



İğdır Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi
e-ISSN: 2147-6152
Yıl 10, Sayı 25, Ocak 2021

Makale Adı /Article Name

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planına Geçiş Sürecinde Büyükbaş Hayvan Ticaret İşletmeleri İçin Muhasebe Kayıt Önerileri	Recommendations For Accounting Records in Bovine Breeding Enterprises in The Transition Process to The Chart of Accounts in Accordance with Financial Reporting Standards
---	---

Yazar

İbrahim Emre GÖKTÜRK

Dr. Öğr. Üyesi, Necmettin Erbakan Üniversitesi, SBF, Sosyal Hizmet,
iegokturk@gmail.com  ORCID: 0000-0003-2881-1684

Yayın Bilgisi

Yayın Türü: Araştırma Makalesi

Gönderim Tarihi: 13.04.2020

Kabul Tarihi: 25.12.2020

Yayın Tarihi: 29.01.2021

Sayfa Aralığı: 475-505

Kaynak Gösterme

Göktürk, İbrahim Emre (2021). "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planına Geçiş Sürecinde Büyükbaş Hayvan Ticaret İşletmeleri İçin Muhasebe Kayıt Önerileri", *İğdır Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 25, s. 475-505.

(Bu makale, yazar beyanına göre, TR DİZİN tarafından öngörülen "ETİK KURUL ONAYI" gerektirmemektedir.)

ÖZ

Canlı varlıkların doğma, büyüme, gelişme ve ölme gibi değişim kapasitesine sahip olmaları, onların diğer varlıklardan ayrılmalarını gerekli kılmaktadır. Mevcut tek düzen hesap planı, canlı varlık alım satımı yapan işletmelerde uluslararası muhasebe standartlarına uygun işlemlerin yapılmasına yönelik özellikli hesapları içinde barındırmamaktadır. Bu ihtiyaç doğrultusunda Kamu Gözetim Kurumu tarafından oluşturulan yeni hesap planı taslağı, tarımsal ürün üreten, alım satımını gerçekleştiren bu işletmeler için özel hesaplar sunmakta ve bu işletmelerde TMS 41'e uygun bir muhasebe sistem oluşturulmasına imkân sağlamaktadır.

Yeni hesap plan taslağının nihai hali oluşturulmadan önce KGK, hesap planı hakkında ilgili kişi ve kuruluşlardan görüş almak istemektedir. Çalışma, bu sürece katkı sağlamak amacı ile canlı varlık alım satımı yapan işletmelerde yeni hesap plan taslağı ve TMS 41'e uygun muhasebe kayıtlarının uygulanması sürecine yönelik örnekler sunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Finansal Raporlama Standartları, Muhasebe Hesap Planı, TMS 41, Tarımsal Muhasebe, Muhasebe

ABSTRACT

The fact that living assets have exchange capacity, them make different than other assets is separate. The existing uniform chart of accounts doesn't include specific accounts for the transactions in compliance with the international accounting standards in the companies engaged in the purchase and sale of live assets. In accordance with this purpose, the draft of the new account plan prepared by Public Oversight Accounting And Auditing Standards Authority (POA) provides special accounts for these enterprises that produce and commerce agricultural products and provides an accounting system in accordance with TAS 41 in these enterprises.

Before the final version of the new chart of accounts is prepared, POA wants to receive opinions from the relevant persons and institutions for the development of the chart of accounts. The study wants to contribute to this process. For this purpose, it provides examples of the new chart of accounts and the implementation of accounting records in accordance with TAS 41 in businesses trading live assets.

Keywords: Financial Reporting Standarts ,Chart of Accounts, TAS 41, Agricultural Bookeeping, Accounting

1. Giriş

Türkiye'de hayvansal üretim uzun yıllardır küçük ölçekli aile işletmeleri tarafından geleneksel şekilde ve geleneksel yapıda sürdürülmekte iken son yıllarda tarım ekonomisinin canlandırılmasına yönelik çalışmalar sonucunda

teknolojik üretimin ön planda tutulduğu modern tekniklerin kullanıldığı orta ve büyük ölçekli işletmelerin sayısında da artış olduğu gözlemlenmektedir.

Tarımsal ürün üreten işletmelerin sermaye yoğun işletmelerden oluşmaya başlaması bu işletmelerin muhasebeye vergisel boyutunun yanısıra bilimsel açıdan önem vermesi tarım muhasebesinin işlevselliğini artırmıştır (Demirkol, 2006: 2).

Tarımsal üretim, bitki ve hayvan bazlı üretim için toprağın işlenmesi ve hayvan yetiştirilmesi ve alım satımı olarak ifade edilebilir (Özkan, 2001: 4). Konumuzu oluşturan büyükbaş hayvan, canlı varlık alım satımı yapan işletmeler tarımsal üretim gerçekleştiren işletmeler içinde önemli bir orana sahiptir (Hatunoğlu ve Kılılı, 2016: 2). Bu işletmelerin konusunu oluşturan canlı varlıklar, biyolojik dönüşüme uğramalarından dolayı diğer varlıklardan farklılık göstermektedir. Bu sebeple bu varlıkların muhasebeleştirilmesi, değerlendirilmesi ve mali tablolarda sunulması özellikli durumları ortaya çıkarmaktadır.

Canlı varlık işletmelerine yönelik düzenlenmiş bir muhasebe sistemi ihtiyaç duydukları verilere daha etkin ulaşım açısından onlara bir avantaj sağlayacaktır. Mevcut durumda bu işletmeler için tek düzen hesap planı yetersiz kalmakta bu sektörde çalışan işletmeler kendi yapısına uygun ilaveler yaparak veya ilgili bir varlık hesabı altında hesaplar kullanarak muhasebe işlemlerini gerçekleştirme yoluna gitmektedirler. (Çelebi, 2006: 2). Kamu Gözetim Kurumu tarafından hazırlanan yeni tek düzen muhasebe sistemi Türkiye’deki diğer sektörler gibi bu sektörün de ihtiyaçlarına cevap vermek amacı ile gerekli düzenlemeleri yapmış tarımsal muhasebenin daha etkin kullanımına olanak verecek şekilde düzenlemelere gitmiştir. Yeni tek düzen hesap planı aynı zamanda uluslararası muhasebe standartları ve Türkiye muhasebe standartlarına uygun bir yapıda oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu standartlardan birisi de Tarımsal Faaliyet Standartları 41 dir.

Tarım sektöründe daha adil bir vergilendirmenin yapılabilmesi, tarımsal işletmelerde, muhasebenin bilimsel bir şekilde kullanılması ve her işletmede aynı tip muhasebe sisteminin uygulanabilirliği ve uluslararası muhasebe sistemlerini

kolay adapte olabilmesi amacı ile tarımsal faaliyet standartı 41 2006 yılında yürürlüğe girmiştir. TMS 41 Uluslararası Muhasebe Standartı 41'e uygun olarak hazırlanmıştır.

TMS 41 standardı kapsamı içinde yer alan canlı varlıklar, tarımsal sektör içinde önemli bir yer oluşturmaktadır. Çalışma konusunu oluşturan büyük baş canlı varlıklar ve bunlardan elde edilen tarımsal ürünlerin elde edilmesi satışı, değerlendirilmesi ve bu varlıklardan tarımsal ürün elde edilmesi sürecinde uygulanacak muhasebe uygulamalarında canlı varlıkların biyolojik dönüşümü dikkate alınmakta ve muhasebe uygulama sürecinde de gerçeğe uygun değer yöntemi benimsenmektedir.

KGK tarafından 2018 yılı sonunda yayımlanan taslak'ın nihai halinin yayımlanmamış olması nedeniyle, makalede büyükbaş canlı varlık alım satımı yapan işletmelerin muhasebe sistemlerini TMS 41 ve yeni hesap plan taslağına uygun olarak düzenleyebilmesi ve taslağa katkı sağlaması için uygulama örnekleri verilmiştir.

2. TMS 41 VE CANLI VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRLMESİ

Diğer ekonomik sektörlerle karşılaştırıldığında tarım sektörü, biyolojik süreç, iklimsel değişimler, hayvanların hastalık, enfeksiyon riskleri vb. nedenlerden dolayı muhasebe süreçlerinin düzenlenmesi özellikli bir durum teşkil etmektedir. Bahsedilen risklerden dolayı, geleneksel muhasebe modellerinin kullanımı belirsizlik ve anlaşmazlıklara neden olmaktadır. Bu sektörde işlevsel muhasebe için özel standartlar belirlenmelidir (Hinke ve Starova, 2013: 78). Bu amaçla ilk olarak Aralık 2000 de UMS 41 yayınlanmış (Treba ve Mary, 2013: 82) ve 1 Ocak 2003 sonrasında tarım işletmelerinde uluslararası standartları yakalama üzere uygulamaya geçirilmiştir. Bu standartta amaç tüm dünyada tarımsal üretim gerçekleştirenler için güvenilir ve geniş çapta kabul gören muhasebe uygulamalarını sağlayarak tarımsal işletmelerin ekonomik süreçleri hakkında güvenilir bilgi vermeyi mümkün kılacak standartları oluşturmaktır (Baigrie ve Coetsee, 2016: 834). UMS 41 belirli

ülkeler için tavsiyelerde bulunan, muhasebede varlık ve borç kayıtlarının nasıl yapılacağı, değerlendirme, raporlama ve yayınlanması ile ilgili standartları kapsamaktadır.

Tarım işletmelerinde meydana gelen tarımsal faaliyetlerine uygun muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemek ve gerekli açıklamaları yapmak amacı ile Türkiye’ de UMS 41’ e uygun olarak oluşturulan TMS 41, 31.12.2015 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 24.12.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmî Gazete’ de yayınlanmıştır.

Standart, tarımsal faaliyet ile ilgili olmak üzere Canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler olan varlıkların muhasebeleştirilmesinde kullanılacaktır (TMS 41 Md. 1). Söz konusu varlıklar hasadı yapılanaya kadar TMS 41 standardına göre muhasebeleştirilecektir. TMS 41’ e göre taşıyıcı bitkiler ise bu standartın kapsamı içine girmemektedir.

Bu standarta göre tarımsal faaliyet; satış ve geri dönüşüm sürecindeki canlı varlıkların bir işletme tarafından tarımsal ürün, canlı varlık veya bunlardan elde edilecek hasat işlemlerinin yönetimidir. Tarımsal ürün ise canlı varlıklardan hasat sonrası elde edilecek ürünü kapsamaktadır. Canlı varlıklar yaşayan hayvan ve bitkiler olarak nitelendirilmektedir. Konuyu oluşturan büyükbaş hayvanlar canlı varlık olarak bu standarta biyolojik dönüşüm süreci ile ilişkili olarak değer oluşturmaktadır. Bu açıdan biyolojik dönüşüm hayvanların nitelik ve nicelik açısından değişimleri olarak nitelendirilebileceğimiz

- Büyüme
- Hasat
- Satışa

uygun değerini kaybetmesi olarak;

- Bozulma
- Üretim
- Döllenme

süreci olarak ifade edilmektedir.

Tablo 1 de canlı varlıklar olarak hayvanlarla ilgili tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünlere ilişkin örneklere yer verilmiştir.

Tablo 1: TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardının Kapsamı

Canlı varlıklar	Tarımsal ürün	Hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, iplikler, halı
Mandıra hayvanı	Süt	Dondurma, peynir
Sığırlar	Buzağular, Karkaslar	Biftek, hamburger sosis pastırma
Kaynak: TMS-41 Tarımsal Faaliyet Standardı; Treba ve Mary, 2013: 82		

Tablo 1 de yer alan birinci ve ikinci sütündeki canlı varlıklar ve bu canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünler, TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamına girerken üçüncü sütündeki hasattan sonraki işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler bu standardın kapsamına girmemektedir (Treba ve Mary, 2013: 82). TMS 41'e göre, bir işletmenin canlı bir varlığı veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirilmesi için

- İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olaylara bağlı olarak kontrol edebilme yetisine sahip olması
- Gelecekte varlığa ait ekonomik faydanın işletmeye aktarılması
- Varlığın gerçeğe uygun değer veya maliyet ölçümünün güvenilir bir şekilde yapılabilmesi.

koşullarının gerçekleşmiş olması gerekmektedir (TMS 41 md 9).

Tarımsal faaliyetler açısından büyükbaş hayvanın yasal mülkiyeti, edinimi, süttten kesilmesi veya doğumu sırasında hayvanın damgalanması veya kodlanması gibi ilk sürecinden itibaren tanımlanabilmesi işletme tarafından kontrol edilebildiğinin bir göstergesidir (TMS 41 md 11). Hayvan biyolojik

dönüşüm süreci içerisinde geçireceği safhalarının kontrolü için işletme bünyesinde dahil olduğu ilk aşamadan itibaren izlenebilmelidir. Bu sayede maliyetleri tam olarak hesaplanabilecek, dönüşüm değeri maliyetlere dahil edilerek piyasa fiyatına yakın bir değere ulaştırılabilecektir.

Canlı hayvanların kontrol edilebiliyor olması fiziksel değişimlerinin izlenmesi ile ilgilidir. Ölçüm sırasında hayvanda meydana gelen değişim aynı zamanda hayvanın işletmeye sağlayacağı ekonomik faydanın tespitinde de kullanılabilir. Gelecekte meydana gelecek nakit akışlarının belirlenebilmesi, işletmenin elde edeceği ekonomik faydanın tespiti için önemlidir (TMSK, 2006: 24). Gelecekte meydana gelecek nakit akışlarının daha iyi belirlenebilmesi için işletme her bir canlı varlık grubu için hesap planları altında bir ayırım gerçekleştirebilir. Örneğin olgunlaşmış hayvan ve olgunlaşmamış hayvan olarak her bir canlı varlığın ayrı bir grup olarak tespit edilmesi bu hayvanların gelecekteki meydan getirecekleri nakit akışlarının da tespit edilerek ekonomik faydalarının elde edilmesine fayda sağlayacak bir uygulama olacaktır.

TMS 41'e göre bir canlı varlığın muhasebeleştirilebilmesi için üçüncü önemli koşul varlığın gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesidir. İngilizce "fair value" olarak ifade edilen gerçeğe uygun değer kavramı; ölçüm tarihinde bilgili ve istekli katılımcılar arasında bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek tutardır (FASB, 2009).

"TMS-41 Tarımsal Faaliyetler" standardı, UMS 41'e uygun olarak canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesini esas olarak benimsemiştir. Maliyet esaslı yöntemine bir alternatif olarak kabul edilen gerçeğe uygun değer yöntemi maliyet değerleri ile kayda alınan canlı varlıkların zaman içerisinde edinim değerlerinin cari değerlerden uzaklaşmasını engellemekte cari piyasa değerlerine uygun muhasebe sürecine imkân sağlamaktadır (Arzova ve Arsoy, 2006: 140). Bu durum Türkiye'deki tarım işletmelerinde yapılan muhasebe uygulamaları açısından önemli bir yenilik getirmiştir (Taştan, 2013: 73).

Tarım işletmelerinin gerçeğe uygun değerle finansal tablolarını düzenleyecek olması bu işletmelere gerçek ekonomik değerlerini yansıtabilme imkânı sağlayacaktır. Gerçeğe uygun değer yöntemine göre canlı varlıklarda dönem içinde meydana gelen değer değişiklikleri dönemin kârı veya zararı ile ilişkilendirilmektedir. Aynı zamanda dönemde katlanılacak olan maliyetlerde dönem gideri olarak kayda alınmaktadır. (Özkan ve Aksoylu, 2012). Gerçeğe uygun değerın tespit edilmesinde ise aktif bir piyasa varsa bu piyasada belirlenmiş fiyatları veya değerleri kullanır. Eğer varlığın piyasa fiyatı belirlenemiyorsa, emtia bir varlık veya en son piyasa fiyatı, gerçeğe uygun değeri belirlemek için kullanılabilir (Glaserova 2012: 100). Türkiye’ de büyükbaş canlı varlıkların alım satımı için kamusal ve özel piyasaların mevcut olması, bu piyasada gerçeğe uygun değerın her dönemde tespitini açısından aktif bir piyasa varlığını sağlamaktadır.

Biyolojik varlıklar büyüme süreçleri içerisinde herhangi bir zamanda satılabilir. Büyükbaş hayvanın biyolojik dönüşüm süreci içerisinde fiyat değişimi de gerçekleşmektedir. Bu değişim olgunlukla bir döneme kadar fiyatı doğru orantılı olarak artırmakta, hayvan belirli bir olgunluk seviyesinden sonra yaşlandıkça ise fiyat azaltmaktadır (Treba ve Mary., 2013: 83). Bu açıdan canlı varlığın piyasa fiyatına uygun bir şekilde muhasebeleştirilmesi gerçeğe uygun değerın önemini daha net bir şekilde ortaya koymaktadır.

TMS-41, aynı zamanda canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişikliklerin ne kadarının fiziksel değişimden ne kadarının piyasa fiyatlarının değişiminden kaynaklandığının belirlenip açıklanmasını da önermektedir (Deran, 2005: 85). Büyükbaş canlı varlığın gerçeğe uygun değer üzerinden gösterilmesi sonucu ortaya çıkan farklar gelir tablosu ile ilişkilendirilmekte ve muhasebede kayıt altına alınmaktadır. Fakat mevcut mevzuatta gelir ve giderin oluşabilmesi için satışın gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bu durumda oluşan farklar vergisel açıdan değerlendirildiğinde kanunen kabul edilmeyen gelir veya gider olarak kabul edilmektedir (Gökgöz, 2012). Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi sonrası ortaya çıkan fark artış

yönünde ise “ertelenmiş vergi yükümlülüğü” doğurmaktadır. Ortaya çıkan fark azalış yönünde ise bu durumda da “ertelenmiş vergi varlığı” doğurmaktadır.

3. YENİ HESAP PLAN TASLAĞINDA CANLI VARLIKLAR

Biyolojik dönüşüm geçiren canlı varlıkların değişim kapasitelerinin olması nedeni ile bu varlıkların tek düzen hesap planında ayrı bir grup halinde gösterilmesi gerekmektedir (Özulucan ve Deran, 2008: 9). Canlı varlıkların zaman açısından doğma, büyüme, gelişme ölme şeklinde meydana getirdikleri değişimler bu varlıkların miktar ve değer açısından ölçülenmesini zorunlu hale getirmektedir bu süreçte bu değişimin izlenmesi kayıtlanması ve dönem sonu değerlerinin tam ve doğru olarak ortaya konması bilimsel açıdan ihtiyaç duyulan mali tabloların oluşmasını da sağlayacaktır.

Yeni hesap plan taslağı, bilanço usulünde defter tutan işletmelerin mali olaylarını ve faaliyetlerinin sonuçlarını mevcut finansal raporlamaya uygun bir şekilde anlaşılır bir şekilde izlenmesi, muhasebe sistemlerinin finansal raporlama çerçevesinde düzenleyecekleri finansal tablolarına uygun hale getirilmesi, işletme içi ve işletme dışına sunulacak mali bilgilerinin doğru, şeffaf, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir nitelikte olması, tekdüze bir uygulama amacı ile kullanılan hesap ve muhasebeleştirilmelerde standartların sağlanması ve işletmelerde denetim ve kontrol gücünün artırılması amacı ile hazırlanmıştır.

Oluşturulan hesap planı taslağının TFRS ya da BOBİ FRS’ye göre raporlama yapan işletmelerin direkt olarak mali tablolarında bulunan verilere ulaşabilmesi için ihtiyaç duyulabilecekleri hesaplardan oluştuğu görülmektedir. Mevcut MSUGT’a göre işlem yapan fakat sektörel açıdan ihtiyaç duydukları hesaplara sahip olmayan işletmeler için yeni hesap plan taslağı daha etkin bir muhasebe sisteminin bu işletmelerde yaygınlaşmasını da sağlayacaktır.

Özellikli olan sektörlerden birisi olan tarımsal ürün üreten işletmeler ve içeriğinde konumuzu oluşturan canlı varlık işletmeleri içinde hesap planında özellikli hesaplar bulunmaktadır. Bu hesaplar (KGK, 2019: 2-4);

A-HESAP GRUPLARI

1 DÖNEN VARLIKLAR

17 CANLI VARLIKLAR

170 TARLA BİTKİLER

171 BAHÇE BİTKİLER

172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR

173 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR

174 KANATLI HAYVANLAR

175 SU ÜRÜNLERİ VE DİĞER CANLI VARLIKLAR

176 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI

177

178

179 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

2 DURAN VARLIKLARI

27 CANLI VARLIKLAR

270 TARLA BİTKİLER

271 AĞAÇLAR

272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR

273 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR

274 KANATLI HAYVANLAR

275 SU ÜRÜNLERİ VE DİĞER CANLI VARLIKLAR

276 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI

277 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI

279 VERİLEN AVANSLAR

Şeklinde oluşturulmuştur. Bu şekilde canlı varlıkların ayırımının öz nitelikte yapılmış olması canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün olması sonucunda bu varlıkların özellikle diğer varlıklardan ayrılması gerekliliğinin bir sonucudur.

Finansal raporlama çerçevesinde işletmelerin ihtiyaç duyabilecekleri tüm hesaplara yer verilme hedefi ile oluşturulmuş olan yeni hesap planı taslağı, işletmelerin niteliği, faaliyet gösterdiği sektör ve benzeri durumlarda mevcut hesaplar yeterli gelmeyecek olursa hesap planında boş bırakılan hesaplar ve 84-89 grubunda yer alan serbest hesapları kullanarak bu ihtiyaçlarını giderebileceklerdir. Bu ihtiyaç sektörden sektöre farklılık gösterecektir. Serbest hesaplar bu ihtiyaçların karşılanmasına yönelik olarak boş bırakılmaktadır.

Yeni hesap plan taslağında çalışma konusunu oluşturan büyükbaş hayvancılık yapan işletmeler için alım satımına konu varlıkların aktifleştirildiği hesaplarla ilgili taslakta kullanılan hesapların nasıl kullanılacağı şu şekilde belirtilmektedir (KGK, 2019: 23,62):

172 Büyükbaş Hayvanlar: Mali dönem içerisinde elden çıkarılması beklenen büyükbaş canlı varlıklar ve bu süreçte bu varlıklara yapılan harcamaların izlendiği hesaptır. Hesap dönemi içerisinde meydana gelen üretim maliyetlerinin yedinci grupta bulunan üretim maliyet hesaplarında izlenmesi ve sonrasında bu hesabın kullanılması yolu ile borçlandırılacaktır. Ayrıca büyükbaş hayvanın kısmi veya yetişmiş olarak satın alınması, büyükbaş canlı varlığın tarımsal ürün olarak doğurduğu canlı varlık ve bu canlı varlıkların elde bulundurulmasından dolayı elde edilecek kazançlar karşılığında da borçlandırılacaktır. Büyükbaş hayvanın elden çıkarılması, zayi olması, kesilerek stoklara aktarılması ve elde bulundurulmasından dolayı oluşacak zarar durumunda da alacaklandırılacaktır.

272 Büyükbaş Hayvanlar: kendisi veya ürününden yararlanmak amacı ile uzun vadeli olarak elde tutulması gereken hesapların aktifleştirildiği hesaptır. Hesap büyükbaş hayvanın belirli özellikleri doğrultusunda alt hesaplarla izlenebilir. 172 no lu hesap da belirtilen diğer hususlar bu hesap için de geçerlidir.

Hem 172 no lu hesap hem de 272 no lu hesapta izlenen büyükbaş varlıkların satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesinden dolayı meydana gelen değer artışları 643 Tarımsal Faaliyetler Değerleme Artışları hesabında değer azalışları ise “653 Tarımsal faaliyetlerde değerlendirme azalışları” hesabında izlenecektir.

Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artış ve azalış hesapları satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıkların ilk kayıt itibari ile işletmede bulunan canlı varlık ve bunlardan elde edilen tarımsal ürünlerin kazanç ve kayıp oluşturması durumunda kullanılmaktadır. Bu hesaplar tarımsal faaliyette bulunan işletmeler özel olarak oluşturulmuştur. Bu hesaplarda izlenen değer artış ve azalışları kar veya zarar tablosunda satışların maliyeti kaleminden sonra yer alır. Hesaplar bir anlamda brüt kar veya zararın elde edilmesinde kullanılan hesaplar içerisinde (KGG,2019).

4. CANLI VARLIK İŞLETMESİ OLARAK BÜYÜK BAŞ HAYVANCILIK ALIM SATIMI YAPAN İŞLETMELERDE MUHASEBE UYGULAMALARI

Yeni hesap plan taslağı; tarımsal faaliyet yapan işletmelerde muhasebenin daha etkin kullanımına yönelik yeni hesaplar içerisinde barındırmaktadır. Bu işletmelerde yeni hesapların kullanımı, mevcut işleyiş sürecinde uygulanış öncelikli olarak değerlendirilerek örnek uygulamalar verilecektir. Örnek uygulamalar tarımsal faaliyet gösteren işletmeler olarak büyük baş hayvan alım satımı yapan firmalar temel alınarak oluşturulmuştur.

- Toptan Mal Alım Satımı Yapan Canlı Hayvan İşletmelerinde Kayıt Örneği

Ülke hayvancılık Ltd. Şti. canlı varlık olarak büyükbaş hayvan alım satım işi ile uğraşmaktadır. 17 Temmuz 2017 tarihinde Kaya Hayvancılık A.Ş. den birim fiyat 7.400 TL + KDV Simental cinsi 2 adet inek ve birim fiyatı 7.800 TL

+ KDV'den Montofon cinsi 4 adet inek satın almıştır. Alım sırasında 3 ay vadeli çek verilmiştir.

Büyükbaş hayvan alım satımı yapacak olan muhasebe kaydını yeni finansal raporlama standardına uygun hesap taslağına uygun olarak kayıt altına alabilmek için 17 no' lu canlı varlık grubunda bulunan 172 büyükbaş hayvanlar hesabını kullanmalıdır. Hesap taslağında bu hesap ile ilgili açıklamada “*Bu hesap, on iki ay içerisinde elden çıkartılacak inek, dana, at vb. gibi büyükbaş hayvanlar için katlanılan maliyetler ile bunlardaki değer değişikliklerinin izlenmesinde kullanılır.*” denilmektedir.

Fakat aynı hesap planı taslağında bulunan 17 canlı varlıklar grubunda ki bir başka ifade de ise “*Canlı varlıklardan hasatı yapılan ürünler (yumurta, et ürünleri, meyveler vb.) ile yaşam süreci sona erenler Canlı Varlıklar grubunda değil Stoklar grubunda izlenir. “Ayrıca biyolojik dönüşüm olmaksızın canlı varlıkların olduğu gibi alınıp satılması halinde bunlar da Stoklar grubunda izlenir.”* denilmektedir. Bu ifade doğrultusunda, işletmede herhangi bir biyolojik değişim sürecine girmeden satılmak için alınan büyükbaş varlığın alım sürecindeki kaydı şu şekilde yapılacaktır.

153 Ticari Mallar hesabı	46.000	
153.01 inekler		
153.01.01 Simental 14.800		
153.01.02 Montofon 31.200		
191 İndirilecek KDV	460	
		46.460
322 Verilen İleri tarihli çekler		

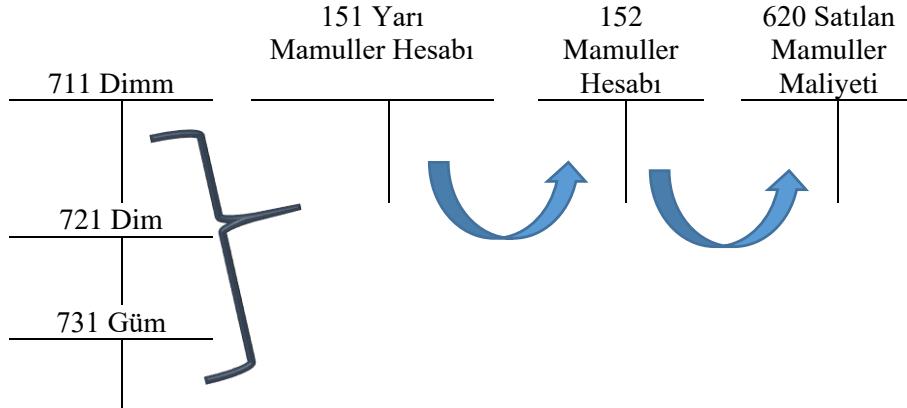
KDV oranlarının belirlendiği 2007/13033 sayılı Kararname ekinde geçen (I) sayılı listenin 3. sırasında yer alan küçük ve büyükbaş hayvanların toptan teslimlerinde %1, uygulanmaktadır. İfadesine göre uygulama örneğinde toptan teslim olarak değerlendirilmiş ve indirim konusu KDV %1 olarak alınmıştır.

Mevcut hesap planına göre yapılacak kayıtlarla aynı şekilde bir kayıt gerçekleştirilmektedir. Mevcut hesap planında canlı varlık üretimi, alım satımı ve bu varlıklardan ürün üreten işletmelerin on iki aylık bir süre içerisinde elde bulduracağı canlı varlıklarla ilgili muhasebe kayıtları, stoklar hesabı altında bir alt hesap açılarak muhasebeleştirilmektedir. Fakat canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün devam ediyor olması onların stoklardan ayrı bir hesap grubunda gösterilmesini önemli kılmaktadır. Yeni hesap plan taslağının canlı varlıkları ayrı bir hesap grubunda göstermesinin sağlayacağı yegâne faydada bunun üzerinedir. Bu faydanın devamlılığı için yeni hesap plan taslağında belirtildiği üzere biyolojik dönüşümün olmaması durumunda stoklara kayıt yapılmasındansa biyolojik dönüşüm olup olmama şartına bakılmaksızın canlı varlık alımında 17 canlı varlık hesap grubunun kullanılması daha uygun olacaktır.

Mevcut hesap planına göre canlı varlık alım sonrası satılacağı süreye kadar geçen dönemde biyolojik dönüşüm dikkate alınmamakta oluşan üretim maliyetlerinin muhasebe kayıtları şu şekilde kayıt edilmektedir.

151 Yarı Mamuller Hesabı	46.000	
151.01 Simental 14.800		
151.02 Montofon 31.200		
191 İndirilecek KDV	460	
		322 Verilen İleri tarihli çekler
		46.460

İzleyen dönemde üretim maliyetleri oluşmaya devam edecektir. Satışa kadar geçen süreç aşağıdaki şekilde gerçekleşecektir.



Buradaki amaç canlı varlık olan büyükbaş hayvanın büyümesinin ve gelişmesinin devam etmesidir. Satış sürecine kadar oluşan maliyetler 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme, 720 Direkt İşçilik Maliyeti ve 730 Genel Üretim Maliyetlerinde gösterilerek 151 Yarı Mamul hesabına aktarılmalı ve satış süreci gerçekleştiğinde 151 Yarı mamul hesabından 152 Mamuller hesabına aktarılarak satış işlemi gerçekleştirilmelidir.

Biyolojik dönüşüm, biyolojik varlığın niteliksel veya niceliksel değişikliklerine neden olan büyüme, dejenerasyon, üretim ve üreme süreçlerini kapsamaktadır (Sedlacek, 2010). Canlı varlıkların doğum veya sonradan satın alım ile elde edilmesi sonrasında elden çıkarılana kadar ki biyolojik dönüşümünün izlenmesi ve bu süreçlerdeki maliyetlerin kaydedilmesi, bu işletmelerdeki muhasebe kayıtlarının daha anlaşılır ve ayrıntılı olmasını sağlayacaktır. Canlı varlıklar; değişim kapasitesine sahip, değişimleri yönetilebilen ve ölçülebilen varlıklar olarak her ne kadar belirli bir süre elde tutulduktan sonra satılacak olmaları açısından stoklara benzemekterse de elde tutulduğu süre açısından değişime uğramaya devam edecekleri için stoklardan ayrıl düşünülmelidirler (Taştan, 2013: 28).

Canlı varlıkları özellikli yapan bu kavram mevcut tek düzen hesap planının yetersizliğini ortaya koymuş, TMS 41 ve hesap planı taslağında bu özellikli duruma yönelik yapılan düzenlemeler doğrultusunda 17 ve 27 nolu canlı varlıklar grubu oluşturulmuştur.

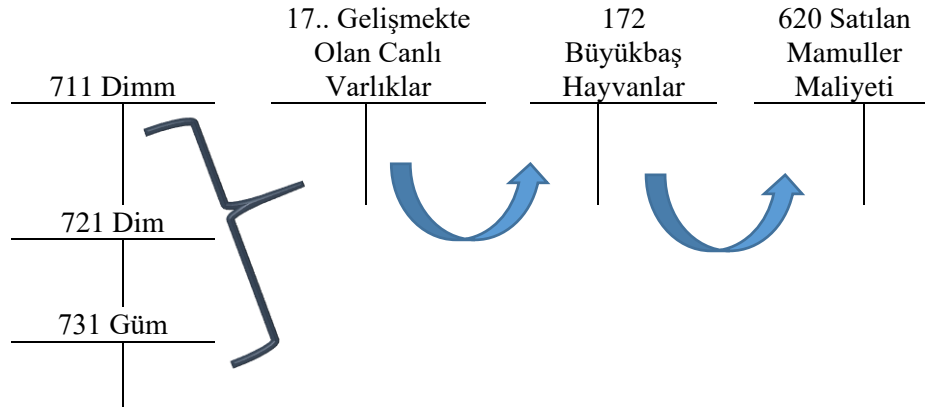
Kayıdın TMS 41'e göre ve tarımsal muhasebenin ihtiyacı olan canlı varlıkların biyolojik dönüşüm özellikleri doğrultusunda önce farklı hesaplarda gösterilmesi açısından alım satım amaçlı da olsa kısa vadeli elde bulundurulacak bütün canlı varlıkların 17 numaralı canlı varlıklar grubunda gösterilmesi ve diğer yetiştirilmek üzere ve tarımsal ürün elde edilmek üzere alınan varlıklardan farklı olarak alt hesaplarda incelenmesi mevcut hesap planı ve TMS 41 açısından daha uygundur.

Bu durumda alış kaydı şu şekilde olacaktır.

172 Büyükbaş hayvanlar		46.000	
172.01 Satılacak inekler			
172.01.01 Simental	14.800		
172.01.02 Montofon	31.200		
191 İndirilecek KDV		460	
	322 Verilen İleri tarihli çekler		46.460

Süreç içerisinde oluşan giderler, 172 büyükbaş hayvanların maliyetine dahil edilebilir.

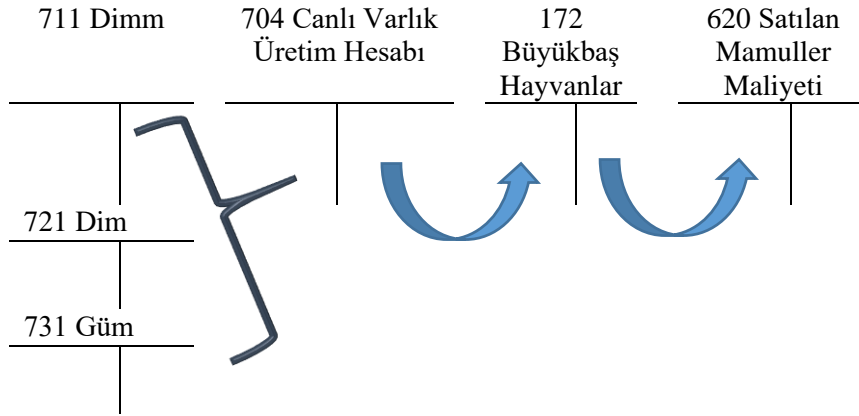
Bir başka şekilde kısa vadeli olarak besiyeye tabii tutularak satılacak hayvanlar için 17 nolu grup içinde gelişmekte olan canlı varlıklar adlı bir hesap oluşturularak bu hesap içinde kayıt altına alınabilir. Bu durumda hesap işleyişi şu şekilde olacaktır.



Alım sırasında 17 nolu grup içinde oluşturulacak Gelişmekte olan canlı varlıklar hesabında aktifleştirilecek satış sürecine kadar oluşan maliyetler bu hesaba aktarılacak satış döneminde bu hesapta oluşan tutar 172 büyükbaş hayvanlar hesabına devredilerek satış gerçekleştirilecektir.

Alım sonrası kısa vadeli olarak satış sürecine kadar besiyeye tabii tutulacak canlı varlık için uygulanabilecek bir yöntemde yeni hesap planı taslağında 70 gruplarda yer alan 704 canlı varlık üretim hesabının kullanılmasıdır. Taslakta bu hesap için canlı varlık işletmelerinde üretilen canlı varlıkların toplam maliyet oluşumunun özel olarak izlenmesi durumunda kullanılması önerilmektedir.

Bu hesabın kullanılması durumunda alışlar 172 büyükbaş hayvanlar hesabında aktifleştirilecek besi sürecinde oluşacak maliyetlerle ilgili olarak da şu şekilde bir yöntem izlenecektir:



Besi sürecinde 704 Canlı Varlık Üretim hesabında biriken üretim maliyetleri satış sürecinde 172 Büyükbaş hayvanlar hesabına aktarılacaktır.

Satış gerçekleşmesi durumunda aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

Örnek: İşletme maliyet bedeli 8.400 TL olan montofon ineği, gerçek usulde KDV mükellefi olmayan Müşteri Ahmet Yılmaz a 9.200 TL + KDV ye satmıştır. Mal bedeli peşin olarak tahsil olunmuştur.

100 Kasa	9.936	
391 Hesaplanan KDV		736
600 Yurt içi satış		9200
600.084 Ahmet Yılmaz		

Uygulamada KDV oranlarının belirlendiği 2007/13033 sayılı kararnameye göre *Ürünleri, aynen ya da işlendikten sonra satanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde KDV mükellefi olmamaları halinde, bunlara yapılan teslimler de perakende teslim sayılmaktadır. Perakende teslimlerinde %8 oranında KDV uygulanmaktadır. Örnekte perakende teslim işlemi olmasından dolayı KDV %8 alınmıştır.*

TMS 41, gerçeğe uygun değer yöntemini benimsemiştir. Satış anında, net gerçeğe uygun değer tespiti yapılmalıdır. Gerçeğe uygun değer olarak işletmenin montofon ineğini piyasadan alım fiyatı 8.600 olarak tespit edilmiştir. Satış ve piyasaya ulaştırma maliyetleri ise toplam 100 TL olarak belirlenmiştir.

620 Satılan Mamul Maliyeti	8.500	
(62... Satılan Canlı varlık maliyeti)		
172 Büyükbaş Hayvanlar		8.400
172.01.02 Montofon		
643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları		100

Bir başka sorun ise Yeni hesap planı taslağında yukarıda ifade ettiğimiz sürecin sonunda yer alan Satılan canlı varlığın maliyetinin gösterileceği bir hesabın olmamasıdır. Bu süreçte özellikli olarak ayrı bir grup oluşturulan canlı varlıkların satışı sırasında oluşan maliyetlerinin 62 nolu grup içinde 62.. Satılan canlı varlık maliyeti şeklinde bir hesap da ayrı olarak gösterilmesi daha uygun olacaktır.

- Yetiştirilmek Üzere Alınan Buzağularla İlgili Yapılacak Muhasebe Kayıt Örneği

Yapılan literatür araştırmasında yeni doğan veya besi sonrası satılmak amacı ile alınan yavru canlı varlıkların duran varlıklar altında bulunan “yapılmakta olan canlı varlık yatırımları” hesabında kayıt altına alındığı genel kabul edilen görüş olduğu görülmektedir. Fakat aynı hesap yeni hesap planı taslağında da mevcut olup işleyişi hakkında “*Bu hesap, canlı varlıkların elde edilmesinden önce yapılan hazırlık niteliğindeki (arazinin düzenlenmesi gibi) ön harcamaların izlenmesinde kullanılır.*” İfadesi geçtiği için bu durumda yeni hesap planı taslağına göre mevcut hesabın kullanılması mümkün olmamaktadır.

Yeni hesap planı taslağında, yetiştirilmek üzere alınıp satılmak amacıyla alınan yavru büyükbaş canlı varlıkların kayıt altına alınmasında da 17 nolu ve 27 nolu canlı varlıklar hesapları kullanılacaktır. Alınan buzağı eğer kısa vadeli elden çıkarılacaksa 172 nolu hesapta, Bir yıldan daha uzun süreli olarak yetiştirilip akabinde satılacaksa 272 Büyükbaş hayvanlar hesabın da aktifleştirileceklerdir. Taslakta bu hesaplarla ilgili olarak maliyetlerin kayıt altına alınması daha ayrıntılı olarak takip edilmek isteniyorsa “*Hesap, büyükbaş canlı hayvan türlerine göre alt hesaplara ayrılabilir.*” şeklinde bir açıklamaya da yer verilmektedir.

Örnek: X hayvancılık işletmesi 01.01.2019 tarihinde alım satım amaçlı 4.500 TL birim fiyattan 3 aylık 10 adet simental cinsi buzağı, 3.200 TL birim fiyattan 12 adet 3 aylık holştayn cinsi buzağı ve birim fiyat 3000 TL’den 15 adet montofon melezi buzağı satın alınmıştır. KDV ile ilgili özellikli durum önceki bölümde gösterildiği ve bu örnekte konu ile ilgili öncelikli durumların daha net görülebilmesi için KDV dikkate alınmamıştır.

- **Buzağuların Satın Alma Kaydı**

272 Büyükbaş Hayvanlar	128.400	
272 01 Yetişmekte Olan Hayvanlar		
278.01.01 Simental Cinsi Buzağı 45.000		
278.01.02 Holştay Cinsi Buzağı 38.400		
278.01.03 Montofon Cinsi Buzağı 45.000		
	İlgili	128.400
	Hesap	

- **Üretim Sürecinde Oluşan Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi**

Üretim sürecinde oluşan maliyetler öncelikli olarak 710 DİMM, /20 DİG ve 730 GÜG hesabında giderleştirilecek bu kalemlerde toplanan giderler yeni hesap plan taslağında bir öneri olarak sunulan 704 üretim maliyetleri hesabına yansıtma hesapları kullanılarak aktarılacaktır. Buzağı biyolojik dönüşüm sürecinde yetişkin niteliğe kavuştuğunda ise 12 ay içinde elden çıkarılması durumunda 172 no lu hesaba, on iki aydan daha uzun süreli olarak kullanılacak ise 272 no lu hesaba aktarılacaktır.

Örnek: Buzağuların ortalama günlük yem tüketim miktarı 10 KG dır. İşletme tarım kredi kooperatifinden aldığı buzağı büyütme yemi kullanmaktadır. Buzağı büyütme ve geliştirme yemleri 50 KG çuvallar halinde satılmakta çuval fiyatı ortalama 70 TL dir. Kilogram maliyeti 1,4 TL olduğuna göre bir buzağının tüketim maliyeti günlük olarak 14 TL dir. Yıl sonuna kadar (365*14) bir buzağının yıllık maliyeti yem bazında 5.110 TL dir. Bu durum da 37 buzağının toplam yem maliyeti 189.070 TL'dir.

Her 10 buzağının bakımı için bir işçi alınmıştır. İşçilere asgari ücret üzerinden maaş verilmektedir. Bir işçinin işverene maliyeti asgari ücret

üzerinden hesaplandığında aylık 3.006 TL dir (A.Ç.S.H.B., 2019). Üç işçinin yıllık toplam maliyeti (3.006 * 12 * 3) 108.216 TL dir.

İşetme buzağılar ile ilgili olarak yılsonuna kadar Elektrik, Veteriner, ilaç ve yakıt giderlerinden oluşan 48.000 TL genel üretim giderine katlanmıştır.

710 Direkt ilk madde ve malzeme	189.070	
720 direkt işçilik gideri	108.216	
730 genel üretim giderleri	48.000	
Kull.İlgili hesap		345.286

Buzağuların üretim sürecinde direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik maliyeti ve genel üretim giderlerinde cinslerine göre maliyetlerin dağıtımı tablo 2 de verilmiştir.

Tablo 2: Canlı varlık cinslerine göre maliyet dağılımları

İnek cinsi	Ad	DİMM		DİM		GÜM		TOPLAM	
		Yıllık maly.	Topl .	Yıllık maly.	Toplam	Yıllık maly.	Toplam	Birim maly.	Toplam maly.
Sim	10	5.110	5110	2924,76	29247,6	1297,3	12973	9332,06	93320,6
Hol	12	5.110	6132	2924,76	35097	1297,3	15567,6	9332,06	111984,6
Mon	15	5.110	7665	2924,76	43871,4	1297,3	19459,4	9332,06	139980,8
Topl.	37	5110	189.070	2924,76	108216	1297,3	48.000		345286

Direkt ilk madde ve malzeme açısından bir buzağının yem maliyeti 5.110 TL dir. Direkt işçilik maliyeti ve Genel Üretim Maliyeti olarak oluşan toplam değerler eşit olarak bölünmüştür. Bu durumda Direkt işçilik maliyeti olarak birim

maliyet 2924,76, Genel üretim maliyeti olarak da 1297,3 TL olarak hesaplanmıştır. Tablo 2 de hayvan cinslerine göre maliyetler gösterilmektedir.

Yeni hesap plan taslağının canlı varlıklarla ilgili üretim maliyetlerinin tek bir hesapta toplanmasına yönelik oluşturduğu yeni bir hesap olan 704 canlı varlık üretim hesabının kullanılması durumunda;

704 canlı varlık üretim hesabı	345.286	
704.01 Simental buzağı 93,320,6		
704.02 Holştayn buzağı 111.984,6		
704.03 Montofon buzağı 139.980,8		
	711 Dimm	189.070
	721 Dim	108.216
	731 Güm	48.000

Üretim maliyetlerinin dönem sonu büyükbaş hayvanlar hesabına devri;

272 Büyükbaş Hayvanlar	345.286	
272 01 Yetişmekte ol.hayv.		
272.01.01 Sim. Bu. 93.320,6		
272.01.02 Holş.Bu. 111.984,6		
272.01.03Mont.Bu.139.980,8		
	704 canlı varlık üretim hesabı	345.286
	704.01 Sim. Buz. 93,320,6	
	704.02 Holş.buz. 111.984,6	
	704.03 Mon.Buz. 139.980,8	

Hayvan cinslerine göre son maliyetler Tablo 3 de belirlenmiştir.

Tablo 3: Canlı carlık cinslerine göre son maliyetler

Cins	Alış Maliyeti	Üretim Maliyeti	Toplam	Birim Maliyet
Simental	45.000	93.320,6	138.320,6	13832,06
Holştayn	38.400	111.984,6	150.384,6	12532,05
Montofon	45.000	139.980,8	184.980,8	12332,05

TMS 41'e göre işlem gerçekleştirecek işletme, yılsonu itibari ile net gerçeğe uygun değerleri doğrultusunda yılsonu değerlendirme farklarını tespit etmelidir.

TMS 41 md 7 ye göre işletmenin, en az iki aktif piyasadan canlı hayvanın satış fiyatını bulması ile gerçeğe uygun değerlendirilebilmektedir. Günümüzde canlı hayvan pazarlarında aktif bir fiyatın bulunması oldukça mümkündür. Dönem sonu itibari ile canlı varlıkların alım satımını yapan işletme ilgili aktif bir piyasadan elde ettiği piyasa değerleri üzerine yaklaşık satış maliyetlerini düşmüş ve piyasa fiyat ortalamalarına göre hayvanların net gerçeğe uygun değerlerini tespit etmiştir. Oluşan farklar tablo 4 de gösterilmektedir.

Yılsonu itibari ile değer azalış muhasebe kaydı

653	Tarımsal	4980,75	
Faaliyetlerde	Değerl.		
Azalışı			
	272 Büyükbaş hayvanlar		4980,75
	272 01 Yetişmekte olan hayvanlar		
	272.01.03 Mont. Buz 4980,75		

Değer Artış ve Azalışlarını Ertelenen Vergi ve Vergi Varlığı Kayıtları

Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilecek canlı varlıkların bu değerlemesinden dolayı ortaya çıkan artış vergi mevzuatı açısından vergiye tabii değildir. Bu durumda TMS 12 standardına göre ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır. Vergilendirilecek geçici fark sebebiyle gelecek dönemlerde ödenmesi gereken vergi, bir başka ifade ile gelecek dönem ödenmesi gereken kurumlar vergisine ilave edilecek tutar Ertelenen vergi yükümlülüğüdür.

Buna karşılık gelecek dönemde ödenmesi gereken kurumlar vergisinden indirilecek tutar ise ertelenen vergi varlıkları olarak ifade edilmektedir (Örten vd., 2009: 157).

Canlı varlıklarda meydana gelecek değer artışları sonrası ortaya çıkan fark 484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri hesabında gösterilecek, değer azalışları durumunda ise bu fark 284 Ertelenmiş Vergi Varlığı hesabında izlenecektir.

Kamu gözetim kurumu yeni hesap planı taslağına göre Dönemde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülükleri ile ertelenmiş vergi yükümlülüğünde dönemde meydana gelen azalışlar “489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü” hesabının karşılığında doğrudan bu hesaba kaydedilir.

692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)	3584,86	
		489 Ertelenmiş vergi yükümlülüğü
16294,8*0,22=3584,86		3584,86

Kamu gözetim kurumu yeni hesap planı taslağına göre dönemde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlıkları ile ertelenmiş vergi varlıklarında dönemde meydana gelen azalışlar “289 Ertelenmiş Vergi Varlığı” hesabı karşılığında doğrudan bu hesaba kaydedilir.

289 Ertelenmiş vergi varlığı	1095,77	
		692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)
4980,75*0,22=1095,77		1095,77

Yeni dönemde satılacak olan olgunlaşan buzağılar, büyükbaş canlı varlık olarak ilgili hesaba aktarılmıştır.

172 Büyük Baş Hayvanlar 172.01 Simental 14300 172.02 Holştay 13500 172.03 Montofon 13000	40.800	
272 Büyükbaş Hayvanlar 272.01 Yetişm.Ol.Hayv. 272.01.01 Sim.Buz. 14.300 272.01.02 Hol.Buz. 13.500 272.01.03 Mon.Buz. 13.000		40.800

Satışa hazır olan bu büyükbaş varlıkların satış süreci bir önceki örnekte gösterildiği şekilde gerçekleştirilecektir.

SONUÇ

Dünya nüfusunda artışa paralel olarak artan gıda talebini karşılayan en önemli sektör olan tarım sektörü gıda arzını karşılaması yanında ülkeler içinde önemli bir gelir kaynağı haline gelmiştir. Sektörün artan önemi geleneksel tarımdan teknoloji ve sermaye yoğun üretim sağlayan şirketlerin sayısını da artırmaktadır. Büyüyen İşletmelerin iş hacimlerindeki artış, maliyetlerin daha reel kontrolü, hesap düzenleri, gelecek planlaması için gerçeğe uygun değerlendirme tarım sektöründe muhasebe sistemini daha da önemli hale getirmektedir.

Gelişen tarım sektörünün uluslararası düzeyde belirlenmiş standartlar doğrultusunda muhasebe sistemlerinin koordine etmesine yönelik uluslararası entegrasyonu hedefleyen UMS 41 hazırlanmış, UMS 41'e uygun olarak Türkiye'de de tarım sektöründe gelişen işletmelerin bu standartlara uyumlu olarak muhasebe uygulamalarına yön vermeleri amacı ile TMS 41 standardı oluşturulmuştur. Tarım sektörü içerisinde önemli bir yer oluşturan ve çalışma konusu olan büyükbaş canlı varlıkların biyolojik dönüşüme sahip olmaları ve bunların gerçeğe uygun değer üzerinden raporlanması TMS 41 in önem verdiği unsurların başında gelmektedir.

Mevcut tek düzen hesap planının TMS' ye göre yeniden düzenlenmesi gereği doğrultusunda KGK' nın sunduğu finansal raporlama sistemine uygun yeni hesap taslağı oluşturulmuştur. Taslak hala gelişim aşamasındadır. Taslağın

nihai halini alma sürecinde sağlanacak katkılara binaen hazırlanan çalışmada büyükbaş canlı varlık üretimi ve ticareti gerçekleştiren işletmelere yönelik yeni hesap taslağına uygun hesapların nasıl yapılacağı konusunda bilgiler sunulmuştur.

Canlı varlıkların biyolojik dönüşüme tabii olmaları onların stoklardan ayrı olarak değerlendirilmelerini gerektirmektedir. Mevcut hesap planında canlı varlıkların özellikli durumu dikkate alınmamış ve stoklardan ayrı tutulmamıştır. Yeni hesap planına göre canlı varlıklar için hem dönen varlıklar hem de duran varlıklar içinde ayrı bir hesap grubu olarak tanımlanıyor olması, bu işletmelerin gelecekte uluslararası standartlara haiz, yüksek kalitede bilgi ile donatılmış, bağımsız denetime uygun finansal raporlar düzenleyebilmeleri için onlara imkân sağlayacaktır.

Yeni hesap planı TMS 41 ile de uyumlu bir yapıdadır. Özellikle gerçeğe uygun değer öncelikli olması raporlama tarihinde de gereğe uygun değerlerle üretilmiş raporların oluşturulmasına imkân sağlamaktadır.

Yeni hesap planı tarım ekonomisini canlandırarak sektördeki lokomotif firmaların uluslararası standartlarda muhasebe bilgisi kazanımlarına hizmet edecektir. TMS 41 ve yeni hesap planının getirdiği yeniliklerin sektörel tanıtımı açısından üniversite, kamu, odalar aracılığı ile eğitimler düzenlenmelidir.

Yeni hesap planı taslağı 2018 yılı sonunda tamamlanmasına rağmen hala nihai haline ulaşmamıştır. Bu süreçte akademisyenler, piyasa uzmanları ve muhasebe mensupları ve konu ile ilgililerden görüş toplanmaya devam edilmektedir. Bu çalışmada da sistemin geliştirilmesi yönelik büyükbaş hayvan alım satımı yapan işletmelerin mevcut hesap planı ve vergi mevzuatına uygun kayıtlarının yeni hesap planı taslağı sonrası nasıl uygulanması gerektiği ile ilgili sektörde karşılaşılabilecek çeşitli durumlar doğrultusunda muhasebe kayıt örnekleri verilmiştir.

Yeni hesap plan taslağı en kısa sürede tamamlanarak kullanıcıların hizmetine sunulması, uluslararası muhasebe standartlarına uyum sürecine yönelik önemli bir adım olacaktır.

KAYNAKÇA

- Arzova, Burak ve Poroy, Arsoy Aylin (2006), “Türkiye Muhasebe Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve TMS 41 Çerçevesinde Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 216, Yıl: 29 Eylül 139-144.
- Çelebi, Bülent, (2006), Samsun İli Çarşamba Ovası Tarım İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi Üzerine Bir Araştırma, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Samsun: On Dokuz Mayıs Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü.
- Demirkol, Ömer Faruk, (2006), Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartları'na Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Financial Accounting Standards Board (FASB), (2009), Accounting Standard Codification Section 820 Fair Value Measurements and Disclosure. FASB: Norwalk, CT.
- Glaserova, Jana (2012), “Is Fair Value Currently In Compliance With The Principle Of True And Real Reflection In The Czech Accounting?” Acta Universitatis Agriculturae Et Silviculturae Mendelianae Brunensis, 4(60), 99-107.
- Gökgöz, Ahmet (2012), “Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi”, İşletme Araştırmaları Dergisi, 4(4), 95-108.
- Hatunoğlu, Zeynep ve Kılı, Mustafa (2016) “Dünya’da ve Türkiye’de Tarım Muhasebesi Yazınına Tarihsel Bir Bakış”, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 3(1), 1-12.

- Hinke, Jana and Starova, Marta (2013),” Application Possibilities And Consequences Of Biological Assets And Agricultural Produce Reporting In Accordance With IFRS Principles In The Czech Republic”, Agris On-Line Papers In Economics And Informatics, 5(4), 77-89
- Aile Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı (AÇSHB), (2019) www.ailevecalisma.gov.tr /Media/3278/2019_Onikiay.Pdf e.t.:18.10.2019
- Baigrie, Ingrid and Coetsee, Danie (2016), “An Analysis Of The Financial Reporting Compliance Of South African Public Agricultural Companies” Journal Of Economic and Financial Sciences October 9(3), 833-853.
- Kamu Gözetim Kurumu (KGK), (2019), [www.Kgk.Gov.Tr/Portalv2uploads/Files/Duyurular/V2/Tfrs/Ek2 finansal %20 Raporlama %20standartlar%C4%B1na%20uygun%20hesap %20plan%C4%B1 %20 Tasla% C4%9f%C4 %B1.Pdf](http://www.Kgk.Gov.Tr/Portalv2uploads/Files/Duyurular/V2/Tfrs/Ek2finansal%20Raporlama%20standartlar%C4%B1na%20uygun%20hesap%20plan%C4%B1%20Tasl%C4%9f%C4%B1.Pdf)
- Örten Remzi- Kaval Hasan- Karapınar Aydın, (2009) Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özkan, Azzem ve Aksoylu Semra (2012), “TFRS’ye Göre Tarım Sektöründe Gerçek Değer Muhasebesi (TMS-41): Hayvancılık Örneği: Bir Yanılgı Uyarısı- I” Yaklaşım Dergisi, 234, Haziran.132-136.
- Özkan, Azzem, (2001), Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi, Yayınlanmış Doktora Tezi, Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Bilim Dalı.
- Özulucan, Abitter ve Deran, Ali (2008), “41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme

İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri”, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 1(25), 1-23.

Sedlacek, Jaroslav, (2010), “The Methods Of Valuation in Agricultural Accounting” Agricultural Economics (Agricecon) 56 (2), January, 59-66.

Taştan, Hakan (2013), “Ceviz Bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları- 41 ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Amortisman Ayrılması ve Değerlemesinin Karşılaştırmalı İncelenmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim, sayı 60, 25-38.

Treba Marsh and Mary Fischer, (2013), “Accounting for Agricultural Products: Us Versus IFRS Gaap”, Journal Of Business & Economics Research, February, 11(2), 78-88.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK),2006, Kavramsal Çerçeve, Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IAS/IFRS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/TFRS), Ankara: TMSK Yayınları-1, Grup Matbaası.