

YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARINA BAĞLI DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLARIN MUHASEBE UYGULAMALARININ TMS-41 STANDARDI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 17.03.2024

Kabul Tarihi : 31.12.2024

Türü : Araştırma Makalesi

DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1454497

Öğr. Gör. Deniz ALKAN*

Bibliyografik Bilgiler

Alkan, D. (2025). “Yükseköğretim Kurumlarına Bağlı Döner Sermayeli İşletmelerde Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebe Uygulamalarının TMS-41 Standardı Kapsamında Değerlendirilmesi” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2025, Sayı : 74, Sayfa : 37-66) <https://doi.org/10.55322/mbakis.1454497>

ÖZ

Bu çalışmada, kamu kurumları bünyesinde, genelde kurumun atıl kalan kapasitelerini değerlendirmek amacıyla kurulan Döner sermeli işletmelerden, Yükseköğretim kurumlarına bağlı olarak faaliyet gösteren işletmelerin, tarımsal alandaki muhasebe uygulamalarında (ilk kayıtlama, değerlendirme ve amortisman işlemleri gibi) Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (DİBMY) ile Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamında uygulanan maliyet yöntemi yerine, Türkiye Muhasebe Standardı-41(TMS-41)'inca uygulanan gereğe uygun değer yaklaşımı yöntemince yapılması gereken muhasebe kayıtları ile her iki yöntem arasındaki farklılıklara değinilmeye çalışılmıştır. Çalışmada,

* Iğdır Üniversitesi, Iğdır Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü, alkandeniz7604@gmail.com, orcid.org/0000-0002-2687-9717.

ilk olarak Yükseköğretim kurumlarına bağlı Döner sermayeli kuruluşlar hakkında genel bilgilere, sonrasında Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS-41) hakkında birtakım bilgilere yer verilmiş olup, çalışma ile alakalı örnek muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir.

Anahtar Sözcükler: TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı, Küçük ve Büyükbaş Hayvanlar, Gerçeğe Uygun Değer.

JEL Kodları: Q13, M41, Q19

EVALUATION OF ACCOUNTING PRACTICES OF SMALL AND LARGE CATTLE LIVESTOCK IN REVOLVING FUND ENTERPRISES AFFILIATED TO HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS WITHIN THE SCOPE OF TAS-41 STANDARD

ABSTRACT

In this study, instead of the cost method applied within the scope of the Revolving Fund Enterprises Budget and Accounting Regulation and Tax Procedure Law (VUK), the accounting records that should be made by the appropriate value approach method applied by the Turkish Accounting Standard-41 (TAS-41) instead of the cost method applied within the scope of the Tax Procedure Law (VUK) in the accounting practices (such as initial recording, valuation and depreciation transactions) in the agricultural field of the enterprises operating under higher education institutions, and the differences between both methods are tried to be mentioned. In the study, firstly, general information about the revolving fund organizations affiliated to higher education institutions, then some information about Turkish Accounting Standard 41 (TAS-41) is given and sample accounting practices related to the study are included.

Keywords: IAS 41-Agricultural Activities Standard, Small and Large Cattle, Fair Value.

JEL Codes: Q13, M41, Q19

1. GİRİŞ

Globalleşme ve dünyada artan nüfus oranına paralel olarak ülkeler arasında yoğun bir sermaye hareketliliğinin yaşandığı günümüzde, insan ihtiyaçlarının karşılanması adına her sektörde olduğu gibi tarım sektöründe de ciddi bir yoğunlaşmanın olduğu görülmektedir. Tarım sektörü, insanların temel fonksiyonlarını yerine getirmeleri için gereken temel besin değerlerini üreten ve ülke ekonomilerine ciddi anlamda katkı sunan önemli bir sektör mahiyetindedir (Okutmuş ve Kural, 2015).

Bu bakımdan tarımsal faaliyetler ile uğraşan işletmelerin değeri giderek artmakta ve yayınlamış oldukları mali verilerin, bu işletmelere yatırım yapacak paydaşlar için, doğru, güvenilir ve gerçek değeri yansıtacak şekilde hazırlanması önem arz etmektedir. İşletmelerin özellikle uluslararası alanda rekabet

etmeleri için bu alanda yayınlanan tek düzen mali tablo politikalarına uygun mali veriler yayınlamaları zorunlu olmaktadır.

Ülkemizde özellikle küçük ve orta ölçekteki işletmelerden tarımsal alanda faaliyet gösterenlerin VUK kapsamında yayınlamış olduğu mali verilerin, bu kanun kapsamında yapılan muhasebe uygulamalarında (ilk kayıtlama, değerlendirme ve amortisman işlemleri gibi) tarihi maliyet yaklaşımı dolayısıyla gerçeğe uygun net değerleri yansıtmadığı görülmektedir. Tarım sektörü ülke ekonomisinde önemli bir paya sahip olmasına rağmen tarım işletmelerinin, genellikle küçük ölçekli olması ve tek düzen muhasebe sistemini uygulamaları dolayısıyla geleneksel muhasebe anlayışından ödün vermemeleri gibi nedenlerle maalesef uluslararası alanda rekabet anlamında zorluklar yaşanmalarına neden olmaktadır (Özuluçan ve Keleş, 2020). Özel sektörde olduğu gibi kamu kurumlarına bağlı Döner sermayeli kuruluşlarda da durumun aynı olduğu görülmektedir.

Ülkelerin ekonomik alanlarında önemli bir yer edinen tarımsal faaliyetler ve bu faaliyetler kapsamında uygulanan muhasebe politikaları bakımından tek düze bir sistemin oluşturulması ve finansal tablo kullanıcılarına tam, doğru ve güvenilir bilgiler sunulması amacıyla, uluslararası standartlara paralel olarak ülkemizde de bir takım yasal süreçler başlatılmıştır. İlk olarak 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 24.02.2006 tarihinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı yayımlanmış, daha sonra büyük ve orta boy işletmeler için Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve son olarak küçük ve mikro ölçekteki işletmeler için yayınlanan Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) ile birlikte bu süreçler tamamlanmaya çalışılmıştır.

Kamusal alanda ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uyarınca 2005 yılında oluşturulan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu(DMSK) tarafından, 2006 yılından itibaren Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS) esas alınarak Devlet Muhasebesi Standartları (DMS) yayınlamaya başlanılmıştır. Bu standartlar kapsamında bu güne kadar 30 Devlet Muhasebesi Standardı yayımlanmıştır. Tarımsal alanda faaliyet gösteren işletmeler için 2017 yılında yayınlanan DMS-27 Tarımsal faaliyet standardı ile bu süreçler yürütülmeye çalışılmıştır.

Bu çalışmada; özellikle Döner sermayeli işletmelerin kurumlar vergisi kanunu kapsamında iktisadi işletme sayılmaları ve muhasebe uygulamaları için Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği kapsamında kayıtlar yaptıkları için, canlı varlıkların kayıtlanma süreçleri ile ilgili örnekler, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamındaki DMS-27 Tarımsal faaliyet standardına ait farklı bir nihai hesap planının henüz oluşturulmamış olması hasebi ile TMS-41 standardı baz alınarak muhasebeleştirilmeleri sağlanmıştır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Üniversite Döner Sermaye İşletmeleri

Kamusal anlamda Döner sermaye işletmelerinin ilk uygulamalarının cumhuriyetin ilk yıllarında rastlandığı görülmektedir. Döner sermayeli işletmeleri, kamu kurumlarında ortaya çıkan fazla ve atıl kapasitelerin değerlendirilmesi amacıyla kamu kurumu bünyesinde kurulan ticari işletmeler olarak tanımlamak mümkündür. Çünkü kamusal kaynakların verimli ve etkin bir şekilde kullanılması kamu mali yöneti-

minin temel amaçları arasında bulunmaktadır (Küçükler, 2023). Ülkemizde, Döner sermayeli kuruluşlar başta sağlık hizmetleri olmak üzere pek çok farklı kamusal alanlarda faaliyet göstermektedirler. Bu işletmeler Genel bütçeli kamu idareleri bünyesinde olmalarının yanı sıra özel bütçeli idarelerde de yükseköğretim kurumlarına bağlı birimler de de faaliyetlerini sürdürmektedirler. Bu işletmelerin birçok çeşitli faaliyet alanlarında bulunduğunu da belirtmek gerekmektedir. Bu faaliyet alanları arsında; Danışmanlık ve eğitim hizmetleri, Proje uygulamaları, bilimsel görüş ve zirai faaliyet gibi çeşitli hizmet işlemleri yer almaktadır. Genel anlamda Döner sermayeli işletmelerinin kuruluş amaçlarına baktığımızda; kamusal alanda ortaya çıkan israf ekonomisini önlemeye yönelik olarak oluşturulmuş yapılar olarak nitelendirilmektedir (Kartalıcı, 2018: 168). Döner sermayeli işletmelerce kullanılan Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının denetimi gelir ve gider dengesinin gözetilmesinin yadsınamaz derecede önemli olduğu belirtilmiştir. Bu işlemim takibi ve yasal düzenlemeler için yetkili kuruluş olarak Sayıştay başkanlığı görevlendirmiştir (Ağdeniz, 2022, s. 19-20; Şişman ve Üstün, 2018, s. 16).

Yükseköğretim kurumlarına bağlı Döner sermayeli işletmelerin kurulmasına ilişkin usul ve esaslar 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu ile belirlenmiştir. 2547 sayılı kânununun 58.maddesine göre yükseköğretim kuruluşlarında, ilgili kurulların önerisi ve Yükseköğretim Kurulunun onayı ile üniversitelerde ve bunlara bağlı fakülte, enstitü, yüksekokul, konservatuar, meslek yüksekokulları ile uygulama ve araştırma merkezlerinde ilgili yönetim kurulunun önerisi, rektörün olumlu görüşü ve Yüksek-öğretim Kurulunun onayı ile Döner sermaye işletmeleri kurulabilmektedir (Doğan, 2005). Döner sermayeli işletmelerde muhasebe, kontrol, iş ve işlemlerin takibi ile bütçenin hazırlanması gibi konular 1/5/2007 tarihli ve 26509 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğince düzenlenmiştir (Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği).

2.2. TMS-41 Tarımsal Faaliyet Standardı

2.2.1. Standardın Amacı

TMS 41-Tarımsal faaliyet standardının amacı, tarımsal faaliyet kapsamında yapılan işlemlerle alakalı olarak ortaya çıkan maliyet ve muhasebeleştirme uygulamalarının (kayıtlama yani aktive alınması, değerlendirme, amortisman ve teşvik işlemleri) gerçek değerlerini ortaya koyacak şekilde işlemlerin yapılmasını sağlamaktır (Özulucan ve Keleş, 2020). Standart tarımsal faaliyet kapsamında aşağıda hangi varlıkların hangi durumda muhasebeleştirileceğini netleştirmiştir.

1-canlı varlıklar taşıyıcı bitkiler dışındakiler

2-hasat zamanındaki tarımsal ürünler

3-devlet teşvikleri,

4-Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar (TMS41-Md.1)

Buna karşın aşağıdaki durumlarda;

1-Tarımsal faaliyetle ilgili arsalar

2-Tarımsal faaliyetle ilgili taşıyıcı bitkiler

3-Taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşviklerinde bu standart hükümleri uygulanmamaktadır (TMS-41-Md.2).

Ayrıca standart işletmelerde canlı varlıklara hasat döneminde uygulanmakta olup; hasat dönemi sonrası işlemler için TMS-2 stoklar standardının uygulanması gerektiğini belirtmektedir. (TMS-41-Md.2/d)

Tablo 1. Canlı Varlıklar, Tarımsal Ürünler ve Hasattan Sonra İşlenen Diğer Ürünlere İlişkin Tablo

Canlı varlıklar	Tarımsal ürün	Hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Kerestelik ağaç korusundaki ağaçlar	Kütük	Kereste
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır	Sosis, pastırma
Pamuk bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	İplik, giysi
Şeker kamışı	Hasat edilmiş kamış	Şeker
Tütün bitkileri	Toplanmış yapraklar	İşlenmiş tütün
Çay çalılığı	Toplanmış yapraklar	Çay
Üzüm asmaları	Toplanmış üzümler	Şarap
Meyve ağaçları	Toplanmış meyve	İşlenmiş meyve
Palmiye ağaçları	Toplanmış meyve	Palmiye yağı
Kauçuk ağaçları	Hasat edilmiş lateks	Kauçuk ürünler
Çay çalılıkları, üzüm asmaları, palmiye ağaçları ve kauçuk ağaçları gibi bazı bitkiler genellikle taşıyıcı bitki tanımını karşılar ve TMS 16'nın kapsamında bulunur. Ancak taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen çay yaprağı, üzüm, palmiye ağacı meyvesi ve lateks gibi ürünler TMS 41'in kapsamına girer.		

Kaynak: (TMS-41 Madde 4; Öztürk ve Ünkeya, (2019).

2.2.2. Standartta Geçen Kavramlar

Tarımsal faaliyet: Herhangi, bir işletmede Satışa ya da geri dönüştürülmeye maruz kalan yaşamsal faaliyeti bulunan varlıkların bir takım tarımsal ürünlere ya da değişik canlı varlıklara dönüştürülmesi ve devamında hasat işlemlerinin yönetim işlemlerinin genel tanımıdır. (TMS-41 Md.5).

Tarımsal ürün: İşletmelerde hasadı yapılmış canlı varlıklarının ürünüdür. (TMS-41 Md.5).

Taşıyıcı bitki: Aşağıdaki belirtilen özelliklere sahip yaşayan bir bitkidir: (TMS-41 Md.5).

(a) Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması,

- (b) Bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklenmesi ve
- (c) Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olması.

Canlı varlık: Yaşamsal faaliyeti olan hayvan veya bitkidir. (TMS-41 Md.5).

Biyolojik dönüşüm: Canlı varlıklarda fiziksel ve biyolojik birtakım değişimlere yol açan büyüme, bozulma, üretim ve dölleme sürecidir. (TMS-41 Md.5).

Satış maliyetleri: Herhangi bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen Finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, katlanılan ek maliyetlerin toplamıdır. (TMS-41 Md.5).

Canlı varlık grubu: Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur. (TMS-41 Md.5).

Hasat: Tarımsal faaliyet sonucu elde edilen bir Ürünün canlı varlıklardan ayrılması ya da ilgili canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir (TMS-41 Md.5).

Gerçeğe Uygun Değer: Aktif piyasa şartlarında Satışa konu edilen bir varlığın bilinçli ve istekli alıcı ve satıcı arasında uzlaşmaya varıldığı satış değeridir (TMS-41 Md.8).

2.3. Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebe ve Amortisman İşlemleri

2.3.1. Muhasebeleştirme ve Değerleme İşlemleri

İşletmelerde yapılan tarımsal faaliyet, canlı varlıklara sahip olunma, bu varlıkların yetiştirilmesi, bunlardan elde edilen ürünlerin depolanması, varlıkların kalitesinin artırılması, bunların satılması ya da çeşitli amaçlar için kullanılmasını kapsayan bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Okutmuş ve Kural, 2015). Tarımsal işlemler İşletme faaliyetleri kapsamında yapıldığından bu işlemlerin kayıtlanmaları, takibi ve değerlendirilmesi gibi birtakım muhasebe uygulamalarına ihtiyaç duyulmaktadır. Tarım sektöründe sermaye anlamında yoğun gelişmelerin yaşanması ile tarımsal faaliyetlerle uğraşan işletmelerde tarımsal faaliyetlere yönelik muhasebe uygulamalarının önemli bir konuma gelmesine ve ilgili alanda ulusal ve uluslararası birtakım düzenlemeleri zorunlu hale getirmiştir. (Tazegül ve Kahramani, 2018). Ülkemizde canlı varlıklar ile ilgili yapılan tüm işlemler tarımsal faaliyetler kapsamında değerlendirilmektedir. Bu varlıklar ile ilgili olarak yapılan muhasebe uygulamaları ve değerlendirme işlemlerinde VUK ve Tekdüzen Hesap Planındaki (THP) hesapların yetersiz olması nedeniyle, KGK tarafından bir takım yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu bağlamda ilk olarak TMS-41 standardı, sonrasında BOBİ FRS standardı Bölüm 7 ve son olarak 16.01.2023 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren KÜMİ FRS standardı Bölüm 9'da gerekli düzenlemeler yapılarak, bu varlıklar için KGK tarafından oluşturulan yeni hesap planı nihai halini alarak yürürlüğe girmiştir. Buna karşın canlı varlıklarla ilgili olarak MUGT ve VUK'ta ayrı bir düzenleme olmadığından, söz konusu varlıklar, ayrı bir kategoride değerlendirilmemiş ve bu varlıklar için diğer maddi duran kalemlerine uygulanan yasal düzenlemeler geçerli olmuştur (Yalçın, 2022). Bu uygulama işletmelere yatırım yapan diğer paydaşlar için bazı zorlukların ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir

Döner sermayeli işletmelerde de muhasebe işlemleri Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, MUGT ve VUK kapsamında yapıldığından; canlı varlıklar, süt salımı ve doğum amaçlı

elde bulunduranlar maddi duran varlık grubunda besi ve kesim işlemi için elde bulunduranlar ise dönen varlık kapsamında değerlendirilip, muhasebe işlemleri bu doğrultuda yapılmaktadır. Döner sermayeli işletmelerde canlı varlıkların ilk kayıtları ve değerlendirme işlemleri varlığın maliyet bedeli ile yapılmaktadır. Varlığın maliyet bedeli; ilgili varlık kaleminin alış bedeline, vergi, resim ve harçlar ile diğer doğrudan giderlerin ilave edilmesi suretiyle bulunan değeri ifade etmektedir (Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği).

TMS-41 standardı kapsamında ise canlı varlıklar için ilk muhasebeleştirilme işlemleri gerçeğe uygun değer üzerinden yapılmaktadır. Değerleme işlemleri ise, varlıkların aktife alındıkları ilk tarih, hasat sonrası ve raporlama dönemleri sonunda (30. maddede yer verilen gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç), gerçeğe uygun değerlerinden varlığın satış maliyetlerinin düşürülmesi suretiyle bulunan tutarlar üzerinden yapılmaktadır. Değerleme işlemi, “varlığın gerçeğe uygun değeri – satış maliyeti” şeklinde hesaplanmaktadır. Ancak varlığın gerçeğe uygun net değeri tam olarak ölçülemiyorsa, varlığın değerlendirme işlemi, ilgili varlığın maliyeti - (birikmiş amortismanlar + birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları) şeklinde hesaplanmalıdır. (Özulucan ve Keleş, 2020). Eğer ki küçük ve büyükbaş canlı varlıkların ilk kayıtlara alınması esnasında gerçeğe uygun değerleri bilinmiyorsa ya da bu değer güvenilir bir şekilde elde edilememişse varlıkların maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulmasına imkân tanınmaktadır. (Özulucan ve Deran, 2008).

Küçük ve büyükbaş canlı varlıklarda, diğer varlıklardan farklı olarak büyüme, olgunlaşma ve doğurma süreçleri sonrasında birtakım değişimler meydana geldiği için standart kapsamında ortaya çıkan bu değer değişimlerinin kar ya da varsa zarar tutarlarının mali tablolara aktarılması gerekmektedir (Arslan, 2019, s. 21).

Canlı varlıklar TMS-41 standardı kapsamında KGK tarafından yayınlanan Hesap Planı çerçevesinde dönen varlıklar kapsamında bulunan besi ve satış amaçlı elde tutulan küçük ve büyükbaş hayvanlar 17 nolu hesap grubunda, uzun vadeli yatırım amaçlı elde tutulan küçük ve büyükbaş hayvanlar ise, duran varlıklar kapsamında bulunan 27 nolu hesap grupları altında muhasebeleştirilmelidir. Tarım işletmelerinde raporlama dönemlerinde ortaya çıkan değer artış ve azalışları kapsamında VUK ve TMS standartları kapsamında da birtakım farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Standart kapsamında ortaya çıkan değer artış ve azalışları canlı varlığın maliyetine doğrudan eklenmesine karşılık döner sermayeli işletmelerde VUK kapsamında değerlendirme sonrası ortaya çıkan bu artış ve azalışlar karşılık giderleri hesapları altında muhasebeleştirilmektedir (Yalçın, 2022).

Ancak TMS-41 standardı kapsamında tarımsal bir ürünün ya da işletmede bulunan bir canlı varlığın muhasebeleştirilmesi için, aşağıda belirlenen birtakım koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir (TMS-41 Md.10).

- a. İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu (örneğin sığırın yasal mülkiyeti ve edinim, doğum veya süten kesilme sırasında damgalanması veya işaretlenmesi gibi) kontrol edebiliyor olması
- b. İlgili varlıkla alakalı geleceğe ilişkin ekonomik faydalarının işletmeye aktarılabilir olması
- c. Varlıkla ilgili piyasa şartlarındaki gerçeğe uygun değer ya da maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda varlıkla ilgili muhasebe işlemleri yapılabilmektedir

2.3.2. Amortisman ve Uygulamaları

Amortisman işlemlerde bir dönemden uzun süreli olarak mal ya da hizmet üretimi veya arzında kullanılmak üzere elde tutulan varlıklar açısından ortaya çıkan, aşınma yıpranma ya da mevcut fiziki durumlarında ortaya çıkan kayıpların işletme lehine olacak şekilde yıllar itibari ile gidere dönüştürülmesi işlemine amortisman uygulaması denilmektedir (Taştan, 2014).

Amortisman uygulaması maddi duran varlıklar sınıfındaki kıymetlere uygulanmaktadır. TMS-41 Standardı büyükbaş canlı varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel amaç olan varlığın finansal tablolara alınması için gereken gerçeğe uygun değerinin ortaya konması kapsamında amortisman işlemine ihtiyaç duyulmaktadır (TMS-16 Prf. 1).

Amortisman işlemi özellikle duran varlık kalemleri yüksek olan işletmeler için büyük önem arz etmektedir. TMS Standartları ile VUK kapsamında amortisman hesaplamalarında bir takım farklılıklar benimsenmelerinden dolayı mali tablolarda farklılıkların ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir (Tunçez, 2011). TMS -41 Standardı kapsamında tüm canlı varlıklar (olgunlaşmış veya olgunlaşmamış) net gerçeğe uygun değerle değerlemeye tabi tutulup ortaya çıkan farklılıklar dönem kar ve zararı ile bağdaştırılmaktadır. Buna karşın VUK kapsamında ise varlıklar aktive alındıkları tarihteki maliyet değerleri ile değerlendirildikleri için amortisman işlemi sonrasında farklılıklar oluşmaktadır (Taştan, 2014).

Gerek TMS standardı gerekse VUK kapsamında canlı varlıklar için amortisman başlanacağı tarih büyük ve küçük baş hayvanlarda süt vermeye başlandığı tarih diğerlerinde ise damızlık olarak kullanılma ya başlandıkları tarih amortisman başlangıç tarihi olarak sayılmaktadır. İşletmelerde satılmak amacıyla elde tutulan büyük ve küçük baş hayvanlarda ise amortisman uygulaması yapılmamaktadır (Usul ve Top, 2010).

Kıst amortisman uygulaması kapsamında ise TMS Standartları ile VUK kapsamında birtakım farklılıklar görülmektedir. VUK kıst amortisman uygulamasını sadece binek otolar için uygun görürken, standart tüm maddi duran varlıklara amortisman uygulanması gerektiğini belirtmiştir. Buda özellikle maddi duran varlık gurunda yer alan canlı varlıkların amortisman tutarlarının mali tablolara yansıtılan rakamları açısından farklılıkların ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir (TMS-16 Md. 55).

Tarımsal faaliyetlerle uğraşan işletmelerde, canlı varlıklarda amortisman başlanacağı tarih; eğer ki, canlı varlık bir yıldan uzun süreli elde tutularak varlıkların ürünlerinden (süt, yün, üreme gibi) faydalanılmak isteniyorsa ya da hasat zamanına kadar elde tutulacaksa bu varlıklar anca o zaman amortisman tabi tutulur. Buna karşın varlıklar sadece satış amaçlı elde tutuluyorsa amortisman tabi tutulamayacağı belirtilmektedir (Özulucan ve Keleş, 2020).

Amortisman kapsamında amortisman hesaplamasında kullanılan yararlı ömür VUK kapsamında varlık kalemleri için Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden yapılmasına karşın, TMS standardı kapsamında ise yararlı ömür süresinin belirlenmesi işletme yönetimine bırakılmıştır.

Varlıkların amortisman tutarlarını hesaplamada çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Bunlar;

Doğrusal (sabit) amortisman yöntemi: Bu yöntemde ayrılması planlanan amortisman tutarı sabit ve her yıl eşit olacak şekilde gider yazılmak suretiyle varlığın aktifteki kayıtlı değerine eşit olduğu azman

kadar uygulanan yöntemdir. İşletmeler sahip oldukları varlıklar için ilk amortisman uygulamasında bu yöntemi tercih etmişlerse VUK'un 320. maddesine göre, sonraki dönemlerde de ayı yöntemi devam ettirmek zorundadırlar. TMS-41 standardı kapsamında VUK tan farklı olarak burada varlığın kalıntı değeri dikkate alınmaktadır (Abdioğlu vd., 2014).

Standart kapsamında Amortisman Hesaplaması;

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet bedeli – Kalıntı değer) / Tahmini yararlı ömür

Azalan bakiyeler yöntemi: Bu yöntemde özellikle ilk yıllarda amortisman tabi tutulacak varlığın daha fazla yıprandığı kabul edilerek normal amortisman oranınının 2 katı amortisman ayırmayı esas alan yöntemdir. İlk yıl fazla ayrılan amortisman tutarı sonraki dönemlerde azalarak, daha az tutarda gider yazılma prensibine dayanan bu sistemde ilk yıl dönem karında daha fazla bir düşüşe sebebiyet vermektedir (Özulucan ve Keleş, 2020).

Standart kapsamında Amortisman Hesaplaması;

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet bedeli – Kalıntı değer) x (Normal amortisman oranı x 2)

Üretim miktarı yöntemi: Bu yöntemde diğer yöntemlerden farklı olarak amortisman hesaplaması ilgili varlıktan beklenen kullanım süresi ya da üretilecek ürün miktarı üzerinden bir hesaplama yapılarak ilgili kalemlere ortaya çıkan parasal tutarların gider yazılmasını ön gören bir yöntemdir (Abdioğlu vd., 2014).

Amortisman Oranı = (Maliyet bedeli – Kalıntı değer) / Varlığın tahmini yararlı ömrü boyunca üreteceği tahmini üretim miktarı

Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Yapılan literatür kapsamında döner sermayeli işletmeler bağlamında TMS-41 standardı ile alakalı olarak alan yazında örnek bir çalışmaya rastlanmamış olup, standart kapsamında yapılan çalışmaların, genellikle gerçek ve tüzel kişiliği bulunan özel sektörlerle bağlı işletmeler dahilinde yapılan çalışmalar olduğu görülmüştür. Döner sermayeli işletmeler kapsamında yapılan çalışmaların, işletmelerin vergisel boyutu, işletmelerde yaşanan sorunlar, işletmelerde ek ödemelerin dağıtımı ve muhasebe yönetmeliği kapsamında uygulanan muhasebe politikaları üzerinde yapılmış çalışmalar olduğu görülmüştür. Bu çalışmanın, bu konuda ilk çalışma olması hasebiyle literatüre önemli bir katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Aşağıda Döner sermayeli kuruluşlar ile özel sektörlerle bağlı işletmeler dâhilinde TMS -41 standardı kapsamında yapılan birtakım çalışmalara değinilmiştir.

Hanoğlu, (2016) yılında ki çalışmasında üniversitelere bağlı Döner sermayeli işletmelerde ortaya çıkan sorunlar ve çözüm önerilerini araştırmıştır. Çalışma kapsamında işletmeler üzerindeki idari ve mali yükümlülüklerin fazla olduğu ve vergisel anlamda kesintilerin çok olduğu, bundan dolayı üniversite personellerinin proje ve hizmet üretiminde çekinceli davrandığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda yetkili kuruluşlar tarafından idari ve mali anlamda ciddi mevzuat güncellemelerine gidilmesi gerektiği tespit etmiştir.

Ünlü, (2016) yılında yaptığı yüksek lisans tez çalışmasında büyük baş hayvancılık işletmelerindeki muhasebe uygulamalarının TMS-41 standardı ve tek düzen muhasebe sistemi bağlamındaki uygulamaları arasındaki farklılıkları tespit etmeye çalışmıştır. Çalışma kapsamında canlı varlıklarla ilgili değerlendirme, ölçüm ve muhasebe uygulamaları ile ilgili örneklerle yer verilmiştir. Çalışma sonucunda işletmedeki bu ölçütler bakımından farklılıkların olduğu, tek düzen muhasebe sisteminin yetersiz ve dönem sonu değerlendirme işlemlerinden dolayı ortaya farklı kar tutarlarının çıktığını ayrıca TMS-41 standardı kapsamındaki kar tutarının daha yüksek olduğunu tespit etmiştir.

Kartalcı, (2018) yılında yapmış olduğu çalışmasında, Döner sermayeli işletmelerin Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi bakımından vergisel yükümlülüklerini araştırmıştır. Çalışma sonucunda Döner sermayeli işletmelerin Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi bakımından vergi mükellefi oldukları, ancak milli eğitim bakanlığına bağlı Döner sermayeli işletmelere kurumsal vergisi bakımından bir muafiyet tanındığı bunun da diğer Döner sermayeli kuruluşlar açısından dezavantaj yarattığı tespit edilmiştir.

Tazegül ve Kahramani, (2018) yılında yaptıkları çalışmada büyük baş hayvanların muhasebe kayıtlarının TMS-41 standardı ve tekdüzen muhasebe sistemi bakımının karşılaştırmasını yapmışlardır. Çalışmada konu ile ilgili örnek muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir. Çalışma sonucunda canlı varlıklar için kullanılan hesap kodlarında farklılıkların olduğu, amortisman ve değerlendirme yöntemleri bakımında da yine birtakım farklılıkların olduğunu tespit etmişlerdir. Canlı varlıkların biyolojik dönüşümlere uğramaları bakımından tek düzen hesap planındaki, duran varlıklar gibi, değerlendirilmeyeceğini belirtmişlerdir. Tek düzen hesap planını kullanan işletmelerde bu varlıkların demirbaş hesaplarında takip edildiğini bu durumun yanlış bir uygulama olduğunu söylemişlerdir.

Özulucan ve Keleş, (2020) yılında yaptıkları çalışma kapsamında TMS -41 standardı kapsamında büyük ve küçükbaş hayvanların dönem sonu muhasebe uygulamaları hakkında bilgilere yer vermişlerdir. Çalışmada Türkiye’de tarım sektörünün yeteri kadar gelişmemesinin nedenleri arasında eksik mevzuat uygulamalarının olduğunu savunmuşlardır. Bu doğrultuda Türkiye’de uygulanan tek düzen hesap planının tarım işletmeleri için yetersiz olduğu ve bu konu ile alakalı olarak örnek muhasebe uygulamalarına yer vermişlerdir.

Mortaş ve Çalışkan, (2022) yılında yaptıkları çalışmada; süt üretimi yapan bir işletmedeki büyük ve küçükbaş hayvancılık faaliyetlerinin muhasebe işlemlerinin VUK – TMS 41 ve BOBİ FRS Bölüm 7 kapsamındaki farklılıkları değerlendirmişlerdir. Çalışma kapsamında hayvancılık faaliyeti ile uğraşan işletmelerle görüşülüp hayvanların biyolojik değişimleri ile ilgili detaylı bilgiler toplanmıştır. Elde edilen bilgiler kapsamında örnek muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir. Çalışma sonucunda büyük ve küçük baş hayvancılık işlemlerinin muhasebeleştirilmesi sırasında uygulamalar arasında kullanılan hesap kodlarında farklılıkların ve dönem sonu yapılan değerlendirme ve amortisman gibi muhasebevi işlemlerde farklılıkların olduğunu tespit etmişlerdir.

Küçüker, (2023) yılında yapmış olduğu çalışmasında, Üniversitelere bağlı Döner Sermayeli İşletmelerde Proje Danışmanlık ve Eğitim Hizmetleri ile ilgili Ek Ödemelerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi ile ilgili birtakım bilgilere yer vermiştir. Çalışmada üniversitelere bağlı işletmelerin çeşitli faaliyet alanlarında bulunduğu özellikle bu faaliyet alanları arasında proje, danışmanlık ve eğitim hizmetlerinin

önemli bir yer tuttuğunu tespit etmiştir. Bu projelerin hayata geçirilmesinde özellikle görev alanı öğretimin elemanlarının katkısının çok olduğu ve bu bakımdan ek ödemelerin doğru bir şekilde hesaplanması gerektiği belirtilmiştir. Yapılan proje, danışmanlık ve eğitim hizmetleri gibi faaliyetlerde kesintilerin çok fazla olduğu ve bununda Döner sermaye faaliyetlerini olumsuz etkilediği tespit edilmiştir. Özellikle muhasebeleştirme uygulamalarında doğru hesap kodlarının kullanılması gerektiği ve bunlarla alakalı örnek uygulamalara yer verilmiştir.

4.ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Bu çalışmada, Döner sermayeli işletmeler dahilinde tarımsal faaliyet kapsamında yapılan çalışmalar bakımından bir literatür taraması yapılmıştır. Yapılan literatür çalışması sonrasında, Döner sermayeli işletmeler dahilinde yapılan çalışmaların, işletmelerin vergisel boyutu, işletmelerde yaşanan sorunlar, işletmelerde ek ödemelerin dağıtımı ve muhasebe yönetmeliği kapsamında uygulanan muhasebe politikaları üzerinde yapılmış çalışmalar olduğu tespit edilmiştir. Bu alandaki eksikliğe dikkat çekmek adına öncelikle Döner sermayeli işletmelerde, tarımsal faaliyetlerin muhasebe uygulamalarında (DİBMY) ve VUK kapsamında yapılan işlemlerinin, TMS -41 standardı kapsamında muhasebeleştirilmesi için örnek olaylar geliştirilmiştir. Çalışma geliştirilen örnek olaylar dâhilinde, küçük ve büyükbaş hayvan alım, satım ve değerlendirme işlemleri ile ilgili muhasebe kayıtları hem VUK kapsamında hem de TMS-41 standardına uygun olarak yapılmıştır.

5. BÜYÜK VE KÜÇÜKBAŞ CANLI VARLIKLARIN MUHASEBESİ ÖRNEK UYGULAMALARI

Canlı varlıklarla ilgili ortaya çıkan muhasebe kayıtları hem büyük baş hayvanlar hem de küçükbaş hayvanlar için aynı olduğundan işlemler sadece bir canlı varlık türü üzerinden yapılmaktadır.

Örnek 1: Küçük ve büyük baş hayvan yetiştiriciliği işini yapan AYZ Üniversitesi Döner sermaye işletmesinin Mart 2023 dönemine ait bilgileri aşağıdaki gibidir.

1-İşletme 04.03.2023 tarihinde uzun vadeli yatırım amaçlı (süt verimi ve yavrulama amaçlı) 100.000 TL ye 20 adet koyunu satın almıştır.

2-İşletme Mart ayı içerisinde 10.000 TL tutarında yem, 3.000 TL tutarında veterinerlik kapsamında ilaç, 8.000 TL değerinde ise işçilik ve 2.000 TL tutarında genel üretim maliyetine katlanılmıştır.

3-Koyunların Mart ayı sonrası değerlendirme günündeki gerçeğe uygun değerinin 140.000 TL olduğu tespit edilmiştir (KDV ve Damga Vergisi kesintisi dikkate alınmamış ve tüm ödemler banka yoluyla yapılmıştır.)

- İstenilenler:
- İşletmenin mart ayı dönem içi yevmiye kayıtlarını yapılması

Çözüm

1 No'lu Yevmiye Kaydı

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ						
İşlem No	1					
Muh. Birim Adı	XX Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü			İlgilinin		
Muh. Birim Kod	001.00.111	Yevmiye		Adı / Unvanı	AYZ Üniversitesi	
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No	Vergi Kimlik No:	9999999999	
Birim Kodu	38927601	04.03.2023	1	Banka Şube Adı	XYZ Bankası	
Birim Adı	AYZ Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü			IBAN	TR00 1111 1111 9999 9999	
Kurum Adı	AYZ Üniversitesi			Vergi Dairesi	XX Vergi Dairesi	
Hesap No	Fonk. Kod	Yardımcı Hesap Kod.		Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı
				Borç	Alacak	
273 KÜÇÜK BAŞ HAYVANLAR 273.01 KOYUN		01	02	100.000		HAYCAN ALIMI Z TARIM İŞLETMESİ
320 SATICILAR		02	01		100.000	X Bankası
Z işletmesinden alınan koyunlara ait yapılmasına gereken kayıt						

NOT: Döner Sermayeli İşletmelerde İse (DİBMY) ve VUK Kapsamında 273 Küçükbaş Hayvanlar Hesabı Yerine 255 Demirbaşlar Hesabı yâda 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı Kullanılmalı

1 No'lu Yevmiye Kaydı Devamı

ÖDEME EMRİ BELGESİ						
İşlem No	2					
Muh. Birim Adı	XX Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü			İlgilinin		
Muh. Birim Kod	001.00.111	Yevmiye		Adı / Unvanı	AYZ Üniversitesi	
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No	Vergi Kimlik No:	9999999999	
Birim Kodu	38927601	04.03.2023	2	Banka Şube Adı	XYZ Bankası	
Birim Adı	AYZ Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü			IBAN	TR00 1111 1111 9999 9999	
Kurum Adı	AYZ Üniversitesi			Vergi Dairesi	XX Vergi Dairesi	
Hesap No	Fonk. Kod	Yardımcı Hesap Kod.		Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı
				Borç	Alacak	
320 SATICILAR		02	01	100.000		Z İŞLETMESİ
						TR00 0000 0000 0000 0000 0011
102 Bankalar		01	01		100.000	
Ödenmesi Gereken Toplam Tutar	Bürüt Tutar	Kesinti Toplamı	İndirim Tutarı	Artırm Tutarı	Net Tutar	Ödenmesi Gereken Net Tutar
	100.000,00 TL	0 TL	0 TL	0 TL	100.000,00 TL	100.000,00 TL
Z işletmesine ödeme yapılmasına dair kayıt						

2 Nolu Yevmiye Kaydı

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ					
İşlem No	3				
Muh. Birim Adı	XX Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü			İlgilinin	
Muh. Birim Kod	001.00.111	Yevmiye		Adı / Unvanı	AYZ Üniversitesi
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No	Vergi Kimlik No:	999999999
Birim Kodu	38927601	31.03.2023	3	Banka Şube Adı	XYZ Bankası
Birim Adı	AYZ Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü			IBAN	TR00 1111 1111 9999 9999
Kurum Adı	AYZ Üniversitesi			Vergi Dairesi	XX Vergi Dairesi
Hesap No	Fonk. Kod	Yardımcı Hesap Kod.	Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı
			Borç	Alacak	
710 D.İ.M.M GİDERİ		01 01	13.000		
720 İŞÇİLİK GİDERİ		01 01	8.000		
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ		01 01	2.000		
102 Bankalar		01 01		23.000	
Z işletmesinden alınan koyunlara ait katlanılan giderlere ilişkin yapılmasına gereken kayıt					

2 Nolu Yevmiye Kaydı Devamı

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ					
İşlem No	4				
Muh. Birim Adı	XX Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü			İlgilinin	
Muh. Birim Kod	001.00.111	Yevmiye		Adı / Unvanı	AYZ Üniversitesi
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No	Vergi Kimlik No:	999999999
Birim Kodu	38927601	31.03.2023	4	Banka Şube Adı	XYZ Bankası
Birim Adı	AYZ Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü			IBAN	TR00 1111 1111 9999 9999
Kurum Adı	AYZ Üniversitesi			Vergi Dairesi	XX Vergi Dairesi
Hesap No	Fonk. Kod	Yardımcı Hesap Kod.	Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı
			Borç	Alacak	
711 D.İ.M.M YANSITMA HS.		01 01	13.000		
721 İŞÇİLİK YANSITMA HS.		01 01	8.000		
731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA HS.		01 01	2.000		
710 D.İ.M.M GİDERİ		01 01		13.000	
720 İŞÇİLİK GİDERİ		01 01		8.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ		01 01		2.000	
KATLANILAN GİDERLERİN YANSITMA HESAPLARINA ALINMASI					

NOT: KAYITLAR (DİBMY) ve VUK İLE AYNI OLDUĞU İÇİN TERADAN FARKLI BİR KAYIT YAPILMADI

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ						
İşlem No	5					
Muh. Birim Adı	XX Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü			İlgilinin		
Muh. Birim Kod	001.00.111	Yevmiye		Adı / Unvanı	AYZ Üniversitesi	
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No	Vergi Kimlik No:	999999999	
Birim Kodu	38927601	31.03.2023	5	Banka Şube Adı	XYZ Bankası	
Birim Adı	AYZ Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü			IBAN	TR00 1111 1111 9999 9999	
Kurum Adı	AYZ Üniversitesi			Vergi Dairesi	XX Vergi Dairesi	
Hesap No	Fonk. Kod	Yardımcı Hesap Kod.		Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı
				Borç	Alacak	
273 KÜÇÜK BAŞ HAYVANLAR 273.01 KOYUN		01	01	23.000		
711 D.İ.M.M YANSITMA HS.		01	01		13.000	
721 İŞÇİLİK YANSITMA HS.		01	01		8.000	
731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA HS.		01	01		2.000	
KATLANILAN GİDERLERİN VARLIĞIN MALİYETİNE DAHİL EDİLMESİ						

NOT: 2 NL YEVMİYE KAYDINDA KAYITLAR (DİBMY) ve VUK İLE AYNI SADECE KULLANILAN HESAPLAR BAKIMINDAN 273 KÜÇÜK BAŞ HAYVANLAR HS YERİNE 255 DEMİRBAŞLAR HS/ YADA 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HESABI KULLANILMAKTA

3 Nolu Yevmiye Kaydı

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ					
İşlem No	6				
Muh. Birim Adı	XX Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü		İlgilinin		
Muh. Birim Kod	001.00.111	Yevmiye		Adı / Unvanı	AYZ Üniversitesi
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No	Vergi Kimlik No:	999999999
Birim Kodu	38927601	31.03.2023	6	Banka Şube Adı	XYZ Bankası
Birim Adı	AYZ Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü			IBAN	TR00 1111 1111 9999 9999
Kurum Adı	AYZ Üniversitesi			Vergi Dairesi	XX Vergi Dairesi
Hesap No	Fonk. Kod	Yardımcı Hesap Kod.	Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı
			Borç	Alacak	
273 KÜÇÜK BAŞ HAYVANLAR 273.01 KOYUN		01	01	17.000	
643 TARIMSAL FAALİYET DEĞERLEME ARTIŞLARI		01	01	17.000	
KAYUNALRIN ALIŞ BEDELİ 100.000 TL + KATLANILAN MALİYETLER 23.000 TL TOPLAM MALİYET 123.000 TL. KOYUNLARIN MART AYI DEĞERLEME GÜNÜNDEKİ DEĞERİ 140.000 TL ARADI FARK OLAN 17.000 TL (140.000-123.000 L) DEĞERLEME ARTIŞI OLARAK KAYITLARA ALINMIŞTIR					

NOT: Döner Sermayeli İşletmelerde (DİBMY) ve VUK Kapsamında Maliyet Esaslı Kayıt Yapıldığından Değerleme Artışları Öz Kaynak Hesap Grubunda Bulunan Yeniden Değerleme Artışları Hesabında Takip Edilir

Yukarıdaki örnekte yapılan işlemlere bakıldığında TMS-41 standardı kapsamında canlı varlıklar 27 nolu hesap grubunda takip edildiği ve ilgili varlığın değerlendirme günündeki net değerinin, geçeye uygun net değer hesaplaması kapsamında yapıldığı ve oluşan farkın ilgili varlıkların maliyetine eklenmek suretiyle 643 Tarımsal Faaliyet Değerleme Artışları hesabın alınarak kayıtlara alındığı görülmektedir. Buna karşın Döner sermayeli işletmelerde ise (DİBMY) ve VUK kapsamında kayıtlar yapıldığından canlı varlıklar ya 255 demirbaşlar hesabı ya da 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı kullanılarak aktive kayıt edildiği görülmektedir. İlgili canlı varlıklar (DİBMY) ve VUK kapsamında maliyet bedeli ile değerlendirildiğinden değerlendirme gününde ortaya çıkan değerlendirme farklarının karşılık ayırma suretiyle, öz kaynaklar hesap grubu içinde bulunan maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları hesabında takip

edildiği görülmektedir. Varlığın elden çıkarılması sonucunda bu hesap kapatılır (Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe Yönetmeliği Mad.50-e). Buda TMS-41 standardı ile (DİBMY) ve VUK arasında raporlara aktarılan değerler itibari ile parasal anlamada farklıklara sebebiyet vermektedir.

ÖRNEK 2: Küçük ve büyük baş hayvan yetiştiriciliği işini yapan A Üniversitesine bağlı Döner sermaye işletmesinde 10.05.2023 tarihinde aktifinde kayıtlı bulunan ve bir tanesinin değeri 2.000 TL olan 15 adet koyun doğum yapmış ve 10 adet dişi kuzu ile 5 adet erkek kuzu doğmuştur. Kuzuların 10.05.2023 tarihindeki maliyet değeri 600 TL olarak belirlenmiştir (Mortaş ve Çalışkan, 2022).

TMS 41 Standardı Kapsamında İlk Kayıtlanma

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ					
İşlem No	7				
Muh. Birim Adı	XX Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü			İlgilinin	
Muh. Birim Kod	001.00.111	Yevmiye		Adı / Unvanı	AYZ Üniversitesi
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No	Vergi Kimlik No:	999999999
Birim Kodu	38927601	10.05.2023	7	Banka Şube Adı	XYZ Bankası
Birim Adı	AYZ Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü			IBAN	TR00 1111 1111 9999 9999
Kurum Adı	AYZ Üniversitesi			Vergi Dairesi	XX Vergi Dairesi
Hesap No	Fonk. Kod	Yardımcı Hesap Kod.	Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı
			Borç	Alacak	
273 KÜÇÜKBAŞ HAYVANALAR 273.01 KOYUNLLAR 273.01.02 SAĞMAL KOYUN		01	01	30.000	
273 KÜÇÜKBAŞ HAYVANALAR 273.01 KOYUNLLAR 273.01.01 GEBE KOYUN		01	01	30.000	
(2.000 TL*15 Koyun:30.000 TL) Doğum Yapan koyunların ilgili hesaplara virman kaydı.					

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ					
İşlem No	8				
Muh. Birim Adı	XX Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü			İlgilinin	
Muh. Birim Kod	001.00.111	Yevmiye		Adı / Unvanı	AYZ Üniversitesi
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No	Vergi Kimlik No:	999999999
Birim Kodu	38927601	10.05.2023	8	Banka Şube Adı	XYZ Bankası
Birim Adı	AYZ Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü			IBAN	TR00 1111 1111 9999 9999
Kurum Adı	AYZ Üniversitesi			Vergi Dairesi	XX Vergi Dairesi
Hesap No	Fonk. Kod	Yardımcı Hesap Kod.	Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı
			Borç	Alacak	
273 KÜÇÜKBAŞ HAYVANALAR 273.01 KOYUNLLAR 273.01.03 DIŞI KUZU		01	01	6.000	
607 CANLI VARLIK DEĞER ARTIŞ FARKL. HS.		01	01	6.000	
(600 TL*10 Kuzu:6.000 TL) Doğum sonrası elde edilen dişi kuzuların kaydı					

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ					
İşlem No	8				
Muh. Birim Adı	XX Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü		İlgilinin		
Muh. Birim Kod	001.00.111	Yevmiye		Adı / Unvanı	AYZ Üniversitesi
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No	Vergi Kimlik No:	999999999
Birim Kodu	38927601	10.05.2023	8	Banka Şube Adı	XYZ Bankası
Birim Adı	AYZ Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü			IBAN	TR00 1111 1111 9999 9999
Kurum Adı	AYZ Üniversitesi			Vergi Dairesi	XX Vergi Dairesi
Hesap No	Fonk. Kod	Yardımcı Hesap Kod.	Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı
			Borç	Alacak	
173 KÜÇÜKBAŞ HAYVANALAR 173.01 KOYUNLLAR 173.01.03 ERKEK KUZU		01	01	3.000	
607 CANLI VARLIK DEĞER ARTIŞ FARKL. HS.		01	01		3.000
(600 TL*5 Kuzu:3.000 TL) Doğum sonrası elde edilen erkek kuzuların kaydı					

Doğum sonrası elde edilen erkek ve dişi kuzular işletmede elde bulundurma nedenlerine göre farklı hesaplarda tutulmaktadır. Doğan hayvanların bir kısmı erkek, genelde bu hayvanlar kesime verildiği için 173 nolu hesap grubunda, dişi kuzular ise yatırım amaçlı beslenildiği için uzun vadeli yatırım aracı olarak 273 nolu hesap grubunda takip edilmektedirler.

(DİBMY) ve VUK Kapsamında İlk Kayıtlanma

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ					
İşlem No	9				
Muh. Birim Adı	XX Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü			İlgilinin	
Muh. Birim Kod	001.00.111	Yevmiye		Adı / Unvanı	AYZ Üniversitesi
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No	Vergi Kimlik No:	9999999999
Birim Kodu	38927601	10.05.2023	9	Banka Şube Adı	XYZ Bankası
Birim Adı	AYZ Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü			IBAN	TR00 1111 1111 9999 9999
Kurum Adı	AYZ Üniversitesi			Vergi Dairesi	XX Vergi Dairesi
Hesap No	Fonk. Kod	Yardımcı Hesap Kod.	Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı
			Borç	Alacak	
256 DİĞ. MADDİ DUR. VARL. HS 256.01 KOYUNLLAR 256.01.02 SAĞMAL KOYUN		01 01	30.000		
258 YAP. OLAN YATIRIML. HS 258.02 KOYUNLLAR 258.02.01 GEBE KOYUN		01 01		30.000	
(2.000 TL*15 Koyun:30.000 TL) Doğum Yapan koyunların ilgili hesaplara virman kaydı.					

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ					
İşlem No	10				
Muh. Birim Adı	XX Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü		İlgilinin		
Muh. Birim Kod	001.00.111	Yevmiye		Adı / Unvanı	AYZ Üniversitesi
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No	Vergi Kimlik No:	999999999
Birim Kodu	389270	10.05.2023	10	Banka Şube Adı	XYZ Bankası
Birim Adı	AYZ Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü			IBAN	TR00 1111 1111 9999 9999
Kurum Adı	AYZ Üniversitesi			Vergi Dairesi	XX Vergi Dairesi
Hesap No	Fonk. Kod	Yardımcı Hesap Kod.	Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı
			Borç	Alacak	
258 YAP. OLAN YATIRIML. HS 258.02 KOYUNLLAR 258.02.02 KUZU		01	01	9.000	
280 GELECEK YILLARA AIT GELİRLER		01	01	9.000	
(600 TL*15 Kuzu:9.000 TL) Doğum sonrası elde edilen koyunların kaydı					

(DİBMY) ve VUK kapsamında gebe koyunlar ilk kayıtları “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında”, doğum sonrası koyunlar “256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabına alınarak kayıt yapılmakta. Yeni doğan kuzular yatırım amaçlı düşüldüğü için ortaya çıkan artış “280 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabına alacak olarak kayıt yapılmakta. Karşılık hesabı olarak ta yine “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına” borç kaydedilerek hesaplar kapatılır. TMS -41 standardı kapsamında ise 12 aydan kısa sürede elde tutulacak varlıklar “173 Küçükbaş Hayvanlar Hesabında”12 aydan uzun süreli elde tutulacak varlıklar ise “273 Küçükbaş Hayvanlar Hesabında” izlenmektedir. TMS 41-standarı kapsamında değerlendirme gününde varlıkların ilk kayıtları sırasında kullanılan maliyet bedeli ile gerçeğe uygun değerler arasında oluşacak pozitif farklar “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları Hesabının” alacağına negatif farklar ise “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları Hesabının” borcuna kaydedilerek işlemler muhasebeleştirilir (Mortaş ve Çalışkan, 2022).

5.1. Canlı Varlıklarda Çağ Değişimi (Biyolojik Değişim) ile İlgili Kayıtlanma

Doğumu gerçekleşen kuzulardan 10 adet dişi kuzu yatırım amaçlı diğer 5 adet erkek kuzu ise satış amaçlı olarak besiyeye alınmıştır. (DİBMY) ve VUK ve TMS-41 standardı kapsamında yapılan kayıtlar aşağıdaki gibi olmaktadır.

VUK Kapsamında İlk Kayıtlanma

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ						
İşlem No	11					
Muh. Birim Adı	XX Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü			İlgilinin		
Muh. Birim Kod	001.00.111	Yevmiye		Adı / Unvanı	AYZ Üniversitesi	
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No	Vergi Kimlik No:	999999999	
Birim Kodu	38927601	31.05.2023	11	Banka Şube Adı	XYZ Bankası	
Birim Adı	AYZ Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü			IBAN	TR00 1111 1111 9999 9999	
Kurum Adı	AYZ Üniversitesi			Vergi Dairesi	XX Vergi Dairesi	
Hesap No	Fonk. Kod	Yardımcı Hesap Kod.		Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı
				Borç	Alacak	
152 MAMÜL HS. 152.01 SATIŞ AMAÇLI ERKEK KUZU		01	01	3.000		
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIK HS. 256.02 DİŞİ KUZU		02	01	6.000		
258 YAP. OLAN YATIRIML. HS 258.03.KUZU		01	01		9.000	
Kuzuların Biyolojik Değişim ile ilgili muhasebe Kaydı						

TMS-41 Standardı Kapsamında İlk Kayıtlanma

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ					
İşlem No	12				
Muh. Birim Adı	XX Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü		İlgilinin		
Muh. Birim Kod	001.00.111	Yevmiye		Adı / Unvanı	AYZ Üniversitesi
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No	Vergi Kimlik No:	999999999
Birim Kodu	38927601	31.05.2023	12	Banka Şube Adı	XYZ Bankası
Birim Adı	AYZ Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü			IBAN	TR00 1111 1111 9999 9999
Kurum Adı	AYZ Üniversitesi			Vergi Dairesi	XX Vergi Dairesi
Hesap No	Fonk. Kod	Yardımcı Hesap Kod.	Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı
			Borç	Alacak	
173 KÜÇÜKBAŞ HAYVANL. HS. 173 01 Satış Amaçlı Erkek Kuzu		01	01	3.000	
273 KÜÇÜKBAŞ HAYVANL. HS. 273 03 Dişi Kuzu		02	01	6.000	
273 KÜÇÜKBAŞ HAYVANL. HS. 273 02 Kuzu		01	01	9.000	
Kuzuların Biyolojik Değişim ile ilgili muhasebe Kaydı					

5.2. Büyük ve Küçükbaş Canlı Varlıkların Amortisman İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Yaşamsal faaliyeti bulunan canlı varlıklar bir takım biyolojik (doğma, büyüme, gelişme ve doğum süreci gibi) dönüşümler geçirmektedirler. Bu biyolojik dönüşümler sonucu canlı varlıkların değerlerinde birtakım değişimler olmaktadır (TMS-41, Md. 6a). Bu biyolojik değişimleri muhasebeleştirmek için amortisman uygulamasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu kapsam doğrultusunda işletmelerde satış amaçlı elde tutulan büyük ve küçük baş hayvanlarda amortisman uygulanmamakla beraber sadece yatırım amaçlı elde tutulan canlı varlıklara amortisman uygulanması yapılmaktadır. (DİBMY) ve VUK kapsamında faydalı ömür ile ilgili oranlar maliye bakanlığınca belirlenip, bu oran 5 yıl olarak tespit edilmiştir. TMS standartları kapsamında ise faydalı ömür işletme uhdesine bırakılmıştır. Ayrıca (DİBMY) ve VUK kapsamında varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirildiğinden amortisman sonrası gerçeğe uygun değer kapsamında oluşan değer farklılıkları dikkate alınmamakta bu farklar sadece TMS-41 standardı kapsamında dikkate alınmaktadır (Mortaş ve Çalışkan, 2022). Bu durumdan dolayı farklı amortisman tutarları ortaya çıkmaktadır.

ÖRNEK: Küçük ve büyük baş hayvan yetiştiriciliği işini yapan A Üniversitesine bağlı Döner sermaye işletmesinde 01.01.2023 tarihinde uzun vadeli yatırım amaçlı 10 tane ineği tanesini 21.000 TL'den satın almıştır. İşletme yılsonunda ineklerin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinin 270.000 TL olduğunu belirlemiştir. İşletmenin dönem sonu amortisman hesaplamaları aşağıdaki gibi olmaktadır (yıl boyunca katlanılan üretim maliyet tutarınının 25.000 TL olduğu belirtilmiştir)

VUK kapsamında inekler aktife alındığı tarihteki maliyet bedelleri ile amortisman değerlemesine tabi tutulmakta olup, varlığın faydalı ömür 5 yıl (%20) olarak belirtilmektedir (Mortaş ve Çalışkan, 2022).

*İneklerin aktifteki toplam maliyet değeri: 21.000 *10 inek = 210.000 TL*

*İneklerin toplam Amortisman giderleri: 210.000*0, 20=42.000 TL yıllık*

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ					
İşlem No	13				
Muh. Birim Adı	XX Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü			İlgilinin	
Muh. Birim Kod	001.00.111	Yevmiye		Adı / Unvanı	AYZ Üniversitesi
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No	Vergi Kimlik No:	999999999
Birim Kodu	138927601	31.12.2023	13	Banka Şube Adı	XYZ Bankası
Birim Adı	AYZ Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü			IBAN	TR00 1111 1111 9999 9999
Kurum Adı	AYZ Üniversitesi			Vergi Dairesi	XX Vergi Dairesi
Hesap No	Fonk. Kod	Yardımcı Hesap Kod.	Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı
			Borç	Alacak	
730 GEN. ÜRETİM GİD. HS.					
730.01.05 Amortisman Giderleri		01 01	42.000		
257 BİR. AMORTİSMAN HS		01 01		42.000	
10 İnek İçin yıllık Amortisman Hesaplama					

VUK kapsamında amortisman hesaplaması gerçeğe uygun değer üzerinden değil maliyet bedeli üzerinden yapıldığından, ayrıca değerlendirme işlemi yapılmamıştır. TMS-41 standardında ise varlıklar her raporlama döneminde gerçeğe uygun net değerlerinin tam anlamıyla hesaplanmadığı durumlar hariç, her zaman gerçeğe uygun net tutar üzerinden hesaplamaları yapılmaktadır. Değerleme işlemi sonucu ortaya çıkan pozitif değer artış tutarları “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları, negatif tutarlar ise “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları Hesabına” kaydedilmektedir (Mortaş ve Çalışkan, 2022). Bu kapsamda örneğimizde TMS-41 standardı kapsamında yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olmaktadır (TMS-41 standardı gereği faydalı ömür işletme tarafından belirlenip, 7 yıl olarak tespit edilmiştir).

TMS-41'e göre muhasebe kayıt işlemi aşağıdaki gibidir.

10 Adet İneğin Dönem Sonu Değerleme Tablosu					
Sağmal İnek	Satın Alınan Maliyet Tutarı	Katlanılan Giderler	Toplam Maliyet	Gerçeğe Uygun Net Değer	Değer Artış Tutarı
10 adet x 21,000 TL	210,000 TL	25,000 TL	235,000 TL	270,000 TL	35,000 TL

*İneklerin aktifteki toplam maliyet değeri: 21.000 *10 inek = 210.000 TL*

İneklerin değerlendirme tarihindeki toplam Amortisman giderleri: 245.000/7=35.000 TL yıllık

TMS-41'e göre değerlendirme sonrası amortisman kayıt işlemi aşağıdaki gibidir.

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ						
İşlem No	14					
Muh. Birim Adı	XX Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü			İlgilinin		
Muh. Birim Kod	001.00.111	Yevmiye		Adı / Unvanı	AYZ Üniversitesi	
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No	Vergi Kimlik No:	999999999	
Birim Kodu	38927601	31.12.2023	14	Banka Şube Adı	XYZ Bankası	
Birim Adı	A Üniversitesi İİBF Döner Sermaye İşletmesi			IBAN	TR00 1111 1111 9999 9999	
Kurum Adı	A Üniversitesi			Vergi Dairesi	XX Vergi Dairesi	
Hesap No	Fonk. Kod	Yardımcı Hesap Kod.	Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı	
			Borç	Alacak		
730 GEN. ÜRETİM GİD. HS. 730.01.05 Amortisman Giderleri		01	01	35.000		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS		01	01		35.000	
10 İnek İçin yıllık Amortisman Hesaplama İşlemi Gerçeğe Uygun Net Değer Üzerinden Yapılmakta. (İneklerin değerlendirme tarihindeki toplam Amortisman giderleri: 245.000/7=35.000 TL yıllık)						

TMS-41'e göre değerlendirme sonrası muhasebe kayıt işlemi aşağıdaki gibidir.

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ						
İşlem No	15					
Muh. Birim Adı	XX Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü			İlgilinin		
Muh. Birim Kod	001.00.111	Yevmiye		Adı / Unvanı	AYZ Üniversitesi	
Bütçe Yılı	2023	Tarih	No	Vergi Kimlik No:	999999999	
Birim Kodu	38927601	31.12.2023	15	Banka Şube Adı	XYZ Bankası	
Birim Adı	AYZ Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü			IBAN	TR00 1111 1111 9999 9999	
Kurum Adı	AYZ Üniversitesi			Vergi Dairesi	XX Vergi Dairesi	
Hesap No	Fonk. Kod	Yardımcı Hesap Kod.	Tutar		Hesap / Ayrıntı Adı	
			Borç	Alacak		
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANL. HS. 272 01 İnek 272 01 01 Sağmal İnek		01 01	35.000			
643 TARIMSAL FAAL. DEĞ.ARTIŞL HS		01 01		35.000		
10 İnek İçin yeniden değerlendirme artış tutarı						

6. SONUÇ

Küreselleşmenin etkisiyle ülkeler arasında sermaye hareketliliğinin son derece yoğun yaşandığı günümüzde, işletmeler tarafından ortaya konan mali nitelikte bilgilerin doğru, güvenilir ve gerçek değeri yansıtacak şekilde uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlanması önem arz etmektedir. Ülkemizde küçük ölçekli işletmeler ve Yükseköğretim Kurumları ile diğer Kamu Kurumları bağlı Döner Sermayeli Kuruluşlar mali verilerini (DİBMY) ve VUK kapsamında maliyet esaslı kayıt yaparak hazırladıkları için bu mali tablolar tam anlamıyla gerçeğe uygun net veriler barındırmamaktadır.

Bu çalışmada, Yükseköğretim Kurumlarına bağlı Döner sermayeli işletmelerin küçük ve büyükbaş canlı varlıkların muhasebe uygulamaları (ilk kayıt, değerlendirme alış ve amortisman işlemleri) esnasında, özellikle varlıkların ilk kayıtlanmaları açısından (DİBMY) ve VUK ve TMS-41 standardı kapsamında farklı yaklaşımların olduğu tespit edilmiştir.

Bu farklılıklardan ilki; ilk kayda alınması sırasında (DİBMY) ve VUK kapsamında kayıt yapan Döner sermayeli işletmelerde, canlı varlıkların tıpkı tek düzen hesap planında bulunan maddi duran varlık kapsamındaki demirbaşlar gibi kayıt edildiği, bu varlıkların biyolojik düşümlerinin dikkate alınmadığı ve geleneksel maliyet yaklaşımına göre kayıtların yapıldığı görülmüştür.

TMS-41 standardı kapsamında ise varlıkların ilk kayıtlanmaları esnasında KGG Kurumu tarafından yayınlanan taslak hesap planının kullanıldığı, ilk kayıt esnasında hesap kodu olarak besi ve kesim amaçlı elde tutulan varlıklar için 17 nolu Canlı Varlıklar hesap grubunun kullanıldığı tespit edilmiştir. Buna karşın uzun vadeli yatırım amaçlı (süt sağımı ve yavrulama) elde tutulan varlıkların için ise 27 nolu Canlı Varlıklar hesap grubunun kullanıldığı ve varlıkların ilk kayda alınması esnasında maliyet bedeli ile kayda alındığı ancak değerlendirme dönemlerinde ise maliyet yaklaşımı yerine gerçeğe uygun net değer yaklaşımı yönteminin kullanıldığı tespit edilmiştir. Bu durum mali tablolarda sunulan rakamların varlıkların gerçek değerini yansıtmamasına sebebiyet vermektedir.

Amortisman uygulamaları bakımından da TMS-41 standardı ile (DİBMY) ve VUK kapsamında yine farklı uygulamaların olduğu tespit edilmiştir. Özellikle (DİBMY) ve VUK kapsamında sadece binek otolar için kullanılan kıst amortisman uygulamasının TMS-41 standardı kapsamında tüm canlı varlıklara uygulandığı görülmüştür. Bu durum amortisman hesaplamalarında rakamsal olarak farklı tutarların ortaya çıkmasına ve bunun sonucunda işletmenin dönem sonu kar /zararının farklı rakamsal tutarlarda çıkmasına sebebiyet verdiği tespit edilmiştir.

Bir diğer farklılık ise değerlendirme sonrası ortaya çıkan tutarların varlıkların maliyetine eklenmesi işlemi. (DİBMY) ve VUK kapsamında maliyet esası dikkate alındığı için amortisman sonrası bir değerlendirme artış yada azalışı dikkate alınmamasına karşın TMS-41 standardı kapsamında bu değer artış ve azalışlarının kayıtlara alındığı tespit edilmiştir.

İşletmelerin yayınlamış olduğu mali verilerin yukarıda belirtilen kayıt yöntemlerin de anlaşılacağı üzere raporlama tarihinde işletmenin sahip olduğu varlık ve kaynakların gerçeğe uygun ve açıklayıcı net veriler barındırması bakımından Döner sermayeli işletmelerinde büyüklerine ve mali işlem hacimlerine göre ya TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ya Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ya da küçük ve mikro ölçekteki işletmeler için yayınlanan Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) kapsamında muhasebe kayıtlanmalarının yapılması gerektiği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Abdioğlu, H., Yumuşak, S., ve Uyar, E. (2014). Vergi usul kanunu ve Türkiye muhasebe standartlarına göre amortisman konusunun incelenmesi ve örnek uygulamalar. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 12(23), 364-398.

Ağdeniz, Ş. (2022). Döner sermaye işletmelerinde performansa dayalı ek ödeme sistemi içerisinde maliyet yönetimi. Şakrak, M ve Can, E.N (Eds.), *Üniversite döner sermaye işletmelerinde muhasebe ve denetim konularına etkinlik odaklı yaklaşım* (1. Baskı s.19-41) içinde. Nobel Akademik Yayıncılık.

Arslan, S. (2019). Alabalık Üretim İşletmesinde Maliyetlerin Türk vergi mevzuatı ile tarımsal faaliyetler standardı çerçevesinde hesaplanması. *Vergi Dünyası Dergisi*, 460 (39), 6-23.

Doğan, Z. (2005). Döner sermayeli işletmeler muhasebe yönetmeliğinin uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (28), 76-86.

Döner sermayeli işletmeler bütçe ve muhasebe yönetmeliği. Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/>.

Hanoğlu, M. (2016). Üniversite döner sermaye işletmelerinde yaşanan sorunlar için çözüm önerileri. *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(2), 133-140.

Kamu Gözetimi Kurumu TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı. Erişim Adresi: <https://www.kgk.gov.tr/>.

Kamu Gözetimi Kurumu TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı. Erişim Adresi: <https://www.kgk.gov.tr/>.

Kartalçı, K. (2018). Döner sermaye işletmelerinin vergisel yükümlülükleri. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 27(2), 167-181.

Küçükler, M. (2023). Üniversite döner sermaye işletmelerinde proje, danışmanlık ve eğitim hizmetleri ek ödemelerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi. *Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (60), 96-113.

Mortaş, M., ve Çalışkan, A. (2022). Süt üretimi yapan küçükbaş ve büyükbaş hayvancılık işletme faaliyetlerinin muhasebeleştirme sürecinin VUK – TMS 41 ve BOBİ FRS bölüm 7 açısından karşılaştırılması. *Journal of Academic Social Science Studies*, 15(91), 417-438.

Okutmuş, E., ve Kural, U. (2015). Bir tarım işletmesinde canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 15(29), 252-281.

Özulucan, A., ve Deran, A. (2008). 41 nolu Türkiye muhasebe standardı (TMS 41), vergi usul kanunu ve tekdüzen hesap planı açısından küçük ve büyükbaş canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(25), 1-23.

Öztürk, A., ve Ünkaya, G. (2019). Canlı varlıkların TMS-41 kapsamında tek düzen hesap planında muhasebeleştirilmesi. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*, 11(1), 39-65.

Özulucan, A., ve Keleş, D. (2020). 41 nolu Türkiye muhasebe standardına göre küçük ve büyükbaş hayvanlarda dönem içi ve dönem sonu muhasebe uygulamaları (kayıtlama, değerlendirme, amortisman ve teşvikler). *Mali Çözüm Dergisi*, 30, 95-126.

Şişman, G., ve Üstün, Ü. (2018). Yüksek öğretim kurumları döner sermaye işletmelerinde kamu zararı ve sorumluları. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 26(3), 11-43. Doi: 10.15337/suhfd.467409.

Taştan, H. (2014). Türkiye muhasebe standartları (TMS) ve vergi usul kanununa (VUK) göre büyükbaş canlı varlıklar için amortisman ayrılmasının karşılaştırmalı incelenmesi. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 175-184.

Tazegül A., ve Kahramani, A. (2018). Tekdüzen muhasebe sistemi ve Tms-41 kapsamında büyükbaş hayvanların muhasebe kayıtlarının karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi. *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (9), 17, 2018.

Tunçez, H. A. (2011). Vergi usul kanunu ve Türkiye muhasebe standardı – 41 çerçevesinde canlı varlıklara ilişkin amortisman işlemleri ve karşılaştırılması, Uluslararası Hakemli Akademik Sosyal Bilimler Dergisi, 2.

Uşul, H., ve Top, T. (2010). TMS 41'e göre büyükbaş hayvancılık faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve değerlendirilmesi, Muhasebe ve Denetime Bakış, (31), 65-76.

Ünlü, A. (2016). Büyükbaş hayvancılık işletmelerinde muhasebe işlemlerinin tekdüzen muhasebe sistemi ve 41 nolu türkiye muhasebe standardı (TMS-41) çerçevesinde incelenmesi: 100 İneklik Bir İşletme Örneği. Doktora Tezi, Bozok Üniversitesi Yozgat, Türkiye.

Yalçın, S. (2022). Muhasebe mevzuatı ve standartlarında tarımsal faaliyetler: muhasebeleştirme ve ölçüm. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (71), 24-43.

Yükseköğretim kurumları döner sermaye işletmelerinin kurulmasına ilişkin yönetmelik. Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/>.