

Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi¹

Determining and Accounting of Fair Value in Agricultural Activities

Ahmet GÖKGÖZ

Yalova Üniversitesi

Yalova Meslek Yüksekokulu, Yalova, Türkiye

ahmetgokgoz83@gmail.com

Özet

Tarımsal üretimin konusunu canlı varlık ve tarımsal ürünler oluşturmaktadır. Canlı varlık ve tarımsal ürünlerin büyüme, üreme, bozulma, çürüme gibi durumlarla biyolojik dönüşüme sahip olması tarımsal faaliyetlerde değerlendirme konusunu önemli hale getirmektedir. Tarımsal faaliyetleri düzenleyen TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardında, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin değerlemesi ile ilgili olarak gerçeğe uygun değer yaklaşımı benimsenmiştir.

Bu çalışmada; TMS 41 tarafından benimsenen gerçeğe uygun değer, canlı varlık ve tarımsal ürünlerde belirlenmesi süreci açıklanmıştır. Daha sonra, TMS 41 çerçevesinde, değerlendirme sonucu oluşan artış ve azalışların, Tekdüzen Hesap Planı'na önerilen hesaplar doğrultusunda kayıtlara alınması gösterilmiştir.

Anahtar Kelimeler: TMS 41, Canlı Varlık, Tarımsal Ürün, Gerçeğe Uygun Değer.

Abstract

Biological assets and agricultural products bring about the subject of agricultural production. Having biological transformation of biological assets and agricultural products via the cases such as growth, reproduction, deterioration, decay; makes the valuation of agricultural activities important. The Fair Value Approach is adopted in TAS 41, the Agricultural Activities Standard regulating agricultural activities, about the valuation of biological assets and agricultural products.

In the study; determining process of biological assets and agricultural products' fair value adopted by TAS 41 is explained. Afterwards; recording of increase and decrease, occurred due to the valuation by the framework of TAS 41, through the accounts offered to the Uniform Chart of Accounts.

Key Words: TAS 41, Biological Asset, Agricultural Product, Fair Value.

¹ Bu çalışma 31.05.2012 tarihinde 1. Uluslararası Muhasebe ve Finans Sempozyumu'nda sunulan bildiriden üretilmiştir.

1. Giriş

Tarım sektörü, insanların gıda ihtiyacını karşılaması ve sanayi, hizmet, sağlık gibi birçok sektöre girdi sağlaması açısından önemini her zaman korumuştur. Hızla artan dünya nüfusuna bağlı olarak insanların gıda ihtiyaçlarında meydana gelen artış, gelişen teknolojinin tarım sektöründe yaygın olarak kullanılması, verimliliğe dayalı çeşitli üretim dallarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Önemli bir yatırım alanı olarak görülen söz konusu üretim dalları, büyük sermaye şirketlerinin dikkatini çekmiştir. Bu bağlamda sermaye yoğun şirketlerin, verilen tarımsal teşviklerin de etkisiyle, tarım sektörüne yatırım yapmaya başladığı görülmektedir.

Uzun zamandır, tarım sektöründe tarımsal faaliyetlerin köylerde yaşayan çiftçiler veya küçük aile işletmeleri tarafından yürütülüyor olması, vergi mevzuatının tarım işletmelerinin büyük kısmını vergiden muaf tutması, tarım işletmelerinin muhasebeyi vergi hesaplama etkinliği olarak görmesi ve muhasebeye gereken önemi vermemesi tarım sektöründe muhasebe uygulamalarının gelişmesini engellemiştir. Ancak, profesyonelce yönetilen ve yönetsel kararlarda muhasebe verilerini etkin bir şekilde kullanan sermaye şirketleri için muhasebe önemli bir araçtır.

Son zamanlarda, tarım sektöründe meydana gelen gelişmelerin paralelinde tarımsal faaliyet muhasebesi konusunda da önemli gelişmeler olduğu gözlenmektedir. Bu bağlamda değişik ülkelerde faaliyet gösteren tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetleri ile ilgili muhasebe uygulamalarında birlikteliği sağlamak amacıyla ulusal (TMS 41 ve KOBİ TFRS) ve uluslararası (UMS 41 ve KOBİ UFRS) düzenlemelerin yürürlüğe girmesi önemli bir gelişme olarak görülmektedir.

Tarımsal üretimin konusunu oluşturan tarımsal ürün ve canlı varlıkların biyolojik dönüşüme sahip olması sebebiyle, tarımsal faaliyetlerde, hiç kuşkusuz en önemli konuların başında değerlendirilmektedir. Tarımsal faaliyetlerle ilgili ulusal ve uluslararası düzenlemeler gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemişlerdir. Finansal tabloların temel amacı, finansal tablo kullanıcılarına karar vermelerinde yardımcı olacak bilgileri sunmak olduğundan, tablolarda verilen rakamların mümkün olduğunca gerçeği yansıtması istenmektedir. Bazı yazarlar tarafından maliyet değeri ile değerlemenin gerçeği yansıtmadığı ileri sürülmüştür. Gerçeğe uygun değer yaklaşımı da bu istek ve kaygılar sonucu ortaya çıkmıştır (Şimga-Mugan, 2008).

Bu çalışmada, tarımsal faaliyetlerde bulunan tarım işletmelerinde, muhasebe standartları çerçevesinde gerçeğe uygun değer nasıl belirleneceği ve değerlendirme farklarının ne şekilde muhasebeleştirileceği sorularına cevap aranacaktır. Tarımsal faaliyetleri düzenleyen UMS/UFRS'ler ile TMS/TFRS'lerin tam uyumlu olması ve aralarında bir fark olmaması gerekçesiyle çalışmada TMS 41 değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Dolayısıyla bundan sonraki kısımlarda standart ifadesinden kastedilen TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardıdır.

2. Tarımsal Faaliyet

Standartta 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 (TMS 41, md.5). Tanımda geçen "canlılık varlık" ve "tarımsal ürün" kavramlarını standardın kapsamını belirlemesi açısından önemlidir. Standartta; yaşayan hayvan veya bitkiler "canlılık", işletmenin sahip oldukları canlı varlıklardan hasat yapılan ürün "tarımsal ürün" olarak

ifade edilmiştir (TMS 41, md.5). Standart, canlı varlıklar ile tarımsal ürünlerin hasat zamanına kadar olan kısmını kapsamına almakta, hasat noktasından sonra yapılacak işlemleri kapsamına almayarak TMS 2 Stoklar standardı veya diğer uygun standartları referans göstermektedir (TMS 41, md.3). Örneğin; büyükbaş hayvan yetiştiriciliği yapan bir tarım işletmesinde, canlı varlık olan inekler ile tarımsal ürün niteliğindeki ineklerden elde edilen süt standardın kapsamına girerken, süttten elde edilen peynir, yoğurt vs. süt ürünleri standardın kapsamına girmemektedir.

Standardın tarımsal faaliyetlerle ilgili olmak üzere kapsamını oluşturan unsurlar şunlardan oluşmaktadır (TMS 41, md.1):

- i. Canlı varlıklar,
- ii. Hasat zamanındaki tarımsal ürünler,
- iii. Gerçeğe uygun değerden satış maliyeleri düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşullu ve koşulsuz devlet teşvikleri.

Standartta yer verilen tarımsal faaliyetin tanımı ve standardın kapsamı değerlendirildiğinde tarımsal faaliyetin konusunu oluşturan tarımsal üretimi kendi içerisinde dört başlık altında toplamak mümkündür (Şahin, 1997, s. 220):

- i. Bitkisel Üretim
- ii. Hayvansal Üretim
- iii. Su Ürünleri Üretimi
- iv. Orman Ürünleri Üretimi

Tarımsal faaliyetler sonucu oluşan canlı varlık ve tarımsal ürünler, biyolojik dönüşüme sahip olması sebebiyle, tarımsal faaliyetlerde değerlendirme konusu önemli bir yere sahiptir. Standart, değerlendirme konusunda gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemiştir. Dolayısıyla çalışmanın amacına uygun olarak gerçeğe uygun değer üzerinde durmak yerinde olacaktır.

3. Gerçeğe Uygun Değer ve Tespiti

Gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutarı ifade etmektedir (TMS 41, md.8). Standartta göre, canlı varlıklar, ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle değerlendirilir. Tarımsal ürünler ise, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülürler (TMS 41, md.12-13). Satış maliyetlerinden kastedilen; finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir (TMS 41, md.5).

Canlı varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinin tespitinde izlenecek yol, canlı varlık veya tarımsal ürünün aktif bir piyasaının olup olmamasına göre farklılık arz etmektedir. Standartta, aktif piyasa, piyasada ticareti yapılan malların homojen bir şekilde bulunduğu, söz konusu malların her zaman için bir alıcısı ve satıcısının bulunduğu ve malların fiyatlarının kamuoyu tarafından öğrenilebildiği piyasa olarak tanımlanmıştır (TMS 41, md.8). Aktif piyasadan kastedilenin, ticaret borsaları, haller vb. piyasalar olduğu düşünülmektedir. Örneğin; İzmir Ticaret Borsası, Polatlı Ticaret Borsası, İstanbul Büyükşehir Belediyesi Su Ürünleri Hali birer aktif piyasadır.

Standartta canlı varlık ve tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinin hesaplanmasında kullanılacak yöntemler açıklanmıştır. Söz konusu açıklamalar çerçevesinde gerçeğe uygun değer hesaplanması süreci üç başlık altında incelenebilir.

3.1. Piyasa Fiyatının Dikkate Alınması

Piyasa fiyatını esas alan yöntemleri, canlı varlık veya tarımsal ürünlerin aktif bir piyasasının olup olmamasına göre incelemek daha doğru olacaktır.

3.1.1. Aktif Bir Piyasanın Mevcut Olması

Canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin aktif bir piyasanın bulunması halinde, söz konusu piyasada açıklanmış olan fiyat, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde esas alınabilecek olan fiyattır. Eğer işletme farklı piyasalara ulaşma imkânı bulursa, ulaşılmış olduğu piyasalarda oluşan en uygun fiyatı kullanır. Örneğin, işletme, iki tane aktif piyasaya ulaşılmış ise, ürünün satışı düşünülen piyasadaki geçerli olan fiyatı dikkate alması daha uygundur (TMS 41, md.17).

3.1.2. Aktif Bir Piyasanın Mevcut Olmaması

Canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda ise; işletme, en son piyasa işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı ve sektör emsal fiyatları yöntemleriyle bulduğu fiyatlardan en uygun olanını gerçeğe uygun değer tespitinde kullanabilir (TMS 41, md.18). Standart, canlı varlık veya tarımsal ürünlerin birden fazla aktif piyasasının olması durumunda içlerinden en uygununu seçmeyi işletmeye bıraktığı gibi, burada da aynı şekilde en uygun fiyatı seçme kararını işletmeye bırakmaktadır (Demirkol, 2008, s. 117). Aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda, işletme, gerçeğe uygun değer tespitinde; en son piyasa işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı ve sektör emsal fiyatlarından birini kullanabilir. Söz konusu fiyatlar aşağıda açıklanmıştır.

3.1.2.1. En Son Piyasa İşlem Fiyatı

Canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin aktif bir piyasasının olmaması halinde, işlem tarihi ile raporlama dönemi sonu arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla, en son piyasa işlem fiyatı gerçeğe uygun değer tespitinde esas alınabilir (TMS 41, md.18/a).

Örnek: ABC Tarım İşletmesi, 01.08.2012 tarihinde tanesi 4.500 TL'den, aynı özelliklere sahip, 10 adet büyükbaş hayvan (dana) satın almıştır. İşletme raporlama dönemi sonu olan 31.12.2012 tarihinde canlı varlıklarını değerlemek istemektedir. Ancak, Kurban Bayramı'nın ardından büyükbaş hayvan piyasasının durgunluğundan dolayı gerçeğe uygun değer hesaplanmasında dikkate alınabilecek bir piyasa fiyatı oluşmamaktadır. İşletme, büyükbaş hayvanların biyolojik dönüşümünde az da olsa bir artış olmasına rağmen, ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması gerekçesiyle, en son piyasa işlem fiyatı olan 45.000 TL'yi (10 adet x 4.500 TL/adet) gerçeğe uygun değer tespitinde dikkate alabilir.

3.1.2.2. Benzer Varlıkların Piyasa Fiyatı

Piyasa fiyatı oluşmayan canlı bir varlığın veya tarımsal ürünün yerine, piyasa fiyatı oluşan benzer bir varlığın emsal alınıp, iki varlık arasındaki farklılıkların düzeltilmesinden sonra bulunan değer, gerçeğe uygun değer olarak dikkate alınabilir (TMS 41, md.18/b).

Örnek: KLM Tarım İşletmesi, kuluçkahanede yavru balık üretimi yapmaktadır. 31.12.2012 tarihi itibariyle 1.000.000 adet Levrek balığı bulunmaktadır. Ancak, levrek yavru balığının aktif bir piyasası bulunmamasından dolayı gerçeğe uygun değerini belirleyememektedir. Bunun yanında, levrek balığına çok benzeyen çipura balığının piyasa fiyatına ulaşılabilir. Dönem sonu itibariyle çipura yavru balığının piyasa fiyatı 0,55 TL'dir. Çipura ile levrek balığının tek farkı, çipuranın üretiminde alg isimli canlı yemin kullanılması, levrek üretiminde kullanılmamasıdır. Bundan dolayı levrek balığı kullanılan alg fiyatı kadar piyasada daha ucuza satılabilmektedir. Bu durumda; çipuranın piyasa fiyatından, bir çipura balığı için katlanılan alg tutarı düşülürse levreğin fiyatına ulaşılabilir. Bir adet çipurada kullanılan alg tutarı 0,05 TL olduğu kabul edilirse levreğin gerçeğe uygun değeri şu şekilde hesaplanabilir:

Çipura yavru balığının birim piyasa fiyatı	0,55 TL
Bir çipurada kullanılan alg tutarı	(0,05 TL)
Levreğin piyasa fiyatı (gerçeğe uygun değer)	0,50 TL

3.1.2.3. Sektör Emsal Fiyatları

Piyasa fiyatı oluşmayan canlı bir varlığın veya tarımsal ürünün yerine, bir meyve bahçesinin sandık, kile veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosuna cinsinden değeri gibi sektör emsalleri dikkate alınabilir (TMS 41, md.18/c).

Örnek: ABC Tarım İşletmesi, 31.12.2012 tarihi itibariyle elinde 10 tane büyükbaş hayvanı (dana) bulunmaktadır. Dönem sonunda danaların gerçeğe uygun değerini belirlemek istemektedir. Ancak, danaların piyasada oluşmuş bir fiyatı bulunmamaktadır. İşletme, 10 tane danadan 2.500 kg et çıkacağını tahmin etmektedir. Aynı özellikteki etin market fiyatının ise 20 TL olduğunu tespit etmiştir. Bu durumda danaların gerçeğe uygun değerini 50.000 TL (2.500 kg x 20 TL/kg) olarak belirleyebilir.

3.2. Net Nakit Akışların Bugünkü Değerinin Dikkate Alınması

Canlı bir varlığın hâlihazırda piyasada oluşmuş bir fiyat veya değeri bulunmayabilir. Bu durumda, işletme, gerçeğe uygun değerini tespitinde, söz konusu canlı varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değerlerini gerçeğe uygun değerini tespitinde kullanabilir (TMS 41, md.20). Net nakit akışları yöntemi ile gerçeğe uygun değer şu şekilde hesaplanır:

1. Canlı varlığa ilişkin dönem itibariyle nakit girişleri (hasat noktasında elde edilmesi beklenen gelirler), nakit çıkışları (ilk madde ve malzeme, işçilik vb. giderler) ve nakit çıkışı gerektirmeyen giderlerin (amortisman) tespit edilmesi suretiyle net nakit akışları belirlenir.
2. Net nakit akışlarının bugünkü değerini hesaplayabilmek için gerekli olan uygun iskonto oranı belirlenir.
3. Tahmin edilen net nakit akışları, belirlenen iskonto oranı ile bugünkü değerleri hesaplanır. Böylece tahmin edilen net nakit akışları bilanço gününe getirilir.

Standart, net nakit akışları tahmin edilirken veya uygun iskonto oranı belirlenirken, canlı varlığın mevcut durumunun göz önüne alınması gerektiği, canlı varlık ile ilgili yapılması düşünülen faaliyetlere yer verilmemesi gerektiğini belirtmiştir (TMS 41, md.21).

Örnek: PRS Tarım İşletmesi, Manisa ilinin Salihli ilçesinde üzüm yetiştiriciliği yapmaktadır. İşletme 50 dekar araziye 2012 yılında üzüm asması dikmiştir. Diktiği üzüm asmalarından 20 yıl ürün alacağını tahmin etmektedir. İşletmenin 20 yıl için tahmin ettiği net nakit akışları aşağıda verilmiştir.

Yıllar	Net Nakit Akışlar	Yıllar	Net Nakit Akışlar
2012	-50.000	2022	400.000
2013	-30.000	2023	400.000
2014	-10.000	2024	350.000
2015	100.000	2025	350.000
2016	200.000	2026	300.000
2017	300.000	2027	300.000
2018	300.000	2028	250.000
2019	400.000	2029	250.000
2020	400.000	2030	200.000
2021	400.000	2031	200.000

İşletme 2012 yılı dönem sonunda, %20 iskonto oranı ile üzüm asmaları için gerçeğe uygun değeri aşağıdaki gibi hesaplar.

Yıllar	Net Nakit Akışlar	Bugünkü Değer Faktörü ²	NNA Bugünkü Değeri
2012	-50.000	0,8333333333	- 41.666,67
2013	-30.000	0,6944444444	- 20.833,33
2014	-10.000	0,578703704	- 5.787,04
2015	100.000	0,482253086	48.225,31
2016	200.000	0,401877572	80.375,51
2017	300.000	0,334897977	100.469,39
2018	300.000	0,279081647	83.724,49
2019	400.000	0,232568039	93.027,22
2020	400.000	0,193806699	77.522,68
2021	400.000	0,161505583	64.602,23
2022	400.000	0,134587986	53.835,19
2023	400.000	0,112156655	44.862,66
2024	350.000	0,093463879	32.712,36
2025	350.000	0,077886566	27.260,30
2026	300.000	0,064905472	19.471,64
2027	300.000	0,054087893	16.226,37
2028	250.000	0,045073244	11.268,31
2029	250.000	0,037561037	9.390,26
2030	200.000	0,031300864	6.260,17
2031	200.000	0,026084053	5.216,81
Gerçeğe Uygun Değer			706.163,88

² Bugünkü Değer Faktörü = $\frac{1}{(1+i)^n}$, i: iskonto oranı, n: dönem sayısı.

3.3. Maliyet Değerinin Dikkate Alınması

Canlı varlıkların değerlemesinde tarihi maliyet değerinin dikkate alınmasını gerektiren durumları; canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülememesi ve canlı varlığın ilk muhasebeleştirme ile ilk raporlama dönemi arasında geçen sürenin biyolojik dönüşüm açısından önemsiz olması olarak ayırmak mümkündür.

3.3.1. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Olarak Ölçülememesi

Normal şartlarda canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde belirlenebileceği varsayılmaktadır. Ancak, canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında; canlı varlığın piyasa fiyatının veya değerinin bulunmaması ile gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılacak diğer yöntemlerde tahminlerin güvenilir olmayacağı açık olması durumlarında, gerçeğe uygun değer hesaplanması mümkün olamamaktadır. Bu durumda, söz konusu canlı varlığın değeri, maliyetinden buna ilişkin birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmektedir. Ancak, varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir duruma gelmesi halinde ise, anılan varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçülür (TMS 41,md.30).

Örnek: XYZ Tarım İşletmesi, meyve bahçeciliği faaliyetinde bulunmaktadır. İşletme 10 dekar şeftali bahçesine sahiptir. Şeftali bahçesinde dikili bulunan şeftali ağaçlarının maliyet bedeli 50.000 TL değerindedir. Şeftali ağaçları için ayrılan birikmiş amortisman tutarı 10.000 TL'dir. 2012 yılı dönem sonu itibariyle şeftali ağaçlarının gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülememektedir. Bu durumda, işletme, maliyet değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarını düşmek suretiyle değerlemeyi yapabilecektedir.

Şeftali ağaçlarının maliyet değeri	50.000 TL
Şeftali ağaçlarının birikmiş amortismanı	(10.000 TL)
Şeftali ağaçlarının birikmiş değer düşüklüğü karşılığı	(---- TL)
Şeftali ağaçlarının 2012 yılı sonu değeri	40.000 TL

3.3.2. İlk Muhasebeleştirme ile İlk Raporlama Dönemi Arasındaki Sürenin Biyolojik Dönüşüm Açısından Önemsiz Olması

Canlı varlığın maliyeti bazı durumlarda gerçeğe uygun değere yaklaşmaktadır. Bu durumlar (TMS 41, md.24):

- İlk maliyetin yüklenilmesinden itibaren çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması,
- Canlı varlıkta meydana gelen biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisinin olmasının beklenmemesi durumudur.

Raporlama döneminde, canlı varlığın gerçeğe uygun değeri ile maliyet değerinin birbirine yaklaştığı durumlar söz konusu ise canlı varlığın ilk muhasebeleştirildiği tarihteki değeri (maliyet değeri) dikkate alınabilir.

Örnek: ABC Tarım İşletmesi, orman ürünleri üretimi yapmaktadır. İşletme, 01.11.2012 tarihinde Manisa ilinin Demirci ilçesine 20 dekarlık bir araziye 30.000 TL değerinde çam korusu dikmiştir. İşletme 31.12.2012 tarihinde çam korusunu

değerlemek istemektedir. Ancak, çam korusunun dikim tarihi ile raporlama dönemi arasından geçen 2 aylık süre, çam korusu için, biyolojik dönüşüm açısından önemsiz olması sebebiyle, dönem sonunda çam korusunun değeri olarak ilk muhasebeleştirme tarihinde katlanılan maliyet değeri dikkate alınabilir.

4. Değerleme Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Ülkemizde 26 Aralık 1992 tarihinde Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan MSUGT çerçevesinde oluşturulan ve Tekdüzen Hesap Planı adıyla anılan hesap planının, bankacılık ve sigortacılık işletmeleri hariç, diğer tüm işletmeler tarafından uyulması zorunludur. Tarımsal faaliyet gösteren işletmelerin de bu hesap planına uymaları gerekmektedir. Ancak söz konusu hesap planı canlı varlık ve tarımsal ürün üretimi yapan tarım işletmelerinin ihtiyaçlarına cevap verememektedir.

Canlı varlıkların büyüme, bozulma, çürüme ve ölme gibi özelliklere sahip olmaları, bir başka ifadeyle değişim kapasitesine sahip olmaları, bu değişimin yönetilebilmesi ve değişimin niteliksel (kalite) ve niceliksel (miktar) olarak ölçülebilmesi nedeniyle Tekdüzen Hesap Planı'nda ayrı gruplar halinde izlenmesi gerekmektedir (Özulucan ve Deran, 2008, s. 9). TMS 41 standardı da canlı varlıkların ayrı olarak bilançoda gösterilmesini önermektedir. Bu doğrultuda THP'de boş bırakılan yerler için uygun hesaplar önerilebilir. Akdoğan ve Sevilengül'ün (2007a, 2007b) çalışmalarında önerdiği gibi; dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklar için 16 no.lu grubun, duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar için ise 21 no.lu grubun kullanılması yerinde olacaktır. Canlı varlıklar için Tablo 1'deki gibi bir hesap planı oluşturulabilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007a, s. 197, s. 273 ; Akdoğan ve Sevilengül, 2007b, s. 46, ss. 57-58).

Tablo 1: Canlı Varlıkların Tekdüzen Hesap Planında Gösterilmesi

16. CANLI VARLIKLAR	21. CANLI VARLIKLAR
160 Tarla Bitkileri	210 Meyve Ağaçları
161 Bahçe Bitkileri	211 Meyve Vermeyen Ağaçlar
162 Canlı Kümes Varlıkları	212 Canlı Kümes Varlıkları
163 Canlı Su Hayvanları	213 Canlı Su Hayvanları
164 Canlı Büyükbaş Hayvanlar	214 Canlı Büyükbaş Hayvanlar
165 Canlı Küçükbaş Hayvanlar	215 Canlı Küçükbaş Hayvanlar
166 Diğer Canlı Varlıklar	216 Diğer Canlı Varlıklar
167	217 Birikmiş Amortismanlar (-)
168	218 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları
169. Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	219 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Kaynak: Akdoğan ve Sevilengül (2007a, 2007b).

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. Değerleme farklarının 60 no.lu hesap grubunda boş bırakılan 603-609 kodlu hesaplardan olan “60X Canlı Varlık Değerleme Farkları” hesabı adı altında, artış ve azalışlar için açılacak olan, alt hesaplarda izlenebileceği önerilmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007a, s. 200; Akdoğan ve Sevilengül, 2007b, s. 66).

TMS 41 standardına göre tarımsal ürünler, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinden tahmini satış maliyetleri düşülmek suretiyle değerlendirilmektedir. Değerleme sonucunda oluşan artış veya azalışın gelir tablosu ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Tarımsal ürünlerin hasadı yapıldığında, 15 Stoklar grubunda açılacak olan “15X Tarımsal Ürünler” hesabının borcuna alınmasına karşılık olarak THP’de açılacak olan “60X Tarımsal Ürünler Değerleme Farkları” hesabının alacağına yazılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Örnek: KLM Tarım İşletmesi, büyükbaş hayvan üretimi yapmaktadır. 31.12.2012 tarihi itibariyle kayıtlı değeri 60.000 TL olan 12 tane danası bulunmaktadır. Danaların dönem sonu itibariyle gerçeğe uygun değerinin 80.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu danaların satılabilmesi gereken tahmini satış maliyeti ise 500 TL’dir.

Gerçeğe Uygun Değer	80.000 TL
Satış Maliyetleri	(500 TL)
Net Gerçeğe Uygun Değer ³	79.500 TL
Değer Artışı	19.500 TL (79.500-60.000)

164. CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLARI HESABI	19.500
164.01 Danalar	
60X. CANLI VARLIK DEĞER. FARK.	19.500
60X.04 Büyükbaş Hayvan. Değer Artışı	
900. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMİYEN GELİR BÖRÇLÜ HESABI ⁴	19.500
901. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMİYEN GELİR ALACAKLI HS.	19.500

³ Literatürde, bazı yazarlar tarafından gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesiyle bulunan değer “net gerçeğe uygun değer” olarak isimlendirilmektedir. Bakınız: Tokay, S.H. ve A. Deran (2004), “Tarımsal Faaliyet Standardında Canlı Varlıklar İçin Önerilen Muhasebe Yaklaşımı-I”, Yaklaşım Dergisi, Temmuz-2004, ss.17-21, s.18.

⁴ Canlı varlığın gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesinden dolayı ortaya çıkan artış, vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen bir gelirdir. Dolayısıyla nazım hesaplarda gösterilmesi gerekmektedir. Ayrıca vergi açısından kabul edilmeyen bu gelir TMS 12 standardı açısından “ertelenmiş vergi yükümlülüğü” doğurmaktadır.

691. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞILIK.	3.900
48X. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI	3.900
19.500 x %20 = 3.900 ertelenmiş vergi yükümlülüğü	

Örnek: ABC Tarım İşletmesi, meyve bahçeciliği faaliyetinde bulunmaktadır. İşletmenin 12.08.2012 tarihinde, 5 dekarlık bir arazideki armut ağaçlarının hasadı yapılmıştır. Hasadı yapılan armutların gerçeğe uygun değeri 30.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu armutların pazara götürme ve pazar yeri maliyetlerinin ise tahmini olarak 2.000 TL olduğu belirlenmiştir.

Gerçeğe Uygun Değer	30.000 TL
Pazara Götürme ve Pazar Yeri Maliyetleri	(2.000 TL)
Net Gerçeğe Uygun Değer	28.000 TL

15X. TARIMSAL ÜRÜNLER HESABI ⁵	28.000
15X.01 Armut	
60X. TARIMSAL ÜRÜN. DEĞER. FARK.	28.000
900. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMİYEN GELİR BÖRÇLÜ HESABI ⁶	28.000
901. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMİYEN GELİR ALACAKLI HS.	28.000
691. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞILIK.	5.600
48X. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI	5.600
28.000 x %20 = 5.600 ertelenmiş vergi yükümlülüğü	

Örnek: PRS Tarım İşletmesi, havuzlarda alabalık yetiştiriciliği yapmaktadır. 31.12.2012 tarihi itibarıyla 60.000 TL değerinde alabalığı bulunmaktadır. İşletme, dönem sonu itibarıyla balıkları değerlemeye tabi tutmuş ve balıkların gerçeğe uygun

⁵ Mevcut hesap planının 15 Stoklar grubunda yer almayan "15X TARIMSAL ÜRÜNLER HESABI" yazar tarafından önerilmiştir.

⁶ Tarımsal ürünün gerçeğe uygun değer ile değerlemesinden dolayı ortaya çıkan artış, vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen bir gelirdir. Çünkü gelir kaydedilebilmesi için tarımsal ürünün satışının gerçekleşmesi gerekmektedir. Dolayısıyla nazım hesaplarda gösterilmesi gerekmektedir. Ayrıca vergi açısından kabul edilmeyen bu gelir TMS 12 standardı açısından "ertelenmiş vergi yükümlülüğü" doğurmaktadır.

değerinin 55.000 TL olduğunu tespit etmiştir. Söz konusu alabalıkların tahmini satış maliyetleri ise 1.000 TL'dir.

Gerçeğe Uygun Değer	55.000 TL
Satış Maliyetleri	(1.000 TL)
Net Gerçeğe Uygun Değer	54.000 TL
Değer Azalışı	6.000 TL (60.000-54.000)
<hr/>	
60X. CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI HESABI	6.000
60X.13 Canlı Su Hayvanları Değer Azalışı	
163. CANLI SU HAYVANLI HESABI	6.000
163.01 Alabalık	
<hr/>	
910. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER BORÇLU HESABI ⁷	6.000
911. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMİYEN GİDER ALACAKLI HS.	6.000
<hr/>	
28X. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI	1.200
691. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIK.	1.200
<hr/>	
6.000 x %20 = 1.200 ertelenmiş vergi varlığı	
<hr/>	

5. Sonuç ve Değerlendirme

Canlı varlık ve tarımsal ürünlerin büyüme, bozulma, çürüme, üreme gibi çok değişik şekillerde biyolojik dönüşüme sahip olması, tarımsal faaliyette bulunan işletmelerde değerlendirme konusunu önemli hale getirmektedir. Tarımsal faaliyetleri düzenleyen TMS 41 standardı, değerlendirme konusunda gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemiştir. Bu bağlamda; canlı varlıklar, ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama döneminde gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle, tarımsal ürünler ise hasat noktasında gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmektedir.

TMS 41 standardında, gerçeğe uygun değer belirlenmesi sürecinde kullanılacak yöntemlere yer verilmiştir. Söz konusu yöntemler ile canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri belirlendikten sonra, değerlemeden kaynaklanan artış veya azalışın gelir tablosu ile ilişkilendirilerek kayda alınması gerekmektedir. Ancak, Türk Vergi Mevzuatı'na göre gerçeğe uygun değer ile değerlendirme sonucu oluşan

⁷ Canlı varlığın gerçeğe uygun değer ile değerlemesinden dolayı ortaya çıkan azalış, vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen bir giderdir. Dolayısıyla nazım hesaplarında gösterilmesi gerekmektedir. Ayrıca, söz konusu kanunen kabul edilmeyen gider TMS 12 standardı açısından "ertelenmiş vergi varlığı" doğurmaktadır.

farklar, kanunen kabul edilmeyen gelir veya gider niteliğindedir. Çünkü mevzuata göre gelir ve giderin oluşabilmesi için satışın gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bu durumda, kanunen kabul edilmeyen gelir veya giderler nazım hesaplarda gösterilmesi gerekmekte ve geçici farkların neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri kayıtlara alınması gerekmektedir.

Standartta, gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülememesi ve canlı varlığın ilk muhasebeleştirildikleri tarih ile ilk raporlama dönemi arasında geçen sürenin biyolojik dönüşüm açısından önemsiz olması durumlarında tarihi maliyet değerinin dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

Kaynakça

- Akdoğan, N. ve O. Sevilengül (2007a), Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akdoğan, N. ve O. Sevilengül (2007b), “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:84, Kasım-Aralık 2007, ss. 29-70, İstanbul.
- Demirkol, Ö. F. (2008), “Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt 1, Sayı 2, Eylül-2008, ss. 113-124.
- Özulucan, A. ve A. Deran (2008), “41 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı, Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri”, Erciyes Üniversitesi SBE Dergisi, Sayı:25, Yıl:2008/2, ss. 1-22.
- Şahin, H. (1997), Türkiye Ekonomisi, 4. Baskı, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa.
- Şınga-Mugan, C. (2008), “Gerçeğe Uygun Değer Kavramı”, XII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 26-30 Kasım 2008, KKTC. http://dosya.izsmmmo.com/documan/tmss_xii_bildiriler/can_simga_mugan.doc, (Erişim Tarihi: 15.08.2011).
- Tokay, S. H. ve A. Deran (2004), “Tarımsal Faaliyet Standardında Canlı Varlıklar İçin Önerilen Muhasebe Yaklaşımı-I”, Yaklaşım Dergisi, Temmuz-2004, ss.17-21.
- Türkiye Muhasebe Standartları

Determining and Accounting of Fair Value in Agricultural Activities

Ahmet GÖKGÖZ

Yalova University
Yalova Community College
Program of Accounting and Tax Applications
ahmetgokgoz83@gmail.com

Extensive Summary

TMS 41 Agricultural Activities Standard was published in order to direct the accounting applications regarding agricultural activities. In TMS 41 standard, agricultural activity was described as conversion of biological assets subject to sales or recycling to agricultural products or different biological assets and the management of harvest operations by a corporation. In Standard living animals or plants are expressed as “biological asset”, while the product harvested from biological assets owned by the corporation was described as “agricultural product”.

The subject of agricultural production consists of biological assets and agricultural products. Biological assets and agricultural products having biological conversion property by growing, reproduction, spoilage or rotting makes the valuation subject important in agricultural activities. According to standard, biological assets are valued in the date when they were first recognized and at the end of every reporting period by deducting the sales cost from realistic values. Agricultural products are valued at harvest point by deducting the sales cost from realistic values. In TMS 41 standard regulating agricultural activities, regarding the valuation of biological assets and agricultural products, fair value approach is adopted.

According to TMS 41 standard, the determination of fair value of biological assets and agricultural products can be summarized as follows:

- If there is an active market of living creature or agricultural product, the price forming in the active market is taken into consideration as fair value.
- In case any active market is not present, last market done deal price, market price of similar creatures or sector peer price can be used.
- If there is not a market price for living creature or agricultural product for the time being, the fair value is determined by current discount ratio of net cash flow occurring in the market and their current value after discount.

In some cases, in the valuation of biological asset or agricultural product, historical cost is taken into consideration. Historical cost is taken into consideration in 2 cases. First is the failure in determination of fair value and second is the period between first recognition and first reporting not being important in means of biological conversion.

After the fair value of biological asset or agricultural product by methods mentioned in TMS 41, the increase or decrease occurring due to valuation should be recorded after correlation with income table. However according to Turkish Tax Regulations, the differences occurring between fair value and valuation result are legally income or expense that are not legally accepted. Because according to the regulations, sales should be realized for income or expense to occur.

In the study; determining process of biological assets and agricultural products' fair value adopted by TAS 41 is explained. Afterwards; recording of increase and decrease, occurred due to the valuation by the framework of TAS 41, through the accounts offered to the Uniform Chart of Accounts.