, meyve ağaçları verebiliriz.

**Olgunlaşmış-Olgunlaşmamış Canlı Varlıklar:** Olgunlaşmış canlı varlıklar; hasat edilebilir özellik kazanmış (tüketilebilir canlı varlık) veya düzenli aralıklarla hasat edilebilmeleri mümkün olan varlıklardır. Olgunlaşmamış canlı varlıklar ise hasat edilebilmeleri mümkün olmayan varlıklardır. Olgunlaşmış canlı varlıklara örnek olarak; sığır, at ve meyve ağaçlarını verebiliriz. Olgunlaşmamış canlı varlıklara ise buzağı, tay, yetişen ağaçları örnek olarak verebiliriz (Top, 2009:3).

**Bir Yıldan Kısa Sürede Değerlenecek Canlı Varlıklar:** Dönen varlıklar grubunda yer alan canlı varlıklardır. En çok bir yıl içinde canlı varlık olma özelliğini yitirecek yani satılacak veya işletmede kullanılacak canlı hayvan veya bitkilerden oluşur.

**Bir Yıldan Uzun Sürede Değerlenecek Canlı Varlıklar:** Duran varlıklar grubunda yer alan canlı varlıklardır. Bir yıldan daha fazla sürede işletmede kalacak olan canlı hayvanlar veya bitkilerdir (Top, 2009:4).

### 1.2. Muhasebe Standartlarına Göre Canlı Varlıklar İle İlgili Bazı Kavramlar

CANLI VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE  
RAPORLANMASI: BORSA İSTANBUL'DA (BİST) KAYITLI TARIM, ORMAN VE  
BALIKÇILIK ALANINDA FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERDE ANALİZ

Canlı varlıklar hakkında bilgilere (41) numaralı Tarımsal Faaliyetler adlı Uluslararası Muhasebe Standardında ve Türkiye Muhasebe Standardında bilgilere yer verilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlaştırılması adına benzer çalışmalar yapılmıştır. Standartta canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler hakkında bilgiler yer almaktadır (IAS 41 Agriculture, 30.Eylül.2015). Çalışmanın bu bölümünde (41) numaralı muhasebe standardında yer alan kavramlara yer verilmiştir.

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

**Tarımsal Ürün:** İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür (Greuning, 2011:132).

**Taşıyıcı Bitki:** Aşağıdaki özelliklere sahip yaşayan bir bitkidir:

- Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması,
- Bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklenmesi ve
- Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olması (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler, 30.Eylül.2015).

**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 (Burton ve Jermakowicz, 2015:790).

**Canlı Varlık Grubu:** Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur.

**Hasat:** Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler, 30.Eylül.2015).

**Tablo 1**  
**Muhasebe Standardına Göre Sınıflandırma**

Canlı Varlıklar	Tarımsal Ürünler	Hasattan Sonra İşlenme Sonucu Ortaya Çıkan Ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Kerestelik ağaç korusundaki ağaçlar	Kütük	Kereste
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir

Sığır	Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır	Sosis, pastırma
Pamuk bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	İplik, giysi
Şeker kamışı	Hasat edilmiş kamış	Şeker
Tütün bitkileri	Toplanmış yapraklar	İşlenmiş tütün
Çay çalılığı	Toplanmış yapraklar	Çay
Üzüm asmaları	Toplanmış üzümler	Şarap
Meyve ağaçları	Toplanmış meyve	İşlenmiş meyve
Palmiye ağaçları	Toplanmış meyve	Palmiye yağı
Kauçuk ağaçları	Hasat edilmiş lateks	Kauçuk ürünler
Çay çalılıkları, üzüm asmaları, palmiye ağaçları ve kauçuk ağaçları gibi bazı bitkiler genellikle taşıyıcı bitki tanımını karşılar ve (16) numaralı Maddi Duran Varlıklar Standardı'nın kapsamında bulunur. Ancak taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen çay yaprağı, üzüm, palmiye ağacı meyvesi ve lateks gibi ürünler (41) numaralı Tarımsal Faaliyetler Standardı'nın kapsamına girer.		

**Kaynak:** “Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) Hakkında Tebliğ (Sıra No:22)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No:31), <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/11/20141112-9.htm>, (30.Eylül.2015).

## 2. CANLI VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI

Çalışmanın bu bölümünde; canlı varlıkların muhasebe standartlarına göre değerlemesine, muhasebeleştirilmesine ve raporlanmasına ilişkin bilgiler yer almaktadır.

### 2.1. Canlı Varlıkların Değerlemesi

Değerleme, bir işletmenin varlık ve borçlarının bilanço günündeki değerlerinin tespit ve takdiridir (Feyiz, 2012:12). Muhasebe standartlarında değerlendirme ile ilgili ölçümleme esasları şu şekilde belirtilmiştir:

- Maliyet bedeli (Tarihi maliyet)
- Cari maliyet (Yenileme maliyeti)
- Gerçekleşebilir değer (İtfa değeri)
- Gerçeğe uygun değer
- Kullanım değeri (Bugünkü değer) (Nergiz, 2013:39)

**Maliyet Bedeli (Tarihi Maliyet):** Tarihi maliyet varlıkların işletmeye girdikleri tarihteki katlanılmış, onlara yüklenilmiş olan maliyet olarak tanımlanabilir. Bir varlığın tarihi maliyeti varlığın elde edildiği tarihteki ve bir borcun tarihi maliyeti ise borcun ortaya çıktığı işlem sırasındaki değişim fiyatıdır.

Tarihi maliyet değerlendirme esasının amacı, bir varlık için ödenen ve bir borç için katlanılan tutarın makul değerini yansıtmaktır (Uluslan, 2008:131-132).

**Cari Maliyet (Yenileme Maliyeti):** Varlıklar, aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hâlihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilirler (Pamukçu, 2011:82).

**Gerçekleşebilir Değer (İtfa Değeri):** Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarlarıdır (Uluslan, 2008:134).

**Gerçeğe Uygun Değer:** Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. Bir varlığın satılması ile gerçekleşecek olan tahmini bir fiyat veya bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için ödenecek tahmini bir bedeldir (Senel, Tuncay, Önoğul ve Karşlı, 2011:60-61).

**Kullanım Değeri (Bugünkü Değer):** Gelecekteki parasal bir tutarın bugünkü değerinin veya maliyetinin hesaplanması sonucu bulunan değerdir (Ayçiçek, 2011:74). Bugünkü değer, gelecekteki tutarları (nakit akışlarını veya nakit değerleri) bir iskonto oranı kullanarak bugünkü tutara indirgemekte kullanılan bir araçtır (TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü, 30.Eylül.2015). Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir (Pamukçu, 2011:84).

Tarım muhasebesi açısından önem arz eden dört değerlendirme yöntemi bulunmaktadır.

- Pazar Yöntemi
- Maliyet Yöntemi
- Gelir Yöntemi
- İkame (Yeniden Üretim Değeri) Yöntemi

**Pazar Yöntemi:** Genel ifade ile pazarda geçerli olan fiyatın esas alınarak bir malın kıymet takdirinin yapılmasıdır. Pazara ilişkin verilerin sağlıklı olarak elde edilebildiği başka bir deyişle pazar ekonomisi koşullarında çalışabilen bir pazar yapısının bulunduğu ortamlarda pazar yöntemini kullanarak herhangi bir taşınır veya taşınmaz nitelikteki bir malın kıymet takdirini gerçekleştirebiliriz. Pazar yöntemi; karşılaştırmaya dayalı pazar yöntemi, ikame fiyatı yöntemi ve dönüşüm fiyatı yöntemi olarak üç şekilde uygulanır (Nergiz, 2013:40). Canlı

varlıklara ilişkin aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda ise, işletme, gerçeğe uygun değerın tespitinde; en son piyasa işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı ve sektör emsal fiyatlarından birini kullanabilir (Tuğay, 2013:151).

**Maliyet Yöntemi:** Tarımsal bir malı satın alırken veya doğrudan üretirken ödenen veya malın üretilmesi için yapılan masraflar toplamından oluşan üretim maliyeti bu yöntemle hesaplamaya konu olan malın maliyet bedelini meydana getirir.

**Gelir Yöntemi:** Tarımsal mala sağlayabileceği umulan gelirden hareketle değer takdir etme yöntemi olup ifadeden anlaşılabilmesi üzere gelir yöntemini kullanarak bir malın değerinin takdir edilebilmesi için malın sürekli olması yanı sıra bir gelirinin olması gerekmektedir.

**İkame (Yeniden Üretim Değeri) Yöntemi:** Bu değerlendirme yöntemi, bir demirbaşın mevcut üretim teknolojisi ve mevcut fiyatlar ile yeniden üretilmesi halinde kaç mal olacağı varsayımına dayanır. Yeniden imal değeri, genellikle, maliyet bedeli bilinmeyen eski çiftlik binaları ve diğer tarımsal yapılar için kullanılan bir değerlendirme yöntemidir. Değeri hesaplanmak istenen bina, aynı inşaat malzemesi ile yeniden inşa edilse kaç mal olacaktır? Görüşünden hareket edilir ve bulunacak bu değerden binanın geçmiş yılları için yıpranma payları düşülerek şimdiki değeri tahmin edilir (Nergiz, 2013:40-41).

(41) Numaralı standartta tarımsal faaliyetlerle ilgili ulusal ve uluslararası düzenlemeler gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemiştir. Finansal tabloların temel amacı, finansal tablo kullanıcılarına karar vermelerinde yardımcı olacak bilgileri sunmaktır. Dolayısıyla, tablolarda sunulan bilgilerin mümkün olduğunca gerçeği yansıtması istenmektedir.

Standartta canlı varlıklar için gerçeğe uygun değer modelinin önerilmesinin nedeni; gerçeğe uygun değer modelinin biyolojik dönüşümle birlikte ortaya çıkan değişikliklerin etkilerini en iyi yansıtan model olmasıdır. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinde ortaya çıkan değişiklikler, işletme sahibinin gelecekte umduğu ekonomik yararlardaki değişimle doğrudan ilgilidir.

Gerçeğe uygun değer; piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olan bir işlemde bir varlığın satışından elde edilen veya bir borcun devrinde ödenen bir fiyatı ifade etmektedir.

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama döneminde, gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden tahmini satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçülür (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler, 30.Eylül.2015). Dolayısıyla “canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinden tahmini satış maliyetleri (aracılara ödenen komisyonlar, gümrük vergileri vb.) düşülmek suretiyle ölçülür” ifadesinde; pazara getirme maliyetlerinin ve satış noktası maliyetlerinin piyasa fiyatından düşüldüğü hususu anlaşılmalıdır. Gerçeğe uygun değer ile satış noktası maliyetleri

düşüldükten sonra bulunan değer, canlı varlıkların ölçülmesinde kullanılacak tutar olacaktır. Gerçeğe uygun değer hesaplaması şu şekildedir:

Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri = Piyasa Fiyatı - Pazara Getirme Maliyetleri

Canlı Varlığın Ölçüleceği Değer = Piyasa Fiyatı - Satış Noktası Maliyetleri

(41) numaralı standarda göre net gerçeğe uygun değer, daha çok net gerçekleşebilir değere benzemektedir. Çünkü net gerçekleşebilir değer yönteminde varlıklar fırsat maliyetleri ile değerlendirilir. Varlıkların fırsat maliyetleri ise; elde tutulmayıp normal koşullarda satılmaları halinde sağlanabilecek gelirden, bu amaç için yapılabilecek giderlerin çıkarılması ile bulunacak net tutardır (Tuğay, 2013:151).

## 2.2. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla Tekdüzen Hesap Planında canlı varlıklar için bir grup oluşturulması gerekmektedir. Canlı varlıklar; değişim kapasitesine sahip, değişimleri yönetilebilen ve ölçülebilen varlıklardır. Bu varlıklar, bir süre elde tutulup daha sonra değerlendirilmeleri açısından stoklara benzemekle birlikte; elde tutulduğu süre içinde değişime uğrama özelliği nedeniyle stoklardan ayrılır (Taştan, 2013a:28).

Canlı varlıklar bir yıldan kısa süreli ve bir yıldan uzun süreli olmak üzere dönen ve duran varlıklar grubunda Tekdüzen Hesap Planına göre muhasebeleştirilmektedir. Tarım işletmesinin varlıkları içinde bir yıl ve daha az süre bulundurulmuş canlı varlıkların "154 Canlı Varlıklar Hesabı" adı ile 15 Stoklar hesap grubunda izlenmesi önerilmiştir. Bu varlıkların biyolojik değişime uğramaları ve canlılık özellikleri, varlıkların 15 Stoklar hesap grubunda bulunması yerine TDHP'de yeni açılacak 16 Canlı Varlıklar Hesap Grubu içinde gösterilmesi daha uygun görülmektedir. Bir yıldan daha uzun süreli canlı varlıklar ise TDHP'de 25 Maddi Duran Varlıklar hesap grubu yerine 21 Canlı Varlıklar hesap grubu içinde gösterilmesi önerilmektedir. Canlı varlıkların hasat işlemi gerçekleşmiş olan ürünleri ve yaşam süreci sona ermiş canlı varlıkların ise 15 Stoklar hesap grubunda izlenmesi gerektiği düşünülmektedir (Yazan, 2010:37-38).

Canlı varlığın muhasebe kayıtlarına alınabilmesi için; varlığın işletme tarafından kontrol edilebilmesi, varlığa ilişkin gelecekte elde edilecek faydaların işletmeye dönmesinin muhtemel olması, canlı varlığın gerçeğe uygun değerini veya varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi gerekir (Yılmaz, 2014:236).

UMS (TMS) 41; bir işletmenin zirai faaliyetleri ile ilgili biyolojik varlıklarının ve tarımsal ürünlerinin değerini, ilk muhasebeleştirmede ve sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değer yaklaşımı kullanılarak hesaplanmasını



gerektirmektedir. Standarttaki gerçeğe uygun değer yaklaşımına göre biyolojik varlıklar ve tarımsal ürünler gerçeğe uygun değer eksi satış noktası maliyetleriyle ölçümlenirler (Demir ve Bahadır, 2007:16).

TMS 41 standardına göre canlı varlıklar, ilk muhasebeleştirme ve her raporlama dönemi sonunda, gerçeğe uygun değerinden tahmini satış maliyetleri düşülmek suretiyle değerlendirilir. Değerleme sonucu ortaya çıkacak olumlu veya olumsuz farklar satış hâsılatı ile ilişkilendirilerek gelir tablosuna aktarılır (Gökgöz, 2012a:103).

Muhasebeleştirme işleminde bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetlerinin düşülmesi sonucu bulunan kazanç veya zarar ile bu varlığın gerçeğe uygun değerinde gözlenen değişim sonucu oluşan kâr veya zarar dönem kârı veya zararı olarak dikkate alınmaktadır. Bu gibi durumlarda tarımsal ürünlerde de kazanç ve zararlar canlı varlıklarda olduğu gibi belirlenir. Değerleme döneminde oluşacak bu kazanç ve zararların izlenmesi için, gelir tablosu hesapları içinde yer alır.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerine ulaşılamaması durumunda ise söz konusu varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilme işlemine tabi tutulacaklardır. İlgili maliyet değeri, toplam maliyet değerinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılıklarının indirilmesi yoluyla elde edilen “net değer” (defter değeri) olup canlı varlıkların sadece ilk kayda alınmaları esnasında kullanılacaktır.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilme ilkeleri şu şekildedir: Gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetlerinin düşülmesi yoluyla ölçülen bir canlı varlığa ilişkin alınmış olan ve hiçbir koşula bağlı olmayan bir devlet teşviki ancak alınabilir hale geldiğinde gelir olarak kaydedilir.

Devlet teşvikinin koşula bağlı olması durumunda ise teşvik, koşulların gerçekleşmesi durumunda gelir kaydedilir. Devlet teşvikleri koşullara göre farklı biçimlerde muhasebeleştirilir. Örneğin belirli bir süre, belirli bir tarımsal faaliyeti devam ettirme taahhüdü altında verilmiş bir teşvik, bu süreden önce faaliyetin sonlandırılması halinde iade edilebilmektedir. Buna göre ilgili devlet teşvikleri bu süre dolmadıkça işletme tarafından gelir olarak kaydedilemez. Ayrıca, bir devlet teşvikinin bir kısmının zaman içinde işletmede alıkonulabilmesi imkanı dahilinde ise, işletme bu devlet teşvikini zamanla orantılı olarak gelir kaydedecektir.

TMS 41’de bu konu için atıf yapılan TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardı, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımını benimsemiştir. Buna göre alınan teşvikler, gelir tablosunda 602 Diğer Gelirler Hesabı’nda izlenmelidir (Yazan ve Kaya, 2011:29-32).

Canlı varlıklarda amortisman uygulamasında amortisman başlama zamanı büyükbaş canlı varlıklarda süt vermeye başladığı, diğer canlılarda ise bunların kullanılmaya başlandığı yıl olarak kabul edilmektedir. İşletmede kullanılmayan,

CANLI VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE  
RAPORLANMASI: BORSA İSTANBUL'DA (BİST) KAYITLI TARIM, ORMAN VE  
BALIKÇILIK ALANINDA FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERDE ANALİZ

satılmak üzere bulundurulan canlı varlıklar amortismanına tabi tutulmazlar (Taştan, 2014b:177). Amortisman süresi ve oranı 333 Sayılı VUK Genel Tebliği'nin ekinde ilan edilirken, (41) numaralı standartta ise maliyet bedeli ile değerlendirme tabi tutulmuş canlı varlıklarda işletme kendisi serbest belirler, gerçeğe uygun değer ile değerlendiriliyorsa oran ve süre belirsizdir, piyasa şartlarına göre ortaya çıkar (Özulucan, 2008:169). Kullanılan amortisman hesaplama yöntemleri; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, 30.Eylül.2015).

Canlı Varlıklar için Tekdüzen Hesap Planında Yer Alan Hesaplar:

**16 Canlı Varlıklar**

- 160 Tarla Bitkileri
- 161 Bahçe Bitkileri
- 162 Büyükbaş Hayvanlar
- 163 Küçükbaş Hayvanlar
- 164 Kanatlı Hayvanlar
- 165 Su Hayvanları
- 166 Diğer Canlı Varlıklar
- 167 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 168
- 169 Verilen Sipariş Avansları

**23 Canlı Varlıklar**

- 230 Meyve Ağaçları
- 231 Meyve Vermeyen Ağaçlar
- 232 Büyükbaş Hayvanlar
- 233 Küçükbaş Hayvanlar
- 234 Kanatlı Hayvanlar
- 235 Su Hayvanları ve Diğer Canlı Varlıklar
- 236 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 237 Birikmiş Amortismanlar (-)
- 238 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları
- 239 Verilen Avanslar

**6 GELİR TABLOSU HESAPLARI**

- 600 Yurtiçi Satışlar
- 601 Yurtdışı Satışlar
- 602 İhraç Kaydıyla Satışlar
- 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları
- 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları (-) (Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı, 30.Eylül.2015)

**Örnek 1:** MA alabalık tesislerini işleten işletmenin faaliyetlerine ilişkin bilgiler aşağıda belirtildiği gibidir:

- 1) İşletme, 01.06.2015 tarihinde kısa vadede satılmak üzere tanesi 10+%8 KDV 100 adet alabalığı çekli satın almıştır.
- 2) Dönem sonunda alabalıklar gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş ve her birinin gerçeğe uygun değerinin 15.-TL olduğu tespit edilmiştir.
- 3) Alabalıkların tanesinin 20+%8 KDV'ye peşin olarak satılması kararı alınmıştır.

1) \_\_\_\_\_ 01/06/2015 \_\_\_\_\_

165 SU HAYVANLARI	1.000.-
165 01 Alabalık	
191 İND. KDV	80.-
103 VER.ÇEK VE ÖDEM.EMİR.(-)	
1.080	

Alabalık satın alma kaydı.

2) \_\_\_\_\_ 31/12/2015 \_\_\_\_\_

165 SU HAYVANLARI	500.-
165 01 Alabalık	
605 CANLI VARLIK DEĞ. ARTIŞ.	

500

Gerçeğe uygun değere göre değer artış kaydı.<sup>1</sup>

3) \_\_\_\_\_ 31/12/2015 \_\_\_\_\_

100 KASA	2.160.-
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	
391 HES. KDV	

160

Alabalık satış kaydı.

4) \_\_\_\_\_ 31/12/2015 \_\_\_\_\_

620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	1.500.-
165 SU HAYVANLARI	
165 01 Alabalık	

1.500

Satılan mamul maliyeti kaydı.

**Örnek 2:** MA hayvancılık işletmesinin faaliyetlerine ilişkin bilgiler aşağıda belirtildiği gibidir:

- 1) 01.04.2015 tarihinde işletmede bulunan koyunlar doğum yapmış, 5 adet kuzu doğmuştur. Bu kuzuların bir tanesinin gerçeğe uygun değeri 350.-TL'dir.
- 2) Kuzular belli bir olgunluğa erişmiştir.

<sup>1</sup> (15x100=1.500) Gerçeğe uygun değer, (1.500-1.000=500) değer artışı hesaplanmıştır.

CANLI VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE  
RAPORLANMASI: BORSA İSTANBUL'DA (BİST) KAYITLI TARIM, ORMAN VE  
BALIKÇILIK ALANINDA FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERDE ANALİZ

- 3) Yıl sonundaki her biri için gerçeğe uygun değeri 400.-TL olduğu tespit edilmiştir.
- 4) Belli bir olgunluğa erişmiş olan kuzular satılacak duruma gelmiş ve tanesi 450+%8 KDV'ye peşin olarak satılmıştır.
- 1) \_\_\_\_\_ 01/04/2015 \_\_\_\_\_  
238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT. 1.750.-  
238 01 Kuzu  
605 CANLI VARLIK DEĞ. ARTIŞ.  
1.750.-  
Kuzuların gerçek değere göre kaydı.
- 2) \_\_\_\_\_ 31/12/2015 \_\_\_\_\_  
238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT. 1.750.-  
238 02 Koyun  
238 YAPIL.OLAN CANLI VAR.YAT.  
1.750.-  
238 01 Kuzu  
Kuzuların belli bir olgunluğa erişme kaydı.
- 3) \_\_\_\_\_ 31/12/2015 \_\_\_\_\_  
238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT. 250.-  
238 02 Koyun  
605 CANLI VARLIK DEĞ. ARTIŞ.  
250.-  
Gerçeğe uygun değer kaydı.<sup>2</sup>
- 4) \_\_\_\_\_ 31/12/2015 \_\_\_\_\_  
163 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR 2.000.-  
163 01 Koyun  
238 YAPIL.OLAN CANLI VAR.YAT.  
2.000.-  
238 02 Koyun  
Koyunların satılma aşamasına gelme kaydı.
- 5) \_\_\_\_\_ 31/12/2015 \_\_\_\_\_  
100 KASA 2.430.-  
600 YURT İÇİ SATIŞLAR  
2.250  
391 HES. KDV  
180  
Koyun satış kaydı.
- 6) \_\_\_\_\_ 31/12/2015 \_\_\_\_\_  
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 2.000.-

<sup>2</sup> (5x400=2.000) Gerçeğe uygun değer, (2.000-1.750=250) değer artışı hesaplanmıştır.

163 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR

2.000

163 01 Koyun

Satılan mamul maliyeti kaydı.

**Örnek 3:** MA ceviz üretimi yapan tarım işletmesinin faaliyetlerine ilişkin bilgiler aşağıda belirtildiği gibidir:

- 1) 01.01.2015 tarihinde sertifikalı 500 adet ceviz fidanını tanesi 20+%1 KDV çekli satın almıştır. Ceviz fidanları meyve verme aşamasına gelmiştir.
- 2) Kayıtlı değeri 20.-TL olan ceviz ağaçlarından 50 tanesi olumsuz hava şartlarından dolayı telef olmuştur. Ceviz ağaçlarının her hangi bir değeri kalmamış ve sigortası bulunmamaktadır.
- 3) Dönem sonunda cevizler gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş ve her birinin gerçeğe uygun değerinin 15.-TL olduğu tespit edilmiştir.
- 4) Her bir ceviz ağacındaki cevizler 16+%1 KDV'ye peşin olarak satılmıştır.

1) _____ 01/01/2015 _____	
238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT.	10.000.-
238 03 Ceviz Fidanı	
191 İND. KDV	100.-
103 VER.ÇEK VE ÖDEM.EMİR.(-)	
10.100.-	
Ceviz fidanlarının alınması kaydı.	
2) _____ 31/12/2015 _____	
230 MEYVE AĞAÇLARI	10.000.-
230 01 Ceviz	
238 YAPIL.OLAN CANLI VAR.YAT.	
10.000.-	
238 03 Ceviz Fidanı	
Ceviz fidanlarının belli bir olgunluğa erişme kaydı.	
3) _____ 31/12/2015 _____	
659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR	1.000.-
230 MEYVE AĞAÇLARI	
1.000.-	
230 01 Ceviz	
Ceviz ağaçlarının telef olması kaydı.	

CANLI VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE  
RAPORLANMASI: BORSA İSTANBUL'DA (BİST) KAYITLI TARIM, ORMAN VE  
BALIKÇILIK ALANINDA FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERDE ANALİZ

4)	31/12/2015	
	628 CANLI VARLIK DEĞERLEME AZALIŞ	2.250.-
	230 MEYVE AĞAÇLARI	
	2.250.-	
	230 01 Ceviz	
	Gerçeğe uygun değer kaydı. <sup>3</sup>	
5)	31/12/2015	
	100 KASA	7.272.-
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR	
	7.200	
	391 HES. KDV	
72	Ceviz satış kaydı.	
6)	31/12/2015	
	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	6.750.-
	230 MEYVE AĞAÇLARI	
	6.750	
	230 01 Ceviz	
	Satılan mamul maliyeti kaydı.	

### 2.3. Canlı Varlıkların Raporlanması

(41) numaralı standarda göre canlı varlıklar, raporlama tarihinde gerçeğe uygun değere göre raporlanmalıdır (Walton, 2012:428). Canlı varlıklar ayrı bir hesap grubu oluşturulduğu için stoklardan ve maddi duran varlıklardan ayrı olarak raporlanmalıdır. TMS-TFRS'ye göre oluşturulacak canlı varlıklar hesap grubu ürün veren bitkiler, ürün vermeyen bitkiler, büyükbaş hayvanlar, küçükbaş hayvanlar, kümes hayvanları, suda yaşayan hayvanlar, diğer canlı varlıklar, canlı varlıklar değer düşüklüğü karşılığı (-) ve canlı varlıklar için verilen sipariş avansları şeklinde sınıflandırılabilir. Cari-cari olmayan varlık ve kaynak ayrımına göre normal faaliyet döngününün parçası olan canlı varlıklar da bir yıldan uzun süreli olarak işletmede tutulsalar da cari varlıklar grubundaki canlı varlıklar alt hesap grubunda raporlanmalıdır.

Bir yıldan uzun süre işletmede kullanılmak üzere elde tutulan ve faaliyet döngüsününün parçası olmayan canlı varlıklar için cari olmayan varlıklar grubunda canlı varlıklar alt hesap grubu oluşturulmalıdır. Bu alt hesap grubunda yer alacak hesaplar meyve ağaçları, meyve vermeyen ağaçlar, büyükbaş hayvanlar, küçükbaş hayvanlar, kümes hayvanları, suda yaşayan hayvanlar, diğer canlı varlıklar, canlı

<sup>3</sup> (450x15=6.750) Gerçeğe uygun değer, (450x20=9.000) olumsuz hava şartları sonrası kalan ceviz ağaçlarının defter değeri, (6.750-9.000=2.250) değer azalışı hesaplanmıştır.

varlıklar değer düşüklüğü karşılıkları ve canlı varlıklar için verilen sipariş avansları şeklinde sınıflandırılabilir (Bayrı, 2010:106).

Canlı varlıklar finansal tablolarda güncel hali ile gösterilmelidir. Canlı varlığın türüne ve işletmesine göre özel hesap dönemi veya takvim yılını kullanılabilir. Yıllık veya ara dönemler halinde çıkarılabilmektedir (Gökgöz, 2012b:93-94).

Canlı varlıklar gerçeğe uygun değere göre bir yıldan kısa süreli olanlar dönen varlıklar grubu içerisinde, bir yıldan uzun süreli olanlar için ise duran varlıklar grubu içerisinde canlı varlıklar adlı ayrı bir kaleme gösterilir. Canlı varlıklar ile ilgili gider, gelir, değer artış veya azalışı söz konusu olduğunda gelir tablosunda gelir/gider ve artış/azalış şeklinde gösterilir (Taştan, Azaltun ve Mert, 2013c:121).

### **3. ARAŞTIRMA**

#### **3.1. Araştırmanın Amacı**

Araştırmanın amacı Borsa İstanbul'da (BİST) kayıtlı tarım, orman ve balıkçılık alanında faaliyet gösteren işletmelerin canlı varlıklarının ölçümünü yapabilmek, muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasındaki yaşanan sıkıntıları incelemek, işletmelere etkisini, finansal durum tablosundaki dönen ve duran varlıklar içerisindeki canlı varlıkların paylarını değerlendirerek ele almaktır.

#### **3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi**

Araştırmada yer alan mali bilgiler, Borsa İstanbul'daki <http://www.borsaistanbul.com/> ve <http://www.kap.gov.tr/> web sitelerinde arz edilmiş verilerden alınmıştır. Canlı varlıkların dönen varlık ve duran varlık içerisindeki payının incelenmesinde dikey analiz yöntemi kullanılmıştır. BİST'e kayıtlı olarak 2015 yılı itibari ile tarım, orman ve balıkçılık alanında faaliyet gösteren 4 şirket bulunduğundan bu şirketler ele alınmıştır.

#### **3.3. Araştırma Bulguları ve Bulguların Değerlendirilmesi**

BİST'e kayıtlı tarım, orman ve balıkçılık alanında faaliyet gösteren şirketlerin faaliyet konuları canlı varlıkların üretimine yöneliktir. AR Tarım Organik Gıda A.Ş. faaliyet konusu; buldukları bölgede yer alan çiftçilerden kütlü pamuk satın almak ve çırçırılama fabrikasında işleyerek presli pamuk haline getirerek üretim sonucu oluşan presli pamuğu iplik fabrikalarına, çığıti yağ fabrikalarına satmaktadır. Şirket pamuk ekimi, mısır ekimi ve organik bitkilerin ekimini yapmaktadır. İz Hayvancılık Tarım ve Gıda San. Tic. A.Ş. faaliyet konusu; sahip olduğu ari ırk sağmal büyükbaş çiftlik hayvanlarından süt üretimi yapmak ve doğan erkek buzağuları belli bir olgunluğa gelene kadar beslemek ve bu büyükbaş hayvanların ticaretini yapmaktadır. Şirket ithal ettiği Holstein ırkı

CANLI VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE  
RAPORLANMASI: BORSA İSTANBUL'DA (BİST) KAYITLI TARIM, ORMAN VE  
BALIKÇILIK ALANINDA FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERDE ANALİZ

büyükbaş gebe düveler ile süt üretimi faaliyetine başlamıştır. Şirket imal ettiği sütleri toptan olarak satışını gerçekleştirmektedir.

Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık Gıda San. Tic. A.Ş. faaliyet konusu; süt sığırcılığı, fason tavuk yetiştiriciliği ve besi sığırcılığı ile bu amaca yönelik her türlü yem bitkileri üretimidir. Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri San. Tic. A.Ş. faaliyet konusu ise üstün verimli süt üretimi ile ilgili, çiftlik hayvanları yetiştiriciliği yapmaktadır. Bu amaçla suni tohumlama ve embriyo transferi konularında araştırma ve uygulama yöntemleri üzerinde çalışmalar yapmaktadır. Türkiye'nin ilk chip'li hayvan kimlik tanımlama sistemi, bilgisayarlı sağım ünitesi, bireysel yemleme istasyonu ve modern hayvan barınaklarını bünyesinde barındıran bir örnek çiftliktir.

BİST'e kayıtlı tarım, orman ve balıkçılık alanında faaliyet gösteren şirketlere ait kullanılan değerlendirme yöntemleri, devlet teşvikleri ve mali bilgileri aşağıda belirtildiği gibidir<sup>4</sup>:

NO	ŞİRKET KODU	ŞİRKET ADI	KULLANILAN DEĞERLEME YÖNTEMİ
1	ARTOG	Ar Tarım Organik Gıda A.Ş.	Gerçeğe Uygun Değer
2	IZTAR	İz Hayvancılık Tarım ve Gıda San. Tic. A.Ş.	Gerçeğe Uygun Değer
3	TACTR	Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık Gıda San. Tic. A.Ş.	Gerçeğe Uygun Değer
4	YAPRK	Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri San. Tic. A.Ş.	Gerçeğe Uygun Değer

Şirketlerde Canlı Varlıklar; gerçeğe uygun değerinden tahmini satış maliyetleri düşüldükten sonra kalan değer üzerinden raporlanmıştır. İşletme cari dönem boyunca, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesinden ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri ile satış maliyetleri arasındaki farkta meydana gelen değişiklikleri, ortaya çıktığı dönemde gelir veya gider olarak kaydetmiştir.

Canlı varlıklarını, gerçeğe uygun değerden tahmini satış maliyetlerini düşüldükten sonra kalan değer üzerinden değerlendirmektedirler. Bu değer, canlı varlıkların maliyetini oluşturmaktadır. Canlı varlıklar gerçeğe uygun değerinden kayıtlara alınmaktadır. Çünkü, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçüldüğü kabul edilmektedir. Canlı varlıklar kısa vadeli ve uzun vadeli olmak üzere finansal durum tablosunda sınıflandırılmıştır. Satış maliyetleri doğru tahmin edilememesi nedeniyle zarar meydana gelmesi halinde, zarar ortaya çıktığı dönemde gelir tablosunda raporlanmaktadır. Kâr olması halinde ilgili dönem gelir

<sup>4</sup> Burada yer alan bilgiler; 30.09.2015 tarihli BİST ve Kamuyu Aydınlatma Platformundaki verilerden alınarak hesaplanmıştır.



tablosunda gelir kaydedilir. Canlı varlıklar ile ilgili devlet teşviklerinin bu şirketlerde var olup olmadığı aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

NO	ŞİRKET KODU	ŞİRKET ADI	DEVLET TEŞVİKLERİ
1	ARTOG	Ar Tarım Organik Gıda A.Ş.	Devlet Teşviki Var
2	IZTAR	İz Hayvancılık Tarım ve Gıda San. Tic. A.Ş.	Devlet Teşviki Var
3	TACTR	Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık Gıda San. Tic. A.Ş.	Devlet Teşviki Var
4	YAPRK	Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri San. Tic. A.Ş.	Devlet Teşviki Var

Devlet Teşviklerinde AR Tarım Organik Gıda A.Ş., 2013 üretim sezonu içerisinde 423 dönüm arazisinde mısır ekimi, 2000 dönüm araziye de pamuk ekimi yapmıştır. T.C. Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı üretim yapan çiftçilere Mazot, Gübre, Toprak analiz desteği ve üretilen ürün için kilogram başına fark ödeme desteğinde bulunmaktadır. Destek tutarı, grup tarafından müstahsil makbuzunun düzenlenerek İlçe Tarım Müdürlüğüne onaylatıldığı dönemde gelir kaydedilmektedir.

İZ Hayvancılık Tarım ve Gıda San. Tic. A.Ş., süt desteği ve anaç ve buzağı desteklemeleri bulunmaktadır. İlgili devlet teşviğine ilişkin koşullar karşılandığında gelir olarak muhasebeleştirilir. Şirket, Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığından çalışma izni, üretim izni ve süt teşvik kod numarası almış, gıda siciline kayıtlı olan süt işleme tesislerine, fatura ve/veya müstahsil makbuzları karşılığında satmak, ve bir hayvancılık örgütüne üye olmak koşulları ile devletten çiğ süt destekleme geliri elde etmektedir. 31 Aralık 2014 tarihi itibarıyla litre başına brüt 0.05 TL (2013 – 0.06) destekleme alabilmektedir. Şirketin 01.01-31.12.2014 dönemi içerisinde çiğ süt destekleme geliri 213,438.-TL'dir.

Şirket, buzağı desteklemesi için, suni tohumlama sonucunda doğan dişi buzağılara S – 19 aşısı yapılması koşuluyla destekleme almaktadır. Erkek hayvanlara doğum sonrası aşı şartı aranmadan destekleme verilir. Buzağı desteği buzağı başına 75 TL'dir. Şirket anaç desteklemesi için ise; anaçların 31.12.2012 tarihinde Türkvat kayıt sistemine işlenmiş ve işletme bünyesinde olmaları, kültür veya kültür ırkı melezi olmaları, 01/11/2011 ile 31/12/2012 tarihleri arasında ülkemizde suni tohumlama veya saf etçi ırklarda Bakanlıktan izin almış tabii tohumlama boğası ile tohumlama yapılmış ve 15/2/2013 tarihine kadar e-ıslaha kaydedilmiş olmaları koşulu ile destekleme almaktadır. İlk 500 anaç için anaç başına 225.-TL üstü sayıdaki anaçlar için anaç başına 112.5.-TL desteklemeye hak kazanılmaktadır.

CANLI VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE  
RAPORLANMASI: BORSA İSTANBUL'DA (BİST) KAYITLI TARIM, ORMAN VE  
BALIKÇILIK ALANINDA FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERDE ANALİZ

Şirketin T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı'ndan alınan 08.03.2011 tarih ve 100245A sayılı teşvik belgesi kapsamında makine ve teçhizatları için KDV istisnası ve gümrük vergisi muafiyeti teşvikleri bulunmaktadır.

Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık Gıda San. Tic. A.Ş., süt desteği, buzağı ve aşı desteği, canlı hayvan satış desteği, mazot ve yem bitkileri desteği gibi teşviklerden faydalanmaktadır. Süt desteğinde; çiğ sütü, Bakanlıktan çalışma izni, üretim izni ve süt teşvik kod numarası almış, gıda siciline kayıtlı olan süt işleme tesislerine, fatura ve/veya müstahsil makbuzları karşılığında satmak, ve bir hayvancılık örgütüne üye olmuştur. Buzağı ve aşı desteğinde; Suni Tohumlama sonucunda doğan dişi buzağılara S – 19 aşısı yapılması koşuluyla verilir. Erkek hayvanlara doğum sonrası aşı şartı aranmadan verilir. Aşı desteklemesi için ise; Dişi sığırlar yıl içerisinde şap ve 3-6 aylık yaşta iken brusella S – 19 genç aşısı ile aşılanmış uygulanan aşilar Türkvat kayıt sistemine işlenmiş olmalıdır. Canlı hayvan satış desteğinde; Düzce İl Tarım Müdürlüğü tarafından Canlı Hayvanların ölmesi, öldürülmesi veya kesilmesi gibi durumlarda, kıymet takdir komisyonu kurularak, şirketin uğradığı zararın 10 da 9'u teşvik olarak şirkete ödenmektedir.

Canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, söz konusu teşviklerin alacak haline gelmeleri durumunda gelir olarak muhasebeleştirilmiştir. Şartlı olarak verilmiş olan teşvikler ve destekler sadece ilgili devlet teşviğine ilişkin koşullar karşılandığında gelir olarak muhasebeleştirilmiştir. Mazot ve yem bitkileri desteği ise; Çiftçi Kayıt Sistemine kayıtlı arazileri üzerinde kaliteli kaba yem üretmek amacıyla yem bitkileri ekimi yapan üreticilere, yapay çayır-mera için üretim yaptıkları ilk yıl, çok yıllık yem bitkilerinden yonca için 4 yıl ve korunga için 3 yıl süreyle, tek yıllık yem bitkileri ekilişlerinde ise üretim yaptıkları yıl için, ürünü hasat etmeleri kaydıyla dekar başına ödeme yapılmaktadır. Bu desteklerin yanı sıra şirket ayrıca, Ziraat bankasından faizsiz tarım kredileri kullanabilmektedir.

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri San. ve Tic. A.Ş.; Arılık desteği, süt desteği, buzağı ve aşı destekleme, Mazot ve yem bitkileri desteği, besi desteği, çiğ süt analiz desteği gibi teşviklerden faydalanmaktadır. Tarım, orman ve balıkçılık alanında faaliyet gösteren şirketlerin 2013 ve 2014 yılı kısa vadeli ve uzun vadeli canlı varlıkların, dönen varlıklar, duran varlıklar ve toplam varlıklar içerisindeki paya ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir<sup>5</sup>:

No	Şirket Adı	2013 Toplam Varlıklar	2013 Dönen Varlık Top.	2013 Duran Varlık Top.	2013 Kısa Vadeli Canlı Varlıklar	2013 Uzun Vadeli Canlı Varlıklar
1	ARTOG <sup>6</sup>	38.186.335	13.987.865	24.198.470	-	-
2	IZTAR	24.769.753	10.116.807	14.652.946	231.690	5.636.978

<sup>5</sup> 2015 yılı, yıllık finansal tablolar henüz yayımlanma döneminde olmadığı için 2014 ve 2013 yılındaki finansal tablolardaki bilgiler ele alınmıştır.

<sup>6</sup> AR Tarım Organik Gıda A.Ş.'nin 2013 ve 2014 yıllarının Finansal Durum Tablolarında Canlı Varlıklar ile ilgili değer bulunmamaktadır.

3	TACTR	20.560.055	2.247.094	18.312.961	402.443	210.000
4	YAPRK	22.957.948	6.662.495	16.295.453	876.288	9.115.045

No	Şirket Adı	2014 Toplam Varlıklar	2014 Dönen Varlık Top.	2014 Duran Varlık Top.	2014 Kısa Vadeli Canlı Varlıklar	2014 Uzun Vadeli Canlı Varlıklar
1	ARTOG	28.209.112	14.537.129	13.671.983	-	-
2	IZTAR	33.518.899	5.692.547	27.826.352	538.605	8.180.089
3	TACTR	31.936.246	5.393.078	26.543.168	61.520	856.000
4	YAPRK	22.960.891	5.784.617	17.176.274	1.023.126	9.662.315

Finansal tablolardaki bilgilere yönelik yapılan inceleme sonucunda tarım, orman ve balıkçılık alanında faaliyet gösteren şirketlerin genelinde uzun vadeli canlı varlıkların toplam varlıklar içerisinde daha fazla yer aldığı, yıllar itibari ile canlı varlıkların değerinin arttığı görülmektedir. YPRK ve IZTAR şirketlerinde canlı varlıklarda 2013 yılına kıyasla 2014 yılında artış olmuştur. Bu iki şirkette kısa vadeli canlı varlıklara oranla uzun vadeli canlı varlıkların payının daha fazla olduğunu söyleyebiliriz. Uzun vadede daha fazla getiri elde edebilmek adına uzun vadeli canlı varlıklara yatırım yapılması durumu söz konusu olabilmektedir. Dönen, duran ve toplam varlık içindeki payını incelediğimizde genel olarak bu şirketlerde değer fazladır. 2013 ve 2014 yıllarında kısa vadeli ve uzun vadeli canlı varlıkların toplam varlıklar, dönen varlıklar ve duran varlıklar içerisindeki oransal değeri aşağıda yer alan tabloda belirtildiği gibidir:

No	ŞİRKET ADI	Kısa Vadeli Canlı Varlıklar				Uzun Vadeli Canlı Varlıklar			
		2013		2014		2013		2014	
		G (%) <sup>7</sup>	Y (%) <sup>8</sup>	G (%)	Y (%)	G (%) <sup>9</sup>	Y (%) <sup>10</sup>	G (%)	Y (%)
1	ARTOG	-	-	-	-	-	-	-	-
2	IZTAR	0,935	2,290	1,607	9,462	22,758	38,470	24,404	29,397
3	TACTR	1,957	17,910	0,193	1,141	1,021	1,147	2,680	3,225
4	YAPRK	3,817	13,153	4,456	17,687	39,703	55,936	42,082	56,254

<sup>7</sup> Kısa Vadeli Canlı Varlıklar, Varlıkların genel toplamına (TV) oranlanmıştır.  $G = \text{Kısa Vadeli Canlı Varlıklar} \times 100 / \text{TV}$

<sup>8</sup> Kısa Vadeli Canlı Varlıklar, Dönen varlıkların genel toplamına (DV) oranlanmıştır.  $Y = \text{Kısa Vadeli Canlı Varlıklar} \times 100 / \text{DV}$

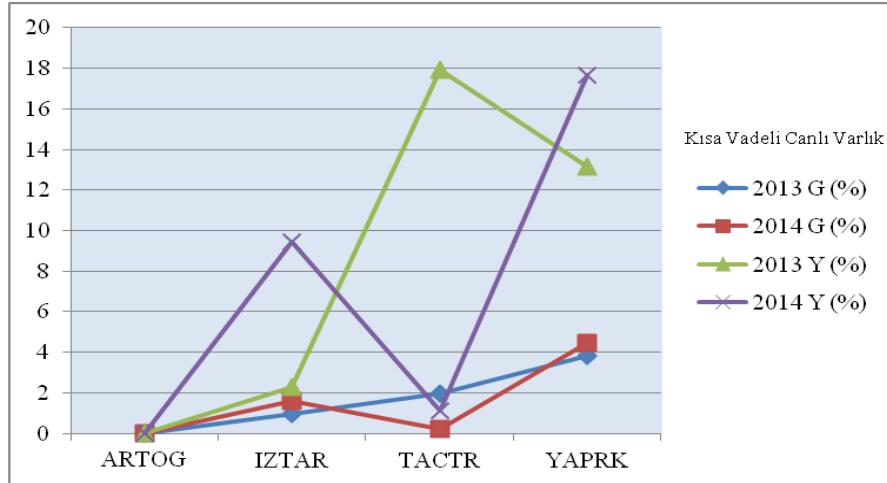
<sup>9</sup> Uzun Vadeli Canlı Varlıklar, Varlıkların genel toplamına (TV) oranlanmıştır.  $G = \text{Uzun Vadeli Canlı Varlıklar} \times 100 / \text{TV}$

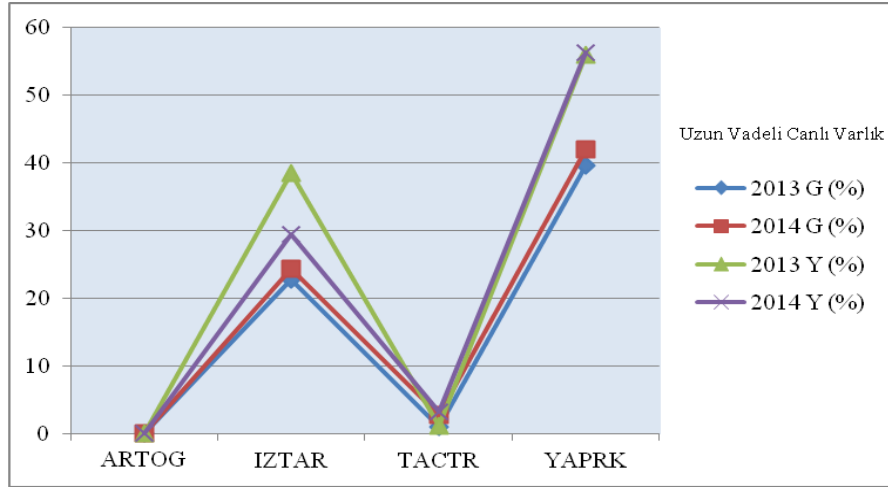
<sup>10</sup> Uzun Vadeli Canlı Varlıklar, Duran varlıkların genel toplamına (DVT) oranlanmıştır.  $Y = \text{Uzun Vadeli Canlı Varlıklar} \times 100 / \text{DVT}$

CANLI VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE  
RAPORLANMASI: BORSA İSTANBUL'DA (BİST) KAYITLI TARIM, ORMAN VE  
BALIKÇILIK ALANINDA FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERDE ANALİZ

2013 yılında kısa vadeli canlı varlıklarda toplam varlıklara oranlanmasında YAPRK şirketi, dönen varlıklara oranlanmasında TACTR şirketinin en yüksek değere sahiptir. En düşük değer ise IZTAR şirketindedir. 2014 yılında kısa vadeli canlı varlıklarda toplam varlıklara ve dönen varlıklara oranlanmasında YAPRK şirketi en yüksek değere sahipken, ikinci sırada IZTAR şirketi ve en düşük değerde TACTR şirketinde yer aldığı görülmektedir. Kısa vadeli canlı varlıklarda 2013 yılına göre 2014 yılında YAPRK ve IZTAR şirketinde artış söz konusuyken TACTR şirketinde ise düşüş söz konusudur.

2013 yılında uzun vadeli canlı varlıklarda, toplam varlıklar ve duran varlıklara oranlanmasında YAPRK şirketi en yüksek paya sahipken, ikinci sırada IZTAR şirketi yer almakta ve en düşük değer TACTR şirketindedir. Uzun vadeli canlı varlıklarda 2013 yılına göre 2014 yılında toplam varlıklara oranlanmasında YAPRK, IZTAR ve TACTR şirketlerinde artış söz konusuyken, duran varlıklara oranlanmasında ise YAPRK ve TACTR şirketlerinde artış IZTAR şirketinde 2014 yılında azalış olduğu görülmektedir. Şirketlerin finansal bilgilerine göre hesaplanmış olan bu oranların grafikteki değerleri aşağıda belirtildiği gibidir.





BİST'e kayıtlı bu şirketler muhasebe işlemlerini yaparken ve finansal raporlamalarında (41) numaralı standardı esas almaktadırlar. Bu standart işletmeler için yenilik getirmiş ve işlemlerde tekdüzenin sağlanmasına katkıda bulunmuştur. Standarda göre şirketler gerçeğe uygun değerle değerlendirilmekte, değerlendirme farkları dönem kârı veya zararı ile ilişkilendirilmektedir. Değerlemenin amacı sadece dönem kârı veya zararının doğru hesaplanması değil, aynı zamanda bir işletmenin piyasa değerinin de ortaya çıkmasına yardımcı olur. Ülkemizde muhasebe uygulamalarında tarihi maliyetler esas alındığından, vergi yasalarına göre maliyet esaslı ile değerlendirme söz konusu olduğundan canlı varlıklar işletmelerin finansal tablolarındaki değerleri, piyasa değerleri ile eşdeğerlik göstermemektedir. Muhasebe kayıtlarında karışıklığa neden olmaktadır. Bunun sonucu olarak da işletmelerin özvarlığı ve piyasa değerinin ölçülememesi gerçeği yansıtamaması gibi sorunlarla karşılaşılabilir. Borsada işlem gören bu şirketlerin finansal bilgilerini incelediğimizde uzun vadeli canlı varlıkların değer olarak kısa vadeli canlı varlıklara oranla çok fazla olduğunu söyleyebiliriz. Bunun sebebi olarak Tekdüzen Hesap Planında canlı varlıkların takibinde doğrudan kullanılan hesapların olmamasından dolayı muhasebe kayıtları ve raporlamada yaşanan zorluklar olduğu söylenebilir. Tekdüzen hesap planındaki bu eksikliğin, muhasebe standartlarına göre yapılan işlemler ile vergi yasalarındaki yapılması gereken işlemlerde uyumlaştırmanın sağlanması için yapılacak düzenlemeler ile giderilebileceğini söyleyebiliriz. Böylece sunulan bilgiler doğru ve güvenilir bilgiyi yansıtarak, doğru ve güvenilir bilginin zamanında sağlanması ile canlı varlıkların ölçülmesi ve raporlanması da sağlıklı bir şekilde yapılabilecektir. Bu durumun sonucu olarak işletmelere olumlu etkisi olacaktır.

## SONUÇ

Canlı varlıklar, yaşayan hayvan veya bitkidir. Canlı varlıklar hakkında bilgilere (41) numaralı Tarımsal Faaliyetler adlı Uluslararası Muhasebe

CANLI VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE  
RAPORLANMASI: BORSA İSTANBUL'DA (BİST) KAYITLI TARIM, ORMAN VE  
BALIKÇILIK ALANINDA FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERDE ANALİZ

Standardında ve Türkiye Muhasebe Standardında bilgilere yer verilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlaştırılması adına benzer çalışmalar yapılmıştır. Standartta canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işleme sonucu ortaya çıkan ürünler hakkında bilgiler yer almaktadır.

Değerleme, bir işletmenin varlık ve borçlarının bilanço günündeki değerlerinin tespit ve takdiridir. Muhasebe standartlarında değerlendirme ile ilgili ölçümlene esasları; maliyet bedeli (tarihi maliyet), cari maliyet (yenileme maliyeti), gerçekleştirilebilir değer (itfa değeri) gerçeğe uygun değer ve kullanım değeri (bugünkü değer)'dir. Tarım muhasebesi açısından önem arz eden dört değerlendirme yöntemi bulunmaktadır. Bu yöntemler; pazar yöntemi, maliyet yöntemi, gelir yöntemi ve ikame (yeniden üretim değeri) yöntemidir. Muhasebe standardına göre tarımsal faaliyetlerle ilgili ulusal ve uluslararası düzenlemeler gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemiştir.

Muhasebe standardının uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla Tekdüzen Hesap Planında canlı varlıklar için bir grup oluşturulması gerekmektedir. Canlı varlıklar; değişim kapasitesine sahip, değişimleri yönetilebilen ve ölçülebilen varlıklardır. Bu varlıklar, bir süre elde tutulup daha sonra değerlendirilmeleri açısından stoklara benzemekle birlikte; elde tutulduğu süre içinde değişime uğrama özelliği nedeniyle stoklardan ayrılmalıdır. Canlı varlıklar bir yıldan kısa süreli ve bir yıldan uzun süreli olmak üzere dönen ve duran varlıklar grubunda Tekdüzen Hesap Planına göre muhasebeleştirilmektedir. Canlı varlığın muhasebe kayıtlarına alınabilmesi için; varlığın işletme tarafından kontrol edilebilmesi, varlığa ilişkin gelecekte elde edilecek faydaların işletmeye dönmesinin muhtemel olması, canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin veya varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi gerekir.

Muhasebe standardına göre canlı varlıklar, raporlama tarihinde gerçeğe uygun değere göre raporlanmalıdır. Canlı varlıklar ayrı bir hesap grubu oluşturduğu için stoklardan ve maddi duran varlıklardan ayrı olarak raporlanmalıdır. Oluşturulacak canlı varlıklar hesap grubu ürün veren bitkiler, ürün vermeyen bitkiler, büyükbaş hayvanlar, küçükbaş hayvanlar, kümes hayvanları, suda yaşayan hayvanlar, diğer canlı varlıklar, canlı varlıklar değer düşüklüğü karşılığı (-) ve canlı varlıklar için verilen sipariş avansları şeklinde sınıflandırılabilir. Cari-cari olmayan varlık ve kaynak ayırımına göre normal faaliyet döngünün parçası olan canlı varlıklar da bir yıldan uzun süreli olarak işletmede tutulsalar da cari varlıklar grubundaki canlı varlıklar alt hesap grubunda raporlanmalıdır.

Yapılan araştırma ile tarım orman ve balıkçılık alanında faaliyet gösteren şirketlerde ne derece uygulandığı ele alınmıştır. Araştırmanın amacı; Borsa İstanbul'da (BİST) kayıtlı tarım, orman ve balıkçılık alanında faaliyet gösteren işletmelerin canlı varlıklarının ölçümünü yapabilmek, muhasebeleştirilmesi ve

raporlanmasındaki yaşanan sıkıntıları incelemek, işletmelere etkisini, finansal durum tablosundaki dönen ve duran varlıklar içerisindeki canlı varlıkların paylarını değerlendirerek ele almaktır. BİST'e kayıtlı olarak 2015 yılı itibari ile tarım, orman ve balıkçılık alanında faaliyet gösteren 4 şirket bulunduğundan bu şirketler ele alınmıştır.

Bu şirketler değerlemede gerçeğe uygun değer esasını uyguladıkları, devlet teşviklerinden faydalandıkları sonucuna ulaşılmıştır. Finansal tablolardaki bilgilere yönelik yapılan inceleme sonucunda tarım, orman ve balıkçılık alanında faaliyet gösteren şirketlerin genelinde uzun vadeli canlı varlıkların toplam varlıklar içerisinde daha fazla yer aldığı, yıllar itibari ile canlı varlıkların değerinin arttığı görülmüştür. Borsada işlem gören bu şirketlerin finansal bilgilerini incelediğimizde uzun vadeli canlı varlıkların değer olarak kısa vadeli canlı varlıklara oranla çok fazla olduğu tespit edilmiştir. Bunun sebebi olarak Tekdüzen Hesap Planında canlı varlıkların takibinde doğrudan kullanılan hesapların olmamasından dolayı muhasebe kayıtları ve raporlamada yaşanan zorluklar olduğu söylenebilir. Tekdüzen hesap planındaki bu eksikliğin, muhasebe standartlarına göre yapılan işlemler ile vergi yasalarındaki yapılması gereken işlemlerde uyumlaştırmanın sağlanması için yapılacak düzenlemeler ile giderilebilecektir.

#### KAYNAKÇA

- Ayçiçek, F. (2011). "Türkiye Muhasebe Standartlarında Bugünkü Değerinden Ölçülen Varlık ve Yükümlülükler", *Mali Çözüm Dergisi*, Mayıs-Haziran 2011, 71-89.
- Bayrı, O. (2010). "Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 98, 89-116.
- Burton, G. F. and Jermakowicz, E. K. (2015). *International Financial Reporting Standards: A Framework-Based Perspective*, Routledge, New York and London, 2015.
- Demir, V. ve Bahadır, O. (2007). "UFRS (TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı", *Muhasebe Denetim Bakış Dergisi*, Sayı: 23, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/UFRS%20ve%20Defter%20Değeri%20VD-OB.pdf>, (30.10.2015), 65-79.
- Feyiz, M. A. (2012). *Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri*, Trabzon: Murathan Yayınevi.

- Gökgöz, A. (2012a). "Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi", *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 95-108.
- Gökgöz, A. (2012b). "Balık Üretim İşletmelerinde TMS 41 Kapsamında Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi", Sakarya Üniversitesi SBE.
- Greuning, H. V. (2011). Darrel Scott and Simonet Terblanche, International Financial Reporting Standards: A Practical Guide, USA: World Bank Publications.
- "Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı", [https://obs.kastamonu.edu.tr/oibs/akademik/shr\\_files/20255\\_tmsk\\_hesap\\_lani\\_taslagi.pdf](https://obs.kastamonu.edu.tr/oibs/akademik/shr_files/20255_tmsk_hesap_lani_taslagi.pdf), (30.Eylül.2015).
- "IAS 41 Agriculture", <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias41>, (30.Eylül.2015).
- Jayapandian, S. (2010). Financial Accounting From Zero, New Delhi: Excel Books India Publish.
- Kamu Gözetimi Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler", [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS\\_2015/TMS/TMS41.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS41.pdf), (30.Eylül.2015).
- Kamu Gözetimi Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, "TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü", <http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS%2013.pdf>, (30.Eylül.2015).
- Kamu Gözetimi Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar", [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS\\_2015/TMS/TMS16.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS16.pdf), (30.Eylül.2015).
- Nergiz, M. (2013). "Tarımsal Faaliyetler ve Canlı Hayvan Yetiştiriciliği Konularıyla İştigal Eden İşletmelerde Stoklar, Muhasebe ve Maliyet Muhasebesi Uygulamaları", Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi SBE.
- Özulucan, A. (2008). "Vergi Usul Kanunu ve Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde Devamlı Olarak Ürününden Yararlanmak Amacıyla Edinilen Küçük ve Büyükbaş Hayvanların Amortisman İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, Sayı: 1-2, 157-182.
- Pamukçu, F. (2011). "Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi", *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat 2011, 79-95.



- Senel, S. A., Tuncay M., Önoğul Ö. ve Karşlı C. (2011). "Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Bir Değerleme Ölçüsü: Gerçeğe Uygun Değer", *E-Journal of New World Sciences Academy*, Sayı: 1, 48-76.
- Taştan, H. (2013a). "Ceviz Bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları-41 ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Amortisman Ayrılması ve Değerlemesinin Karşılaştırmalı İncelenmesi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim Sayısı, 25-38.
- Taştan, H. (2014b). "Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Vergi Usul Kanununa (VUK) Göre Büyükbaş Canlı Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmasının Karşılaştırmalı İncelenmesi", *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:1, 175-184.
- Taştan, H., Azaltun M. ve Mert, H. (2013c). "Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Uygulanmasına Eğitsel Bakış", *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 117-130.
- Top, T. (2009). "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Canlı Varlıkların Değerlemesi; Büyükbaş Hayvanlar Üzerinde Bir Uygulama", Süleyman Demirel Üniversitesi SBE.
- 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*, Sayı: 8, 2013 Bahar, 148-165.
- Ulusan, H. (2008). "Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi", *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 1, 129-154.
- Walton, P. (2012). *Fair Value and Accounting*, (Gerard Caprio Ed., Handbook of Key Global Financial Markets, Institutions, and Infrastructure), USA: Academic Press.
- Yazan, Ö. (2010). "Canlı Varlıkların TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi", Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE.
- Yazan, Ö. ve Kaya, U. (2011). "Canlı Varlıkların Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Muhasebeleştirilmesi", *KTÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 1, 27-42.
- Yılmaz, E. (2014). "TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi", *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 22, 232-248.

CANLI VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE  
RAPORLANMASI: BORSA İSTANBUL'DA (BİST) KAYITLI TARIM, ORMAN VE  
BALIKÇILIK ALANINDA FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERDE ANALİZ