

## ARAŞTIRMA MAKALESİ

### 41 NO.LU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI'NA GÖRE KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ HAYVANLARDA DÖNEMİÇİ VE DÖNEMSONU MUHASEBE UYGULAMALARI (KAYITLAMA, DEĞERLEME, AMORTİSMAN VE TEŞVİKLER)

#### *ACCOUNTING APPLICATIONS IN SMALL AND CATTLE ANIMALS WITHIN THE PERIOD AND END OF PERIOD ACCORDING TO TURKEY ACCOUNTING STANDART NO.41 (REGISTRATION, VALUATION, DEPRECIATION AND INCENTIVES)*

Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN \*

Dr. Dursun KELEŞ \*\*

#### ÖZ

Bu çalışmada, TMS 41 kapsamında tarım sektörünün faaliyetleri içinde yer alan küçük ve büyükbaş hayvanlara ilişkin dönem içinde ve dönem sonunda yapılan kimi muhasebe uygulamaları (*kayıtlama, değerlendirme, amortisman ve teşvik*) üzerinde durulmuştur. Söz konusu canlı varlıkların biyolojik olarak değişime uğraması (*doğma, büyüme, olgunlaşma, üreme, yaşlanma ve ölüm*), yönetilme ve ölçülme gibi özellikleri nedeniyle özellik arz etmesi, bu konuda tespit edilen eksiklikler ve yanlış uygulamalar konunun ele alınmasında etkin faktörlerdir.

Bu çalışmada; öncelikle TMS-41'de yer alan temel kavramlar tanıtılmış, sonra da Standardın amacı ve kapsamı, küçükbaş hayvanların (koyun ve keçi gibi) ve büyükbaş hayvanların (inek, dana, at gibi büyükbaş hayvanlar) muhasebeleştirme işlemlerinde uygulamada karşılaşılan ve karşılaşılabilecek sorunlar göz önüne alınarak yeterli sayılabilecek düzeyde açıklamalarda bulunulmuştur. Ayrıca, uygulamada karşılaşılan sorunların giderilmesine katkı sağlayabilmek için, özellikli durumlar, teorik ve uygulamalı olarak açıklanmış, mevcut muhasebe uygulamalarından farklılık gösteren uygulamalara da değinilmiştir. Bunlara ilaveten Tekdüzen Hesap Planı'ndan kaynaklanan

\* Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı, abitter42@hotmail.com, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4157-8218>

\*\* Adalet Bakanlığı, dursun.keles@adalet.gov.tr, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9075-476X>

sorunlar belirtilerek Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na' uygun muhasebeleştirme işlemlerine de yer verilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı, Tarım Muhasebesi, Hayvansal Canlı Varlıklar, Küçük ve Büyükbaş Hayvanlar, Gerçeğe Uygun Değer.

## ABSTRACT

In this study, some accounting practices (*registration, valuation, depreciation and incentive*) related to small (sheep and goat etc.) and cattle animals (cow, calf, horse etc. ) within the scope of TAS 41 within in the period and at the end of the period are discussed. The biological changes (*birth, growth, maturation, reproduction, aginganddeath*) of these living beings, because of their characteristic such as being managed and measured, the deficiencies and wrong practices identified in this regard are effective factors in addressing theissue.

In this study; firstly, the basic concepts in TAS-41 are introduced, and then the purpose and scope of the Standard are taken into consideration, considering the problems encountered in practice and may be encountered in the accounting process of ovine animals (such as sheep and goats) and bovine animals (cows, calves, horses, etc.). adequate explanations were made. In addition, in order to contribute to the elimination of problems encountered in practice, special cases are explained theoretically and practically and applications that differ from existing accounting practices are also mentioned. In addition to these, the problems arising from the Uniform Account Plan are specified, and the accounting procedures in accordance with the Financial Report Standards Draft Account Plan are included.

**Keywords:** TAS 41: Agricultural Activities Standard, Agricultural Accounting, Animal Biological Assets, Small and Cattle Animals, Fair Value.

## 1. GİRİŞ

Ülkelerin; gelişmişlik derecesinin, vergi yasalarının, finansal bilginin önemini kavrama derecelerinin, sosyal yapılarının, siyasi yapılarının, eğitim seviyelerinin ve muhasebeye yön veren kuramsal yapılarının (*örneğin, uyguladıkları muhasebe standartlarının*) farklı olması gibi nedenlerle muhasebe uygulamaları farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar, küresel çapta sermaye hareketliliğinin son derece yoğun yaşandığı dünyamızda farklı

ülkelerde düzenlenen mali tabloları da farklılaştırmakta, dolayısıyla bu durum, mali nitelikte bilgiye ihtiyaç duyan tüm paydaşları (*ortaklar, yöneticiler, devlet, potansiyel yatırımcılar, kamuoyu vd.*) olumsuz etkilemektedir. Bir bilgi sistemi olan muhasebenin ürettiği bilginin evrensel nitelikli olması (*gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, şeffaf, güvenilir gibi*) ülke ekonomilerini doğrudan etkilemektedir. Çünkü, yatırımcıların yatırım kararı vermesinde etkin olan faktörlerden birisi de mali nitelikli bilgilerin evrensel geçerliliğidir. Bu nedenle mali tabloların düzenlenmesinde ortak bir muhasebe anlayışının (*dilinin*) ortaya konulması, gün geçtikçe daha da önemli hale gelmiştir. Bunun en önemli nedenleri arasında, tüm dünyada nüfus ile birlikte gelişmiş muhasebe sistemine ihtiyaç duyan ve profesyonel anlayışla yönetilen sermaye şirketlerinin gün geçtikçe artması da yer almaktadır.

Diğer ülkelerde olduğu gibi, ülkemizde de tarım sektörüne kayıtsız kalınmamış, bu alanda boşluğu doldurabilmek ve evrensel geçerliliği olan bilginin katkısıyla yatırım anlamında ilgiyi ülkemize çekebilmek için (*uluslararası alanda 01.01.2003 tarihinden itibaren uygulamaya konulan UMS 41*), 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24.02.2006 tarihinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (*TMSK*) tarafından TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı yayımlanmıştır. Fakat, ülkemizde bu konuda ilk olarak Sermaye Piyasası Kurulu (*SPK*), 01.01.2005 tarihinde muhasebe uygulamalarına yön vermek amacıyla Tebliğ yayımlamıştır.

Tarım sektörünün Türkiye ekonomisindeki önemine rağmen tarım muhasebesinin Türkiye’de (*tarım işletmelerinin küçük ölçekli olması ve belge düzenlerinin ve bilinçlerinin yetersizliği, tarımsal faaliyetlerin önemli bir kısmının kırsal kesimlerde yeteri düzeyde eğitilmiş olmayan kişiler tarafından yapılması, vergi otoritelerinin bu konudaki yaklaşımları, tarımla uğraşan kesimlerin vergiden muaf olması veya düşük oranda tevkifat yoluyla vergilendirilmesi ve işletmelerin geleneksel muhasebe anlayışından ödün vermemeleri gibi nedenlerle*) hak ettiği değeri görememesi ve uygulayıcıların yeteri kadar bilinçli ve duyarlı olamamaları, bu konuda uygulamada ciddi boşluklara ve uygulama farklılıklarına neden olmuştur. Uygulamada yaşanan boşlukları ve uygulamadaki çok başlılığa son verilebilmesi amacıyla bu çalışma hazırlanmıştır. Bu çalışmada; taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıkların, hasat zamanındaki tarımsal ürünlerin ve bu Standart kapsamında ele alınan devlet teşviklerinin nasıl muhasebeleştirileceği, nasıl değerlemeye tabi tutulacağı gibi konuları ele alan Türkiye Muhasebe Standartları 41 (*TMS 41*)

çerçevesinde öncelikle Standartta yer alan temel kavramlar açıklanmış, değişim kapasitesine sahip olan ve değişimleri ölçülebilir küçük ve büyükbaş hayvanların (*doğum, gelişim, ölüm gibi*) Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na göre muhasebeleştirilmesi ile ilgili dönem içinde ve dönem sonunda yapılan kimi uygulamalara (*kayıtlama, değerleme, amortisman ve teşvik meslek mensuplarının* da istekleri göz önüne alınarak yer verilmiştir.

## 2. STANDARTTA YER ALAN KAVRAMLAR

**i. Tarımsal faaliyet:** Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimine, “tarımsal faaliyet” denir (Bkz. TMS 41, Md. 5). Örneğin; meyve (*kiraz, üzüm, kayısı, ceviz gibi*) yetiştiriciliği, küçük ve büyükbaş hayvan yetiştiriciliği (*inek, manda, deve, keçi, koyun gibi*), tatlı su balık yetiştiriciliği (*olta ya da deniz balıkçılığı dışında*), tarımsal faaliyetlerin en yaygın türleri arasında yer alır.

**ii. Taşıyıcı bitki:** Tarımsal ürünlerin üretimi veya tedarik edilmesi için kullanılan, bir hesap döneminden fazla ürün vermesi beklenen ve önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma olasılığının çok düşük olduğu bitkiler, taşıyıcı bitki olarak kabul edilmiştir. Örneğin; vişne, kiraz, elma, erik, kayısı, zeytin, fındık ağaçları taşıyıcı bitki olarak kabul edilmektedir. Ya da faydalı ömrü yaklaşık yüz yıl olan çay bitkisi taşıyıcı bir bitki türüdür. Oysa; (*örneğin*) kavak, söğüt, kereste olarak kullanılması için yetiştirilen ağaçlar ürün vermedikleri için taşıyıcı bitki kapsamında kabul edilmezler.

**iii. Tarımsal ürün:** Canlı varlıklarda hasadı yapılmış ürüne denir. Örneğin; koyun için yün, mandıra hayvanı için süt, toplanmış olması koşuluyla kiraz, şeftali, ceviz, fındık, üzüm gibi meyveler, çay bitkisinden edinilen çay yaprağı, toplanmış tütün yaprakları, kütükten elde edilen kereste, gıda elde etmek üzere kesilen sığır gibi.

**iv. Canlı varlık:** Yaşayan hayvan veya bitkiye denir. Örneğin; koyun, keçi, inek ve meyve (*kiraz, elma, kayısı, vişne, ceviz vd.*) bahçesi gibi.

**v. Canlı varlık grubu:** Yaşayan bitki veya hayvan topluluğuna denir. Örneğin; meyve bahçeleri ve koyun, inek sürüsü gibi.

**vi. Hasat:** Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesine denir. Örneğin; fındık, kayısı, zeytin ve çayın toplanması ya da hasat yerinde ömrü son bulan balık gibi.

**vii. Hasat sonrası ürün:** Hasat sonrası işlenmiş ürünlerdir. Örneğin;

yünden; halı, kilim örülmesi ya da yün ipliği üretilmesi, süttten; peynir, yoğurt üretilmesi, inek etinden; sucuk, salam, pastırma yapılması ya da kiraz ve kayısıdan reçel yapılması gibi.

**viii. Gerçeğe uygun değer:** Piyasakatılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek fiyat, gerçeğe uygun değerdir (Bkz. Kavramsal Çerçeve Md. 6.12). Örneğin, bir işletmenin normal piyasa koşullarında, varlıkları arasında yer alan koyunların satışından elde ettiği/edeceği tutar, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerini ifade eder. Başka bir ifadeyle, gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasanın olması durumunda, bilinçli ve istekli alıcı ve satıcı arasında belirlenen değerdir. *(Eğer, söz konusu ürün ile ilgili aktif bir piyasa yok ise, normal koşullarda oluşan ürünün en son satış fiyatı, benzer ürünlerin piyasa fiyatı, güncel olarak belirlenen sektör ortalaması esas alınabilmektedir. Bu alternatif yöntemlere rağmen gerçeğe uygun değer tespiti mümkün değil ise, nakit akış yöntemi kullanılarak gerçeğe uygun değer tespit edilebilmektedir. Böyle bir durumda, canlı varlıktan gelecekte elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının belirli bir iskonto oranıyla iskonto edilmesi sonucunda bulunacak bugünkü değeri, gerçeğe uygun değer olarak kullanılabilir.)*

**iv. Biyolojik dönüşüm:** Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecidir. Örneğin, hayvansal canlı varlıklarda koyunun kuzulaması ve süt vermesi ya da bitkisel canlı varlıklarda üzüm ağacından yaprak ve üzüm meyvesi elde edilmesi biyolojik bir dönüşümdür.

**x. Satış maliyetleri:** Finansman maliyetleri (örneğin, faiz giderleri) ve gelir vergileri hariç olmak üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir. Örneğin; komisyon, nakliye, veteriner ve pazar yeri giderleri gibi.

### 3. STANDARDIN AMACI VE KAPSAMI

Bu Standardın amacı; tarımsal faaliyetlere ilişkin; maliyetin ve muhasebeleştirme yöntemlerinin (*kayıtlama yani aktife alınması, değerlendirme, amortisman ve teşvik işlemleri*) tespiti ve açıklamaları belirlemektir.

Bu Standart, aşağıda belirtilen varlıkların tarımsal faaliyetle ilgili olmaları durumunda, söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

Bunlar;

- Taşıyıcı bitkiler (örneğin; kiraz, vişne, zeytin, fındık ağacı gibi) dışındaki canlı varlıklar (örneğin; yaşayan inek, koyun gibi hayvanlar ve yaşayan bitkiler söğüt, kavak ağacı gibi),
- Hasat zamanındaki tarımsal ürünler (örneğin; yün, kiraz gibi),
- Devlet teşvikleri (Madde 34-35' de yer almak koşuluyla).

Tarımsal faaliyetle ilgili olmak koşuluyla arsa ve maddi olmayan duran varlıklar ile hasat noktasından sonraki ürünlerin muhasebeleştirilmesinde bu Standart uygulanmayacaktır. Başka bir ifadeyle, tarımsal faaliyet amacıyla edinilen arsa niteliğine göre TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında, taşıyıcı bitkiler de maddi duran varlık kabul edildikleri için TMS 16 kapsamında izlenecektir. Aynı zamanda hasat noktasından sonraki ürünlerin muhasebeleştirilmesinde “TMS 2 Stoklar” Standardı veya diğer uygun olan bir Standart uygulanacaktır. Bu Standart, hasat sonrası söz konusu ürünlerin işlenmesini de düzenlemez. Örneğin; süt üretimi yapan bir işletmenin süttten peynir üretmesi ya da havucu yetiştiren tüccarın havucu şalgama dönüştürme işlemi gibi.

#### 4. MUHASEBELEŞTİRME VE DEĞERLEME

TMS 41 madde 10'a göre, canlı bir varlığın veya tarımsal bir ürünün muhasebeleştirilmesi için, aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir:

**a.** İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması. Örneğin; sığırın yasal mülkiyeti ve edinim, doğum veya süttten kesilme sırasında damgalanması veya işaretlenmesi, kontrolün bulunduğu kanıtıdır (TMS 41, Md. 11).

**b.** Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,

**c.** Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Canlı varlıklarda (bitkisel ve hayvansal varlıklar) değerlendirme, canlı varlıkların değerlendirme tarihindeki olası değerinin, bağımsız ve tarafsız bir şekilde objektif verilere dayanarak belirlenmesidir (Doğan ve Arslan, 2018, s. 1051-1052). Seçilen değerlendirme ölçüsü, işletmenin faaliyet sonucunun gerçek değeri üzerinden tespit edilmesinde doğrudan etkili olan temel bir araç olduğu için (Özulucan, 2019, s. 11) TMS'de bu konu üzerine oldukça geniş kapsamlı açıklamalarda bulunulmuştur.

TMS 40 madde 12'ye göre, canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda (30. maddede yer verilen gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç), gerçeğe uygun değerlerinden, satış maliyetleri (örneğin; aşı, nakliye, komisyon, gümrük vergisi, hamaliye giderleri ile canlı varlığın elden çıkartılması ile ilgili veteriner muayene ücreti gibi) düşülmek suretiyle ölçülür. Yani; canlı varlıklar, esas itibarıyla gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlemeye tabi tutulur. Eğer satış maliyeti varsa, söz konusu değerlendirme, “gerçeğe uygun değeri – satış maliyeti” şeklinde hesaplanacaktır. Bu değer, “net gerçeğe uygun değer” olarak ifade edilebilmektedir.

Canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde piyasa fiyatı veya gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemiyorsa, gerçeğe uygun alternatif değer de ortaya konulamıyorsa, bu durumda canlı varlığın değeri, maliyet değerinden birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülmek suretiyle ölçülecektir. Eğer söz konusu canlı varlıklar maliyet değeri ile ölçüldükten sonra ilerleyen bir tarihte gerçeğe uygun değeri sağlıklı bir şekilde ölçülecek duruma gelmiş ise (TMS 41'e göre) bu durumda da yukarıda belirtildiği gibi söz konusu varlığın “gerçeğe uygun değeri – satış maliyeti” şeklinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

TMS 41'e göre küçük ve büyükbaş hayvanlar dönem sonlarında değerlemeye tabi tutulurken, tespit edilen değerlendirme farkları, ilgili sonuç hesabında izlenecektir. Ayrıca, TMS 41 madde 26'ya göre, canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden, satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zararlar ve ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zararlar, oluşturduğu dönemde dikkate alınacaktır.

Canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında zarar doğabilmektedir. Çünkü, satış maliyetleri, bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden düşülür. Bir canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde kazanç (bir buzağının doğmasında olduğu gibi) da doğabilmektedir (TMS 41, Md. 27).. Söz konusu bu artış ve azalışlar, oluşturduğu dönemde hem bilançoya (yani finansal durum tablosuna ilgili varlık hesabı aracılığıyla) hem de gelir tablosuna (yani finansal performans tablosuna kazanç olarak) yansıtılmak zorundadır.

Küçük ve büyükbaş hayvanlar, diğer duran varlıklardan farklı olarak kendilerini yenileyebilme, bir başka ifade ile niteliksel ve niceliksel olarak değişim gösterebilme özelliklerine sahiptir. TMS-41 de bu görüşe uygun

olarak değer değişimlerinin her raporlama dönemi sonunda kar ya da zarar olarak mali tablolarda gösterilmesi gerektiğini vurgulamaktadır (Arslan, 2019, s. 21).

TMS 41'e göre, işletmeler canlı varlıklarını değerlerken, aynı gruptaki varlıklarını aynı değerlendirme yöntemi ile değerlemek zorundadırlar. Örneğin, keçiler maliyet yöntemi ile değerlendiriliyorsa, koyunlar da bu yöntemle değerlemeye tabi tutulmak zorundadır.

### 5. HAYVANSAL CANLI VARLIKLAR VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Tekdüzen Hesap Planı'nın küçük ve büyükbaş hayvanların muhasebeleştirilmesi konusunda yetersiz kalması nedeniyle Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'nda, TMS-41'in uygulanmasını kolaylaştırmak ve daha şeffaf ve karşılaştırılabilir mali tablo düzenleyebilmek amacıyla canlı varlıklar hem dönen varlıklar içerisinde "17 Canlı Varlıklar" hem de duran varlıklar içerisinde "27 Canlı Varlıklar" olarak iki grupta ele alınmıştır. Söz konusu bu Taslak Hesap Planı'nda canlı varlıklar genel olarak bitkisel ve hayvansal canlı varlıklar olarak sınıflandırılmış ve bu detay üzerine hesaplar oluşturulmuştur. Söz konusu bu gruplar, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklarını ayrı bir şekilde izlemek isteyen ve tarımsal faaliyette bulunan işletmeler tarafından kullanılacaktır. Adı geçen her iki grupta da hayvansal canlı varlıklar; küçük ve büyükbaş hayvanlar, kanatlı hayvanlar ve su ürünleri ve diğer canlı varlıklar şeklinde sınıflamaya tabi tutulmuştur. Bu sınıflamanın canlı varlıklar konusunda hem literatürde hem de uygulamada yer alan boşluğu dolduracağı söylenebilir.

Yukarıda da belirtildiği gibi, Taslak Hesap Planı'nda canlı varlıklar, özellikleri göz önüne alınarak dönen ve duran varlık şeklinde sınıflandırılmıştır. En çok on iki ay veya işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde satılacak ya da canlı olma niteliğini kaybedecek varlıklar, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıkların ayrı bir şekilde izlenmesi durumunda 17 Canlı Varlıklar Hesap Grubunda izlenecektir. Eğer ilgili işletmeler canlı varlıklarını on iki aydan daha uzun süre elde tutacaklarsa, bu durumda da söz konusu canlı varlıklar 27 Canlı Varlıklar Hesap Grubu'nda izlenecektir. Biyolojik bir organizma olan bu nedenle de doğma, büyüme, olgunlaşma, üreme, yaşlanma ve ölüm gibi özellikleri olan hayvansal canlı varlıklar arasında, küçük ve büyükbaş canlı varlıklar da yer almaktadır.



Belirli bir zaman içerisinde sürekli gelişime ve değişime uğrayan küçük ve büyükbaş hayvanların edinilme (*üreme ve satın alma*), elden çıkarılma (*ölüm ve satış*) ve elde tutulma (*kısa/uzun süre*) nedenlerinin farklı olması, bu tür canlı varlıkların değerlendirilmesini, muhasebeleştirilmesini ve dolayısıyla mali tablolarda sunumunu özellikli kılmaktadır.

Söz konusu canlı varlıkların elde bulundurulma amacı, bu varlıkların muhasebeleştirme ve dolayısıyla mali tablolarda raporlama şeklini değiştirmektedir. Yukarıda da belirtildiği üzere, on iki ay içerisinde elden çıkartılacak koyun, keçi, inek, dana, at vb. küçükbaş/büyükbaş hayvanlar 17 Canlı Varlıklar Hesap Grubu'nda (dönen varlık olarak) izlenecektir. Eğer söz konusu canlı varlıklar kendisinden veya ürününden fayda sağlamak üzere on iki aydan daha uzun bir süre elde tutulacaksa, bu hayvanlarda 27 Canlı Varlıklar Hesap Grubunda (duran varlık olarak) izlenecektir. Gerek küçük gerekse büyükbaş hayvanlara ilişkin maliyetler ile değer değişiklikleri sözü edilen gruplarda yer alan ana ve alt hesaplarda izlenecektir.

Hayvansal canlı varlıklar daha önce de ifade edildiği gibi üreme, büyüme, gelişme, ölme gibi değişim içinde olan varlıklardır. Bu tür varlıkların niteliksel ve niceliksel olarak sürekli olarak izlenmesi ve değişimin sağlıklı bir şekilde yönetilebilmesi için Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'nda 17 Canlı Varlıklar ve 27 Canlı Varlıklar hesap gruplarına yer verilmiştir. Söz konusu canlı varlıklar için hem dönen varlıklar içinde hem de duran varlıklar içinde müstakil hesap gruplarına yer verilmesi, mali tabloların faydalı finansal bilgilere dayanılarak, ihtiyaca uygun, gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir (tekdüze, standart) ve anlaşılabilir bilgilerle düzenlenmesini sağlayacaktır. Bu durumun mali tablolara bağlı kalınarak yapılacak yorumları etkileyeceği açıktır.

Esas faaliyet konusu canlı hayvan ticareti olan işletmelerin mevcut uygulamalarda karşılaştığı gibi bu tür varlıklarını 255 Demirbaşlar ya da 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar gibi hesaplarda izlemeleri, bilgi ve rapor esaslı muhasebenin amacıyla örtüşmez. Bu nedenle yukarıda da belirtildiği gibi üretilen bilginin kalitesi ve karşılaştırılabilirliği açısından söz konusu uygulamacıların Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na sadık kalarak bu türden işlemlerini 17 Canlı Varlıklar / 27 Canlı Varlıklar hesap gruplarında izlemeleri gerekmektedir. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'nda dönen varlık

niteliğindeki büyükbaş hayvanlar için 172 Büyükbaş Hayvanlar, duran varlık niteliğindeki büyükbaş hayvanlar içinse 272 Büyükbaş Hayvanlar hesabı açılmıştır. Oysa dönen varlık niteliğindeki küçükbaş hayvanlar için 173 Küçükbaş Hayvanlar hesabı, duran varlık niteliğindeki küçükbaş hayvanlar içinse 273 Küçükbaş Hayvanlar hesabının kullanılması önerilmiştir. Böylece kullanılması önerilen bu hesaplar aracılığı ile üretilen bilgiler ve mali tablolar mevcut uygulamalara göre çok daha fazla açıklayıcı ve şeffaf olacaktır. Bu durumun hem mali tabloların hem de alınacak kararların kalitesini doğrudan etkileyeceği kesindir.

Söz konusu bu hayvanlar değişime tabidir. Dolayısıyla Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı esas alınarak TMS 41'e göre belirli aralarla yapılan değerlendirme sonucunda oluşan olumlu farkları 643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları hesabında, olumsuz farkları ise 653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-) hesabında. izlenecektir. Böylece, sonuçta hem gelir tablosu hem de bilanço gerçeğe uygun değer ile düzenlenmiş olacaktır.

Örnek 1: Koyun besiciliği ile uğraşan işletmenin koyun satın alması, yetiştirme sürecinde çeşitli giderlere katlanması ve değerlemeye ilişkin bilgiler şöyledir (Tüm ödemelerin işletmenin banka hesabından yapıldığı varsayılmıştır.);

-İşletmede ürününden uzun süre yararlanmak üzere 200.000 TL'ye koyun satın alınmıştır.

-Alış tarihinden itibaren 50.000 TL tutarında gidere katlanılmıştır. Bu tutarın 2/4'ü yem, 1/4'ü işçilik ve kalan 1/4'ü ise, üretimle ilgili diğer giderler kapsamındadır.

-Koyunların şu anda satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin 320.000 TL olduğu tahmin edilmektedir (Farklı bir örnek için bkz. Özerhan ve Yanık, 2012: s. 780-784).

-Canlı varlığın satın alınması (I), besi aşamasında katlanılan giderler (II), besi maliyetlerinin canlı varlığın maliyeti ile ilişkilendirilmesi (III), gerçeğe uygun değerinin ölçülmesi ve kayıtlanması (IV) ile ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi yapılabilecektir.

## I

273 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR 273 01 Koyunlar		200.000	
102 BANKALAR			200.000
<i>Koyunların satın alınması nedeniyle</i>			

## II

710 D.İ.M.M. GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		25.000 12.500 12.500	
102 BANKALAR			50.000
<i>Besi döneminde katılan giderler nedeniyle</i>			

## III

273 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR 273 01 Koyunlar		50.000	
711 D.İ.M.M.G. YANSITMA HS. 721 D.İ.G. YANSITMA HS. 731 G.Ü.G. YANSITMA HS			25.000 12.500 12.500
<i>Besi döneminde katılan giderlerin ilgili varlık hesabına yansıtılması nedeniyle</i>			

## IV

273 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR 273 01 Koyunlar		70.000	
643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI			70.000
<i>Besi döneminde saptanan olumlu değerlendirme farkı nedeniyle</i>			

Koyunlar 200.000 TL'ye satın alınmış, bugüne kadar 50.000 TL gidere katlanılmıştır. Dolayısıyla, toplam maliyet tutarı 250.000 TL'dir. Koyunların değerlendirme gününde satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin 320.000 TL olduğu tahmin edilmiştir. Sonuçta, değer artış tutarı 70.000 TL'dir. (320.000 TL – 250.000 TL). Bu tutar ise, Taslak Hesap Planı'na göre 643 no.lu hesapta izlenebilecektir izlenmiştir. Yapılan işlemler sonucunda hem bilanço hem de gelir tablosu gerçeğe uygun değer üzerinden raporlanmış olacaktır.

**Örnek 2:** Koyunların kuzulaması ile ilgili muhasebe kayıtları;

Koyun besiciliği ile uğraşan ve TMS 41'e göre muhasebeleştirme yapan bir işletmeye ilişkin bilgiler, aşağıdaki gibidir.

- İşletmenin varlıkları arasında toplam defter değeri 100.000 TL olan 100 adet dişi koyun mevcuttur.

- Koyunların tamamı kuzulamıştır. Kuzuların yarısı erkek, yarısı da dişidir.

- Erkek kuzular besiyeye alınacak ve 6 ay sonra satılacaktır. Dişi kuzular ise, sürüye katılacaktır.

- Kuzuların tamamının gerçeğe uygun değeri 25.000 TL, satılmaları durumunda satış maliyetleri 1.000 TL olarak tespit edilmiştir

Yukarıdaki verilere göre, işletme aşağıdaki gibi yevmiye kaydı yapabilir.

173 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	12.000	
173 01 Satılmak Üzere Edinilen Küçükbaş Hayvanlar		
173 01 001 Yetiştirilmekte Olan Erkek Kuzular		
273 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	12.000	
273 01 Yetiştirilmekte Olan Küçükbaş Hayvanlar		
273 01 001 Yetiştirilmekte Olan Dişi Kuzular		
643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI		24.000

Erkek kuzular, besiyeye alındıktan sonra gerçeğe uygun değerini bulduğu anda satışa sunulacakları için, dönen varlık olarak muhasebeleştirilmiştir.

Dişi kuzular, sürüye katıldıktan sonra, söz konusu canlı varlıklardan uzun süreli ve farklı amaçlarla (*süt, yün, kuzulama gibi*) yararlanılması düşünüldüğü için, duran varlık olarak muhasebeleştirilmiştir.

Kuzuların gerçeğe uygun değerinden (25.000 TL), satış maliyet tutarı (1.000 TL) düşüldükten sonraki değeri (25.000 TL – 1.000 TL = 24.000 TL), söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde esas alınmıştır.

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen ilgili canlı varlıkların (kuzuların) doğumundan dolayı oluşan değerlendirme farkı, Taslak Hesap Planı'na göre 643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları hesabında izlenecektir.

Dolayısıyla, yapılan muhasebe kaydına göre hem bilanço hem de gelir tablosu hesaplarında artış söz konusudur. Sonuçta, gerçeğe uygun olarak hesaplanan artış tutarının ilgili mali tablolara yansıtılması, işletmenin finansal oranlarını olumlu etkileyecektir.

Örnek 3: Dişi kuzuların gelişim sürecini tamamlaması ve yaşamını yitiren kuzular ile ilgili muhasebe kayıtları;

Koyun besiciliği ile uğraşan ve TMS 41'e göre muhasebeleştirme yapan işletmeye ilişkin bilgiler, aşağıdaki gibidir.

- İşletmenin varlıkları arasında toplam defter değeri 100.000 TL olan 100 adet dişi koyun mevcuttur.

- Koyunların tamamı kuzulamıştır. Kuzuların yarısı (50 adet) dişidir.

- Dişi kuzuların kayıtlı (*defter*) değeri 62.500 TL'dir.

- Dişi kuzuların yetiştirilme süreci tamamlanmış ve yetiştirilmesi sürecinde 15 tanesi ölmüş, kalan 35 adet kuzunun her birinin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin 1.300 TL olduğu tespit edilmiştir.

Yukarıdaki verilere göre, yetiştirilme (gelişim) sürecini tamamlamış kuzular (şu an koyunlar) ile ilgili işletmenin yapacağı yevmiye kaydı, aşağıdaki gibi olabilecektir.

<b>273 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR</b> 273 01 Koyunlar 273 02 001 Dişi Koyunlar	<b>45.500</b>
<b>653 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI</b> 653 01 Hayvansal Varlıklar Gerçeğe Uygun Değer Azalışları 653 01 001 Dişi Koyunlar Değerleme Farkları	<b>17.000</b>
<b>273 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR</b> 273 01 Yetiş. Ol. Küçükbaş Hay. 273 01 001 Yetiş.Ol. Dişi Kuzular	<b>62.500</b>
<p><i>Yetiştirilmek üzere edinilen kuzuların biyolojik gelişimini tamamlaması ve gerçeğe uygun değerlendirme farkının ilgili gelir tablosu hesabına aktarılması nedeniyle</i></p> <p><i>(35 koyun x 1.300 TL = 45.500 TL)</i>  <i>(62.500 TL – 45.500 TL = 17.000 TL)</i></p>	

Dişi kuzular, biyolojik gelişim sürecini tamamladığı için, 273 Küçükbaş Hayvanlar ana hesabı altında izlenen “Yetiştirilmekte Olan Küçükbaş Hayvanlar – Yetiştirilmekte Olan Dişi Kuzular” hesabından 273 Küçükbaş Hayvanlar ana hesabı altında izlenen “Küçükbaş Hayvanlar – Dişi Koyunlar” hesabına aktarılmıştır. Bu kayıt ile birlikte biyolojik gelişimini tamamlayan kuzular 273 no.lu hesap altında “Dişi Koyunlar” alt hesabında, ölen kuzular ise değer azalış zararları olarak 653 no.lu hesapta izlenmiştir. Yapılan bu işlemler sonucunda (dişi kuzular biyolojik gelişim sürecini tamamladığı için) 273 no.lu hesapta “Yetiştirilmekte Olan Küçükbaş Hayvanlar – Yetiştirilmekte Olan Dişi Kuzular hesabı ise kapatılmıştır.

**Örnek 4:** Konya'nın Ereğli ilçesinde bir işletme hem et hem de süt üretmek amacıyla satıcı hesabına EFT yapmak suretiyle dana ve inek satın almıştır. Danaların toplam bedeli 400.000 TL, ineklerin toplam bedeli ise 200.000 TL'dir. Danaların en geç 10 ay içinde kesilerek satışı yapılacaktır. İneklerden ise, uzun süreli (*süt üretimi için*) yararlanılması düşünülmektedir.

Bu durumda işletmenin yapması gereken yevmiye kaydı, aşağıdaki gibi olabilecektir.

<b>172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR</b>	<b>400.000</b>	
<b>172 01 Besi Hayvanları</b>		
<b>172 01 001 Dana</b>		
<b>272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR</b>	<b>200.000</b>	
<b>272 01 Süt Hayvanları</b>		
<b>272 01 001 İnek</b>		
<b>102 BANKALAR</b>		<b>600.000</b>
<i>Besi döneminde katlanılan giderlerin ilgili varlık hesabına yansıtılması nedeniyle</i>		

Danaların en geç 10 ay içinde satılarak paraya dönüştürülmesi düşünüldüğü için, dönen varlık hesap sınıfında 172 Büyükbaş Hayvanlar hesabında izlenmiştir.

Süt üretmek amacıyla satın alınan inekler ise, işletmenin duran varlıkları arasında muhasebeleştirilecektir. Taslak Hesap Planı'na göre süt inekleri için 273 Büyükbaş Hayvanlar hesabı kullanılacaktır. Bu nedenle 273 no.lu hesap borçlandırılmıştır. Bu hesap karşılığında da ödeme EFT yapılarak gerçekleştirildiği için 102 no.lu hesap alacaklandırılmıştır. Sonuçta, söz konusu hayvanlar işletmenin edinme amacına göre sınıflandırılmış olmaktadır.

Örnek 5: "A" Tarım İşletmesi'nin kısa sürede yetiştirmek üzere satın aldığı oğlakların içinde bulunulan tarih itibariyle bilanço değeri 200.000 TL'dir.

Oğlakların 6 ay sonra hasadı yapılmış ve piyasa değerinin 275.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Nakliye ve pazar yeri maliyetlerinin toplam tutarı 5.000 TL'dir.

İşletmenin yapacağı yevmiye kaydı, aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>152 MAMULLER</b>	<b>270.000</b>	
<b>173 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR</b>		<b>200.000</b>
<b>173 03 Keçiler</b>		
<b>643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI</b>		<b>70.000</b>
<i>Hasadı yapılan oğlaklar nedeniyle</i>		

TMS 41, işletmenin canlı varlıklarından hasat edilen tarımsal ürüne, hasat anında uygulanır. Sonraki aşamada, “TMS 2 Stoklar” veya diğer uygun olan bir Standart uygulanır (Bkz. TMS 41, Md. 2/d). Dolayısıyla, hasatı yapılan oğlakların 17 no.lu gruptan 15 Stoklar grubuna aktarılması gerekir. Bunun için Taslak Hesap Planı’nda tarımsal ürünler için müstakil bir stok hesabı açılmadığı için 152 Mamuller hesabı kullanılacaktır. Oğlaklar hasat yapıldığı için de 173 Küçükbaş Hayvanlar hesabının alacaklandırılarak kapatılması gerekir.

Hasat yapılmış oğlakların gerçeğe uygun (*piyasa*) değeri 275.000 TL, satış maliyetleri toplamı 5.000 TL’dir. Dolayısıyla, söz konusu oğlakların satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 270.000 TL’dir. Bilanço değeri 200.000 TL olan oğlaklarda, değer artış kazanç tutarı 70.000 TL’dir Bu tutar, 643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları hesabında izlenmiştir. (Farklı bir örnek için bkz. Keleş, 2019, s. 134). Eğer, hasat yapılmış oğlakların piyasa (*gerçeğe uygun*) değeri 180.000 TL, satış maliyetleri toplamı 5.000 TL olsaydı, söz konusu oğlakların satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 175.000 TL hesaplanacaktı. Bu durumda yapılacak yevmiye kaydı, aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>152 MAMULLER</b>	<b>175.000</b>	
<b>653 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI</b>	<b>25.000</b>	
		<b>200.000</b>
<b>173 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR</b>		
<b>173 02 Keçiler</b>		

## 6. HAYVANSAL CANLI VARLIKLARDA AMORTİSMAN İŞLEMLERİ

“İşletme sermayesini korumak ve değerini zamanla kaybeden duran varlıkların tamamen veya kısmen karşılanmasını sağlamak amacıyla ilgili varlığın kullanıldığı süre boyunca aşınma, yıpranma ve zamanla yok olmalarına karşılık olarak, varlık maliyetinin gidere dönüştürülmesine “*amortisman*” denir (Özulucan, 2019, s. 275).



TMS 41’de amortismanlara ilişkin uygulamalarda TMS 16’ya gönderme yapılmıştır. TMS 16 madde 6’ya göre amortisman ise, bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerın düşölmesiyle hesaplanan amortismana tabi tutarın, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

Tarım işletmelerinde bir yıldan daha uzun süre için küçük ve büyükbaş hayvanların ürününden (*süt, yün, üreme gibi*) yararlanılması (*hasat etmek*) amaçlanıyorsa (*örneğin; süt hayvanlarında süt elde edildiği zaman, diğer hayvanlarda ise söz konusu bu hayvanların damızlık olarak kullanılmaya başlandığı zaman*) bu hayvanlar duran varlık olarak kabul edilir ve ürün vermeye başladıkları dönemden başlamak üzere faydalı ömürleri süresince amortismana tabi tutulur (Özulucan, 2008, s. 160). Başka bir ifadeyle, işletme faaliyetlerinde bir yıldan daha uzun süre çeşitli nedenlerle yararlanılması düşünölen ve kısıtlı bir yararlı ömre sahip olan küçük ve büyükbaş hayvanların duran varlık kabul edilerek amortismana tabi tutulması, bir faaliyet dönemi içerisinde elden çıkartılması (*satışı*) planlanan küçük ve büyükbaş hayvanların ise, dönen varlık olarak kabul edildikleri için amortismana tabi tutulmaması gerekir. Bu özellikleriyle küçük ve büyükbaş hayvanlar, diğer amortismana tabi duran varlıklardan farklı değildir.

TMS’ye göre faydalı ömrü işletme tayin edecektir. Söz konusu hayvanların işletmeden işletmeye bakımı, sağlık durumu ve cinsi değişebileceği için, amortisman süresinin de değişebileceği açıktır. Dolayısıyla işletme, ilgili varlıklar için her değerlendirme döneminde yeni bir tahmin ve tahmini değere göre amortisman oranı ve tutarı hesaplayacaktır.

TMS’ye göre amortismana tabi değerin tayininde (*eğer tutarı belirlenebiliyorsa*) kalıntı değer mutlak surette dikkate alınmak zorundadır. Duran varlık olarak muhasebeleştirilen canlı varlıkların kalıntı değerleri olduğu için, amortismana tabi değerin saptanmasında kalıntı değerin canlı varlığın değerinden çıkartılmak suretiyle hesaplanması gerekmektedir (Taştan, 2013, s.179-180). Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklik(ler) TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilmektedir (Bkz. TMS 16, Md. 51).

TMS 41 aynı zamanda mali tabloların gerçeğe uygun değerle sunumunu temel ilke kabul ettiği için, tüm canlı varlıkların değerlemesinde (bkz. TMS 41

Md. 12'ye ve 26) ölçülebildiği sürece değerlendirme yaklaşımını benimsemiştir. Bu yaklaşıma göre ilgili canlı varlıkların dönem başı ve dönem sonu değerleri kıyaslandığında eğer değer azalışı söz konusu ise, hesaplanan zarar tutarı (*amortisman kabul edildiği için*), üretim maliyeti ile ilişkilendirilmeden aynı dönem finansal performans tablosuna doğrudan yansıtılacaktır. Dolayısıyla değerlendirme yaklaşımı ile değerlemeye tabi tutulan (*hem hayvansal hem de bitkisel*) canlı varlıklar, zaten gerçeğe uygun değerle ifade edildikleri için, amortismanla konu edilmemiştir. (Badem, Savcı ve Kılınç, 2013, s. 140; Taştan, 2014, s.178). Bu durumda sadece maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar amortismanla tabi tutulacaktır. Bu durum Taslak Hesap Planı'nda (bkz. 277 Birikmiş Amortismanlar (-) da açıkça belirtilmiştir.

Literatürde, canlı varlıklar için gerçeğe uygun değeri üzerinden amortisman hesaplanacağını belirten çalışmalar da vardır. Zaten amortismanın amacı, ilgili canlı varlığın bilanço günündeki net değeri ile gösterilmesini sağlamaktır. Gerçeğe uygun değerle gösterilen canlı varlığa ait değer üzerinden tekrar amortisman hesaplanması durumunda, gerçeğe uygun değer tutarı, amortisman tutarı kadar azaltılacağı için, ilgili varlık gerçeğe uygun değerinin (*amortisman tutarı kadar*) altında ifade edilmiş olacaktır. Bu durum, TMS'nin temel (*esas*) anlayışına terstir.

TMS 16'ya göre bir varlığın amortismanla tabi tutarını yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için, çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler;

- **Doğrusal (normal) amortisman yöntemi:** Amortismanla tabi olan bir varlığın maliyetinin, her hesap döneminde eşit tutarda amortisman giderine dönüştürülmesini esas alan amortisman hesaplama yöntemidir (Özulucan, 2018, s. 144). Bu yöntemde varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir.

- **Azalan bakiyeler yöntemi:** Amortismanla tabi olan bir varlığın ilk yıllarda daha fazla yıprandığı varsayımını esas alarak, ilk yıllarda daha fazla tutarda amortisman gideri ayrılmasını öngören, amortisman tutarını, varlığın net bilanço değeriyle (*varlığın bilanço değerinden, o yıla kadar birikmiş amortisman tutarının çıkartılması ile*), amortisman oranının çarpımı sonucunda hesaplayan amortisman yöntemidir (Özulucan, 2018, s. 145). Bu yöntemde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalmaktadır.

- **Üretim miktarı yöntemi:** Bu yöntemde, cari yıl üretim miktarının, toplam üretim miktarına oranlanması suretiyle amortisman oranı, bu oran dikkate

alınarak da amortisman tutarı hesaplanır (Özulucan, 2019, s. 397). Başka bir ifadeyle, beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılmaktadır.

İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça, dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır (Bkz. TMS 16, Md. 62). (Özulucan, 2019, s. 238, 239).

Türkiye Muhasebe Standartlarının mevcut muhasebe uygulamalarına getirdiği en önemli yeniliklerden bir tanesi de amortisman tabi varlıkların tamamının “kıst amortismanına” tabi tutulma zorunluluğudur. TMS 16 madde 55’e göre, amortisman tutarı, maddi duran varlığın cinsine bakılmaksızın, kıst usule göre (*yani ilk yıl için ilgili varlığın alındığı tarihten, yıl sonuna kadar olan zaman dilimi için*) hesaplanacaktır. Aynı maddede varlık kullanılabilir duruma geldiğinde amortisman ayrılmaya başlanır, ifadesine yer verildiği için, buradan ilgili varlıklar için “gün bazlı kıst amortisman ayrılacağı” sonucu çıkmaktadır. Örneğin, 26.04.2019 tarihinde ürün vermeye başlamış olan bir inek için faydalı ömür 4 yıl tayin edilmiş ise, 2019 yılının amortisman giderleri 26.04.2019 – 31.12.2019 zaman dilimi için hesaplanır. 01.01.2019 – 25.04.2019 zaman dilimi için hesaplanacak amortisman tutarı, 2023 yılının amortisman giderleri arasında yer alır. Bu anlayışı (*gün bazlı olması*) ile TMS’deki kıst amortisman uygulaması, binek otomobilleri için Vergi Usul Kanunu’na (*VUK’a*) göre hesaplanan uygulamadan farklıdır. Bu farklılık doğal olarak faaliyet sonuçlarını etkilemektedir.

Hayvansal üretim yapan işletmelerde küçük ve büyükbaş hayvan niteliğindeki duran varlıkların tüm varlıklar içinde göreceli ağırlığı daha fazla olduğu için (*ilgili varlığın yılın ilk günü alınması hariç olmak üzere*), işletmenin amortisman giderleri, kıst amortisman esasına göre, ilk yılda her zaman daha düşük hesaplanacaktır. Böyle bir uygulama (*ilgili varlığın yılın ilk günü alınması hariç olmak üzere*) VUK ve TMS’ye göre hesaplanan kar tutarlarının farklı olmasına neden olacaktır. Şöyle ki, örneğin sağıl ineğin ilk gün hariç yıl içinde herhangi bir gün alınması durumunda VUK ile kıyaslandığında TMS’ye göre gider düşük, kar yüksek hesaplanacaktır. Elde edilen sonuç doğal olarak hem bilançoyu hem de gelir tablosunu etkileyecektir.

Küçük ve büyükbaş hayvansal varlıklardan çeşitli şekillerde uzun süre yararlanmayı planlayan (*özellekle*) büyük ölçekli işletmeler için amortisman

ayırarak son derece önemlidir. Aksi takdirde, mali tabloların; güvenilir, karşılaştırılabilir, tutarlı ve karar verecek olan iç ve dış paydaşların ihtiyacı olan bilgiyi ortaya koyması mümkün değildir. Zira dönem giderlerinin doğru hesaplanmaması hem bilançonun hem de gelir tablosunun gerçeğe uygun sunum yapamaması anlamına gelmektedir. Çünkü, amortisman giderlerinin doğru hesaplanmaması, faaliyet sonucunu (*kar/zarar*) ve birim maliyetlerin doğru hesaplanmasını doğrudan etkilediği için, hesaplanan sonuçlar (*kar/zarar*) doğru olmayacaktır. Bu nedenle, canlı varlıklardan uzun süre yararlanabilmek için yatırım yapan büyük ölçekli işletmeler için amortisman ayırarak (*TMS açısından*) hem zorunlu hem de hayati öneme sahiptir.

**Örnek :** “A” Tarım İşletmesi, faaliyetlerinde 10 yıl süre ile yararlanılmak üzere 01.08.2019 tarihinde % 10 KDV dahil 660.000 TL’ye 30 adet inek satın almıştır. Ödeme, EFT ile yapılmıştır. (*Büyükbaş hayvan yetiştiriciliği (inek) yapan bir işletme canlı varlıklarını ilk muhasebeleştirme anında maliyet bedeli ile değerlendirilerek kayıtlama yapmıştır. Amortismanın hesaplanmasında kalıntı değer göz ardı edilmiştir.*)

Bu durumda işletmenin 01.08.2019 ve 31.12.2019 tarihlerinde yapması gereken yevmiye kayıtları, aşağıdaki gibi olabilir.

I

<b>272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR</b>	<b>600.000</b>	
<b>272 01 Büyükbaş Canlı Hayvanlar</b>		
<b>272 01 001 İnekler</b>		
<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>	<b>60.000</b>	
<b>102 BANKALAR</b>		<b>660.000</b>
<i>İneklerin satın alınması nedeniyle</i>		

## II

<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	<b>25.000</b>	
<b>277 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</b>		<b>25.000</b>
<b>277 01 Hayvansal Canlı Varlık</b> <b>Birikmiş Amort. Giderleri</b> <b>277 01 001 Büyükbaş Canlı</b> <b>Varlıklar</b> <b>Birikmiş Amort.</b> <b>Giderleri</b>		
<i>Amortisman giderleri nedeniyle</i> -Amortisman oranı: 0,10'dur. (1/10 Yıl) -Yıllık amortisman tutarı: 60.000 TL (600.000 TL x 0,10) -2019 yılı amortisman giderleri tutarı 25.000 TL -60.000 TL / 12 Ay = 5.000 TL/Ay -5.000 TL x 5 Ay = 25.000 TL		

Yukarıda yapılan yevmiye kaydından da anlaşıldığı gibi, ineklerin aktifte giriş tarihi esas alınarak cari yılın amortisman giderleri hesaplanmıştır. Çünkü, TMS'ye göre amortisman tabi bütün varlıklar için gün bazlı amortisman hesaplanması gerekmektedir. Eğer VUK esas alınarak amortisman ayrılrsa idi, amortisman giderleri cari yıl için 60.000 TL ( $600.000 \text{ TL} \times 0,10$ ) olarak hesaplanacaktı. Dolayısıyla bu durum hem varlıkların bilançodaki net değerini hem de gelir tablosundaki kar tutarını ( $60.000 \text{ TL} - 25.000 \text{ TL} = 35.000 \text{ TL}$  martrah farkı) etkilemektedir.

## 7. HAYVANSAL CANLI VARLIKLARDA TEŞVİKLER VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

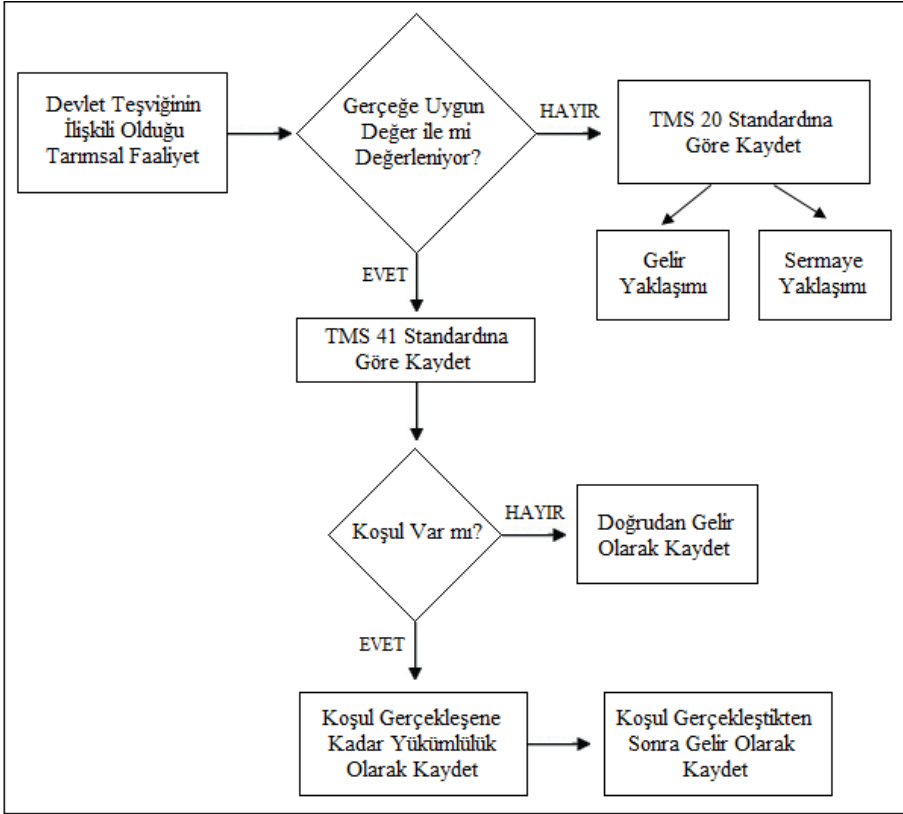
TMS 41'e göre devlet teşvikleri iki kısma ayrılmıştır. Bunlar;

- a. Bunlardan **birincisi** gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş olan canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri: Bu tür teşvikler de kendi içinde koşulsuz ve koşullu olarak verilen devlet teşvikleri olarak ayrı ayrı ele alınmıştır. **Koşulsuz teşvikler** gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin verilen devlet teşvikleridir. Söz konusu teşvikler ancak ve ancak alacak

haline (*tahsil edilebilir duruma*) gelmeleri durumunda ilgili sonuç hesabında muhasebeleştirilebilecektir (TMS 41, Md. 34). **Koşullu teşvikler** ise, gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşullu olarak verilen devlet teşvikleridir. Bu tür devlet teşvikler ise, ilgili işletmenin belirli tarımsal faaliyetlerde bulunulmaması da dahil olmak üzere, sadece ve sadece ilgili devlet teşviğine ilişkin koşullar karşılandığında kar ya da zararda muhasebeleştirilebilecektir (TMS 41, Md. 35). Örneğin, devlet et ve süt üretimini artırmak için Simental inek türünün 5 yıl süre ile üretilmesi koşuluyla teşvik verebilmektedir. Taahhüt edilen koşullar yerine getirilmediğinde, devlet verdiği teşviğin tamamını geri isteyecektir. Dolayısıyla alınan teşvik, önceden belirlenen süre dolmadıkça gelir kaydedilerek sonuç hesaplarında izlenmemelidir (Kırılıoğlu ve Gökğöz, 2012: s. 116).

- b. Maliyet değeri ile değerlendirme yapılmış olan canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri: Herhangi bir devlet teşviğinin maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması durumunda (*yani madde 30'a göre gerçeğe uygun değer veya alternatif ölçüm yönteminin olmadığı durumlarda*); "TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" Standardı uygulanacaktır (TMS 41, Md. 37). TMS 20'ye göre devlet teşvikleri, sermaye ve gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar esas alındığında canlı varlıklarda (*burada küçük ve büyükbaş hayvanlarda*) devlet teşviklerinin şekil 1'de verilen hiyerarşi (*aşamalalar*) izlenerek muhasebeleştirilmesi gerekir.



**Şekil 1: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Akış Diyagramı**

**Kaynak:** (Yılmaz, 2014, s.65)

Örnek 1: İşletme, hayvan besiciliğe yapabilmek için Tarım ve Orman Bakanlığı'ndan 30.000 TL teşvik almayı hak etmiş ve bu tutar, aynı gün işletmenin hesabının bulunmadığı Ziraat Bankası'na yatırılmıştır.

Bu durumda işletmenin yapması gereken yevmiye kaydı, aşağıdaki gibi yapılabilecektir.

<b>106 NAKİT BENZERİ DİĞER VARLIKLAR</b>	<b>30.000</b>	
<b>644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR</b>		<b>30.000</b>
<b>644 02 Teşvik Gelirleri</b>		
<i>Gelir olarak kaydedilen teşvik nedeniyle</i>		

Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, ancak ve ancak alacak haline gelmeleri durumunda kar ya da zararda muhasebeleştirilmektedir (Bkz. TMS 41, Md. 34).

Yukarıdaki örnekte, devlet teşviği hak edilmiş ve aynı gün ilgili tutar işletmenin hesabının olmadığı bankaya yatırıldığı için, Taslak Hesap Planı esas alınarak 106 no.lu hesap borçlandırılmış, karşılığında da 644 no.lu hesap alacaklandırılmıştır.

**Örnek 2:** İşletme, damızlık sığır yetiştirme taahhüdüyle 10.000 TL'si içinde bulunulan yıla ait olmak üzere toplam 30.000 TL teşvik almayı hak etmiş ve bu tutar aynı gün işletmenin hesabının bulunduğu Ziraat Bankası'na yatırılmıştır.

Teşviğin hak edilebilmesi için, 3 yıl süreyle damızlık sığır yetiştirilmesi gerekmektedir. Herhangi bir yılda hasadın gerçekleşmemesi durumunda, teşviğin tamamı iade edilecektir.

Bu durumda, işletmenin koşullu teşvik ile ilgili yapacağı yevmiye kaydı, aşağıdaki gibi olabilir.

<b>102 BANKALAR</b>	<b>30.000</b>	
<b>382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ</b>		<b>10.000</b>
<b>482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ</b>		<b>20.000</b>
<i>Koşullu olarak alınan kısa ve uzun vadeli teşvik nedeniyle</i>		



Söz konusu teşvik, koşullu alınmıştır. Bu nedenle, teşviğin hak edilebilmesi için, işletmenin 3 yıl süreyle damızlık sığır yetiştirme gerekmektedir. Teşvik tutarı, işletmenin hesabının olduğu Ziraat Bankası'na yatırıldığı için, 102 no.lu hesap borçlandırılmış, karşılığında Taslak Hesap Planı'na göre 382/482 Alınan Devlet Teşvikleri hesabı alacaklandırılmıştır.

Böylece, işletmenin hem varlıkları (102 no.lu hesap ile) hem de yükümlülükleri (382/482no.lu hesaplar ile) artmış olmaktadır.

**Örnek 3:** Her yıl hasat yapılması koşuluyla 3 yıl için tahsil edilen 30.000 TL tutarındaki teşvik ile ilgili (damızlık sığır yetiştirme anlamında) herhangi bir sorun yaşanmamıştır. Yani, süre sonunda teşvik hak edilmiştir.

Bu durumda işletmenin yapması gereken yevmiye kaydı, aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ</b>	<b>30.000</b>	
<b>644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR 644 02 Teşvik Gelirleri</b>		<b>30.000</b>
<i>Koşullu olarak alınan teşviğin hakedilmesi nedeniyle</i>		

Koşullu alınan ve alındığında işletmeye yükümlülük getiren teşvikler, yükümlülük yerine getirildiği (3 yıl süreyle hasat yapıldığı) için, yükümlülük olmaktan çıkmıştır. Bu nedenle, 382 no.lu hesap borçlandırılmış, karşılığında, teşvik hak edildiği için, 644 no.lu hesap alacaklandırılmıştır (Süresi kısa vadeye düştüğünde 482 no.lu hesaptan 382 no.lu hesaba aktarılma yapıldığı unutulmamalıdır.).

Yükümlülüğün yerine getirilmemesi durumunda ilgili yükümlülük hesap/hesapların (382 ve 482 no.lu hesaplar) borçlandırılarak kapatılacağı, ödeme şekline göre ilgili hesapların (100, 102 ve 300 no.lu hesaplar gibi) alacaklandırılacağı açıktır. Bu durumda yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olabilir.

<b>382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ</b>  <b>100 KASA</b> veya <b>102 BANKALAR</b>  <i>Koşullu olarak alınan teşviğin hak edilmemesi üzerine iptal edilmesi nedeniyle</i>	<b>30.000</b>	<b>30.000</b>
--	---------------	---------------

**Örnek 4:** Büyükbaş hayvan ve süt üretimi yapan bir işletme Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı'nın destekleme programı kapsamında tamamı hibe edilen 90.000 TL değerindeki inek süt sağma makinesini teşvik olarak almıştır.

Bu durumda (*TMS 20'ye göre*) işletmenin gelir ve sermaye yaklaşımına göre yapacağı yevmiye kayıtları sırasıyla aşağıdaki gibidir.

**i. Devlet teşviğinin gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi,**

<b>253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR</b> <b>253 01 Süt Sağma Makinesi</b>  <b>644 ESAS FAALİYETLERDEN</b> <b>DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE</b> <b>KAZANÇLAR</b> <b>644 01 Teşvik Gelirleri</b>  <i>Teşvik kapsamında alınan süt sağma makinesi nedeniyle</i>	<b>90.000</b>	<b>90.000</b>
---	---------------	---------------

**ii. Devlet teşviğinin sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesi,**

<b>253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR</b> <b>253 01 Süt Sağma Makinesi</b>  <b>546 YEDEKLERDE İZLENEN</b> <b>DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ</b> <b>546 01 Teşvik Gelirleri</b>  <i>Teşvik kapsamında alınan süt sağma makinesi nedeniyle</i>	<b>90.000</b>	<b>90.000</b>
---	---------------	---------------

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak yaklaşımlar (*TMS 20'de bu tür yaklaşımlardan bahsedildiği unutulmamalıdır.*) diğer işletmelerde olduğu gibi küçük ve büyükbaş hayvan üreten işletmelerin mali tabloları üzerinde önemli etkiler yaratabilmektedir. Gelir yaklaşımının seçilmesi durumunda, devlet teşvikleri gelir tablosunun bir unsuru olarak kar ya da zararda muhasebeleştirilmektedir. Bu durum, işletmelerin içinde bulunduğu faaliyet döneminde karın daha fazla görünmesine ve buna bağlı olarak daha fazla vergi tahakkukuna neden olabilmektedir. Sermaye yaklaşımının seçilmesi durumunda ise, devlet teşvikleri bilançoda özkaynakların bir unsuru olarak muhasebeleştirilmektedir. Bu durum, işletmelerin özkaynak yapılarının daha güçlü görünmesine katkı sağlayabilmektedir.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak yaklaşımların mali tablolar üzerindeki bu etkileri dikkate alındığında, küçük ve büyükbaş hayvan üreten işletmelerin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde kendilerine ve faaliyet yapılarına en uygun yaklaşımı belirlemeleri büyük önem arz etmektedir (Keleş, 2019: s. 249). Çünkü, seçilen yöntem tahakkuk edecek vergi tutarı ve dolayısıyla dönem karı tutarı ile öz kaynaklar tutarını doğrudan etkilemektedir.

## 8. SONUÇ

Dünya nüfusunun her geçen gün artması ile birlikte tarımsal ürünlere duyulan ihtiyaç da artmıştır. Söz konusu bu ihtiyacın giderilebilmesi için, tarım sektöründe sermaye şirketleri daha çok rol almaya başlamışlardır. Dolayısıyla, söz konusu işletmelerin faaliyetlerini etkin bir biçimde yönetebilmeleri ve sürdürebilmeleri için, etkin bir muhasebe sistemine olan ihtiyaçları her geçen gün artmaktadır.

Ana hatlarıyla yukarıda belirtilen nedenlerle, uluslararası alanda 01.01.2003 tarihinde (*UMS 41*), ülkemizde ise ilk olarak Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) 01.01.2005 tarihinde muhasebe uygulamalarına yön vermek amacıyla Tebliğ yayımlamıştır. Daha sonra (*31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere*) 24/02/2006 tarihinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (*TMSK*) tarafından TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı yayımlanarak ilgili işletmelere uygulama yükümlülüğü getirilmiştir. Bu Standart halen Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından zaman zaman yayımlanan tebliğler ile güncellenmektedir.

Türkiye’de tarım muhasebesinin yeteri kadar gelişim göstermemesinin nedenleri arasında; tarım işletmelerinin genellikle küçük ölçekli olması, belge düzenlerinin ve bilinçlerinin yetersizliği, tarımsal faaliyetlerin önemli bir kısmının kırsal kesimlerde yeteri düzeyde eğitilmiş olmayan kişiler tarafından yapılması, vergi otoritelerinin bu konudaki yaklaşımları, tarımla uğraşan kesimlerin vergiden muaf olması veya düşük oranda tevkifat (kesinti) yoluyla vergilendirilmesi ve işletmelerin geleneksel muhasebe anlayışından ödün vermemeleri gibi faktörler yer almaktadır. Fakat, Türkiye’de orta ve büyük ölçekli küçük ve büyükbaş hayvan yetiştiriciliği yapan işletme sayısının (*önemli derecede devletimizin verdiği teşvikler nedeniyle*) gün geçtikçe artması ile birlikte, bu Standarda olan ihtiyaç da bu Standardın önemi de artarak devam etmektedir.

Uygulamada yaşanan boşlukları doldurabilmek ve (*muhasebe uygulamaları anlamında*) çok başlılığa son verilebilmek amacıyla hazırlanan bu çalışmada, değişim kapasitesine sahip olan ve değişimleri ölçülebilen küçük ve büyükbaş hayvanların muhasebeleştirilmesi ile ilgili dönem içinde ve dönem sonunda yapılan kimi uygulamalar meslek mensuplarının istekleri de göz önüne alınarak örnekler yardımıyla açıklanmıştır. Bu tür varlıklar için THP’de müstakil bir hesap grubu olmadığı için, stoklar ve maddi duran varlıklar grubunda izlendiği gözlemlenmiştir. Fakat, böyle bir uygulama bilgi muhasebesi açısından uygun değildir.

TMS’ye göre küçük ve büyükbaş canlı hayvanlar işletmede tutulma amacına göre Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı’na göre 17 Canlı Varlıklar / 27 Canlı Varlıklar hesap grubu oluşturularak muhasebeleştirilebilecektir. Eğer küçük ve büyükbaş hayvanlar işletme faaliyetlerinde bir faaliyet döneminden fazla süt, yün, damızlık gibi nedenlerle yararlanılmak amacıyla ediniliyorlarsa, bu varlıklar duran varlık olarak muhasebeleştirilecektir. Bu durumda 272 Büyükbaş Hayvanlar ve 273 Küçükbaş Hayvanlar hesabı kullanılacaktır.

Eğer söz konusu hayvanlar işletmede uzun süre tutulmayacaklarsa ya da kendisinden ürün elde edilmesi düşünülmeyen yetiştirilerek satmak amacıyla 1 yıldan uzun süre tutulan hayvanlar da dönen varlık hesap sınıfında izlenecektir. Örneğin, kesim süresi altı ay olan kuzular ya da 1 yıldan daha uzun süre yetiştirilerek satılacak olan danalarda olduğu gibi. Bu tür hayvanlar 172 Büyükbaş Hayvanlar ve 173 Küçükbaş Hayvanlar hesabında dönen varlık olarak muhasebeleştirilecektir.

Eğer dişi kuzular sürüye katılmak ve uzun süre yararlanılmak üzere yetiştiriliyorlar ise, bu durumda söz konusu hayvanlar 273 Küçükbaş Hayvanlar hesabında izlenecektir. Söz konusu kuzular verim çağına geldiğinde 273 Küçükbaş Hayvanlar hesabı altında “Yetiştirilmekte Olan Küçükbaş Hayvanlar – Yetiştirilmekte Olan Dişi Kuzular” hesabından 273 Küçükbaş Hayvanlar hesabı altında “Küçükbaş Hayvanlar – Dişi Koyunlar” hesabına aktarılacaktır.

*(Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Hesap Planı Taslağı'nda; 17 Canlı Varlıklar / 27 Canlı Varlıklar hesap grupları oluşturulmuştur. Buna göre, uzun vadede işletmede yararlanılması düşünülen küçükbaş hayvanların 273 Küçükbaş Hayvanlar hesabında, büyükbaş hayvanların 272 Büyükbaş Hayvanlar hesabında izlenmesi önerilmektedir. Kısa vadede elde tutulup sonra da elden çıkarılması düşünülen küçükbaş hayvanların 173 Küçükbaş Hayvanlar hesabında, büyükbaş hayvanların 172 Büyükbaş Hayvanlar hesabında, yetiştirilmek üzere elde bulundurulmuş hayvanların 278 Yetiştirilmekte Olan Canlı Varlık Yatırımları hesabında izlenmesi önerilmektedir.)*

Küçük ve büyükbaş hayvanların biyolojik bakımdan sürekli olarak değişim içinde olmaları, değerlendirme konusunu önemli kılmaktadır. Yapılan değerlendirme sonucunda tespiti yapılan olumlu farklar 643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları hesabının alacağı karşılığında, 172,173, 272 ve 273 no.lu hesapların borcuna kaydedilebilmektedir. Aynı şekilde olumsuz farklar ise, 653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları hesabının borcuna; 172,173, 272 ve 273, hesapların alacağına kaydedilebilmektedir *(Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Hesap Planı Taslağı'nda; olumlu farkların 643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları hesabında, olumsuz farkların 653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-) hesabında izlenmesi önerilmektedir.)* Böyle bir uygulama hem bilançoyu hem de gelir tablosunu direkt olarak etkilemektedir.

Küçük ve büyükbaş hayvan yetiştiriciliği yapan işletmelerin diğer işletmelerden ayrıldıkları en önemli farklılık, bu sektörde yer alan varlıkların *(küçük ve büyükbaş hayvanların)* sürekli olarak biyolojik yönden *(üreme ve ağırlık değişimi gibi)* değişmeleridir. Dolayısıyla bu durum, işletmelerin geleneksel anlayışla düzenledikleri bilanço ve gelir tablosunda yer alan mali nitelikteki bilgileri olumsuz olarak etkilemektedir. Sonuçta, bu verilere dayanarak alınacak olan yönetsel kararların doğru olma olasılığı da doğal

olarak azalmaktadır. Bu nedenle TMS 41 söz konusu bu varlıkların geleneksel anlayış olan “maliyet bedeli ile değerlendirme yöntemi” yerine “gerçeğe uygun değerle değerlendirme yöntemi”ni benimsemiş, değer ölçüm dönemlerinde tespit edilen değer artış (*kazanç*) veya değer azalışı (*zarar*) tutarlarının ilgili mali tablolara yansıtılmasını belirtmiştir.

Amortisman konusunda TMS mevcut uygulamalar arasında yer alan normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemine ilave olarak üretim miktarını esas alan yöntemi de benimsemiştir. TMS'nin mevcut uygulamalardan farklı olan bir diğer uygulaması ise, bütün varlıklar için gün bazlı kıst amortisman uygulamasıdır. Bu uygulama şekli bütün varlıklarda olduğu gibi küçük ve büyükbaş canlı hayvanlar için de geçerlidir. Söz konusu hayvanların amortismanına tabi tutulabileceği dönem ise, hayvanların ürün vermeye başladığı tarih ile kesimlik hale geldiği süreci kapsar. İşte bu uygulama şekliyle de TMS, güncel uygulamalardan farklılık göstermektedir.

TMS 41'de devlet teşvikleri iki kısma ayrılmıştır. **Birincisi;** gerçeğe uygun değer ile değerlendirme yapılmış olan canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleridir. Bu teşvik türü de kendi içinde koşullu teşvikler ve koşulsuz teşvikler şeklinde sınıflandırılmıştır. TMS 41 madde 34'de söz konusu koşullu teşviklerin ancak ve ancak alacak haline gelmeleri durumunda muhasebeleştirilebileceği belirtilmiştir. Koşullu teşvikler ilk etapta koşul gerçekleşmediği için yükümlülük olarak örneğin vadelerine göre 382/482 Alınan Devlet Teşvikleri hesabında izlenebilmektedir. Koşul yerine getirildiğinde ise, sözü edilen bu hesap/hesapların borçlandırılması karşılığında 644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar hesabına aktarılarak kapatılmaktadır. Koşulun yerine getirilmemesi durumunda iade edileceği açıktır. Koşulsuz verilen teşvik türünde ise, 644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar hesabı ilgili varlık hesaplarına (*102 ve 106 no.lu hesaplar gibi*) karşı alacaklandırılacaktır. Çünkü, TMS 41 madde 35'de bu tür devlet teşvikleri, ilgili işletmenin belirli tarımsal faaliyetlerde bulunulmaması da dahil olmak üzere, sadece ve sadece ilgili devlet teşviğine ilişkin koşullar karşılandığında kar ya da zararda muhasebeleştirilebileceği açıkça belirtilmiştir. İkincisi ise, maliyet değeri ile değerlendirme yapılmış olan canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleridir. Bu tür teşviklerin muhasebeleştirilmesinde ise, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı esas alınarak sermaye ya da gelir yaklaşımına göre kayıt yapılacaktır.

## KAYNAKÇA

Arslan, S. (2019). Alabalık Üretim İşletmesinde Maliyetlerin Türk Vergi Mevzuatı İle Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde Hesaplanması. *Vergi Dünyası Dergisi*, 460 (39), 6-23.

Doğan, Z. ve Arslan, S. (2018). Tarımsal Faaliyetler Standardı: TMS-41 Çerçevesinde Su Ürünlerinin Muhasebeleştirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10 (4), 1047-1065.

Keleş, D. (2019). *Taşıyıcı Bitkilerin 16 No.lu Türkiye Muhasebe Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi ve Temel Mali Tablolar Üzerine Etkileri: Fındık Yetiştiriciliği Yapan Bir Tarım İşletmesinde Vaka Çalışması*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, Niğde

Kırlioğlu, H. ve Gökgez, A. (2012). TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26 (2), 107-127.

Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2012). *IFRS / IAS ile Uyumlu TMS / TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. gncİştrİlmş. 2. bs. Ankara: TÜRMOB.

Özulucan, A. ve Deran, A. (2008). 41 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1 (25), 1-22.

Özulucan, A. (2008). Vergi Usul Kanunu ve Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde Devamlı Olarak Ürünüden Yararlanmak Amacıyla Edinilen Küçük ve Büyükbaş Hayvanların Amortisman İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi*, 10 (1-2), 157-182.

Özulucan, A. (2018). *Muhasebe Uygulamaları Test Kitabı*, göz.geç. 2.bs. Ankara.

Özulucan, A. (2019). *Teori ve Uygulamalarla Türkiye Muhasebe Standartları Test Kitabı : (Soru - Açıklamalı Cevap)*. Konya.

Özulucan, A. (2019). *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları*, 10. bs. Konya.

Özulucan, A. (2019c). *Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları*, 3. bs. Konya.

Taştan, H. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Vergi

Usul Kanunu'na (VUK) Göre Büyükbaş Canlı Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmasının Karşılaştırılmalı İncelenmesi. *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 11 (1), 175-184.

Yılmaz, E. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 16 (2), 27-71.