

**VERGİ USUL KANUNU VE TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI
ÇERÇEVESİNDE DEVAMLI OLARAK ÜRÜNÜNDEN
YARARLANMAK AMACIYLA EDİNİLEN KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ
HAYVANLARIN AMORTİSMAN İŞLEMLERİ VE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Doç. Dr. Abitter ÖZULUCAN*

ÖZET

Amortisman işlemleri, sınırlı bir ömre sahip olan sabit varlık unsurlarının maliyetlerini faydalı oldukları dönemlere dağıtmak amacıyla yapılır. Bu işlem, dönemsellik kavramının gereğidir ve dönem giderleri ile birim üretim maliyetlerinin gerçekçi bir şekilde belirlenmesi açısından çok önemlidir. Ürünüden sürekli yararlanmak amacıyla elde bulundurulan küçük ve büyükbaş canlı varlıklar da sınırlı ömre sahip sabit varlıktır ve bu nedenle amortisman işlemine tabidirler. Ancak bu varlıkların yaşayan organizmalar olması, bu varlıkların amortisman işlemlerini daha önemli ve karmaşık hale getirmektedir. Küçük ve büyükbaş canlı varlıkların amortisman işlemlerine ilişkin olarak Vergi Mevzuatı ile TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı'nda farklı yaklaşımlar benimsenmiştir. Bu çalışmanın amacı Vergi Mevzuatı ile TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı'nda küçük ve büyükbaş canlı varlıkların amortisman işlemlerine ilişkin olarak benimsenen yaklaşımları karşılaştırmalı olarak incelemektir. Ayrıca Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde kayıtlanmasına ilişkin uygulamalar da bu çalışmanın kapsamı içerisinde bulunmaktadır.

Anahtar sözcükler: Canlı Varlıklar, Amortisman, TMS 41

ABSTRACT

Amortization is a process for the purpose of allocating the costs of fixed assets that have limited economic lives to their benefited periods. This process is a part of matching concept and is very important for determining period expenses and unit production costs accurately. Small and great cattle biological assets also have limited economic lives as fixed assets and for this reason they are also amortized. However, as these assets are considered as living organisms. The process of amortization about these assets are more complicated. The amortization of these assets are considered in length in Tax

* Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Muhasebe - Finansman ABD Başkanı

Regulations and International Accounting Standarts 41. The aim of this study is to analyze and compare the approaches about the amortization process of small and great cattle biological assets according to Tax Regulations and International Accounting Standart 41.

Key Words: Biological assets, Amortization, IAS-41

1. GİRİŞ

Küçük ve büyükbaş hayvan kavramı etinden, sütünden, yününden, gücünden ve diğer ürünlerinden yararlanmak amacıyla elde tutulan koyun, keçi, inek ve sığır gibi tüm canlı varlıkları ifade etmek için kullanılan bir kavramdır. Küçük ve büyükbaş canlı hayvanlar genelde belli bir dönem (kısa dönem) yetiştirilip canlı veya kesilip et ve et ürünleri (sucuk, salam, sosis v.b.) olarak satmak veya devamlı bir şekilde ürününden (süt, yün gibi) yararlanmak amacıyla elde bulundurulurlar. Satış amacıyla elde bulundurulan canlı hayvanların bir faaliyet dönemi içinde elden çıkartılacağı kabul edildiğinden, dönen varlıklar içinde kayıt altına alınırlar. Bu nedenle satış amacıyla elde bulundurulan küçük ve büyükbaş hayvanlar, amortismanına tabi değildirler. Ürünlerini devamlı hasat etmek amacıyla elde bulundurulan küçük ve büyükbaş hayvanlar ise, duran varlık niteliğindedir ve amortismanına tabidir. Bu çalışmanın konusunu ürününü sürekli olarak hasat etme amacıyla elde bulundurulan canlı hayvanlar oluşturmaktadır.

Küçük ve büyükbaş hayvanların bir faaliyet döneminden daha uzun bir süre elde bulundurulmaları ve yararlı ömürlerinin sınırlı olması, bu varlıkların amortismanına tabi tutulmasının nedeni olarak belirtilebilir. Sınırlı yararlı ömre sahip olan küçük ve büyükbaş hayvanların, yararlı ömürleri boyunca değer kaybedecekleri (yıpranacakları, zamanla verimlerinin azalacağı) kabul edilmektedir ve değer kayıpları amortisman muhasebesinin konusunu oluşturmaktadır.

Bu çalışmada, küçük ve büyükbaş hayvanların amortismanı; Vergi Usul Kanunu, (VUK), Tarımsal Faaliyetlere İlişkin 41 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) ve Tekdüzen Hesap Planı (THP) çerçevesinde ele alınmakta, küçük ve büyükbaş hayvanların amortisman muhasebesinde karşılaşılan güçlükler ortaya konularak, çözüm önerileri sunulmaktadır.

2. AMORTİSMAN KAVRAMI, KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ HAYVANLARDA AMORTİSMAN

Türk Dil Kurumu'na göre “amortisman” kavramı, “yıpranma payı” olarak ifade edilmiştir. Bununla beraber, amortisman kavramını açıklamak için farklı kaynaklarda yıpranma payının yanında “aşınma payı” veya “tükenme payı” gibi birden çok ifade de kullanılmaktadır. Ancak bu ifadelerin hiçbiri amortisman kavramını tüm yönleriyle açıklamamaktadır.

Amortisman kavramı muhasebe biliminde genel olarak; bir varlığın maliyet tutarının o varlığın yararlı ömrü süresince sistemli bir biçimde gidere dönüştürülmesi şeklinde tanımlanır¹. Amortisman kavramı geniş anlamda; bütün maddi ve maddi olmayan duran varlıklarla ilişkili bir kavram iken, dar anlamda, sadece maddi duran varlıklarla ilişkili bir kavram olarak kabul edilmektedir². TMS 16, Maddi Duran Varlıklar Standardı'nda amortisman; bir maddi duran varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömrü süresince sistematik olarak dönemlere dağıtılması olarak ifade edilmiştir³.

Amortismanlarla ilgili farklı tanımların bulunması, amortisman ayırma amacıyla doğrudan ilgilidir. Amortisman ayırma amacındaki farklılık, amortisman ayırımı ile ilgili farklı yaklaşımların ortaya çıkmasına yol açmıştır. Bu yaklaşımlar aşağıdaki gibi özetlenebilir⁴;

i- Değerleme Yaklaşımı: Bu yaklaşıma göre; amortisman, duran varlığın değerinde; kullanma, zamanın geçmesi ya da önemini kaybetme gibi nedenlere bağlı olarak meydana gelen azalmadır. Bu yaklaşıma göre amortisman, varlığın aktifteki değerinin düzeltilmesidir⁵.

ii- Tüketim Yaklaşımı: Bu yaklaşıma göre amortisman, duran varlık edinen işletmenin elde ettiği fayda stokundaki azalışın, varlığın işletmede kullanıldığı dönemlere dağıtılması olarak kabul edilmiştir. Bu yöntemde amortisman tutarı, duran varlığın kapasitesine göre belirlenir. Bir başka

¹ Abitter Özulucan; 1907 Soruda Muhasebe Uygulamaları Test Kitabı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2008, s. 9.

² Yüksel KOÇ-YALKIN: **Genel Muhasebe İlkeleri - Uygulaması ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları**, Ankara, 1998, s. 225.

³ TMS 16: Madde 6.

⁴ Orhan SEVİLENGÜL; **Genel Muhasebe**, Ankara, 1995, s. 9. ve Ali DERAN; Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları, Basılmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005, s. 161-162.

⁵ Canlı hayvanlarda amortisman ayırma sürecinde TMS 41, bu yaklaşımı benimsemiştir.

ifadeyle, varlığın maliyeti, varlıktan elde edilecek toplam üretim miktarına bölünmek suretiyle, bir birim üretime isabet eden amortisman tutarı hesaplanır⁶.

iii- Yenileme Yaklaşımı: Bu yaklaşım, duran varlığın ekonomik ömrünün sonunda yenilenebilmesi için, gerekli fonun tutulmasında amortismanın bir araç olarak kullanılması esasına dayanır. Bu yaklaşıma göre amortisman, kullanma süresi boyunca başlangıçtaki sermayenin korunmasını hedef alır⁷.

iv- Dağıtım Yaklaşımı: Bu yaklaşımda amortisman, duran varlıkların edinilmesi için yüklenilmiş olan maliyetlerin, bu varlıkların ekonomik ömürleri içinde kalan dönemlere dağıtılması esasına dayanır. Dönemlere isabet eden amortisman tutarı, duran varlık için katlanılan maliyetten, hurda değerın düşülmesinden sonra kalan değerın, varlığın yararlı ömrüne bölünmesiyle saptanır⁸.

Amortisman ayırımı ile ilgili olarak hangi yaklaşım benimsenmiş olursa olsun, işletmelerce bir faaliyet döneminden daha uzun bir süre ve ürününden sürekli yararlanmak amacıyla elde bulundurulanan küçük ve büyükbaş hayvanlar, duran varlık niteliği taşıdıklarından, her dönemin sonunda amortismana tabi tutulmalıdırlar.

Küçük ve büyükbaş hayvanlar için amortisman ayırımında hangi amortisman yaklaşımı benimsenmeli, amortisman ayırmaya hangi değer üzerinden, hangi dönemden itibaren başlanmalı ve ne kadar süreyle amortisman işlemine devam edilmelidir? Hesaplanan amortisman tutarları hangi hesapta izlenmeli ve bu tutarlar mali tablolara nasıl taşınmalıdır?

Hem VUK hem de TMS 41 bu soruların cevaplarını veren düzenlemeler içermektedir. Ancak küçük ve büyükbaş hayvanlara ilişkin bu düzenlemelerin VUK ve TMS 41 açısından bazı farklılıkları da bulunmaktadır. Örneğin küçük ve büyükbaş hayvanların doğum, büyüme, gelişme, olgunlaşma, yaşlanma ve ölüm gibi bazı süreçlere sahip olmaları ve bu süreçlerde söz konusu varlıkların değerlerindeki değişim, bu varlıkların amortismanlarını daha özellikli bir konuma getirmektedir. TMS 41 küçük ve büyükbaş hayvanların bu özelliklerini göz önünde bulundururken, VUK küçük ve büyükbaş hayvanları cansız maddi

⁶ Madenlerde amortisman ayırma sürecinde vergi mevzuatımız ile TFRS 6 ve VUK bu yaklaşımı benimsemiştir.

⁷ Finansmancılar genelde bu amortisman yaklaşımını benimsemektedirler.

⁸ Bu yaklaşım en çok bilinen ve kullanılan amortisman yaklaşımıdır. TMS'lere ve VUK'a göre maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi bu yaklaşım esasında olmaktadır.

duran varlıklar gibi kabul etmekte ve onlarla aynı muhasebe esasına tabi tutmaktadır. Bu nedenle de uygulamada bazı sorunlarla karşılaşmaktadır.

3. VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLARDA AMORTİSMAN İŞLEMLERİ

Amortisman konusunun Türk vergi mevzuatında önemli bir yeri bulunmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) dahil bir çok kanunda amortisman işlemlerine ilişkin açıklamalar yer almakla beraber, amortisman işlemlerine ilişkin temel konuların VUK'da 313-321'inci maddeler arasında ele alındığı görülmektedir⁹. Küçük ve büyükbaş hayvanların amortisman işlemleri de VUK'un bu maddelerinde belirtilen esaslara göre yapılmaktadır. Ancak VUK'a göre küçük ve büyükbaş hayvanların amortisman işlemine nasıl tabi tutulması gerektiğine geçmeden önce, küçük ve büyükbaş hayvanların hangi durumda amortismanına tabi olacağını ele almak gerekmektedir.

VUK, bir varlığın amortismanına tabi tutulabilmesini, o varlığın duran varlık niteliğinde olmasına, yani işletmelerin bu varlıkları bir faaliyet döneminden daha uzun bir süre elde bulundurmaya amacıyla edinmesine bağlamıştır. Küçük ve büyükbaş hayvanların amortismanına tabi tutulup tutulmayacağı, bu çerçevede edinme amaçlarına göre belirlenmektedir¹⁰. İşletmeler yetiştirmiş (olgunluk dönemine ulaşmış) küçük ve büyükbaş hayvanları doğrudan damızlık ya da besi amacıyla edinebildikleri gibi bu varlıkları yetiştirdikten sonra ürünlerinden yararlanmak ya da satmak amacıyla da edinebilmektedirler. Buna göre söz konusu varlıkların aşağıdaki gibi ele alınması uygun olacaktır:

i- Ürünlerinden henüz yararlanılmayan damızlık küçük ve büyükbaş hayvanlarda amortisman uygulaması:

İşletmede bir yıldan daha uzun süre kalacağı düşünülen damızlık hayvanların duran varlıklar içinde kayıt altına alınması gerekir. Kuramsal olarak, henüz ürün vermeye başlamamış olan damızlık hayvanların amortismanına tabi tutulmaları da söz konusu değildir. Çünkü VUK'da amortisman ayırmanın koşulları arasında, yıpranma ve aşınmanın meydana gelmiş olması şartı yer almaktadır. Dolayısıyla küçük veya büyükbaş hayvanların henüz ürün vermedikleri (bu hayvanlardan yararlanılmadığı) dönemde yıpranma

⁹ Ali DERAN - N.Sıtkı YAKUPCEBİOĞLU; "Türk Vergi Mevzuatı'nda Amortisman Muhasebesi" **Mevzuat Dergisi**, <http://www.mevzuatdergisi.com/yazarlar/ali-deran.htm>, (15.05.2008)

¹⁰ Azzem ÖZKAN; "Büyükbaş Hayvanlarda Amortismanlar, Yeniden Değerleme, Maliyet Bedeli Artırımı ve Yenileme Fonu", **Vergi Dünyası**, Yıl: 21, Sayı: 249, 2002, s. 107-109. - Sakıp ŞEKER; **Dönem Sonu İşlemleri I**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1999, s. 795 -797.

veya aşınmaya maruz kalmadıkları kabul edilir ve söz konusu varlıklar için amortisman ayırmaya, ancak ürün vermeye veya hizmete hazır hale geldikleri tarih itibarıyla başlanılır. Yani, bu varlıklardan henüz olgunluk dönemine erişmemiş olanların yetismekte oldukları ve dolayısıyla da amortisman tabi tutulamayacakları kabul edilir.

ii- Satın alındığı anda ürünlerinden yararlanılabilen damızlık küçük ve büyükbaş hayvanlarda amortisman:

Süt veren veya damızlık küçük ve büyükbaş hayvanlar (adeta bir makine gibi) belli hayat süresine ve değer kaybına uğrama özelliği olan, duran varlıklardır. Çünkü bu hayvanlar, devamlı olarak ürünlerinden yararlanılmak amacıyla işletmelerde bir yıldan daha uzun süre tutulurlar. Bu varlıkların yaşam süreci içinde (büyümeden yaşlanmaya kadar olan dönemde) verimlilikleri aynı olmaz. Verimlilik önce artarken olgunluk dönemi ile beraber azalma eğilimine girer. Bu hayvanlar yaşları ilerleyip verimden düştüğünde ise, ölmeleri beklenmez ve kasaplık hayvan olarak kesime verilir. Dolayısıyla bu varlıklar, ürün vermeye başlamaları ile kasaplık hale gelmeleri arasında geçen süre boyunca, amortisman işlemine tabi tutulmalıdırlar.

iii- Besi amacıyla edinilen küçük ve büyükbaş hayvanlarda amortisman:

Besi amacıyla edinilen küçük ve büyükbaş hayvanlar, ürününden yararlanmak amacıyla değil, alım-satım amacıyla edinildiklerinden, bir yıldan daha uzun süre işletmede kalsalar dahi, amortisman tabi edilmezler. Besi amacıyla satın alınan bu varlıkların hangi yaşam döneminde oldukları da önemli değildir.

iv- Yetismekte olan küçük ve büyükbaş varlıklarda amortisman:

İşletmede kullanılmak amacıyla imal ya da inşa edilen duran varlıklar için katlanılan giderler, imal ya da inşa edilmek istenilen yatırımın edinme maliyetini temsil etmek üzere "Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabında izlenmektedir. İmalat ya da inşaatın tamamlanmasının ardından söz konusu borç kalanı, ilgili duran varlık hesabına aktararak kapatılır. Aynı süreç işletmelerin ürün (süt, yün vb.) elde etmek amacıyla yetiştirmek üzere edindikleri küçük ve büyükbaş hayvanlar için de geçerlidir. Bu varlıklar için katlanılan tüm giderler de benzer bir yatırım hesabında toplanmalı, küçük ve büyükbaş hayvanlar ürün vermeye başladıktan sonra da bu hesabın bakiyesi, ilgili küçük ve büyükbaş hayvan hesabına aktarılmalıdır. Aktarılan tutar, ilgili varlığın maliyet bedelini ifade ederken, aynı zamanda amortisman tabi değerini de oluşturmaktadır. Dolayısıyla, işletmede yetiştirilen küçük ve büyükbaş hayvanlar, yetiştirme dönemi boyunca amortisman tabi tutulmazlar, bu varlıklar ancak ürün vermeye başladıktan sonra amortisman tabi tutulabilirler.

VUK'a göre küçük ve büyükbaş hayvanlara ilişkin amortisman hesaplamasında normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve

olağanüstü amortisman yöntemlerinden birisi kullanılabilir. Ancak küçük ve büyükbaş hayvanlar, diğer duran varlıkların aksine, aktive alındıkları ilk yıllar değil, yararlı ömrünün sonuna doğru daha çok değer kaybına uğrarlar¹¹. Bu nedenle küçük ve büyükbaş hayvanlara ilişkin amortisman hesaplamasında azalan bakiyeler yönteminden çok, normal amortisman yönteminin seçilmesi, daha uygun olacaktır. Küçük ve büyükbaş hayvanlara ilişkin olarak ayrılan amortismanlar, VUK'a göre direkt veya endirekt yönetime göre kayıtlanabilir. Ancak THP'de "Birikmiş Amortismanlar" hesabının bulunması, zimni olarak küçük ve büyükbaş hayvanların endirekt yönetime göre kayıtlanması gerektiğine işaret etmektedir.

Küçük ve büyükbaş hayvanlar amortisman süresi sonunda hala devamlı ürününden yararlanmak amacıyla işletmede tutulurlarsa, o zaman iz bedeli üzerinden bu varlıkların bilançoda gösterilmeleri gerekir. Bu varlıklar için katlanılan giderler, hasat edilen ürün maliyetine eklenir. Söz konusu hayvanların ekonomik ömürlerini doldurmaları, yani kasaplık küçük ve büyükbaş hayvan durumuna gelmeleri durumunda, bu varlıkların "Stoklar" grubunda izlenmesi gerekir.

Amortisman ömrünü doldurmuş küçük ve büyükbaş hayvanlar, açık bir hüküm bulunmamakla birlikte, VUK'a göre iz bedeli veya emsal bedeli ile Stoklar hesap grubunda izlenebilir.

4. TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI'NA GÖRE KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ HAYVANLARDA AMORTİSMAN İŞLEMLERİ

TMS 41'de küçük ve büyükbaş hayvanlar, olgunlaşmış – olgunlaşmamış küçük ve büyükbaş hayvanlar şeklinde ayrıma tabi tutulmaktadır¹². TMS 41 olgunlaşmış veya olgunlaşmamış ve taşıyıcı (duran varlık niteliğindeki canlı varlık) veya tüketilen (dönen varlık niteliğindeki) canlı varlıkların 30. paragrafta belirtilen durumlar hariç olmak üzere, gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesini ve olumlu veya olumsuz değerlendirme farklarının gelir tablosuna kar veya zarar olarak kaydedilmesini gerektirmektedir (TMS 41: 12, 26)

TMS 41'de tüm canlı varlıklar (küçük ve büyükbaş hayvanlar dahil) için geçerli olan bir önceki paragrafta açıklanan esaslar, aslında bir amortisman yaklaşımıdır. Bu uygulama muhasebe literatüründe (amortismanda) "değerleme yaklaşımı" olarak adlandırılmaktadır. Bu yaklaşıma göre; canlı varlıkların dönem başı ile dönem sonu arasındaki değer azalışları, doğrudan zarar olarak gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Değerleme yaklaşımında amortisman tutarı,

¹¹ Azzem ÖZKAN; a.g.e., s. 110.

¹² TMS 41, madde 43.

varlıkların dönem başındaki ve sonundaki şimdiki değer farkından oluşur ve aşağıdaki formül yardımı ile hesaplanır¹³.

$$A = \left(\sum_{t=1}^n R x \frac{1}{(1+i)^t} \right) - \left(\sum_{t=1}^{n-1} R x \frac{1}{(1+i)^{t-1}} \right)$$

TMS 41 tüm canlı varlıkları (küçük ve büyükbaş hayvanlar dahil) ilk kayıtlama anında canlı varlık olarak muhasebeleştirmeyi gerektirmektedir. Olgunlaşmamış canlı varlıklar yani yetiştirme dönemindeki küçük ve büyükbaş hayvanlar, genelde değer kaybından çok, değer artışı olduğu için, yetiştirme döneminde doğal olarak bu varlıklar için amortisman hesaplanmaz. Ancak değer kaybı olması durumunda, standarda göre bu kaybın zarar olarak dikkate alınması gerekir. Küçük ve büyükbaş hayvanlar olgunlaşma dönemi ile birlikte yavaş yavaş değerlerini kaybederler ve ürün veremez duruma geldiklerinde, kasaplık et olarak elden çıkarılırlar. Küçük ve büyükbaş hayvanların ürün verme aşamasından, kasaplık et olma konumuna gelene kadarki süreçteki değer kaybı ve yıpranmalar, standarda göre varlıkların amortismanına tabi tutulmaları ile dikkate alınmaktadır.

Geleneksel amortisman ayırma yönteminde (amortismanda maliyet yaklaşımı), ayrılan amortisman tutarı, üretilen ürünün maliyetine verilirken, değerlendirme yaklaşımında amortisman tutarı, dönem zararı olarak kayıtlara alınmaktadır. VUK, THP ve TMS 41'in amortisman hesaplamasında ve kayıtlanmasında farklı esasları benimsemiş olmaları, bu düzenlemeler sonucunda küçük ve büyükbaş hayvanların farklı değerler ile bilançoda gösterilmesine ve gelir tablosunun farklılaşmasına yol açmaktadır.

Açık bir şekilde belirtilmemiş olmasına rağmen, önerdiği amortisman yaklaşımından hareketle, standardın da amortismanların kayıtlanmasında direkt kayıt yöntemini benimsediği söylenebilir. Çünkü amortismanda değerlendirme yaklaşımı aktif düzeltmesi şeklinde de ifade edilmektedir.

5. KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ HAYVANLARIN AMORTİSMAN SÜRELERİ İLE İLGİLİ OLARAK KARŞILAŞILAN SORUNLAR

5.1. Küçük ve Büyükbaş Hayvanların Maliyet Bedeli ile Değerlenmeleri Durumunda Maliyet Bedelinin Belirlenmesi

TMS 41 ile VUK'a göre, küçük ve büyükbaş hayvanların maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulmaları durumunda, ilk kayıt anındaki maliyet bedeli, alış bedeli ve alış ile doğrudan bağlantısı kurulabilen giderlerden oluşmalıdır.

¹³ Orhan SEVİLENGÜL; Genel Muhasebe, Ankara, 1995, s. 352.

Alış bedeli, KDV hariç satın alma bedelini ifade ederken, alış gideri VUK madde 270'de sıralanan giderlerden küçük ve büyükbaş hayvanların tarım işletmesine getirilmesine kadar katlanılardan oluşmaktadır. Örneğin; nakliye, sigorta, hayvanların yemlenmesi, sağlık kontrolünden geçirilmesi giderleri gibi. Canlı hayvanların ithal edilmesi durumunda, gümrük vergileri ile karantina uygulanmış ise karantinada geçen sürede katlanılan giderler de bu varlıkların ilk kayıt anındaki maliyet değerinin belirlenmesinde göz önünde tutulmalıdır.

TMS 41 ve VUK'a göre küçük ve büyükbaş hayvanlara ilişkin faiz ve kur farklarının ne şekilde muhasebeleştirileceği, canlı hayvanların elde bulunduruluş amaçlarına göre farklılık göstermektedir.

5.1.1. Küçük ve Büyükbaş Hayvanlar Nedeniyle Katlanılan Faiz Giderleri ve Kur Farklarının VUK Karşısındaki Durumu

Küçük ve büyükbaş hayvanlara ilişkin faiz ve kur farklarının nasıl muhasebeleştirileceği ile ilgili VUK'ta özel bir düzenleme bulunmamakta olup, bu husus 163 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir. Buna göre bir varlığın yatırım döneminde ortaya çıkan faiz ve kur farkı giderlerinin ilgili duran varlıkların maliyete eklenmesi zorunlu tutulurken, yatırım döneminden sonraki dönemlerde ortaya çıkanların maliyete eklenmesi ya da doğrudan dönem gideri olarak kayda alınması ihtiyari bırakılmıştır. Küçük ve büyükbaş hayvanlara ilişkin faiz ve kur farklarının muhasebeleştirilme biçimi de ilgili tebliğ çerçevesinde şu şekilde ifade edilebilir:

Küçük ve büyükbaş hayvan edinimlerinde ortaya çıkan faiz ve kur farkı giderleri, bu varlıkların sürekli olarak ürünlerinden yararlanılmak üzere satın alınmaları durumunda, satın alma tarihinden amortisman ayrılmaya başlanılan tarihe kadar olan döneme ilişkin hesaplanan kısımları maliyete eklenecektir. Söz konusu varlıklar için amortisman ayrılmaya başlanılmasından sonraki dönemlerde ortaya çıkan faiz ve kur farkları ise, maliyete eklenebileceği gibi doğrudan dönem gideri olarak da kaydedilebilir.

Diğer taraftan söz konusu hayvanlar satılmak üzere alındıklarında (stok olarak mütalaa edildiklerinde) ortaya çıkan faiz giderlerinin maliyete eklenmesi ya da doğrudan dönem gideri olarak kayıt altına alınması, VUK çerçevesinde ihtiyari bırakılmıştır. Kur farklarının ise ilgili varlıkların aktifleştirildiği tarihe kadar olan kısımları, zorunlu olarak maliyete eklenir. Aktifleştirme tarihinden sonra oluşan kur farklarının, dönem gideri olarak kaydedilmesi ya da maliyete eklenmesi ihtiyaridir.

5.1.2. Küçük ve Büyükbaş Hayvanlar Nedeniyle Katılan Faiz Giderleri ve Kur Farklarının Türkiye Muhasebe Standartları Karşısındaki Durumu¹⁴

Tarımsal faaliyet kapsamındaki küçük ve büyükbaş hayvanların değerlendirme ve muhasebeleştirilmelerine ilişkin esaslar TMS 41'de ele alınmaktadır. Ancak TMS 41 canlı varlıkların ilk kayda alınması ve daha sonraki tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi hususu ile ilgilidir. Dolayısıyla finansman giderleri ile kur farklarının canlı varlıkların maliyetlerinin belirlenmesinde ne şekilde ele alınacağı soruna, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı çerçevesinde cevap vermek gerekmektedir.

TMS 23 madde 7'ye göre, stoklar ve duran varlıklarla ilişkili olarak ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin (faiz giderleri ile kur farklarının) ortaya çıktıkları dönemde gider olarak mali tablolara yansıtılmaları gerekmektedir. Yani borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde, borçlanmanın niteliğine ve yöntemine bakılmaksızın, doğrudan doğdukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilmeleri esastır¹⁵. Ancak bir özellikli varlığın satın alınması, inşası veya üretimi ile doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetleri, TMS 23 madde 11 ve 12'ye göre ilgili varlığın maliyetine dahil edilebilir. Bu tür maliyetler, güvenilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve gelecekteki ekonomik yararlarından işletmenin faydalanabilmesinin mümkün olması durumunda, özellikli varlığın maliyetine dahil edilir. Bunun dışındaki borçlanma maliyetleri ise, oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.

TMS 2 Stoklar standardında da, ortaya çıkan finansman giderlerinin ancak özellikli stok edinimleri için maliyete eklenmesinin ihtiyari olduğu ifade edilirken. Bunun dışındaki durumlarda, faiz ve kur farkı giderlerinin dönem gideri olarak kayıt altına alınması gerektiği ifade edilmektedir.

Bu açıklamalar ışığında öncelikle küçük ve büyükbaş hayvanlara ilişkin faiz ve kur farklarının nasıl muhasebeleştirileceğine karar vermeden önce, söz konusu varlıkların özellikli varlık olup olmadığının tespit edilmesi gerekir.

Stok niteliğindeki küçük ve büyükbaş hayvanların bir yıl içinde elden çıkarılması (yetiştirilip satılması veya hasat edilip işlenmesi) öngörüldüğünden, TMS 23'te belirtilen nitelikli varlık sınıfına girmediği, bu nedenle de elde

¹⁴ TMS 41 ilke olarak ilk kayıt anında canlı varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir. Ancak ilk kayıt anından gerçeğe uygun değerinin ölçülememesi veya ölçülen değerinin güvenilir bulunmaması durumunda, canlı varlıkların maliyet bedeli ile muhasebeleştirilebileceğini söylemektedir. Burada yapılan açıklamalar küçük ve büyükbaş hayvanların maliyet bedeli ile kayıtlarını durumunda geçerlidir.

¹⁵ TMS 23 madde 8.

bulundurulan küçük ve büyükbaş hayvanlara ilişkin faiz ve kur farklarının aktifleştirilemeyeceği, yani dönem gideri olarak kayıtlanması gerektiği açıktır.

Devamlı ürününden yararlanmak amacıyla elde bulundurulan, özellikle büyükbaş hayvanlar, 1-3 yıllık bir süreçten sonra ürün vermeye başladıklarından bu tür varlıkların TMS 23'te bahsedilen nitelikli varlık tanımlamasına uyduğu kabul edilebilir. Bu çerçevede küçük ve büyükbaş hayvanlara ilişkin faiz giderleri ve kur farklarının aktifleştirilmesi gerekmektedir.

5.2. Küçük ve Büyükbaş Hayvanların Aktifleştirme Zamanı

Küçük ve büyükbaş hayvanların aktifleştirme zamanı ile ilgili olarak uygulamada vergi yönetimi ile yargı erki arasında çok önemli sayılabilecek algılama ve yorum farkları bulunmaktadır. Bu farkların mutlaka ortadan kaldırılması ve olayın evrensel boyutlar içinde değerlendirilmesi, vergi yükümlülerini rahatlatacaktır.

5.2.1. VUK'a Göre Küçük ve Büyükbaş Hayvanların Aktifleştirme Zamanı ve Amortisman Tabi Değer

VUK madde 20'de amortisman süresinin, iktisadi kıymetlerin aktife alındığı yılda başlayacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla sürekli olarak ürünlerinden yararlanmak amacıyla satın alınan küçük ve büyükbaş hayvanların amortismanında, bu varlıkların ne zaman aktife alındıkları önem arz etmektedir.

Küçük veya büyükbaş hayvanların aktife girmiş sayılmaları için, diğer varlıklarda olduğu gibi öncelikle fiilen edinilmiş olmaları gerekmektedir. İşletmenin mülkiyetinde olmayan bir varlık, işletmenin aktifleri içinde gösterilemez. Bu çerçevede aktife alma, muhasebe açısından varlığın sahipliğini ifade ederken, vergi açısından amortisman ayırma süresinin başlangıcı anlamına gelmektedir¹⁶.

VUK'da amortisman tabi değer ise, edinilen varlığın maliyet değeridir. İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi, amortismanın konusunu oluşturmaktadır.

Buna göre küçük ve / veya büyükbaş hayvanların amortisman tabi tutulacakları zaman, bu varlıkların ekonomik değeri olan ürünleri (süt veya yün) vermeye başladıkları zaman olarak kabul edilir. Bu tarihe kadar küçük ve / veya

¹⁶ Salih ÖZEL; "Amortisman Ayırma Süresinin Saptanması", *Yaklaşım Dergisi*, Nisan, 2001, s. 8.

büyükbaş hayvanlarla ilgili olarak yapılan giderler, küçük ve / veya büyükbaş hayvanların maliyeti içinde yer alır. Dolayısıyla amortismanına tabi değer de, küçük ve / veya büyükbaş hayvanların maliyet bedeli (kayıtlı bedeli) üzerinden hesaplanır.

Sonuç olarak henüz ekonomik ürün verme aşamasında olmayan bir canlı varlık, öncelikle alış bedeli ve alış giderlerinden oluşan maliyet bedeli ile aktifte geçici bir hesapta (Yapılmakta Olan Yatırımlar) izlenir. Söz konusu canlı hayvanlar ekonomik anlamda ürün vermeye başlayınca kadar bu varlıklar için yapılan harcamalar, bu geçici hesaba borç olarak kayıtlıdır. Küçük ve büyükbaş hayvanlar ekonomik anlamda ürün vermeye başladıkları tarihte geçici hesapta biriken rakamlar, ilgili maddi duran varlık hesabına borç yazılmak suretiyle geçici hesap kapatılır. İlgili maddi duran varlık hesabının borç tarafındaki rakam, canlı varlığın maliyetini, dolayısıyla amortismanına tabi değerini oluşturur.

5.2.2. TMS 41'e Göre Küçük ve Büyükbaş Hayvanların Aktifleştirme Zamanı ve Amortismanına Tabi Değer

TMS 41 10. paragrafa göre işletmeler, sadece aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda küçük ve büyükbaş hayvanları muhasebeleştirirler.

- i- İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların (ne demek) sonucu olarak kontrol etmekte olması,
- ii- Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- iii- Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Görüldüğü gibi aktifleştirme konusunda VUK'da net bir ifade yokken, TMS 41'de canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi konusunda net bir durum söz konusudur. Yukarıdaki açıklamalar (özellikle madde "i") edinmeyi ifade etmektedir. Üçüncü madde ise, canlı varlığın hangi değer üzerinden aktifleştirilmesini ifade etmektedir.

TMS 41 paragraf 43'te, "işletmeler her bir canlı varlık grubu için, uygun oldukça, tüketilen ve taşıyıcı canlı varlıklar veya olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayırım yapmak suretiyle sayısal açıklamada bulunması konusunda teşvik edilir." ifadesi yer almaktadır. Bu ifadeye göre küçük ve büyükbaş hayvanlar; olgunlaşmamış (yetişmekte olan), olgunlaşmış (ürün veren) küçük ve büyükbaş hayvanlar olarak gruplandırılıp ayrı hesaplarda kayıtlanabilirler. Bir başka ifadeyle, olgunlaşmamış (yetişmekte olan) küçük ve büyükbaş hayvanları geçici bir hesapta (Yapılmakta Olan Yatırımlar gibi), olgunlaşmış (ürün veren) küçük ve büyükbaş hayvanları ise, ilgili duran varlık hesabında izlemek mümkündür.

TMS 41'de amortisman dağıtımı ile ilgili değerlendirme yaklaşımı öne çıkmakta ve eğer varlık ilk defa muhasebeleştirilirken maliyet bedeli ile ölçülemeye tabi tutulmuşsa, amortismanına tabi değer maliyet bedeli olmaktadır. Ancak ilk defa muhasebeleştirme sırasında söz konusu varlıkların gerçeğe uygun değerleri kullanılmış ise, amortismanına tabi değer, bu varlıkların gerçeğe uygun değeri olmaktadır.

TMS 41'e göre küçük ve büyükbaş hayvanlar ilk muhasebeleştirme döneminden sonraki değerlendirme dönemlerinde gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmelidir (TMS 41: 12). Dönemler arasında gerçeğe uygun değer farkları oluşması durumunda ise ortaya çıkan farklar, kar veya zarara dahil ettirilmelidir (TMS 41: 26).

5.3. Amortisman Süresi ve Oranı

Küçük ve büyükbaş hayvanlarda amortisman oranı ve dolayısıyla amortisman süresi 333 Sayılı VUK Genel Tebliği'nin ekinde ilan edilmiştir. Buna göre, sütlik koyun ve keçiler (damızlık koç ve tekeler dahil), sütlik ve damızlık sığırların (süt ineği, damızlık danalar vb. bu sınıfa dahildir) yararlı ömrü 5 yıl, amortisman oranı ise yıllık % 20'dir.

TMS 41'de ise maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulmuş küçük ve büyükbaş hayvanlarda amortisman süresini ve oranını işletme kendisi serbest bir şekilde belirleyebilmektedir. Ancak gerçeğe uygun değer ile değerlemeye tabi tutulan küçük ve büyükbaş hayvanlarda amortisman süresi ve oranı belli değildir. Amortisman oranı her yıl piyasa şartlarına göre küçük ve büyükbaş hayvanların değerlerinde meydana gelen azalmaya göre kendiliğinden ortaya çıkar.

5.4. Küçük ve Büyükbaş Canlı Hayvanlarda Yenileme Fonu Uygulaması

VUK 328 maddesine göre, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması durumunda alınan bedel ile iktisadi kıymetlerin envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark tutarı, kar veya zarar olarak kayıtlanır. Ancak, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zorunlu olması durumunda veya işletme yöneticilerinin karar vermeleri ve uygulamaları durumunda, iktisadi kıymetlerin satışından elde edilen kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Hangi nedenle olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kar tutarı, üçüncü yılın vergi matrahına eklenmek zorundadır. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi durumunda, söz konusu kar tutarı, o yılın matrahına eklenir.

Yine VUK 328'e göre, yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar tutarı, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam edilir.

Bu açıklamalar doğrultusunda amortismanına tabi küçük ve büyükbaş hayvanların satılması durumunda ortaya çıkan kar tutarı, azami üç yıl bilançonun pasifinde "yenileme fonu" olarak tutulabilmektedir. Bu varlıklar ürününden (süt, yün ve damızlık canlı hayvanlar) yararlanan canlı varlıklardır¹⁷.

6. KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ HAYVANLARIN AMORTİSMAN SÜRECİNE İLİŞKİN BİR ÖRNEK

"K" İşletmesi, mandıracılık faaliyetlerinde bulunmak üzere inek satın almakta ve bu inekleri yetiştirip sütünden yararlanmayı hedeflemektedir. Bu amaçla sırasıyla aşağıdaki işlemlerin yapıldığı varsayılmaktadır:

- i- 01.03.2005 Tarihinde 200 adet inek toplam 100.000 YTL ödenerek satın alınmıştır.
- ii- 01.03.2005 Tarihinden 31.12.2005 tarihine kadar inekler için 40.000 YTL direkt ve endirekt hammadde ve malzeme ile işçilik giderine katlanılmıştır. Bu tarih itibariyle ineklerin henüz süt verecek duruma gelmedikleri tespit edilmiştir. Ayrıca ineklerin içinde bulunulan tarihte gerçeğe uygun değerlerinin 160.000 YTL olduğu belirlenmiştir.
- iii- İzleyen yılın (2006 yılı) sonuna kadar inekler için 70.000 YTL maliyete katlanıldığı tespit edilmiştir. Bu tarih itibariyle, ineklerin ekonomik anlamda süt verecek duruma geldiği ve gerçeğe uygun değerlerinin 200.000 YTL'ye ulaştığı tespit edilmiştir.
- iv- İzleyen değerlendirme döneminde, 31.12.2007'ye kadar inekler için 100.000 YTL daha maliyete katlanılmıştır. Bu tarih itibariyle ineklerin gerçeğe uygun değeri 230.000 YTL olurken, ineklerden sağılan sütlerin gerçeğe uygun değeri ise 140.000 YTL olarak hesaplanmıştır.
- v- Amortisman hesaplama yöntemi olarak normal amortisman yöntemi seçilmiştir.

¹⁷ Azzem ÖZKAN; a.g.e., s. 109.

“K” İşletmesi'nin yukarıdaki işlemleri önce VUK sonra TMS 41 kapsamında aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

a) İşlemlerin VUK kapsamında muhasebeleştirilmesi;

i- 01.03.2005 Tarihinde yapılması gereken yevmiye kaydı;

| 01.03.2005 | |
|---|---------|
| 150 İLK MADDE VE MALZEME 150 15 Canlı Büyükbaş Hayvanlar | 100.000 |
| 100 KASA <i>Yetiştirilip sütünden yararlanmak amacıyla satın alınan inekler nedeniyle</i> | 100.000 |

ii- 31.12.2005 Tarihinde yapılması gereken yevmiye kaydı;

| 31.12.2005 | |
|---|---------|
| 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 258 01 Olgunlaşmamış İnekler | 100.000 |
| 150 İLK MADDE VE MALZEME 150 01 Olgunlaşmamış İnekler <i>İneklerin ilgili aktif hesaba devri nedeniyle</i> | 100.000 |
| 31.12.2005 | |
| 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 258 01 Olgunlaşmamış İnekler | 40.000 |
| 711 D. İ.M.M. GİDERLERİ YANS. HS. 721 D. İŞÇİLİK GİDER. YANSITMA HS. 731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSIT. HS. <i>2005 Yılında inekler için katlanılan giderler nedeniyle</i> | 40.000 |

Bu yıl inekler henüz ekonomik anlamda süt vermediklerinden dolayı amortismanına tabi değildirler. Ayrıca VUK'a göre inekler maliyet bedelleri ile değerlemeye tabi tutulmaları nedeniyle, ineklerin gerçeğe uygun değerinde meydana gelen farklılıkların kaydedilmesine gerek yoktur.

iii- 31.12.2006 Tarihinde yapılması gereken yevmiye kaydı; (tarihler farklı)

| 31.12.2006 | |
|---|---------|
| 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR | 70.000 |
| 258 01 Olgunlaşmamış İnekler | |
| 711 D. İ.M.M. GİDERLERİ YANS. HS. | |
| 721 D. İŞÇİLİK GİDER. YANSITMA HS. | 70.000 |
| 731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSIT. HS. | |
| <i>2006 Yılında inekler için katılan giderler nedeniyle</i> | |
| 31.12.2006 | |
| 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR | 210.000 |
| 256 01 Olgunlaşmış İnekler | |
| 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR | |
| 258 01 Olgunlaşmamış İnekler | 210.000 |
| <i>İneklerin ilgili aktif hesaba aktarılması nedeniyle</i> | |

Bu tarihte ineklerin ekonomik anlamda süt verecek duruma gelmesi nedeniyle, inekler geçici hesaptan (Yapılmakta Olan Yatırımlar) alınıp, ilgili duran varlık hesabına (Diğer Maddi Duran Varlıklar) aktarılmıştır. Bu tarih, aynı zamanda işletmenin amortisman ayırması gereken tarihtir. Normal amortisman yöntemi seçilmiş olup, küçük ve büyükbaş hayvanlar için 333 Sıra No.lu VUK Tebliği'nde ilan edilen % 20 oranındaki amortisman oranı ile amortisman tutarı, aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

$$210.000 \text{ YTL} \times 0,20 = 42.000 \text{ YTL} \rightarrow 2006 \text{ Yılı amortisman tutarı}$$

| 31.12.2006 | |
|---|--------|
| 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ | 42.000 |
| 730 15 Canlı Büyükbaş Hayvanlar Amortisman Gideri | |
| 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | |
| <i>Amortisman kaydı nedeniyle,</i> | |
| | 42.000 |

iv- 31.12.2007 Tarihine kadar yapılması gereken yevmiye kaydı;

| | |
|--|---------|
| 710 D. İLK MADDE VE MALZEME GİDER. | |
| 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ | 110.000 |
| 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ | |
| İLGİLİ AKTİF VEYA PASİF HESAPLAR | 110.000 |
| <i>Inekler için katlanılan maliyet nedeniyle</i> | |

Dönem sonunda ayrılması gereken amortisman tutarı, yine 210.000 YTL üzerinden hesaplanmaktadır.

210.000 YTL x 0,20 = 42.000 YTL → 2007 Yılı amortisman tutarı

| 31.12.2007 | |
|---|---------|
| 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ | 42.000 |
| 730 15 Canlı Büyükbaş Hayvanlar Amortisman Gideri | |
| 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | 42.000 |
| <i>Amortisman kaydı</i> | |
| 31.12.2007 | |
| 151 YARI MAMULLER – ÜRETİM | 152.000 |
| 151 01 Süt | |
| 711 D. İ.M.M. GİDERLERİ YANS. HS. | |
| 721 D. İŞÇİLİK GİDER. YANSITMA HS. | 152.000 |
| 731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSIT. HS. | |
| <i>İlgili maliyet unsurlarının stok hesabına yansıtılması nedeniyle</i> | |
| 31.12.2007 | |
| 152 MUMULLER | 152.000 |
| 152 01 Süt | |
| 151 YARI MAMULLER – ÜRETİM | 152.000 |

Kayıtlardan da anlaşıldığı gibi, 2007 yılında dönem içinde inekler için 110.000 YTL maliyete katlanılmış bu maliyet, sütün maliyetine eklenmiştir. 31.12.2007 Tarihinde hesaplanan amortisman da sütün maliyetine dahil edilmiştir. VUK küçük ve büyükbaş hayvanları maliyet bedeli ile değerlemeyi öngördüğü için, küçük ve büyükbaş hayvanlar ile sütün gerçeğe uygun değerine ilişkin herhangi bir kayıt yapmaya gerek yoktur.

b) İşlemlerin TMS 41 kapsamında muhasebeleştirilmesi

Uygulama örneği TMS 41 tarımsal faaliyetler standardı kapsamında çözmeden önce, bazı açıklamalar yapmakta fayda bulunmaktadır. TMS 41 canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi ve kayıtlanması konusunda geleneksel muhasebeden farklı esasları benimsemiştir. Küçük ve büyükbaş hayvanların muhasebeleştirilmesi ve amortisman işlemleri konusunda TMS 41'in getirdiği yenilikler ve Tekdüzen Hesap Planı'nın yetersizliğine ilişkin çözüm önerileri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Her şeyden önce TMS 41, canlı varlıkların bilançoda ayrı bir hesapta izlenmesini gerektirmektedir. Ancak THP'de canlı varlıkların izlenmesi için özel bir grup veya hesap bulunmamaktadır. Bu sorunun giderilmesi için THP'de yeni bir grup açılması ve bu grupta küçük ve büyükbaş hayvanların muhasebeleştirilmesine yönelik hesaplar yer almalıdır. Bu çerçevede, THP'de boş bulunan 21 no.lu grubun "Canlı Varlıklar" hesap grubu olarak tahsis edilmesi ve bu grup içinde "214 KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR¹⁸" şeklinde ana hesap açılması uygun olacaktır.
- TMS 41 canlı varlıkları, genel ilke olarak gerçeğe uygun değer ile değerlemeyi gerektirmektedir. Gerçeğe uygun değer öncelikle piyasa fiyatına göre belirlenmektedir. Piyasa fiyatı, net nakit akışlarının bugünkü değerleri toplamıdır. Yıllar itibarıyla gerçeğe uygun değerler arasındaki olumlu veya olumsuz fark tutarları, doğrudan dönemin kar veya zararları arasında gösterilmektedir. Bu noktada da THP'nin yetersiz olduğu ifade edilebilir. Çünkü değerlendirme farklarının muhasebeleştirilmesine yönelik olarak da THP'de tanımlanmış bir hesap bulunmamaktadır. Bu nedenle boş bulunan 606 nolu hesap, "606

¹⁸ Bu hesap grubu ile hesap adı Nalan AKDOĞAN ve Orhan SEVİLENGÜL; **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, (İSMMM Yayın No 83, İstanbul, 2007), s. 197'den alınmıştır.

CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI HESABI¹⁹ şeklinde kullanılabilir.

- Canlı varlıklar olgunlaşınca kadar bu varlıkların geçici bir hesapta tutulması gerekmektedir. Bu hesap, daha önce önerilen 21 no.lu hesap grubunda yer almalıdır. Örneğin “218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI²⁰” şeklinde bir hesap açılması mümkündür. Bu hesapta bulunan canlı hayvanlar VUK’a göre amortismanına tabi değildir. Ancak TMS 41’e göre, bu hesapta izlenen canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlemeye tabi tutulmaları durumunda ortaya çıkan olumlu veya olumsuz farkların kar veya zarar olarak kaydedilmesi gerekir.
- TMS 41 canlı varlıklar için amortismanlarda değerlendirme yaklaşımını benimsediğinden, değerlemedeki olumsuz farklar (amortisman) üretim maliyetine verilmeden doğrudan zarar olarak kaydedilmektedir.

Bu açıklamalardan sonra yukarıda verilen örneğin çözümü, aşağıda olduğu gibi yapılabilecektir.

i- 01.03.2005 Tarihinde yapılması gereken yevmiye kaydı;

| 01.03.2005 | |
|--|---------|
| 150 İLK MADDE VE MALZEME 150 15 Canlı Büyükbaş Hayvanlar | 100.000 |
| 100 KASA | 100.000 |
| <i>Yetiştirip sütünden yararlanmak amacıyla ineklerin satın alınması nedeniyle</i> | |

Yukarıda görüldüğü üzere, ilk madde, VUK’a göre yapılan yevmiye kaydından farklı değildir.

ii- 31.12.2005 Tarihinde yapılması gereken yevmiye kaydı;

| 31.12.2005 | |
|----------------------------------|---------|
| 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK | 100.000 |

¹⁹ Bu hesap a.g.e. 197’den alınmıştır.

²⁰ Bu hesap a.g.e. 197’den alınmıştır.

| | | |
|---|--|----------------|
| YATIRIMLARI | | |
| 218 01 Olgunlaşmamış İnekler | | |
| 150 İLK MADDE VE MALZEME | | 100.000 |
| 150 01 Olgunlaşmamış İnekler | | |
| <i>İneklerin ilgili aktif hesaba devri nedeniyle</i> | | |
| 31.12.2005 | | |
| 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI | | 40.000 |
| 218 01 Olgunlaşmamış İnekler | | |
| 711 D. İ.M.M. GİDERLERİ YANS. HS. | | |
| 721 D. İŞÇİLİK GİDER. YANSITMA HS. | | 40.000 |
| 731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSIT. HS. | | |
| <i>2005 Yılında inekler için katılan giderlerin ilgili hesaba aktarılması nedeniyle</i> | | |

Yukarıdaki yevmiye kayıtlarından da anlaşıldığı üzere, ilgili varlıkların aktifleştirilmesinde VUK'a göre yapılan yevmiye kaydında "258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR" hesabı kullanılırken, TMS 41'e göre "218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI" hesabı kullanılmaktadır. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlemeye tabi tutulmaları nedeniyle burada bir işlem daha yapılması gerekmektedir. Bu işlem, küçük ve büyükbaş hayvanlara ilişkin maliyet değeri ile gerçeğe uygun değer arasındaki farkın "606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKI" olarak muhasebeleştirilmesidir.

Küçük ve büyükbaş canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri.....
160.000 YTL

Küçük ve büyükbaş canlı varlıkların maliyet bedeli.....(-)
140.000 YTL

Olumlu fark tutarı.....

20.000 YTL

| | | |
|---|--|---------------|
| 01.03.2005 | | |
| 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI | | 20.000 |
| 218 01 Olgunlaşmamış İnekler | | |
| 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKI | | 20.000 |
| 606 01 Canlı Varlık Değer Artışı | | |

Yetiştirip sütünden yararlanmak amacıyla ineklerin satın alınması nedeniyle

Bu sonuca göre kayıtların VUK'a göre tutulması durumunda, inekler 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR hesabında 14.000 YTL olarak görülürken, TMS 41'e göre 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI hesabında 160.000 YTL olarak gözükecektir.

iii- 31.12.2006 Tarihinde yapılması gereken yevmiye kaydı;

| 01.03.2006 | |
|---|---------|
| 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 218 01 Olgunlaşmamış İnekler | 70.000 |
| 711 D. İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANS. HS 721 D. İŞÇİLİK GİDER. YANSITMA HS. 731 GENEL ÜRETİM GİDER. YANSIT. HS. | 70.000 |
| <i>2006 Yılında inekler için katılan giderlerin ilgili varlık hesabına aktarılması nedeniyle</i> | |
| 31.12.2006 | |
| 214 KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 214 01 Olgunlaşmış İnekler | 200.000 |
| 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKI 606 01 Canlı Varlık Değer Azalışı | 10.000 |
| 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 218 01 Olgunlaşmamış İnekler | 210.000 |
| <i>İneklerin ilgili aktif hesaba aktarılması nedeniyle</i> | |

Yukarıdaki yevmiye kaydında da görüldüğü gibi, VUK ile TMS 41 arasındaki fark, ilk kayıta sadece hesap isimlerinin farklı olmasıdır. İkinci kayıta ise, VUK ile TMS 41 arasındaki farkın nedeni VUK'un küçük ve büyükbaş canlı varlığı maliyet bedeli ile aktifleştirip bu bedel üzerinden amortisman ayırması, TMS 41'in ise canlı hayvan (olgunlaşmış veya olgunlaşmamış fark etmez) gerçeğe uygun değerle kayıtlaması, değer azalışını amortisman kabul edip, doğrudan zararlar ile ilişkilendirmesidir. Yevmiye kayıtlarından da anlaşıldığı gibi 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKI hesabı değer azalışında borçlandırılırken, değer artışında alacaklandırılmaktadır.

iv- 31.12.2007 Tarihinde yapılması gereken yevmiye kaydı;

| 31.12.2007 | |
|--|---------|
| 710 D. İLK MAD. VE MALZ. GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ | 110.000 |
| İLGİLİ AKTİF VEYA PASİF HESAPLAR İnekler için katlanılan maliyet | 110.000 |
| 31.12.2007 | |
| 151 YARI MAMULLER – ÜRETİM 151 01 Süt | 110.000 |
| 711 D. İ.M.M. GİDERLERİ YANS. HS. 721 D. İŞÇİLİK GİDER. YANSITMA HS. 731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSIT. HS. | 110.000 |
| 31.12.2007 | |
| 152 MUMULLER 152 01 Süt | 152.000 |
| 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKI | 12.000 |
| 151 YARI MAMULLER – ÜRETİM | 140.000 |

Yukarıdaki yevmiye kayıtları incelendiğinde, VUK'a göre sütün bedeli 152.000 YTL'dir. TMS 41'e göre ise, süt gerçeğe uygun değeri olan 140.000 YTL üzerinden kayıtlanmıştır. Bu iki tutar arasındaki fark, VUK'a göre süt maliyetine amortisman giderinin dahil edilmesi, TMS 41'e göre ise amortismanın (değer azalışı) sütün maliyetine dahil edilmeden doğrudan zarar kaydedilmesidir.

Son olarak ineklerin gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişikliğe ilişkin olarak da yevmiye kaydı yapılması gerekmektedir. İneklerin 31.12.2006 tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değeri 200.000 YTL olarak muhasebeleştirilmiştir. 31.12.2007'de ineklerin gerçeğe uygun değeri 230.000 YTL olarak hesaplandığı için, aradaki fark kadar tutar, değerlendirme farkı (kar) olarak muhasebeleştirilecektir.

| 01.03.2005 | |
|---------------------------------|--------|
| 214 KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR | 30.000 |

214 01 Olgunlaşmış İnekler

606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKI

606 02 Canlı Varlık Değer Artışı

30.000

Yukarıdaki yevmiye kaydı sonucunda, 31.12.2007 tarihi itibarıyla VUK'a göre inekler, 257 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR hesabı'nda 210.000 YTL, TMS 41'e göre 214 KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR hesabı'nda 230.000 YTL olarak gözükecektir.

7. SONUÇ

İşletmenin sürekliliği açısından amortismanlar konusu işletmeler açısından hayati bir öneme sahiptir. Zira amortisman sürecinde benimsenen yaklaşımlar, amortisman hesaplama yöntemleri, amortisman ayırma süresi ve amortismanların kayıt yöntemi; hem üretim maliyetlerini hem de kar veya zarar durumunu etkilediğinden, işletmenin performans göstergeleri de değişmektedir. Dolayısıyla amortisman sürecinde amortisman hesaplama ve kayıtlama yöntemlerinin doğru seçimi; mali tablolarda yer alan bilgilerin, gerçeğe yakın bilgileri yansıtması bakımından oldukça önemlidir.

Genel anlamda muhasebe süreci içinde ayrı ve önemli bir konuma sahip olan amortisman konusu, canlı varlıklar açısından çok daha önemli ve karmaşık bir hal almaktadır. Çünkü canlı varlıklar doğma, büyüme, olgunlaşma, yaşlanma ve ölme özelliğine sahip yaşayan organizmalardır. Canlı varlıkların bu özelliklere sahip olmaları, değerlerinin de bu özelliklerine bağlı olarak artıp azalmasına yol açmaktadır. İşte bu nedenle amortisman konusu söz konusu bu varlıklar açısından özellikli bir konuma sahiptir. Zira bir varlığın amortismanına tabi olabilmesi için yıpranma, eskime ve değer kaybına uğraması gerekmektedir.

Bu çalışmada küçük ve büyükbaş hayvanların amortisman işlemleri ile ilgili olarak elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- VUK'da küçük ve büyükbaş canlı varlıkların aktife alınmaları ile ilgili net, ayrıntılı bir açıklama bulunmamaktadır. Buna karşın TMS 41'de canlı varlıkların hangi şartlarda aktife alınacaklarına ilişkin net ve ayrıntılı açıklama bulunmaktadır. Aktife giriş tarihi amortismanın başlangıç dönemi itibarı ile amortisman süreci açısından önemlidir.
- VUK küçük ve büyükbaş hayvanların amortismanlarının maliyet bedeli üzerinden 5 yılda (% 20 oranı ile) amortismanına tabi tutulmasını hükme bağlamıştır. TMS 41'de ise, amortisman gerçeğe uygun değer farkı olarak kabul edilmektedir. TMS 41 küçük ve büyükbaş canlı varlıkların ilk muhasebeleştirme anında bazı durumlarda maliyet bedeli ile

değerlenebileceğini, dolayısıyla bu bedel üzerinden amortisman ayrılabilceğini ifade etmektedir. Ancak amortisman süresi (ve dolayısıyla oranı) işletmeye bırakılmıştır.

- VUK, küçük ve büyükbaş hayvanların amortismanında dağıtım yaklaşımını benimsemiştir. Bu yaklaşıma göre söz konusu varlıkların yıllar itibariyle, ayrılan amortismanları, ilgili yılın üretim maliyetleri ile ilişkilendirilmektedir. TMS 41 ise, amortismanlarda değerlendirme yaklaşımını benimsemiştir. Bu yaklaşıma göre yıllar itibari ile küçük ve büyükbaş canlı varlıkların değerlerinde ortaya çıkan değer azalışı amortisman olarak kabul edilmekte, fakat üretim maliyeti ile ilişkilendirilmeden, doğrudan dönem zararı olarak kaydedilmektedir.
- VUK ve TMS 41'in küçük ve büyükbaş hayvanların amortismanlarında izledikleri yaklaşımın farklı olması, üretim maliyetleri ile küçük ve büyükbaş hayvanların farklı değerlerle mali tablolara aktarılmasına yol açmaktadır. Bu durum farklı bilanço yapılarının ve farklı faaliyet sonuçlarının (kar-zarar) ortaya çıkmasına yol açmaktadır.
- VUK'un küçük ve büyükbaş canlı hayvanlara ilişkin benimsediği yaklaşım ile canlı olmayan duran varlıklarda benimsediği yaklaşım aynıdır. Bir başka ifade ile VUK küçük ve büyükbaş hayvanların yaşayan organizmalar olduğu gerçeğini gözardı ederken, TMS 41 bu gerçeği göz önünde bulundurarak, söz konusu varlıkların amortismanında, farklı bir amortisman yaklaşımını benimsemiştir.
- VUK'da amortismanların kayıtlanması konusunda direkt ve endirekt yöntem izin verilmekle beraber, THP'de endirekt kayıt yönteminin zimmi olarak kabulü nedeni ile küçük ve büyükbaş canlı hayvanların amortisman kayıtlamasında uygulamada endirekt yöntem kullanılmaktadır. TMS 41 ise amortismanların kayıtlamasında, direkt yöntem benimsemiştir. Bu nedenle THP'de metin içinde belirtilen eklemelerin yapılması önerilmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

AKDOĞAN, Nalan ve Orhan SEVİLENGÜL: **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, (İSMMM Yayın No 83, İstanbul, 2007).

DERAN, Ali: Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları, (Basılmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005).

DERAN, Ali ve N.Sıtkı YAKUPÇEBİOĞLU: “Türk Vergi Mevzuatı’nda Amortisman Muhasebesi” **Mevzuat Dergisi**, <http://www.mevzuatdergisi.com/yazarlar/ali-deran.htm>, (15.05.2008)

DOĞAN, Zeki: “Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Muhasebesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, IV, 12, (Nisan, 2004).

GÜNDÜZ, N. Kemal, Necati PERÇİN: **Amortismanlar ve Yeniden Değerleme** (Ankara, 1997).

KOÇ-YALKIN, Yüksel: **Genel Muhasebe İlkeleri - Uygulaması ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları** (Ankara, 1998).

ÖZEL, SALİH, “Amortisman Ayırma Süresinin Saptanması”, **Yaklaşım Dergisi**, (Nisan, 2001).

ÖZKAN, Azzem, “Büyükbaş Hayvanlarda Amortismanlar, Yeniden Değerleme, Maliyet Bedeli Artırımı ve Yenileme Fonu”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 21, Sayı: 249., 2002, 107-109.

SEVİLENGÜL, Orhan: **Genel Muhasebe**, (Ankara,1995).

ŞEKER, Sakıp: **Dönem Sonu İşlemleri I**, (Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1999).

TMSK: TMS 23 Borçlanma Maliyetleri

TMSK: TMS - 16 Maddi Duran Varlıklar

TMSK: TMS - 41 Tarımsal Faaliyetler

YAKUPÇEBİOĞLU, Necdet Sıtkı: “Kamuda Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sistemine Alınması Gereken Maddi Duran Varlıkların Türleri, Kayda Alınma, Değerleme, Amortisman Ve Yeniden Değerleme Usul Ve Esasları”, (Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel

Müdürlüğü Araştırma Raporu),
http://www.demud.org/arastirma/nsycebioglu_duran_varliklar.htm,
15.05.2008.

YILDIRIM, Kemal, Doğan KARAMAN: **Makro Ekonomi** (Eskişehir, 2003).

333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Vergi Usul Kanunu

<http://www.tdk.gov.tr>, 14.05.2008. (11.10.2008 tarihi itibariyle son hali)