



Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi

The Journal of International Social Research

Cilt: 8 Sayı: 41 Volume: 8 Issue: 41

Aralık 2015 December 2015

www.sosyalarastirmalar.com Issn: 1307-9581

**TMS 41 ÇERÇEVESİNDE TARIMSAL FAALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE  
KARŞILAŞILAN SORUNLARA ÖNERİLER  
IN THE FRAMEWORK OF IAS 41 ACCOUNTING PROBLEMS IN THE AGRICULTURAL ACTIONS AND  
SOLUTIONS RECOMMENDATIONS**

**Ahmet İÇÖZ\***

**Öz**

Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimine tarımsal faaliyet denir. Canlı varlıklar da biyolojik bir dönüşüm içinde oldukları için doğma, büyüme, yaşlanma ve ölüm gibi yaşamsal döngüye sahiptirler. Hal böyle olunca da bu varlıkların değerlendirilmesi, amortismanı ve muhasebeleştirilmesi farklılıklar göstermektedir. Ayrıca, tarımsal faaliyetler ile ilgili 41 nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) ile Türk Vergi Mevzuatında canlı varlıkların değerlendirilmesi, amortismanı ve muhasebeleştirme ilkelerinde farklılıklar vardır. Tekdüzen Hesap Planı da canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde yetersiz kalmaktadır. Bu yüzden canlı varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak Tekdüzen Hesap Planında yeni hesap gruplarının açılması gerekmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Canlı Varlıklar, TMS41, Amortisman, Değerleme.

**Abstract**

The living creatures which are converted to agricultural products or different living creatures and which's harvest processes are administered by companies that are subject to sales or recycling are called agricultural action. The Living creatures have lifecycle which are in the biological conversion such as born, growth, aging and death. Because of that some varieties appears when making valuation of these assets or depreciation and entry. And also there are some differences between Turkish account Standard related with agricultural activities (IAS41) and Turkish tax legislation when making valuation of these assets or depreciation and entry. Charts of accounts remains inadequate in accounting for living assets because of this to account the living assets, new account group must be formed in the chart of account.

**Keywords:** Living assets, IAS 41, Depreciation, Valuation.

**1. GİRİŞ**

Günümüze kadar gelen zaman zarfı içinde, tarım sektöründe tarımsal faaliyetler köylerde yaşayan insanlar tarafından profesyonel olmayan bir şekilde yürütülmüştür. Durum böyle olunca da tarım işletmeleri vergi mevzuatına göre vergilerden muaf tutulmuştur. Bunun sonucunda da tarım işletmeleri muhasebeye gereken önemi vermemiştir ve tarım sektöründe muhasebe uygulamaları yeterli gelişmeyi gösterememiştir.

Tarım sektörü son yıllarda dünyada olduğu gibi Türkiyede'de çok büyük gelişmeler göstermiştir. Durum böyle olunca tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak beliren ihtiyaçlara yanıt verebilmek için muhasebenin de gelişip bu işletmelere ayak uydurması zorunluluk haline gelmiştir. Bunun paralelinde tarımsal faaliyetlerle ilgili uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları yayınlanmıştır. Canlı varlıklar da doğma, büyüme, yaşlanma ve ölüm gibi yaşamsal döngüye sahip olunca bu varlıkların değerlendirilmesi, amortismanı ve muhasebeleştirilmesi çok daha önemli bir hale gelmektedir.

Bu çalışmada, Türkiye Muhasebe Standartları, Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı açısından küçük ve büyükbaş canlı varlıkların amortismanı, değerlendirme işlemleri ve bu işlemlerin muhasebeleştirilmesinde yaşanan sorunlar ele alınıp, sorunların çözülmesine dair öneriler sunulmuştur.

**2. Tarımsal Faaliyetler ve Muhasebeleştirilmesi**

Tarımsal Faaliyet kavramını Türk Dil Kurumu bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi, kalite ve verimlerinin yükseltilmesi, uygun koşullarda korunması, işlenip değerlendirilmesi ve pazarlanması süreci olarak ifade eder. Gelir Vergisi Kanunu ise arazide, deniz, göl ve nehirlerde ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricilerini tarafından

\* Arş. Gör., Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, ahmet.icoz@kocaeli.edu.tr

muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade etmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti'nde tarım muhasebesinin tarihsel gelişimi konusuna bakıldığında ise uzun yıllar esaslı bir çalışmanın yapılamadığı görülmektedir. Türkiye'de tarım sektörünün genel ekonomik yapı içindeki önemi ve ağırlığına karşın tarım işletmeciliği bir özel sektör faaliyeti olarak gelişme gösterememiş, aile işletmeleri dışında baskın olarak devlet eliyle gerçekleştirilmiştir. Bu durum tarım muhasebesi uygulamalarına uzun yıllar vergi yasalarının yön vermesi sonucunu ortaya çıkarmıştır.(Karakaya, 2009: 294).

Tarım sektörü, insanların gıda ihtiyaçlarını karşılaması ve diğer sektörlerle girdi sağlaması nedeniyle her zaman önemini korumuştur. Son zamanlarda tarım sektöründe meydana gelen sermaye yoğun gelişmeler, sermaye şirketlerinin dikkatini çekmiş ve bu alana ciddi yatırımlar yapılmaya başlanmıştır. Tarımsal faaliyetlerin ve tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin geleneksel yapıdan çıkması ile birlikte muhasebe sistemi de bu gelişmelerden etkilenmiştir. Geçmişte tarım işletmelerinin küçüklüğü veya tarımsal faaliyetlerin kırsal kesimlerde aileler tarafından gerçekleştiriliyor olması ve bunun sonucunda vergisel açıdan tarımsal faaliyetlere yönelik ciddi düzenlemelerin olmaması gibi nedenlerle tarım sektöründe önemli sayılabilecek muhasebe işlemlerine ihtiyaç duyulmamaktaydı. Ancak içinde bulunulan dönemde sermaye şirketleri tarım sektöründe faaliyet göstermeye başlamış ve tarım sektörü daha profesyonel bir şekil almıştır. Bu gelişmeler diğer sektörlerde olduğu gibi tarım sektöründe de sistemli bir muhasebeye olan ihtiyacı artırmış bulunmaktadır.(Kırlıoğlu ve Gökgez, 2012: 108).

Türkiye Muhasebe Standardı 41'e göre tarımsal faaliyet; satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimi şeklinde tanımlanmıştır.( md.5). Tanımda özellikle canlı varlıklara ve tarımsal ürün kavramları ön plana çıkarılmıştır. Standartta; yaşayan hayvan veya bitkiler "canlı varlık", işletmenin sahip oldukları canlı varlıklardan hasat yapılan ürünlere "tarımsal ürün" olarak yer verilmiştir. 41 no'lu Standart, canlı varlıklar ile tarımsal ürünlerin hasat zamanına kadar olan kısmını kapsamına almıştır. Hasat noktasından sonra yapılacak işlemleri ise kapsamına almamış bunun için TMS 2 Stoklar standardının kullanılmasını ifade etmiştir.

Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve dölleme süreci biyolojik dönüşüm olarak tanımlanmıştır. Biyolojik dönüşümün olması da muhasebe açısından değerlendirme, amortisman ayırma ve kayıt altına almada çeşitli sorunlara yol açmaktadır.

Canlı varlıkların elde tutuldukları sürece değişime uğrama özelliklerinin bulunması ile diğer dönen ve duran varlıklardan ayrılmaktadır. Canlı varlıkların sahip oldukları bu değişim kapasitesi yönetilebilir ve aynı zamanda ölçülebilir niteliktedir. Söz konusu varlıkların bu özellikleri nedeniyle Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) içerisinde ayrıca incelenmeleri gerekmektedir. Muhasebe literatüründe 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.(Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 197).

Tarım işletmesinin sahipliğinde bir yıl veya normal bir faaliyet döneminden daha uzun sürelerle bulundurulmuş canlı varlıklar, nitelik ve nicelik bakımından sürekli bir değişime uğramaları ve gerçek değerlerinde de bu değişimin gözlenmesi nedeniyle diğer duran varlıklara göre farklılık arz etmektedir. Uzun süreli elde tutulan canlı varlıklar bu süre içinde yetiştirilmek ve satılmak amacıyla bulundurulmasına karşın maddi yapıdaki diğer duran varlıklar ekonomik ömürleri boyunca maruz kaldıkları aşınma, yıpranma vb. nedenlerle bu süre sonunda elde etme değerlerine oranla çok küçük tutarlarla satılabilmektedirler. Ayrıca canlı varlıklar kendi içlerinde tüketilebilir, taşıyıcı, olgunlaşmamış ve olgunlaşmış canlı varlıklar olarak da sınıflandırılmakta ve bu gruplar da birbirlerine göre farklılık göstermektedir. Varlıkların bu özellikleri nedeniyle 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.(Akdğan ve Sevilengül, 2007: 272).

### **2.1.Tekdüzen Hesap Planı Açısından Tarımsal Faaliyetler**

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardına göre canlı varlıkların bilançoda ayrı bir başlık altında raporlanması gereklidir. Varlığın niteliğine göre cari ve cari olmayan varlıklar içerisinde ayrı başlığın, bu tür varlıklar için ayrılması gereklidir. Tekdüzen Hesap Planında bunun için "14 Canlı Varlıklar" grubu altında "140 Hayvansal varlıklar" ve "141 Bitkisel Varlıklar" hesapları ile "21 Canlı Varlıklar" grubu altında "210 Hayvansal varlıklar" ve "211 Bitkisel Varlıklar" hesapları kullanılabilir. Ayrıca hasat edilen tarımsal ürünler ise, Stoklar grubunda bir hesapta takip edilmelidir. Bunun içinde 156 Tarımsal Ürünler hesabı kullanılabilir.(Karapınar, 2012: 639)

Küçük ve büyükbaş canlı varlıklarda; damızlık küçük ve büyükbaş canlı varlıklar, ürün veren (süt veya yün) küçük ve büyükbaş canlı varlıklar, besideki küçük ve büyükbaş canlı varlıklar, yetiştirmekte olan küçük ve büyükbaş canlı varlıklar olmak üzere genellikle dört grupta gösterilmektedirler. Damızlık küçük ve büyükbaş canlı varlıklar ile ürün veren küçük ve büyükbaş canlı varlıklar, işletmenin duran varlık grubunda yer alır. Dolayısıyla bu varlıklar, duran varlıklara ilişkin değerlendirme ve muhasebe esaslarına tabi olurlar. Besideki küçük ve büyükbaş canlı varlıklar, yetiştirilip (ürettilip) satılmak amacıyla elde bulundurulmuş varlıklar olduğu için bu varlıklar, işletmenin üretimi devam eden yarı mamulleri gibidir ve uygulamada 151 Yarı Mamul-Üretim hesabında izlenmektedir. Söz konusu canlı varlıklar olgunlaştıkları zaman, 152 Mamuller hesabına aktarılmaktadır. Yetiştirmekte olan küçük ve büyükbaş canlı varlıklar ise, henüz olgunlaşmamış, olgunlaştığı zaman ürününden devamlı olarak yararlanmak amacıyla işletmede bir dönemden daha uzun bir süre tutulacak küçük ve büyükbaş canlı varlıklar ifade etmektedir. Bu canlı varlıklar, yetiştirme aşaması süresince uygulamada 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenmektedir. Ürün verir duruma geldiklerinde ise 255 Demirbaşlar veya 256 Diğer Duran Varlıklar hesabının yardımcı hesabına canlı demirbaşlar olarak kaydedilmektedir.(Özkan, 2002: 106).

### **2.2.Vergi Usul Kanunu açısından Tarımsal Faaliyetler**

VUK madde 277'e göre satmak, üretmek veya sütünden veya diğer mahsullerinden istifade etmek gibi maksatlarla yetiştirilen veya satın alınan hayvanlar, cinsleri ve yaşları nazara alınarak suretiyle gruplandırılır ve Maliye ve Tarım bakanlıklarınca bu gruplara mütenazıran hazırlanan ortalama maliyet cetvellerinde tesbit edilen kıymetlere göre değerlendirilir. Kıymetleri bu suretle tesbit edilmemiş olan hayvanlar emsal bedelleri üzerinden değerlendirilir.

VUK'a göre değerlemeye tabi tutulan küçük ve büyükbaş canlı varlığın elde bulundurulmuş amacı değerlendirme sürecinde dikkate alınması gereken bir husustur. Çünkü VUK'a göre satış amacıyla elde tutulan küçük ve büyükbaş canlı varlıklar amortismanına tabi değilken, devamlı olarak ürününü hasat edip, satmak amacıyla elde tutulan küçük ve büyükbaş canlı varlıklar amortismanına tabidir. Bunun anlamı, aynı maliyete sahip küçük ve büyükbaş canlı varlığın aynı değerle bilançoda gösterilmemesidir. Bir başka ifadeyle devamlı olarak hasat etmek suretiyle, ürününden yararlanmak amacıyla elde tutulan küçük ve büyükbaş canlı varlıklar net değeri (brüt değer-amortisman tutarı ) ile bilançoda yer alırken, satış amacıyla elde bulundurulmuş küçük ve büyükbaş canlı varlıklar brüt değerleri ile bilançoda gösterilirler(Özulucan ve Deran, 2008:5).

### **2.3.Türkiye Muhasebe Standartları (TMS - 41) Açısından Tarımsal Faaliyetler**

Tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak hazırlanan olan TMS 41'in çıkış amacı; IASC'ye üye olmuş olan bir çok ülkenin gayrisafi milli hasılası (GSMH) içinde tarım sektörü payının dikkat edilecek önem düzeyinde olması, tarım işletmelerinin temel varlık yapısını oluşturan canlı varlıklarda değişimi gösteren biyolojik dönüşüm ile ilgili olayların işletme tarafından nasıl ve ne zaman muhasebeleştirileceğinin netlik kazanmamış olması, tarım işletmelerinin çok çeşitli canlı varlıklarının bilançoda nasıl sınıflandırılacağını gösteren bir görüş birliğinin olmayışı olarak gösterilebilir. Ayrıca 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 da öne sürülebilir.(Ağca ve Sağlam, 2008: 997).

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardının 12.Maddesine göre, Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, Paragraf 30'da yer verilen gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülemeyeceği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardının 30.Maddesine göre ise Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır. Ancak, bu varsayım yalnızca, piyasa fiyatı veya değeri bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif tahminlerin güvenilir olmayacağını açık olarak anlaşıldığı canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında yok edilebilir. Böyle bir durumda söz konusu canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür. Söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda işletme, anılan varlığı gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer. Duran varlık niteliğindeki bir canlı varlık "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulmuş Faaliyetler" Standardına göre satış amaçlı olarak sınıflandırılacak kriterlere sahip olması durumunda (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilmesi durumunda), gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır.

Buna göre TMS 4'e göre canlı varlıklar, bilançoya ilk alındıkları esnada ve daha sonraki bilanço dönemlerinde net gerçeğe uygun değerle değerlendirilmektedirler. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerine

ulaşlamaması durumunda net gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde hesaplanmadığı hallerde ise söz konusu varlıklar maliyet bedeli ile değerleme işleme tabi tutulacaklardır. İlgili maliyet değeri, maliyet toplam değerinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılıklarının indirilmesi yoluyla elde edilen "net değer" olup canlı varlıklar ve sadece ilk kayda alınmaları esnasında kullanılacaktır. İlk kayda alma işleminden sonraki canlı varlıkların her halde net gerçeğe uygun değerle değerlenmeleri gerekmektedir.(Özulucan ve Deran, 2008: 7).

### 3.Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Amortisman Uygulama İşlemlerindeki Sorunlar

İşletme tarafından mal ve hizmet üretiminde ve diğer işletme görevlerinde yararlanmak üzere elde tutulan, bir yıldan uzun süre kullanılan ve bu süre içinde fiziki, teknik, ekonomik ve sosyal nedenlerle bir değer kaybına uğraması söz konusu olan duran varlıkların değer kayıplarının bir döneme yüklenmesi, dönemsellik kavramı ile bağdaşmaz. İşletmede kullanılmak üzere edinilen bir duran varlığın bedelinin; alındığı dönemde ya da ekonomik ömrünü tamamladığı dönemde gider yazılması düşünülemez. Bu nedenle katlanılan maliyetin ilgili dönemlere yayılması gerekir. Bu işlem amortisman olarak ifade edilir.(Sevilengül, 2008: 423).

Amortismanla konu olan tarımsal varlıklar, VUK' da hayvan ve bitki olmak üzere iki grupta ele almıştır. VUK'nun 277 maddesine göre (205 sayılı Kanunun 18'inci maddesiyle değişen madde) Zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlenir. Maliyet bedelinin tesbiti mümkün olmayan ahvalde maliyet bedeli, yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün tatbikinde emsal bedeli işletmenin bulunduğu mahal (Gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir.

Maliye Bakanlığı 333 ve 389 nolu VUK Genel Tebliği ile sektörlere göre amortismanla tabi varlıklar için faydalı ömürleri ve amortisman oranları belirtilmiş ve liste halinde aşağıdaki tablodaki şekliyle yayınlanmıştır.

Tablo 1: Amortismanla Tabi Varlıklar İçin Faydalı Ömürleri Ve Amortisman Oranları

Canlı Varlıklar	Faydalı Ömür	Normal Amortisman Oranı	İlgili Genel Tebliğ
Sütlük ve damızlık sığırlar	5	% 20	333
Damızlık Atlar ( 4 Yaşından Büyük)	18	% 5,55	389
2 Yaşından Büyük Yarış Atları	10	% 10	389
Sütlük Koyun ve Keçiler	5	%20	333
Arılar	5	%20	333
Yumurtalık Tavuklar (Civciv ve Besilik Tavuklar Hariç)	2	%50	333
Kümes hayvanları üretim tesisleri ve binalar	10	%10	333
Deniz ve tatlı su balıkları	5	%20	333
Diğer hayvanlar (Köpek, iş hayvanları v.b.)	5	%20	333

Kaynak: Maliye Bakanlığı 333 ve 389 nolu VUK Genel Tebliği

Küçük ve büyükbaş hayvanlar genelde belli bir dönem yetiştirilip veya kesilip et ve et ürünleri (sucuk, salam, sosis v.b.) olarak satmak veya devamlı bir şekilde ürünlerinden (süt, yün yumurta gibi) yararlanmak amacıyla elde bulundurulurlar. Satış amacıyla elde bulundurulan canlı varlıkların bir faaliyet dönemi içinde elden çıkartılacağı kabul edildiğinden, duran varlıklar içinde kayıt altına alınmazlar. Bu nedenle satış amacıyla elde bulundurulan küçük ve büyükbaş hayvanlar amortismanla tabi tutulmazlar. Ürünlerinden devamlı hasat etmek amacıyla elde bulundurulan küçük ve büyükbaş hayvanlar ise, duran varlık niteliğindedir ve amortismanla tabidirler. Küçük ve büyükbaş hayvanların bir faaliyet döneminden daha uzun bir süre elde bulundurulmaları ve yararlı ömürlerinin sınırlı olması, bu varlıkların amortismanla tabi tutulmasının nedeni olarak belirtebiliriz. Sınırlı yararlı ömre sahip küçük ve büyükbaş hayvanların, yararlı ömürleri boyunca değer kaybedecekleri (yıpranacakları, zamanla verimlerinin azalacağı) kabul edilmektedir.(Tuncez, 2011: 73).

İşletmede bir yıldan daha uzun süre kalacağı düşünülen damızlık hayvanların duran varlıkların içinde kayıt altına alınması gerekir. Henüz ürün vermeye başlamamış olan damızlık hayvanların amortismanla tabi tutulmaları da söz konusu değildir. Çünkü VUK'nda amortisman ayırmanın koşulları arasında, yıpranma ve aşınmanın meydana gelmiş olması şartı yer almaktadır. Dolayısıyla küçük ve büyükbaş hayvanların henüz ürün vermedikleri (bu hayvanlardan yararlanılmadığı) dönemde yıpranma veya aşınmaya maruz kalmadıkları kabul edilir ve söz konusu varlıklar için amortisman ayrılmaz. Ancak ürün vermeye veya hizmete hazır hale geldikleri tarih itibarıyla amortisman ayrılır. Süt veren veya damızlık küçük ve büyükbaş hayvanlar belli hayat süresine ve değer kaybına uğrama özelliği olan, duran varlıklardır. Bu canlı varlıklar büyümeden yaşlanmaya kadar geçen dönemde verimlilikleri aynı olmaz. Verimlilik önce artarken olgunluk dönemi ile beraber azalma eğilimine girer. Bu hayvanlar yaşları ilerleyip verimden

düştüğünde ise, ölmeleri beklenmez ve kasaplık hayvan olarak kesime verilir. Dolayısıyla bu varlıklar, ürün vermeye başlamaları ile kasaplık hale gelmeleri arasında geçen süre boyunca, amortisman işlemine tabi tutulmalıdırlar. Besi amacıyla edinilen küçük ve büyükbaş hayvanlar, ürününden yararlanmak amacıyla değil, alım-satım amacıyla alındıklarından dolayı, bir yıldan daha uzun süre işletmede kalsalar dahi, amortismanına tabi olmazlar(Tuncez, 2011: 73).

#### **4.Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerleme İşlemlerinde Karşılaşılan Sorunlar**

Vergi Usul Kanunu'na göre bir canlı varlığın emsal bedel ile değerlendirilmesi için, maliyet değerlerinin belli olmaması, bilinmemesi veya doğru olarak tespit edilememesi gerekmektedir. Örneğin, bir canlı varlığın alış ve satış değerlerinin belli olduğu durumlarda emsal bedel ile değerlendirilememektedir. Canlı varlıkların değerlendirilmesinde, değerlendirmede izlenecek olan yaklaşımda belirlenmesi gerekmektedir. Uygulamada canlı varlıkların değerlendirilmesine yönelik iki yaklaşım vardır. Birinci yaklaşıma göre, benzer nitelikteki varlıklar grup olarak, ikinci yaklaşımda ise her bir canlı varlık ayrı ayrı değerlendirilmeye tabi tutulmaktadır. Vergi Usul Kanunu'na göre tüm varlıklar ilke olarak ayrı ayrı değerlendirilmeye tabi olmakla birlikte, kümes hayvanları gibi birim maliyetleri birbirinden çok farklı olmayacak canlı varlıklar grup halinde değerlendirilebilir. Küçük ve büyükbaş hayvanlar, birim maliyetleri göz ardı edilemeyecek ölçüde farklılıklar oluşturabileceği için ayrı ayrı değerlendirilmekte (Özulucan ve Deran, 2008: 4).

TMS 41 madde 30'a göre canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır. Ancak, bu varsayım yalnızca, piyasa fiyatı veya değeri bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif tahminlerin güvenilir olmayacağına açık olarak anlaşıldığı canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında yok edilebilir. Böyle bir durumda söz konusu canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür. Söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda işletme, anılan varlığı gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer.

TMS 41 madde 32'ye göre işletme bir tarımsal ürünü her zaman, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşmek suretiyle ölçer. Bu Standart, tarımsal ürünlerin, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebileceği bakış açısını yansıtır.

İAS41 madde 30'a göre biyolojik varlığın gerçeğe uygun değeri bazı durumlarda güvenilir bir şekilde ölçülemeyebilir. Eğer işletme böyle bir durumla karşılaşırsa alternatif yöntem olarak ilgili biyolojik varlığı maliyet bedeliyle değerlendirmelidir ayrıca birikmiş amortisman ve değer düşüklüklerini de indirim konusu yapmalıdır.

#### **SONUÇ**

Yapılan çalışma sonucunda Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları 41'e göre küçük ve büyükbaş canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde, değerlendirilmesinde ve amortisman işlemlerinde farklılıklar gözlemlenmiştir. Bunun yanında Tekdüzen Hesap Planının canlı varlıkların muhasebe kayıtlarının yapılması aşamasında eksik kaldığı gözlemlenmiş ve çözüm olarak yeni hesap grupları önerilmiştir. Örneğin tarım işletmelerinin varlıkları içinde bir yıl ve daha az süre bulundurulmuş canlı varlıkların "154 Canlı Varlıklar Hesabı" adı ile 15 Stoklar hesap grubunda izlendiği gözlemlenmiştir. Bu varlıkların biyolojik değişime uğramaları ve canlılık özellikleri, varlıkların 15 Stoklar hesap grubunda bulunması yerine Tekdüzen Hesap Planı'nda yeni açılacak 16 Canlı Varlıklar Hesap Grubu içinde gösterilmesi daha uygun görülmektedir.

Tarım işletmesinin sahipliğinde bir yıl veya normal bir faaliyet döneminden daha uzun sürelerle bulundurulmuş canlı varlıklar, nitelik ve nicelik bakımından sürekli bir değişime uğramaları ve gerçek değerlerinde de bu değişimin gözlenmesi nedeniyle diğer duran varlıklara göre farklılık göstermektedirler. Varlıkların bu özellikleri nedeniyle Tekdüzen Hesap Planı'nda 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.

Türkiye Muhasebe Standartları 41'e göre canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme süreci biyolojik dönüşüm olarak tanımlanmıştır. Biyolojik dönüşümün olması da muhasebe açısından değerlendirilme, amortisman ayırma ve kayıt altına almada çeşitli sorunlara yol açmaktadır. Tarım işletmelerinin temel varlık yapısını oluşturan canlı varlıklarda değişimi gösteren biyolojik dönüşüm ile ilgili olayların işletme tarafından nasıl ve ne zaman muhasebeleştirileceğinin netlik kazanmamış olması, tarım işletmelerinin çok çeşitli canlı varlıklarının bilançoda nasıl sınıflandırılacağını gösteren bir görüş birliğinin olmayışı Türkiye Muhasebe Standartları 41'in çıkış amacı olarak gösterilebilir.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardının 30.Maddesine göre ise Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır. Ancak, bu varsayım yalnızca, piyasa fiyatı veya

değeri bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif tahminlerin güvenilir olmayacağını açık olarak anlaşıldığı canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında yok edilebilir. Böyle bir durumda söz konusu canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür. Söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda işletme, anılan varlığı gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer.

#### 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, Nalân ve SEVİLENGÜL, Orhan (2007). Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- KARAKAYA, Mevlüt (2009). " An Overview to Accounting Applications on Agricultural Activities in Turkey within Historical Progress", African Journal of Business Management.
- KIRLIOĞLU, Hilmi ve GÖKGÖZ, Ahmet (2012). Tms 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri sektörü Uygulaması, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 26, Sayı: 2.
- Maliye Bakanlığı 333 ve 389 nolu VUK Genel Tebliği
- ÖRTEN, Remzi ve KAVAL, Hasan ve KARAPINAR Aydın(2012). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, 6.Baskı, Gazi kitapevi.
- ÖZKAN, Azzem (2002). Büyükbaş Hayvanlarda Amortismanlar, Yeniden Değerleme, Maliyet Bedeli Artırım ve Yenileme Fonu , Vergi Dünyası , Y l: 21, Say : 249.
- ÖZULUCAN, Abitter ve DERAN, Ali(2008). 41 Nolu Türk Ye 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.
- SEVİLENGÜL, Orhan 2008. Genel Muhasebe, 14. Baskı, Ankara.
- TUNÇEZ, Hacı Arif (2011). Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemleri Ve Karşılaştırılması, Uluslararası Hakemli Akademik Sosyal Bilimler Dergisi, Ekim-Kasım-Aralık 2011 Sayısı Sayı: 2 / Cilt: 1. Türkiye Muhasebe Standartları 41
- Vergi Usul Kanunu