CANLI VARLIKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 41'E GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Ömer YAZAN[1]
Uğur KAYA[2]

ÖZET

Canlı varlıklar doğma, büyüme, olgunlaşma, üreme, yaşlanma ve ölüm gibi sürekli olarak biyolojik dönüşüme maruz kalmaktadırlar. Bu nedenle canlı varlıkların muhasebeleştirilme ve ölçümlerinin, tarım işletmelerinin sahip olduğu diğer varlıklardan farklı olması gerekmektedir. Türkiye Muhasebe Standardı 41, Tarımsal Faaliyetler Standardı, canlı varlıkların bu özelliklerini dikkate almakta ve muhasebeleştirilme ve ölçüm ilkelerini belirlemektedir.. Bu çalışmada standardın konuyla ilgili yaklaşımları incelenmiş ve karşılaşılan güçlüklere çözüm önerileri sunmak amacıyla örnek uygulamalar hazırlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Canlı varlıklar, Tarımsal ürünler, TMS 41.

LIVING ASSETS ACCOUNTING ACCORDING TO TURKISH ACCOUNTING STANDARD 41

ABSTRACT

Living animals are always exposed to biological transformation like growth, mourn and death. Because of this reason, the valuation and accounting of living animals require to be different than other assets of agriculture businesses. Turkish Accounting Standard 41, Agriculture Standard considers this specialities of living animals and determines the principles of accounting and valuation.. This wok searched the approaches of standard, related with the subject and it is prepared that sample exercises related to present solution suggestions of the practise difficulties.

Key Words: Living Animals, Agricultural Products, TAS 41.

GİRİŞ

Tarım sektörü, temel insan ihtiyacı olan gıdanın üretilmesi işlevini yerine getirerek topluma hizmet sunan ve ülke ekonomisine katkı sağlayan oldukça önemli bir sektördür. Bu önemini, sanayi ve hizmet sektörü karşısında yıllar itibariyle gerilemesine rağmen hala korumaktadır. Zira nitelikli bir tarım sektörü, sanayi sektörünün de sağlıklı biçimde gelişmesini sağlamaktadır. Son yıllarda her iki sektörün iç içe girdiği ve birbirlerini tamamlayıcı özellik sergiledikleri söylenebilir.

[1] Arş. Gör., Gümüşhane Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, e-mail: omer_yazan@hotmail.com
[2] Doç. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, e-mail: ukaya105@yahoo.com

Tarım sektörü, aile, özel sektör veya kamu sahipliğinde bulunan tarım işletmelerinden oluşmaktadır. Tarım sektörüne teknolojinin girmesiyle birlikte, profesyonel yönetime sahip, belli bir misyonu ve vizyonu olan, üretimde sanayi sektörü araçlarını ağırlıklı kullanan, özel sektöre ait büyük ölçekli tarım işletmelerinin sayısı gün geçtikçe artmaktadır. Bu işletmeler, ortaklar, çalışanlar, devlet ve toplum gibi gruplara karşı faaliyetlerinden sorumlu olmakta bu nedenle işletme bilgilerini ilgili taraflara şeffaf, gerçekçi, açık, güvenilir ve zamanında sunmaları gerekmektedir. Söz konusu işlev, bu alana özel bilgilerin mali tablolarda sunulması için gerekli işlemler dizisini gerçekleştiren tarım muhasebesi uygulamaları ile mümkündür.

Tarım sektörünün, Türkiye ekonomisi içindeki önemine rağmen, tarım muhasebesi uygulamaları aynı doğrultuda ilerlememiş, tarım işlemlerine vergi boyutu ile bakılmış, büyük çoğunluğu aile işletmesi olan tarım işletmelerinin önemli bir kısmı vergiden muaf tutulmuştur. Bununla birlikte, tarım işletmeciliğinin hızla yapı değiştirmesi ve özel sektöre ait büyük çaplı işletme sayısının gün geçtikçe artması, tarım muhasebesi alanında ulusal ve uluslararası bazı düzenlemelerin yapılmasını zorunlu kılmıştır. 2003 yılında tarım işletmelerinin gerçekçi finansal bilgi sunma ihtiyacına yönelik Uluslararası Muhasebe Standartları içinde 41 nr'lı standart hazırlanmış ve 2006 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından önceki uluslararası standartla uyumlu olarak "Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 41 Tarımsal Faaliyetler" standardı yayımlanmıştır.

Tarım işletmelerine tanınan vergi muafiyeti nedeniyle, Türkiye'de uzun yıllar ihmal edilen tarım muhasebesi, özellikle bu alanda yapılan ulusal ve uluslararası düzenlemelerin ardından, varlık yapılarının farklılıkları ve özellikli oluşu, bu uygulamaya ihtiyaç duyan işletme sayısının artması gibi nedenlerle dikkat çekmiş ve bu alanda pek çok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmada, sırasıyla TMS 41'e göre canlı varlıkların nasıl muhasebeleştirileceği ilkeler bazında ele alınmış ve devamında standardın uygulanabilirliğinin tartışılması amacıyla örnek uygulamalara yer verilmiştir.

I. TMS 41'E GÖRE CANLI VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

A. Genel Bilgiler

TMS 41'in amacı tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemleri ile bu yöntemlerin kamuya açıklanması ilişkin ilke ve esasları be-

lirlemektir. Standardın kapsamı ise (TMSK, 2008: 891) ;

i. Canlı varlıklar,

ii. Hasat edilmiş tarımsal ürünler,

iii. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesidir.

Kapsama göre standardın, tarımsal faaliyette bulunan işletmelerde canlı varlıklara, hasat zamanındaki veya hasat edilmiş ürünlere ve belli nitelikteki devlet yardımlarına ilişkin özel muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamalarını belirleyerek, uluslararası alanda tarımsal faaliyetlerin ilgili konularında oluşabilecek farklı muhasebe düzenlemeleri sebebiyle meydana gelebilecek sıkıntıları engellemek amacıyla hazırlandığı öne sürülebilir (Ağca ve Sağlam, 2008: 997).

Standardın amaç ve kapsamı belirlendikten sonra, çalışmanın bundan sonraki kısmında, canlı varlıkların standarda göre nasıl muhasebeleştirileceğine yönelik ilkeler açıklanmıştır.

B. Canlı Varlıkların TMS-41'e Göre Muhasebeleştirilme İlkeleri

1. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin İlk Kayda Alınmasına Yönelik Muhasebe İlkeleri

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her bilanço döneminde, gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçüldüğü varsayımı altında, gerçeğe uygun değerlerinden tahmini pazar yeri maliyetlerinin (aracı ve simsarlara ödenen komisyonlar, düzenleyici kurumlar ve mal borsaları tarafından konulan vergiler ve gümrük vergileri) düşülmesi yoluyla ölçülür. Tarım işletmesinin canlı varlıklar yoluyla elde etiği tarımsal ürünler de, hasat noktasında gerçeğe uygun değerlerinden tahmini pazar yeri maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçülür (Teke ve Öztürk, 2007).

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 kar veya zarar dönem karı veya zararı olarak dikkate alınmaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 199). Bu gibi durumlarda tarımsal ürünlerde de kazanç ve zararlar canlı varlıklarda olduğu gibi belirlenir (Teke ve Öztürk, 2007). Değerleme döneminde oluşacak bu kazanç ve zararların izlenmesi için, gelir

tablosu hesapları içinde 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı ve 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı uygun görülmektedir.

2. Canlı Varlıklar ve Tarımsal Ürünlerin Değerlemesine Yönelik Muhasebe İlkeleri

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değerin güvenilir bir biçimde ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden tahmini pazar yeri maliyetleri düşülerek ölçüleceği daha önce belirtilmişti. Bu değer belirlenirken ilgili canlı varlık veya tarımsal ürünlerin önemli görülen özelliklerine göre (yaş veya kalite gibi) gruplandırılmaları kolaylık sağlamaktadır. Bu özellikler piyasada fiyat oluşumuna esas teşkil eden unsurlar dikkate alınarak belirlenir (TMSK, 2008: 894).

TMS 41, bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin, ilk muhasebeleştirme dönemi ve diğer dönemlerde güvenilir bir biçimde ölçülebildiğini varsaymaktadır. Bir ilke olarak ele alınan bu varsayım, canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında, piyasa fiyatının veya değerin belirlenemediği ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif tahminlerin güvenilir olmayacağının açıkça anlaşıldığı durumlarda geçerli değildir. Bu hallerde ilgili canlı varlıklar maliyet değeri ile değerlenirler. Bu değer ise canlı varlıların toplam maliyet değerinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi yoluyla bulunur (Özulucan ve Deran, 2008: 6). Gerçeğe uygun değerin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale geldiğinde ise ilgili varlık gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetleri düşülerek ölçülür (TMSK, 2008: 897).

Yukarıda verilen açıklamalardan anlaşıldığı üzere TMS 41'e göre canlı varlıklar, bilançoya ilk alındıkları esnada ve daha sonraki bilanço dönemlerinde net gerçeğe uygun değerle değerlenmektedirler. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerine ulaşılamaması durumunda ise söz konusu varlıklar maliyet bedeli ile değerleme 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. İlk kayda alma işleminden sonra ise her halde net gerçeğe uygun değerin esas alınması gerekmektedir (Özulucan ve Deran, 2008: 7).

Canlı varlıklar ve tarımsal ürünler, net gerçeğe uygun değerle değerlenirken bu değerdeki değişiklik nedeniyle oluşan kazanç ve zararlar, oluştukları dönemin karı veya zararı olarak dikkate alınır (TMSK, 2008: 896). Standart, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde gözlenen değişimlerin, fiziksel veya piyasa fiyatlarındaki değişimlerinden hangisinin ne ölçüde etkisinde olarak oluştuğunun belirlenerek açıklanmasını önermekle birlikte, bu bilgilerin açıklanmasını bir zorunluluk olarak görmemektedir (Özulucan ve Deran, 2008: 8).

Canlı varlıklarda değerleme konusu incelenirken, söz konusu varlıkların ancak ilk kayıtta maliyet bedeli ile kaydedilebileceği, sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değerlerinin tespit edilmesi gerektiği daha önce vurgulanmıştır. Buna göre ilk kayda alma işleminden sonraki dönemlerde canlı varlık gerçeğe uygun değerle değerlenecek ve oluşacak kar veya zarar, 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı ve 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı'nda izlenecektir.

Tarımsal ürünlerde değerleme konusu incelendiğinde ise bu ürünler üretim aşamasında 151 Yarı Mamuller- Üretim Hesabı'nda izlenecek olup daha sonra 152 Mamuller Hesabı'na aktarılacaktır (Özulucan ve Deran, 2008: 14). Muhasebe literatüründe tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerle değerlenmeleri sonucunda oluşacak farklar için 604 Tarımsal Ürün Değerleme Farkı Hesabı önerilmekte ve söz konusu hesap yardımıyla hem olumlu hem de olumsuz farklar bu grupta incelenmektedir (Özulucan ve Deran, 2008: 14). Ancak değerleme işlemi sonucu oluşacak kar ve zararın Brüt Satışlar kalemleri içinde gösterilmesi görüşü bu çalışmada benimsenmemiştir. Bunun yerine söz konusu farklar için 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı ve 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı'nın kullanılması önerilmiştir.

3. Devlet Teşviklerinin Kayda Alınmasına Yönelik İlkeler

Devlet teşvikleri, kamusal kaynakların ilgili sektör ve kesimlere belirlenen yatırım amaçları sebebiyle transfer edilmesi olarak tanımlanmaktadır. Uygulanan bu teşviklerin amacı, esas olarak refah seviyesinin yükseltilmesi, bölgeler arasında görülen dengesizliklerin giderilmesi ve belirlenen sektörel grupların dış rekabetle başa çıkabilir hale gelmesini sağlamak olarak görülmektedir (Sönmez, 2005: 126).

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilme ilkeleri şu şekildedir (TMSK, 2008: 897-898):

- 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.

II. TMS 41'E GÖRE CANLI VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK ÖRNEK UYGULAMALAR

A. Genel Bilgiler

Canlı varlık ve tarımsal ürünlerin, ilk kayda alınması, sonraki dönemlerde değerlemesi, canlı varlıklara yönelik alınan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve bu faaliyetlerin raporlanması konuları TMS 41'in kapsamını oluşturmaktadır (TMSK, 2008: 891). Bu kapsamda örnek olarak geliştirilmiş bir işletmede yukarıda açıklanan konulara ilişkin kayıt önerilerine yer verilmiştir.

Tekdüzen Hesap Planında (TDHP) canlı varlıklar için açılmış özel hesap grupları bulunmamaktadır. Bu nedenle, aşağıda belirtilen örnek hesap planında da görülen, yeni açılacak 16 ve 21 numaralı Canlı Varlıklar hesap gruplarının kullanılması önerilmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 197-272). Nitekim bu görüşten hareket ederek, önceki kısımda kısaca ortaya konulan muhasebe ilkelerine yönelik örnek uygulamalar hazırlanmış ve bu

uygulamalarda kullanılacak hesaplardan oluşan küçük hesap planı aşağıda gösterilmiştir.

Bilanço Hesapları	**Gelir Tablosu Hesapları**
16. CANLI VARLIKLAR	602 DİĞER GELİRLER
160 TARLA BİTKİLERİ	649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR
161 BAHÇE BİTKİLERİ	659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR
162 CANLI KÜMES HAYVANLARI	
163 CANLI SU HAYVANLARI	
168 DİĞER CANLI VARLIKLAR	
169 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	
21. CANLI VARLIKLAR	
210 MEYVE AĞAÇLARI	
211 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR	
212 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR	
213 KÜÇÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR	
214 KÜMES HAYVANLARI	
216 DİĞER CANLI VARLIKLAR	
217 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI(-)	
218 YETİŞMEKTE OLAN CANLI VARLIKLAR	

B. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin İlk Edinimiyle İlgili Örnek Uygulamalar

Canlı varlıkların ilk edinimi kapsamında, söz konusu varlıkların doğrudan satın alınması yanında, bu varlıklardan elde edilen tarımsal ürünler (buzağılar, süt ve süt ürünleri) de ele alınacaktır. Nitekim örnek uygulamalar da bu doğrultuda hazırlanmıştır.

Örnek: "A Et ve Süt Ürünleri A.Ş."nin, besi hayvancılığı ve süt üretimi işlevini gerçekleştirmek için cari dönem ve dönem sonu finansal işlemlerinden canlı varlık ve tarımsal ürünlerle ilgili olanları aşağıda verilmiş, bu işlemlere yönelik olarak TMS 41'e göre yapılacak muhasebe kayıtları gösterilmiştir. İşletme bir üretim işletmesi olarak maliyet hesaplarının izlenmesinde 7/A seçeneğini kullanmaktadır.

03.01.2010 tarihinde işletme 50 adet süt ineğini 43.200,- TL (KDV %8) ve yıl içinde satmak amacıyla 30 adet besi hayvanını 21.600,- TL (KDV %8)'ye, süt ineklerinin bedelini peşin, kalanını ise çek keşide ederek satın almıştır. Bu tarihte varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin toplam süt inekleri için 42.000,- TL ve besi hayvanları için 21.000,- TL olduğunu belirlenmiş olup tahmini pazar yeri maliyetlerinin süt inekleri için 500,- TL ve besi hayvanları içinse 300,- TL olduğunu tespit etmiştir. 21.04.2010 tarihinde işletmede süt üretim amacıyla bulundurulan ineklerden 20 tanesi

buzağılamıştır. Bu buzağıların 10 tanesinin süt üretimi amacıyla işletmede tutulmasına karar verilmiştir. Buzağıların net gerçeğe uygun değerleri besi amacıyla tutulacak olanlar için 3.000,- TL diğerleri için 4.000,- TL olarak belirlenmiştir. 03. 05. 2010 tarihinde işletme süt ineklerinden elde edilen sütü depolama kararı almıştır. Bu tarihte üretilen 200 litre süt için katlanılan giderler toplamı 120,- TL olarak belirlenmiş olup, miktarı 200 litre olan sütün net gerçeğe uygun değeri litre başına 70 Kr olarak belirlenmiştir. 07. 05. 2010 tarihinde işletme, 03.05. 2010 tarihinde üretilen 200 litre sütü, litre fiyatı 75 Kr'den peşin satmıştır (KDV %8).

İşletme, bu tarihte canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerini aktif piyasa fiyatının belirgin olması dolayısıyla tespit etmiş ve süt inekleri için 42.000,- TL ve besi hayvanları içinse 21.000, TL olduğu anlaşılmıştır. Tahmini pazaryeri maliyetleri ise süt inekleri için 500,-TL ve besi hayvanları için 300,- TL olduğu görülmüştür. Buna göre süt inekleri için net gerçeğe uygun değer 42.000,- TL – 500,- TL= 41.500,- TL ve besi hayvanları içinse 21.000,- TL – 300,- TL= 20.700,- TL olarak belirlenir. Bu işleme göre ilgili canlı varlıklarda ilk kayda alma işlemi esnasında, net gerçeğe uygun değerin altında bir fiyattan edinilmiş olmalarından ötürü, toplam 2.200,- TL değer artış kazancı (süt inekleri için 41.500,-TL -40.000,- TL= 1.500,- TL ve besi hayvanları için 20.700,- TL – 20.000,- TL= 700,- TL) oluşmuştur.

i. Canlı Varlık Satın Alınması

03.01.2010			
212 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR H.		41.500,-	
212. 01. Süt İnekleri 168 DİĞER CANLI VARLIKLAR H. 168. 01. Besi Hayvanları		20.700,-	
191 İNDİRİLECEK KDV H.		4.800,-	
	100 KASA H.		43.200,-
	103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ H.		21.600,-
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR H. 649.01. Canlı Hayvan Değerleme farkı 649.01. 01. Süt İnekleri ……1.500,- 649.01. 02. Besi Hayvanları …… 700,-		2.200,-
/			

Canlı varlıklarda ilk kayda alma işlemi esnasında oluşan değerleme farkları, TMS 41'e göre dönem kazancı veya kaybı olarak değerlendirilir ve gelir tablosuna aktarılır. Buna göre kar oluşması halinde 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabının, zarar oluşması halinde ise 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı'nın kullanımı uygundur. İlk kayda alma işleminde gerçeğe uygun değerin belirlenememesi ve güvenilir bir biçimde ölçülememesi durumunda ise herhangi bir kar/zarar oluşmayacak ve işletme bu varlıkları maliyet değeri ile kaydedecektir.

İşletme ilk kayda alma işleminde canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde tespit edilebildiğini, bilanço döneminde üretim ve hasat faaliyetinin devam ettiğini ancak ilgili varlıkların aktif bir piyasasının olmadığını, ilk kayda alma ile bilanço tarihi arasındaki sürenin uzak olduğunu ve bu sürenin biyolojik dönüşüm bakımından önemli olduğunu tespit etmiş ise canlı varlıkların net nakit akışlarının bugünkü değerini hesaplayabildiği hallerde bu değeri gerçeğe uygun değer olarak belirleyecektir. Aksi durumlarda ise gerçeğe uygun değer işletme politikalarına göre belirlenir (Demirkol, 2006: 100).

ii. Yeni Doğan ve Süt Üretim Amacıyla İşletmede Tutulacak Olan Buzağıların Kayda Alınması

21.04.2010			
218 YETİŞMEKTE OLAN CANLI VARLIKLAR H.		4.000,-	
218.01. Buzağılar			
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR H.		4.000,-
	649.02. Süt Hayvanları Değerleme Farkı		
/			

Söz konusu canlı varlıklar süt üretebilir aşamaya geldiklerinde 212 Büyükbaş Canlı Hayvanlar Hesabı'na gerçeğe uygun değeri ile aktarılacaktır. Bu aşamada oluşan değer artış ve azalışları ilgili gelir tablosu hesaplarına kaydedilecektir.

iii. Yeni Doğan ve Besi Amaçlı Elde Tutulan Buzağıların Kayda Alınması

21.04.2010		
168 DİĞER CANLI VARLIKLAR H.	3.000,-	
168.02. Satış Amaçlı Buzağılar		
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR H.		3.000,-
649.03. Besi Hayvanları Değerleme Farkı		
/		

Bu kayda göre işletmenin buzağıları ilk kayda alma işlemi, gerçeğe uygun değer üzerinden belirlenmiş olup bu değerin işletme için dönem kazancı olarak gelir tablosunda raporlanması standart düzenlemelerine göre uygun görülmüştür.

iv. Çiğ Süt Üretimi

Standarda göre, tarımsal ürün olarak nitelendirilen dönüşümü gerçekleştirilmemiş çiğ süt üretimi için işletmenin dönem içinde katlandığı giderler 151 Yarı Mamuller- Üretim Hesabı'na yansıtılacaktır. Bu hesapta izlenecek olan tarımsal ürün net gerçeğe uygun değerinin tespiti sonucu oluşacak farkla 152 Mamuller Hesabı'na aktarılacaktır. Tarımsal ürünlere yönelik gerçeğe uygun değer artışı 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı'nda izlenebilir.

03.05.2010		
152 MAMULLER H.	140,-	
152. 02. Süt		
151 YARI MAMULLER- ÜRETİM H.		
151.02. Süt		120,-
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR H.		
649.04. Tarımsal Ürün Değer Artışı		20,-
Sütün GUD'le değerlenmesi (200 Lt*70 Kr=140,-TL)		
/		

v. Süt Satışı

07.05.2010		
100 KASA H.	162,-	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.		150,-
391 HESAPLANAN KDV H.		12,-
Süt satışı (200 lt*75Kr=150,-TL)		
/		

07.05.2010		
620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ H.	140,-	
620.01. Süt maliyeti		
152 MAMULLER H.		140,-
152. 02. Süt		
Satılan sütün maliyeti		
/		

Örnek: 06. 08. 2010 tarihinde işletme besi amacıyla elinde bulundurduğu hayvanlardan 10 adedini kestirmiş ve elde edilen etin gerçeğe uygun değerini 15.000,-TL olarak belirlemiştir. Bu değer tespit edilirken, etin pazara girebilmesi için ödenecek komisyon gideri 700,- TL ve diğer giderler de 1.300,-TL olarak hesaplanmıştır.

İşletmenin 10 adet besi hayvanını kestirmesi ve elde edilen etin net gerçeğe uygun değerini 13.000,- TL (15.000,- TL – (700,- TL + 1.300,-TL)) olarak belirlemesi durumunda ilgili varlığın TMS 41'e göre kaydedilme işlemleri yukarıdaki örnekte olduğu gibidir. Buna göre ilgili tarımsal ürün 152 Mamuller Hesabı'nda izlenecektir. Bu hesapta standarda göre 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı'nda izlenen değer artışı ve 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı'nda izlenen değer azalışının etkisi görülecektir.

C. Alınan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Örnek Uygulamalar

Muhasebeleştirme ilklerinde de vurgulandığı üzere, devlet teşvikleri koşullu olup olmamsına göre muhasebe kayıtlarına alınmaktadır. Aşağıdaki örnek uygulamada her iki duruma ilişkin veriler oluşturulmuştur.

Örnek: 12. 10. 2010 tarihinde işletme, süt üretiminin desteklenmesi amacıyla verilen devlet teşviklerinden yararlanmak için bu tarihte başvurmuş ve en az üç yıl faaliyette bulunması koşuluyla 18.000,- TL, besicilik faaliyeti sebebiyle de 8.000,- TL koşulsuz teşvik almıştır. Koşullu teşvikin 1/3'ü bu tarihte işletme sahipliğine geçmiştir.

TMS 41'e göre yapılacak olan kayıtta koşulsuz devlet teşvik tutarı olan 14.000,-TL (8.000,- TL + 18.000,-TL x 1/3) 'nin kaydı şu şekilde olacaktır:

12.10.2010			
100 KASA H.		14.000,-	
	602 DİĞER GELİRLER H. 602.01. Devlet Teşvikleri		14.000,-
Alınan devlet teşvikleri			
/			

İşletmenin koşullu olarak nakden aldığı devlet teşviklerinin kaydı ise şu şekilde olacaktır:

12.10. 2010			
100 KASA H.		12.000,-	
	482 ERTELENMİŞ GELİRLER H. 482.01 Ertelenmiş Devlet Teşvikleri		12.000,-
/			

Her yılsonunda, faaliyette bulunma şartı yerine getirildiğinde ise 482 Ertelenmiş Gelirler Hesabı'ndaki tutar, önce 382 Ertelenmiş Gelirler Hesabı'na aktarılarak buradan da 602 Diğer Gelirler Hesabı'na devredilir.

31.12.2010			
482 ERTELENMİŞ GELİRLER H. 482.01 Ertelenmiş Devlet Teşvikleri		XXX	
	382 ERTELENMİŞ GELİRLER H. 382.01 Ertelenmiş Devlet Teşvikleri		XXX
/			

31.12.2010			
382 ERTELENMİŞ GELİRLER H.		XXX	
382.01 Ertelenmiş Devlet Teşvikleri			
	602 DİĞER GELİRLER H.		
	602.01. Devlet Teşvikleri		XXX
/			

D. Sonraki Dönemlerde Değerleme İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi

Canlı varlıkları diğer varlıklara göre biyolojik dönüşüm özelliği alım/edinim tarihinden sonraki işlemleri önemli hale getirmektedir. Nitekim aşağıdaki örnekler de bu durum dikkate alınarak oluşturulmuştur.

Örnek: İşletmenin 2011 yılı içinde ve dönem sonunda gerçekleşen finansal işlemleri aşağıda belirtilmiştir.

i. İşletme, bir sonraki hesap dönemi içinde süt üretimi amacıyla elde tuttuğu buzağıların olgunlaştığını tespit etmiştir. Buzağıların bu tarihteki gerçeğe uygun değerleri 8.000,- TL olarak belirlenmiştir.

İşletmenin 2011 yılı içinde süt üretimi amacıyla elde tuttuğu buzağıların olgunlaşması sonucu ilgili hesaba devir işleminde, bu varlıkların net gerçeğe uygun değerlerinin 8.000,- TL olarak belirlendiği anlaşılmıştır. Bu varlıklar doğum sonrasında 4.000,- TL olarak kayda alındıklarından 4.000,- TL'lik değerleme artışı TMS 41'in yaklaşımına göre dönem geliri olarak kaydedilecektir.

ii. İşletme, bir sonraki hesap dönemi sonu olan 31. 12. 2011 tarihinde, geçmiş dönemden kalan 50 adet süt ineğinin net gerçeğe uygun değerini 38.000,- TL olarak belirlemiştir. Bu işlem TMS 41'e göre aşağıdaki gibi kayda alınacaktır:

../ .. /2011		
212 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR H.	8.000,-	
212. 01. Süt İnekleri		
218 YETİŞMEKTE OLAN CANLI VARLIKLAR H.		4.000,-
218.01. Buzağılar		
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR H.		
649.02. Süt Hayvanları Değer Artışı		4.000,-
Buzağıların GUD'le değerlenerek ilgili hesaba devri		
/		

31/12/2011		
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR H.	4.000,-	
659.02. Süt Hayvanları Değer Azalışı		
212 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR H.		4.000,-
212.01. Süt Hayvanları		
Süt Hayvanlarının GUDle değerlenmesi ve değer azalış kaydı		
/		

Canlı varlıkların, biyolojik değişimleri gerekçesiyle işletmenin sahip olduğu diğer dönen ve duran varlıklardan farklı özellikte olduğunu vurgulanmaktadır. Bu değişimin ilgili varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlenmesi sonucu mali tablolara yansıtılacağı yaklaşımını benimsemiştir. İşletmede iki yıldır kullanılan süt hayvanlarının dönem sonunda değerlemeleri sonucu oluşan değer azalışı canlı varlıkların defter değerlerine yansıtılmış ayrıca gider olarak gelir tablosuna aktarılmıştır.

Canlı varlıklara ilişkin değer azalışlarının bu şekilde kaydedilmesi, bu varlıkların mali tablolarda gerçeğe uygun değerleriyle izlenmelerini ve TMS 41'in bu değerleme işlemi esnasında oluşan azalışın zarar yazılması yönündeki yaklaşımının uygulanmasını sağlayacaktır.

SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Canlı varlıklar, biyolojik dönüşümleri sebebiyle sürekli bir değişim (doğma, büyüme, olgunlaşma, yaşlanma ve ölme) içindedir. Bu özellikleri, onları diğer iktisadi kıymetlerden ayıran en önemli unsur olarak farklı kayıt ve raporlama ilkelerini gerektirmektedir.

Bu çalışmada canlı varlık ve onlardan elde edilen tarımsal ürünlere ilişkin muhasebeleştirilme ilkeleri ve uygulanabilirliği üzerinde durulmuş, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı incelenmiştir. Canlı varlıkların işletme mali tablolarında, belirtilen özellikleri nedeniyle ayrıca raporlanmaları, ilk kayda alma ve her değerleme döneminde net gerçeğe uygun değerle değerlenmeleri ve oluşan değer artış ve azalışlarının dönem karı/ dönem zararı olarak gelir tablosuna aktarılmaları, amortisman ayırma işleminde değerleme yaklaşımını benimsenmesi, standardın canlı varlıkların muhasebeleştirilmesine yönelik benimsediği ilkelerden en dikkat çekici olanlarıdır.

TDHP de canlı varlıklar için açılmış özel hesap grupları bulunmamaktadır. Bu eksiklik hesap planında yeni açılacak 16 ve 21 numaralı Canlı Varlıklar hesap grupları kullanılarak aşılmalıdır. Ayrıca değerleme işleminin raporlanması amacıyla gelir tablosu hesapları içinde 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı ile 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı kullanılmalıdır. Söz konusu hesaplar aracılığıyla oluşacak değer değişimleri dönem kazancı veya kaybı olarak gelir tablosunda gösterilir.

TMS 41'in yeni Türk Ticaret Kanunu ile tüm halka açık tarım işletmelerinde uygulanması öngörülmektedir. Bununla beraber KOBİ niteliğindekiler ise KOBİ'ler için hazırlanan muhasebe standartlarını kullanacaklardır. Gerek TMS 41 ve gerekse KOBİ standartlarının uygulanmasının doğuracağı sonuçlar (faydalar) ve ilave olarak uygulanabilmesi için yapılması gerekenler aşağıdadır:

a. Tarım işletmelerinin faaliyetlerinin TMS 41 çerçevesinde muhasebeleştirilmesi, bu işletmelerin şeffaflık ve hesap verebilirliğine katkı sağlayacağından muhasebe hilelerini önleyici bir işlevi de olacaktır.

b. Tarım işletmelerinde TMS 41'in uygulanması, işletmelerin defter değeri ile piyasa değeri arasındaki farkı önleyeceğinden, çıkar gruplarına daha sağlıklı raporlama yapılacaktır.

c. Canlı varlıkların nasıl muhasebeleştirileceğinin esaslarını benimseyen TMS 41'in uygulanabilmesi için TDHP de düzenleme ve eklemeler gerekmekte ve Türk Vergi Mevzuatı ile uyumlu hale getirilmesi için gerekli olan yasal düzenlemelerin yapılması zorunlu hale gelmektedir.

d. TMS 41'in canlı varlıkların değerlemesi için benimsediği gerçeğe uygun değerin tespiti için de Türkiye'de canlı varlıklara yönelik aktif

piyasa fiyatının oluşabilmesi amacıyla organize piyasa olarak Canlı Varlık ve Tarımsal Ürün Borsaları'nın hayata geçirilmesiyle standardın uygulanmasında karşılaşılacak değerleme sorunu da aşılmış olacaktır.

KAYNAKÇA

AĞCA, Ahmet ve SAĞLAM, Necdet (2008), "TMS–41 Tarımsal Faaliyetler", Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum-Açıklama-Örnekler), 2. Baskı içinde (993–1022), Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

AKDOĞAN, Nalan ve SEVİLENGÜL, Orhan (2007), "Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması", 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

DEMİRKOL, Ömer Faruk (2006), Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

ÖZULUCAN, Abitter ve DERAN, Ali (2008), " 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri", Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 25 (2008/2), 1–16

SÖNMEZ, Feriştah (2005), "Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, 28, 125–140.

TEKE, Mustafa ve ÖZTÜRK,Yusuf Kemal (2007), "Türkiye Muhasebe Standartları 41'e Göre Kümes Hayvanları ve Muhasebesi", E- Yaklaşım, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi /makaleler/2007089572.htm (28.09.2009).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) (2008), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) İle Uyumlu TMS, Ankara: Fersa Matbaası