

TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VE TMS-41 KAPSAMINDA BÜYÜKBAŞ HAYVANLARIN MUHASEBE KAYITLARININ KARŞILAŞTIRMALI OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ



Kafkas Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi
KAÜİİBFD
Cilt, 9, Sayı 17, 2018
ISSN: 1309 – 4289
E – ISSN: 2149-9136

Makale Gönderim Tarihi: 04.04.2018

Yayına Kabul Tarihi: 21.05.2018

Alper TAZEGÜL
Dr. Öğr. Üyesi Kafkas
Üniversitesi
alper.tazegul2004@gmail.com
orcid id: 0000-0001-8658-3814

Azize KAHRAMANI
Arş. Gör.
Kafkas Üniversitesi İ.İ.B.F.
azizekahramani@gmail.com
orcid id: 0000-0001-9340-7667

ÖZ Tarım işletmelerinde üretilen tarımsal ürünler ve canlı varlıklar doğma, büyüme, gelişme, üreme, yaşlanma bakımından sürekli olarak değişime uğradığı için bu varlıkların muhasebeleştirilmesi diğer işletmelere göre farklılıklar göstermektedir. Türkiye Muhasebe Standartları canlı varlıkların bu özelliklerini dikkate alarak muhasebeleştirme ilkelerini benimsemektedir. Bu çalışmada Türkiye Muhasebe Standartlarının ön gördüğü kayıt şekliyle halen faal olarak faaliyet gösteren ve tek düzen muhasebe sistemine göre kayıt yapan büyükbaş hayvancılık işletmelerinin kayıtlarının karşılaştırılması olarak incelenmesi amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Tarımsal Faaliyetler, Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi, TMS-41

JEL Kodu: M40, M41, M49

Alanı: İşletme

Türü: Araştırma

DOI:10.9775/kauibfd.2018.010

Atıfta bulunmak için: Tazegül, A. & Kahramani, A. (2018). Tekdüzen muhasebe sistemi ve tms-41 kapsamında büyükbaş hayvanların muhasebe kayıtlarının karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi, *KAÜİİBFD* 9(17), 231-255.

**EVALUATING AS A COMPARATIVE
COMPARISON OF ACCOUNTING
REGISTRATIONS OF CATTLE IN
SCOPE OF UNIFORM ACCOUNTING
SYSTEM AND TURKISH ACCOUNTING
SYSTEM-41**



Kafkas University
Economics and Administrative
Sciences Faculty
KAUJEASF
Vol. 9, Issue 17, 2018
ISSN: 1309 – 4289
E – ISSN: 2149-9136

Article Submission Date: 04.04.2018

Accepted Date: 21.05.2018

Alper TAZEGÜL
Asst. Prof.
Kafkas University
Faculty of Economic and
Administrative Sciences
alper.tazegul2004@gmail.com

Azize KAHRAMANI
Res. Asst.
Kafkas University
Faculty of Economic and
Administrative Sciences
azizekahramani@gmail.com

ABSTRACT | Since agricultural products and living beings produced in agricultural enterprises are constantly changing in terms of birth, growth, development, reproduction and aging, the accounting for these assets differs from other businesses. Turkey Accounting Standards adopt the principles of accounting by considering the properties of living beings. The aim of this study is to compare the records of cattle breeding enterprises still activating required by Turkey Accounting Standards and registering according to uniform accounting system.

Keywords: *Agricultural Activities, Recognition of Biological Assets, IAS-41*

Jel codes: *M40, M41, M49*

Scope: *İşletme*

Type: *Araştırma*

Cite this paper: Tazegül, A. & Kahramani, A. (2018). Evaluating as a comparative comparison of accounting registrations of cattle in scope of uniform accounting system and turkish accounting system-41, *KAÜİBFD* 9(17), 231-255.

1. GİRİŞ:

Tarımsal faaliyetler insanoğlunun varoluşuyla birlikte meydana gelen faaliyetlerden biridir. Bu sektör insanların beslenme ihtiyaçlarını karşılaması aynı zamanda diğer sektörlerle de girdi sağlaması sebebiyle önemli bir sektör konumundadır (Yılmaz, 2014: 233). Dünya nüfusunun artması ile beraber beslenme ihtiyaçlarının da artması tarım sektörünün büyük şirketler tarafından yapılmasını sağlamıştır (Hatunoğlu & Kılı, 2016b: 2). Bu sektörde sermaye yoğun şirketlerin sayısının artmasıyla beraber muhasebeye verilen önemde artmıştır. Çünkü bu tarz şirketler profesyonel olarak yönetilmekte ve yönetsel kararlar alırken muhasebe verilerine önemli ölçüde ihtiyaç duyarlar (Gökgöz, 2012: 1).

Tarımsal faaliyetler hayvansal üretim, bitkisel üretim, su ürünleri üretimi ve orman ürünleri üretimi olmak üzere dört gruba ayrılmaktadır (Yılmaz, 2014: 233). Tarımsal faaliyetler içerisinde yer alan büyükbaş hayvanlar hem ürünlerinden (etinden, sütünden ve diğer ürünlerinden) faydalanmak hem de satılmak üzere yetiştirilmesi bakımından büyük öneme sahiptir (Hatunoğlu & Kılı, 2016b: 2).

Canlı varlıklar, yaşlılık, hastalık gibi nedenlerle değerlerinin düşmesi ve doğum yoluyla çoğalması sebebiyle diğer varlıklardan farklılıklar göstermektedir. Bundan dolayı bu varlıkların değerlemesinde ve mali tablolara sunulmasında özellikli durumlar meydana gelmektedir. Gerek ulusal gerekse uluslararası mevzuatta bu varlıkların muhasebeleştirilmesi, değerlemesi ve mali tablolarda sunulması ile ilgili çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu bağlamda 2006 yılında Türkiye Muhasebe Standardı Kurumu tarafından 41 nolu Türkiye Muhasebe Standardı'nın yayınlanmasıyla tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi esasları belirlenmiştir (Hatunoğlu & Kılı, 2016b: 2).

Bu çalışmada canlı varlıklardan büyükbaş hayvanların muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi konusu ele alınmış olup üç bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde tarımsal faaliyet kavramı, tarımsal faaliyet muhasebesinin tanımı ve önemi, tarım işletmelerinde envanter, tarım işletmelerinde değerlendirme, tarım işletmelerinde amortisman, tarım işletmelerinde vergilendirme ve tarım işletmelerinde devlet teşvikleri konusu ele alınmıştır.

İkinci bölümde ise TMS-41 kavramsal çerçeve, TMS-41 amacı ve kapsamı, canlı varlıkların ölçümü ve muhasebeleştirilmesi konusu ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde ise konu ile ilgili Iğdır ilinde hayvancılık üretim işletmesinin muhasebe verileri ele alınarak örnekler verilmiştir

2.TARIMSAL FAALİYETLER VE TARIMSAL FAALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

2.1- Tarımsal Faaliyet Kavramı ve Özellikleri:

Tarım kelimesi ilk olarak, toprağın işlenmesi, tohumun ekilmesi daha sonra çıkan ürünlerin hasat edilmesi, büyükbaş ve küçükbaş hayvanların beslenmesi ve bu hayvanlardan süt-et gibi ürünlerin elde edilmesi ve çeşitli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi olarak tanımlanabilir (Kırlioğlu & Çevik, 2016: 694-695). Tarımsal faaliyetler Türk Dil Kurumuna göre ; *“bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi, kalite ve verimlerinin yükseltilmesi, uygun koşullarda korunması, işlenip değerlendirilmesi ve pazarlanması sürecidir”* şeklinde tanımlanmıştır (Yazan, 2010: 3).

Tarımsal faaliyetleri ziraat ekonomistleri de tanımlamıştır. Bazı ziraat ekonomistlerine göre; tarımsal faaliyetler toprağın ve tohumun kullanılmasıyla canlı varlıkları üretmek ve üretilen bu canlı varlıkların hammadde halinin işlenerek mamul ve yarı mamul haline getirilmesi olarak tanımlamışlardır (Özkan, 2001: 4).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. maddesine göre tarımsal faaliyet; *“arazi, deniz, göl veya nehirde; ekme, dikme, bakma, üretme, yetiştirme, ıslah etme veya doğrudan yararlanarak bitki, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin üretimini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını, işlenmesini veya bu mahsullerden faydalanılmasını ifade etmektedir”* (Antepli, 2014: 5).

Tüm bu tanımlardan yola çıkarak tarımsal faaliyetleri, insanoğlunun fizyolojik ihtiyaçlarını oluşturan beslenme, giyinme ve barınma ihtiyaçlarını toprağın işlenmesi hasat edilmesi ve hayvansal ürünlerin üretilmesi ve bu ürünlerin teknolojik koşullar yoluyla ve ekonomik yollarla tüketicilere sunulması ve satılması faaliyetleri olarak tanımlayabiliriz (Kırlioğlu & Çevik, 2016: 694-695).

2.2-Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Tanımı ve Önemi:

Teknolojinin gelişmesiyle beraber tarım alanında modern tarım teknikleri kullanılmaya başlanmıştır. Böylece tarım işletmelerinin sermaye bakımından değeri artmaya başlamıştır. Bu nedenle tarım işletmeleri diğer işletmelerle olan borç ve alacak işlemlerini izlemek hem de kendi faaliyet alanının değerlerini raporlamak için muhasebeye ihtiyaç duymaktadır (Yazan, 2010: 18). Tarımsal faaliyet muhasebesini; *“Tarımsal ürünler üreten işletmelerin faaliyetlerini parasal işlem ve olayları kaydeden, özetleyen,*

yorumlayan ve bunları raporlayarak yararlı hale getiren muhasebenin bir dalı olarak tanımlayabiliriz’’ (Tunçez, 2011a: 313). Tarım muhasebesi işletmenin iç ve dış çevresine tarımsal faaliyetlerle ilgili bilgileri sağlamaktadır (Okutmuş & Kural, 2015: 254-255). Muhasebeden alınan bu bilgiler yöneticiler tarafından doğru bir şekilde analiz edilip yorumlandığı takdirde geleceğe yönelik olumlu kararlar alınabilir (Gökgöz, 2012: 44).

Tarımsal faaliyetlerle ilgili ürünler doğa koşullarından doğrudan etkilenmekte ve bu koşullardan ürünlerde farklı değer artışları meydana gelmektedir. Tarımsal ürünlerin üretimi yıl boyunca değil, yılın belirli dönemlerinde mevsimsel olarak gerçekleşmektedir. Bu durum ise tarımsal ürünlerde hem üretime başlama hem de oluşturulan ürünler arasında dönemsellik farklılığı meydana getirmekte ve esas alınacak muhasebe dönemini de etkilemektedir (Öcal, 2016: 3). Ürünlerin belli dönemlerde yetişmesi aradan geçen zaman da yöneticilerin katlanılan maliyetleri unutmamaları açısından muhasebe önem arz etmektedir (Gökgöz, 2012: 46).

Tarımsal faaliyetler dış çevreden gelen etkiye (sel, yangın, deprem vb.) maruz kalabilmekte ve bunlardan dolayı üretim istenilen seviyede gerçekleşmeyebilir. Bu etkilere maruz kalmış ürünlerin talebinde, hedeflenen pazarında, fiyatında ve maliyetinde değişiklikler meydana gelebilir ve işletme bu gibi risklerle karşı karşıya kalabilir. Tarımsal faaliyet muhasebesi bu gibi risklerin oluşmasını engelleyemez fakat bu risklerin yönetilebilmesi için bir rehber olabilir. Muhasebe kayıtlarına bakarak geçmişte tutulan kayıtlara bakarak bu risk için ne kadar finansmana gereksinim duyulacağı belirlenebilir (Çevik, 2015: 38).

Tarım işletmelerinde işletmelerin büyüklükleri bakımından uygulanan muhasebe sistemi farklılıklar göstermektedir. Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde tek taraflı muhasebe sistemi uygulanırken, büyük ölçekli işletmelerde çift taraflı muhasebe sistemi uygulanmaktadır (Tokay & Deran, 2011: 41-42). Tek taraflı kayıt sistemi isminden de anlaşılacağı üzere tek hesap kullanılır iki farklı hesap kullanılmaz. Günlük yapılan ödeme ve tahsiller düzenli olarak kaydedilerek vergi matrahı belirlenebilir. Bu tarz defterlerin sağına satış ve dönem sonu stoklar, soluna ise gider ve satışlar kaydedilir. Çift taraflı kayıt sisteminde ise en az iki hesaba kayıt yapılır (Tunçez, 2011b: 27). Aktif ve pasiften meydana gelir. Aktif unsur mevcut ve alacaktan oluşurken, pasif unsur ise işletmeye sağlanan sermayenin ne kadarının öz sermayeden ne kadarının diğer yabancı kaynaklardan oluştuğunu göstermektedir (Tunçez, 2011b: 32).

2.3-Tarım İşletmelerinde Envanter:

Envanter; iktisadi kıymetin varoluşunu hem miktar hem de değerlendirme açısından kontrolünün tespitidir. Envanter çalışmaları muhasebe içi ve muhasebe dışı envanter olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Tunçez, 2011b: 34-35).

- **Muhasebe Dışı Envanter;** Değerleme yapmak ve saymak, ölçmek, tartmak için fiziki miktarları belirlenen bilanço kalemlerinin parasal tutarının belirlenmesinden oluşmaktadır. Bu yöntem ile tespit edilen alacak ve borçlar firmanın gerçek aktif ve pasif miktarları olup bilançoda olması gereken tutarlardır. Çeşitli sebeplerden dolayı hesap kalanlarında bir takım düzenlemeler yapılarak hesap kalanlarının bu tutara eşitliği sağlanmaktadır (Antepli, 2014: 52).
- **Muhasebe İçi Envanter;** Muhasebe dışı envanter ve genel geçici mizan kalanlarıyla gerçek alacak ve borç miktarının tespitinde bir fark meydana gelmişse, bu farka göre gerekli düzenlemeler yapılarak hesap kalanlarının bilançoda firmanın gerçek durumunu yansıtması içi yapılan işlemdir (Antepli, 2014: 52-53).

Tarım işletmelerinde envanter belirleme işlemleri, envanter tarihi, envantere konu varlığın sayımı ve sayımı yapılan varlığın değerlendirme işlemi olmak üzere üç konuyu dikkate almaktadır (Tunçez, 2011b: 36-37).

2.4-Tarım İşletmelerinde Değerleme:

Vergi Usul Kanunu'nun 276. Maddesine göre tarımsal faaliyetlerin değerlendirilmesi ; *“Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli, zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275. Maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır”* olarak ifade edilmektedir (Gökgöz, 2012: 77).

Tarım muhasebesine yönelik yapılmış olan değerlendirme ipotek, vergilendirme, alım-satım ve kamulaştırma gibi amaçlarla belirli farklılıklar gösterdiğinden dolayı değerlendirme envanter çıkarmak amacıyla objektif değere daha yakın olan kıymeti ifade etmektedir. Değerleme tarım muhasebesi açısından dört başlık altında incelenmektedir. Bunlar (Tunçez, 2011a:314).

- a) Piyasa Fiyatı Üzerinden Değerleme
- b) Maliyet Bedeli Üzerinden Değerleme
- c) Gelir Yöntemi Üzerinden Değerleme
- d) İkame (Yeniden Üretim Değeri) Yöntemi Üzerinden Değerleme

Tarım işletmelerine dahil hayvanların Vergi Usul Kanunu'nda değerlemesinin maliyet bedeli ile yapılacağı, maliyet bedelinin belirlenemeyeceği durumlarda ise emsal bedeli üzerinde değerlendirileceği ifade edilmiştir. Emsal bedeli ise tarım işletmesinin bulunduğu mahal için zirai kazanç komisyonlarınca belirlenmiş olan ortalama maliyet bedelidir (VUK, md.277).

2.5- Tarım İşletmelerinde Amortisman:

Amortisman yıpranma payı, aşınma payı ve tükenme payı olarak ifade edilmektedir (Özulucan, 2008: 159). İşletmede aşınmaya, yıpranmaya ve kıymetten düşmeye maruz kalan bir yıldan fazla kullanılan duran varlıkların değerlendirme esaslarına göre hesaplanan değerlerinin, kullanılabilir süre içinde yok edilme payları amortisman olarak tanımlanabilir (<http://www.muhasibesitesi.com/amortisman.html> Erişim Tarihi: 01.02.2017).

İşletmede işlem göreceği süre içinde duran varlıkların değer azalışlarının üretim maliyetlerine yansıtılması, değerlerinin bölümlere ayrılması, yenilenmelerine olanak sağlayacak şekilde değerlerinin azaltılması ve yok edilmesi olarak amortismanı tanımlayabiliriz (Öcal, 2016: 68). Fiziksel ve fonksiyonel nedenlerle işletmenin faaliyetlerini yerine getirmek için kullanmak ya da kiraya verilmek amacıyla satın alınan ya da inşa edilen maddi duran varlıklarda azalışlar meydana gelmektedir. Fiziksel nedenler, varlıkların değerini azaltan aşınma, eskime ve yıpranmadır. Fonksiyonel nedenler ise maddi duran varlığın sahip olduğu hizmetin yerine daha kısa sürede, daha uygun fiyatla ve daha iyi kalitede yeni bir hizmetin sağlanması yani var olan maddi duran varlığın demode olmasına sebep olmaktadır. İşletmenin mevcut varlıklarında meydana gelen değer azalışları maliyet unsuru ya da gider olarak kaydedilmektedir (Tunçez, 2011b: 57).

Canlı varlıkların amortisman işlemi hayvan ve bitki olmak üzere iki grupta ele alınmıştır (Tunçez, 2011a: 314). Tarım işletmelerinde bir yıldan daha uzun süre için sürekli olarak büyükbaş ve küçükbaş hayvanların ürününden yararlanmak amaçlanıyorsa bu hayvanlar duran varlık olarak kaydedilir ve her dönemin sonunda amortismanına tabi tutulur (Özulucan, 2008: 160). Bu canlı varlıkların değerlemesi maliyet bedeli üzerinden değerlendirilir. Eğer maliyet bedeli bulunmuyorsa emsal bedeli üzerinden değerlendirilir. Bu değer aynı zamanda bu varlıkların amortismanına tabi değeridir (Tunçez, 2011a: 314-315). Vergi Usul Kanunu'na göre meyvelikler, bahçeler, bağlar gibi tarım tesisleri ve yapılmış olan yollar amortismanına tabi tutulurken, boş arazi ve

arsalar için amortisman ayrılmaz (Öcal, 2016: 69). VUK canlı varlıklarda amortisman için normal ve azalan bakiyeler yöntemini önermektedir (Yazan, 2010: 57).

Tarım işletmelerinde amortisman konusu hayvan varlıklarında amortisman ve meyve bahçelerinde amortisman olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir (Tunçez, 2011a: 314-315).

- a) **Hayvan Varlıklarında Amortisman;** Küçükbaş ve büyükbaş hayvanları yetiştirip besleyip satmak ya da sürekli olarak ürünlerinden yararlanmak için yetiştirilir (Özulucan, 2008: 160-161). Hayvanlarda amortisman işlemi, süt hayvanlarında süt vermeğe başladığı zaman, diğer hayvanlarda ise kullanılmaya başlandığı zaman olarak kabul edilmektedir. İşletmede besi amacıyla değil satılmak için alınan hayvanlar ise amortisman tabi tutulmazlar (Taştan, 2013: 177).
- b) **Meyve Ağaçlarında Amortisman;** Meyve ağaçlarının dikilip ürün verme çağına ulaştığı dönemden kesim dönemine kadar geçen süre içinde amortisman tabi tutulur. Meyve ağaçlarının büyüüp meyve dönemine gelene kadar bahçe tesis aşamasında olduğundan aşınma ve yıpranma olmayacağından bu dönemde amortisman ayrılmasına gerek yoktur (Tunçez, 2011b: 67-68).

2.6-Tarım İşletmelerinde Vergilendirme:

Türkiye’de tarımın ülke ekonomisine olan katkısı ve gayri safi milli hasılamız içerisindeki yeri 2000’li yıllardaki verilere bakıldığında yaklaşık %15 olması ve ülke nüfusunun yaklaşık olarak yarıya yakınının tarım kesimini oluşturması tarımın ülke ekonomisi için önemini ortaya koymaktadır (Artukoğlu & Shakernagad, 2003: 119-120). Gelişmekte olan ülkeler için tarım sektörü önemli bir konumdadır. Türkiye’de tarımın ekonomi içindeki önemi son yıllarda nispi olarak azaldığı gözlemlenmekte olup ülke nüfusunun önemli bir bölümünü istihdam eden sektör olması, dış ticarete, milli gelire, beslenmeye ve diğer birçok sektöre katkı da bulunması ülke ekonomisindeki önemini devam ettirmektedir (Tunçez, 2011a: 315-316).

Tarım sektörü ile ilgili vergilendirme ilkeleri Türkiye’de 193 sayılı GVK ile belirlenmiş olup, 4369 sayılı yasa ile yapılan değişiklikler tarımda uygulanmaktadır (Gün & Eraktan, 2005). Tarımda vergilendirme iki şekilde yapılmakta olup, bunlar gerçek usulde vergilendirme ve tevkifat (stopaj) usulde vergilendirmedir (Hayran, 2013: 70-71). GVK ‘nun 54. Maddesi ile belirlenen arazi üzerinde zirai faaliyetlerin ölçülerinin üzerinde olması durumunda gerçek usulde vergilendirilirken, ölçülerin altında olması durumunda tevkifat (stopaj)

usulde vergilendirilir (Tunçez, 2011b: 71-72).

Gerçek Usul ile Vergilendirme; GVK ‘na göre gerçek usul ile vergilendirme yapacak olan işletmelerin gelirlerinin zirai işletme hesabına göre mi yoksa bilanço esasına göre mi yapacakları işletmenin isteğine bırakılmıştır (Hayran, 2013: 70-71). “Zirai işletme hesabını seçen işletmeler, işletme hesap defterini tutmak zorundadır. Zirai kazanç Zirai işletme hesabı esasına göre, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki farktır.” Zirai kazancın tespitinde dönem başı mamullerin değeri giderlere, dönem sonu mamullerin değeri ise gelire kaydedilir. Bilanço esasında ise kazancın tespitinde dönem başı ve dönem sonu öz sermayenin farkı göz önünde bulundurulur. “Bu kazancı tespit etmek isteyen işletmeler ise VUK 182’inci maddesine göre büyük defter, yevmiye defteri ve envanter defterini tutmak zorundadırlar” (Tunçez, 2011b: 73). Gerçek usulde vergilendirme yapan işletmeler yaklaşık olarak kazançlarının %15-%35 arasındaki oranı gelir vergisi olarak ödemektedirler (Hayran, 2013: 70-71).

Tevkifat (stopaj) Usulde Vergilendirme; Yasada belirtilen sınırları aşmayan tarımsal işletmeler bu usulde vergilendirmeyi uygulamakta olup, tarımsal ürünlerini satış esnasında satış fiyatı üzerinden yapılan belirli bir kesintidir (Gün & Eraktan 2005). Bu kesinti oranları ise (Tunçez, 2011b:72);

- a) “Ticaret borsalarında tescil ettirilerek ve toptancı hallerinde işlem görerek satın alınan bitkisel ürünler için %2, hayvan ve bunların ürünleri ile kara ve su avcılığı için %1’dir.
- b) Ticaret borsalarının ve toptancı hallerinin dışındaki alım-satım işlerinde bitkisel ürünler için %4, hayvan ve hayvansal ürünler ve kara ve su avcılığı ürünleri için %2’dir.”

Gerçek usulde vergilendirilen işletmeler kesinti ile ödenen vergileri beyanname üzerinden belirlenen gelir vergisinden mahsup etme olanağına sahiplerken, gerçek usul dışında vergilendirilen işletmelerin kesinti ödemeleri nihai vergilendirme olmaktadır (Hayran, 2013: 70-71).

2.7-Tarım İşletmelerinde Devlet Teşvikleri;

Teşvik’in tanımı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü tarafından “belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak için kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve / veya gayri maddi destek, yardım ve özendirmelemdir” şeklinde yapılmıştır (Uluslan, 2008: 415-416). Devlet teşvikleri ülkenin ekonomisine katkıda bulunması bakımından

uygun görülen sektörler kamuya kaynaklarının aktarılması şeklinde tanımlanabilir. Verilen teşviklerin asıl hedefi ülkenin refah seviyesini artırmak olduğu söylenebilir. Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğüne verilen teşvikler; tarım, enerji, imalat, madencilik ve hizmetler olmak üzere beş grupta toplanmaktadır.

Devlet teşviklerinin tarım sektöründeki amaçları (Tunçez, 2011a:316-317);

- Tarımsal ürünlerdeki fiyat istikrarını sürekli hale getirmek,
- Tarım sektörünün gelir seviyesini artırmak,
- İstihdamı sağlayıp artırmak,
- Ürünlerdeki verimliliği artırmak,
- Tüketicinin menfaatini güvenceye almak

3. TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDINA GÖRE CANLI VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

3.1 Tarımsal Faaliyetler Standardının Tarihçesi:

Geçmişte genellikle ülkelerin çoğunda tarımsal faaliyetler küçük ölçekli ve aile fertleri tarafından meydana getirilmesi nedeniyle bu işletmelere kredi veren kurum ve kuruluşlar işletmelerin finansal tablolarına bakmak yerine işletme sahiplerinin namına ve geçmişine bakarak kredi verdikleri için tarımsal faaliyetlerde muhasebeleştirilme hakkındaki standardın meydana getirilmesi göz ardı edilmiştir (Yazan, 2010: 30). Buna karşın günümüzde tarımsal faaliyetler sermaye şirketlerinin bu sektöre yatırım yapmaya başlamasıyla geleneksel yöntemden uzaklaşmaya başlamış bu nedenle de muhasebe sistemi de bu gelişmeden etkilenmiştir (Gökgöz, 2012: 61-62).

Ülkemizdeki tarım sektörlerinden bazılarının borsada işlem gören işletmelerden olması, işletmelerin gereksinim duyduğu kredi ihtiyacını yerli ya da yabancı kredi kuruluşlarından sağlaması gibi durumlar dünya ülkelerinde uygulanan standardın ülkemizde faaliyet gösteren tarımsal işletmeler tarafından da uygulanmasını zorunlu kılmıştır (Antepli, 2014: 90-91). Bu nedenlerden dolayı tarımsal faaliyetlerle ilgili standart 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları 41 Tarımsal faaliyetler standardı olarak 1 Ocak 2003'ten itibaren yürürlüğe girmiştir (Tunçez, 2011b:108).

3.2 TMS-41 Standardının Amacı ve Kapsamı:

Tarımsal Faaliyetler standardının amacı, tarımsal faaliyetlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği konusunu belirlemektir (Kırlıoğlu & Gökgöz,

2012:108-109). Standardın kapsamı ise;

- Canlı varlıklar,
- Hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve
- Devlet teşvikleri

Gibi varlıkların tarımsal faaliyetlerle ilgili olmaları durumunda bu varlıkların muhasebeleştirilmesinde kullanılır (Yılmaz, 2014: 233-234). Tarımsal faaliyetler standartlarının uygulanmadığı alan ise maddi olmayan duran varlıklar ve tarımsal faaliyetlerle ilgili arsaların muhasebeleştirilmesinde uygulanmamaktadır (Süklüm & Akdoğan, 2016: 3-4). Bunlara ek olarak tarımsal faaliyetlerle ilgili taşıyıcı bitkiler ve bu taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi alanında da bu standart uygulanmamaktadır (Hatunoğlu & Kılılı, 2016a: 4-5).

Tarımsal faaliyetler standardı tarımsal ürünlerin hasat noktasına kadar TMS-41 standardına göre muhasebeleştirilirken, hasattan sonra elde edilen ürünler ilgili diğer standartlara göre muhasebeleştirilir (Hatunoğlu & Kılılı, 2016a: 4-5). Örneğin; TMS-41 standardına göre süt büyükbaş hayvandan elde edildiği için bu standarda göre muhasebeleştirilir. Fakat süttten elde edilen peynir, yoğurt gibi ürünler bu standarda göre muhasebeleştirilmez (Tunçez, 2011b: 7). Bir başka örneğe göre buğday üretimi tarımsal bir faaliyettir, ancak buğday unu üretimi hasat sonrası bir ürün olduğu için tarımsal faaliyetler standardına göre muhasebeleştirilmez (Duman, Özpeynirci & İçerli, 2012: 159).

3.3-TMS-41 Kavramsal Çerçeve:

TMS-41 Tarımsal faaliyetler standardında yer alan terimler aşağıdaki gibidir (Ünlü, 2016: 22);

- **Tarımsal Faaliyetler:** “Geri dönüştürülmeye ya da satışa konu olan canlı varlıkların farklı canlı varlıklara ya da tarımsal mamullere dönüştürülmesi ve hasat sürecinin bir firma öncülüğünde yönetimidir” (Ünlü, 2016: 23). Tarımsal faaliyetlerin ortak özellikleri vardır. Bunlar (Gökgöz, 2012: 65);
 1. **Değişim Kapasitesi:** Canlı varlıklar yapıları gereği büyüme, olgunlaşma, çürüme, bozulma ve üreme gibi değişime sahip oldukları için biyolojik dönüşüme uğrarlar (Gökgöz, 2012: 65).
 2. **Değişimin Yönetilmesi:** Yönetim, biyolojik sürecin gerçekleşmesi için gerekli olan nem, verimlilik, sıcaklık ve besin maddesi gibi koşulları korumak ve geliştirmek için dönüşümü kolaylaştırmaktadır (Yılmaz, 2014: 234-235).

3. Değişimin Ölçülmesi: Hasat ve biyolojik dönüşüm süreci sonunda olgunluk protein gibi kalitede ve ağırlık, hacim gibi miktarda ortaya çıkan değişikliklerin ölçülmesi ve izlenmesi yönetimin rutin görevidir (Gökgöz, 2012: 65).

- **Tarımsal Ürün:** “ Firmanın canlı varlıklarının hasadı yapılmış üründür.” Örneğin hayvandan elde edilen süt tarımsal bir üründür (Yılmaz, 2014: 234-235).
- **Canlı Varlık:** “Bitki veya hayatta var olan hayvanlar canlı varlıktır” (Süklüm & Akdoğan, 2016: 4).
- **Biyolojik Dönüşüm:** “Büyüme, bozulma, üretim ve dölleme gibi canlı varlıkların değişimine sebep olan süreçtir” (Okutmuş & Kural, 2015: 258-259).
- **Hasat:** “Canlı varlıkların ölmesi ya da bu varlıklardan ürünün ayrılmasıdır” (Okutmuş & Kural, 2015: 258-259).
- **Satış Maliyetleri:** “Gelir vergileri ve finansman maliyetleri hariç tutularak, bir varlığın satılmasıyla elde edilecek ek maliyettir” (Akbaba, 2015: 83-84).
- **Canlı Varlık Grubu:** “Hayatta var olan hayvan ve bitki topluluklarıdır” (Gökgöz, 2012: 67).
- **Aktif Piyasa:** Piyasada mevcut alıcısı ve satıcısı olan ticareti yapılan homojen mallar ve bu malların fiyatının kamuoyu tarafından öğrenilebilen piyasadır (Antepli, 2014: 95).
- **Defter Değeri:** Canlı varlıkların bilançoda gösterilen değeridir (Tunçez, 2011b: 116).
- **Gerçeğe Uygun Değer:** Bilgili ve istekli gruplar arasında karşılıklı pazarlık ortamında borçların ödenmesi ya da bir varlığın el değiştirmesi durumunda ortaya çıkması gereken miktar olarak tanımlanır (Tunçez, 2011b: 116).

3.4-Canlı Varlıkların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi:

3.4.1- Canlı Varlıkların Aktife Alınması:

Canlı varlıkların değişim kapasitesine (büyüme, olgunlaşma, üreme, çürüme ve yaşamının sona ermesi gibi özelliklere) sahip olması, bu varlıkların makine, bina gibi demirbaş olmadığına önemli bir göstergesidir. Tüm bu özellikler göz önünde bulundurulduğunda tek düzen muhasebe sisteminin yetersiz kaldığı görülmektedir. Bir yıldan uzun süreli varlıklar duran varlıklardır. Fakat canlı varlıkların duran varlıklar dışında başka bir hesapta izlenmesi öngörülmektedir. Bunun için farklı öneriler sunulmuş ama kesin bir

hesap belirlenmemiştir (Ünlü, 2016: 28).

Tablo: Canlı varlıkların Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) göre gruplandırılması;

16-CANLI VARLIKLAR	21-CANLI VARLIKLAR
160-TARLA BİTKİLERİ	210-MEYVE AĞAÇLARI
161-BAHÇE BİTKİLERİ	211-MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR
162-CANLI KÜMES HAYVANLARI	212- CANLI KÜMES HAYVANLARI
163 CANLI SU HAYVANLARI	213-CANLI SU HAYVANLARI
164- CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	214-CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR
165- CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	215-CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR
166- DİĞER CANLI VARLIKLAR	216-DİĞER CANLI VARLIKLAR
167- CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	217-CANLI VARLIKLAR BİRİKMiŞ AMORTİSMAN VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
	218- YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI

Bir yıldan daha az süre elde bulundurulan canlı varlıklar 16'lı canlı varlıklar hesaplarında izlenirken, bir yıldan daha uzun süre elde bulundurulan canlı varlıklar 21'li canlı varlıklar hesaplarında izlenmektedir (Aşan, 2015: 39-40).

Canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi için bazı özelliklerin olması gereklidir. Bunlar (Büyükepeççi & Kağıtçı, 2015: 108);

- İşletmenin canlı varlıklarını geçmiş olaylar sonucu olarak elinde bulundurduğunu kontrol edebilmesi,
- Canlı varlıklara ilişkin gelecekteki ekonomik faydanın işletmeye yönlendirilmesinin muhtemel olması,
- Canlı varlıkların maliyetinin güvenilir olarak ya da gerçeğe uygun değerinin ölçülebilmesi.

Belirtilen üç kriterden birinin eksikliği söz konusu olduğunda canlı varlıkların muhasebeleştirilmesine engel teşkil eder (Çevik, 2015: 46).

3.4.2- Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti, Kazanç ve Kayıpların Muhasebeleştirilmesi:

Tarımsal faaliyetler ve canlı varlıklar TMS-41'e göre gerçeğe uygun değer ile muhasebeleştirilmelidir. Gerçeğe uygun değer ise, bilgili ve istekli gruplar arasında karşılıklı pazarlık ortamında borçların ödenmesi ya da bir varlığın el değiştirmesi durumunda ortaya çıkması gereken miktar olarak tanımlanır. (Usul & Top, 2010: 67). Bu standardın tarımsal faaliyetler ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ile muhasebeleştirilmesini ön görmesinin

sebebi biyolojik dönüşüm ile meydana gelen değişiklikleri en iyi yansıtan model olmasıdır (Tuğay, 2013: 150).

Canlı varlıklar standarda göre, her raporlama dönemi sonunda ve ilk muhasebeleştirildiği tarihte, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek değerlendirilir. Tarımsal ürünler ise hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek değerlendirilir. Bir varlığın elden çıkarılmasıyla ilişkilendirilebilecek gelir vergileri ve finansman maliyetleri hariç olan ek maliyetler satış maliyetleridir (Gökgöz, 2012: 97). Canlı varlıklarda değerlendirme sonucu meydana gelen değer artışları “605 Canlı Varlık Değerleme Farkları” hesabına alacak, meydana gelen değer azalışı ise “628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları” hesabına borç olarak kaydedilmesi önerilir (Taştan, 2013: 32).

Canlı varlık ve tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinin tespitinde aktif bir piyasanın olup olmadığı durumu göz önünde bulundurulmalıdır. Aktif bir piyasanın olduğu durumda, söz konusu piyasada gerçeğe uygun değer belirlenmesinde esas alınacak olan fiyat bu piyasada açıklanmış olan fiyattır. Eğer işletme birden fazla piyasaya ulaşma olanağına sahip olursa, ulaştığı bu farklı piyasalardaki oluşan en uygun fiyatı kullanır (Gökgöz, 2012: 97-98). Aktif bir piyasanın olmaması durumunda ise gerçeğe uygun değer aşağıdaki kriterlere göre belirlenir (Yılmaz, 2014: 237).

- İşlem tarihi ile bilanço günü arasında önemli ve gözle görülür bir şekilde ekonomik dalgalanma olmuşsa en son satış fiyatı,
- Benzer varlıkların piyasa fiyatı,
- Büyükbaş hayvanların et kilogram değeri, meyvelerin yüzölçümü, değeri gibi göstergeler esas alınabilir.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespit edilmemesi ve net gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde hesaplanamadığı durumlarda canlı varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilirler. Maliyet değeri, canlı varlıklar ve sadece ilk kayda alınma durumunda kullanılacak olup, maliyet toplam değerinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılıklarının çıkarılması ile ulaşılan net değer olarak ifade edilir. Canlı varlıkların ilk kayda alınma durumundan sonraki her durumda da net gerçekleşme değeri ile değerlendirilmesi gerekmektedir (Yazan, 2010: 44).

Bir canlı varlığın muhasebeleştirilmesi işleminde gerçeğe uygun değerinden tahmini Pazar yeri maliyetlerinin düşülmesi sonucu ortaya kazanç ve kayıplar çıkmaktadır. Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen bu değişim dönem sonu işleminde dönem karı veya dönem zararı olarak dikkate

alınmalıdır. Bu işlem ise gelir tablosu hesapları içinde yer alır (Akbaba, 2015: 87-88). Standarda göre canlı varlıklarda ilk muhasebeleştirmede meydana gelen kara örnek olarak bir buzağının doğması verilirken, zarara örnek olarak ise varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetinin indirilmesi verilebilir (Hatunoğlu & Kılılı, 2016a: 7). İlk kayda alma işleminden sonra meydana gelen kar zarar durumu 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı ve 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabında izlenecektir (Yazan, 2010: 45).

3.4.3-Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerde Amortisman:

Maddi duran varlıklarda meydana gelen aşınma, eskime gibi nedenler sonucundaki değer düşüklüğü amortisman olarak tanımlanmaktadır (Kırlioğlu & Gökgez, 2012: 115). Standarda göre canlı varlıkların değerlendirilmesi gerçeğe uygun değer ile belirlenip, ortaya çıkan değer azalış veya artışları dönem net karı veya zararı olarak gösterilmelidir (Taştan, 2014: 178). Standarda göre canlı varlıkların amortisman ayrılmasında değerlendirme yaklaşımı benimsenmiştir. Bu yaklaşımı benimsenmesinin sebebi ise canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri ile değerlemesinin yapılmasıdır. Bu yaklaşıma göre amortisman tutarı ise canlı varlıkların dönem başı değerinden dönem sonu değeri çıkarılarak aradaki değer farkından oluşur (Tunçez, 2011b: 140).

Canlı varlıklar ve tarımsal ürünler ilk defa muhasebeleştirildiğinde maliyet bedeli ile değerlendirilmiştise, amortisman tabi değer maliyet bedeli ile belirlenir, eğer gerçeğe uygun değer ile ilk muhasebeleştirmede değerlendirilmiştise amortisman tabi değer gerçeğe uygun değeri ile belirlenir (Tunçez, 2011a: 323-324).

Tarım işletmelerinde hayvan varlığında amortisman ve meyve bahçelerinde amortisman olmak üzere iki başlıkta ele alınmaktadır (Tunçez, 2011a: 323-324).

- a) **Hayvan Varlığında Amortisman:** Hayvanların amortisman tabi tutulmasında temel hedef hayvanların ürün vermiş olması olup henüz ürün vermemiş hayvanlar amortisman tabi değildir. Hayvanların ürün verme aşamasından başlayıp kasaplık et haline gelinceye kadar geçen dönem amortisman tabi tutulan dönemdir. Büyükbaş ve küçükbaş hayvanlar besi amacıyla alınıp alım satım işlemi yapılacağı için ve bu hayvanların ürünlerinden yararlanılmayacağı için bu amaçla alınmış hayvanlar bir yıldan daha uzun süre elde bulundurulmaları dahi amortisman tabi olmamaktadırlar (Okutmuş & Kural, 2015: 265). Hayvanlarda amortisman başlama zamanı süt hayvanlarında süt vermeye

başladıkları zaman diğer hayvanlarda ise ürün vermeye başladıkları zamandır (Taştan, 2014: 178-179).

- b) **Meyve Bahçelerinde Amortisman:** Meyve bahçelerinin amortismanına tabi tutulmasında temel hedef ağaçların verim çağına ulaşmasıdır. Amortismanın uygulandığı dönem ağaçların verim çağına ulaştığı dönemden kesim aşamasına kadar geçen yıllardır (Tunçez, 2011a: 323-324).

3.4.4- Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi:

TMS-41 Standart'ına göre devlet teşvikleri maliyet değeri ile değerlendirilmiş canlı varlık devlet teşvikleri ve gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş canlı varlık devlet teşvikleri olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir (Okutmuş & Kural, 2015: 267).

3.4.4.1.Gerçeğe Uygun Değer İle Değerlenmiş Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri: Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş canlı varlıklarda devlet teşvikleri koşullu ve koşulsuz olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Usul & Top, 2010: 72-73).

- **Koşulsuz Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi:** Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen canlı varlıkların koşulsuz olduğu durumda devlet teşvikleri alacak durumuna geldikleri an kar veya zarar olarak muhasebeleştirilirler (Büyükipekçi & Kağıtçı, 2015: 111).
- **Koşullu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi:** Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen canlı varlıkların koşullu olduğu durumda devlet teşvikleri ancak belirlenen şartlar yerine getirildiği zaman kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir (Öcal, 2016: 74). Devlet teşvikleri şart ve koşulları bakımından farklılıklar arz edebilir. Örneğin verilen bir teşvikin işletmenin 5 yıl faaliyette bulunmasını ve belirlenen süreden daha az sürede faaliyette bulunduğu zaman teşvik iade edilebilir ve teşvik kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilemez. Başka bir taraftan teşvikin belli bir kısmının geçen zamana bağlı olarak işletmece alıkonulmasına izin verilmesi durumunda işletme zaman geçtikçe teşviki kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilebilir (Yazan & Kaya, 2011: 31-32).

3.4.4.2.Maliyet Değeri ile Değerleme Yapılmış Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri: Maliyet değeri ile değerlendirilmiş canlı varlıkların devlet teşvikleri maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılığının düşülmesiyle ölçülmüş bir canlı varlıkla ilgili olması durumunda “

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” uygulanmaktadır (Okutmuş & Kural, 2015: 268-269).

Parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere gerçeğe uygun değerleri ile izlenen tüm devlet teşviklerinin gelir olarak kaydedilmesi için bazı şartları yerine getirmesi gerekmektedir. Bunlar;

- Devlet teşvikleri ile ilgili şartların işletmenin yerine getirmesi,
- İşletme tarafından teşvikin elde edilmesi (Tunçez, 2011a: 324-325).

“TMS 41”de bu konu için atıf yapılan TMS 20, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardı, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımını benimsemiştir. Buna göre gelir tablosunda 602 Diğer Gelirler Hesabı, devlet teşviklerinin kaydedilmesi için uygun görülmektedir” (Yazan, 2010: 49).

4. TARIM VE HAYVANCILIK ŞİRKETLERİNDE BÜYÜKBAŞ HAYVAN ALIM-SATIM İŞLEMLERİNİN MUHASEBE UYGULAMASI

4.1.ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI:

4.1.1 TMS-41’ GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TMS-41 standardına göre 1 yıldan daha kısa süreli satılmak için alınan büyükbaş hayvanlar 16’lı hesap grubunda, 1 yıldan uzun süreli besi amacıyla etinden sütünden yararlanmak amacıyla satın alınan büyükbaş hayvanların ise 26’lı hesap grubunda muhasebeleştirilmesi öngörülmektedir (Aşan, 2015: 39-40, Tuğay, 2013:154, Kırhoğlu & Gökgöz, 2012:119, Özulucan & Deran, 2008: 9-10).

Örnek1: ŞENER Hayvancılık A.Ş. 2 Mart 2015 tarihinde kısa vadede satmak üzere Van’da kurulu olan YILDIZ Hayvancılık A.Ş.’den 20 adet inek satın almıştır. İnekler tanesi %8 KDV hariç 2.500 TL bedeli banka havalesiyle ödenmiştir (Yılmaz, 2014:239-240).

02.03.2015		
164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR	50.000	
164.01 İnekler		
191 İNDİRİLECEK KDV	4.000	
102 BANKALAR		54.000
02.03.2015		

İnekler 4 Mart 2015 tarihinde teslim alınmış, nakliye şirketi %18 KDV hariç 2.000 TL’lik fatura düzenlemiştir.

04.03.2015		
164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR	2.000	
164.01 İnekler		
191 İNDİRİLECEK KDV	360	
329 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		2.360
04.03.2015		

Örnek 2: AKAY işletmesi 05.02.2015 tarihinde 50 adet süt ineğini %8 KDV ile birlikte 43.200 TL 'ye satın almıştır. Süt ineklerinin bedelini peşin ödemiştir (Yazan, 2010: 66).

05.02.2015		
214 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR	40.000	
214.01 Süt İnekleri		
191 İNDİRİLECEK KDV	3.200	
100 KASA		43.200
50 adet süt ineği alımı		
05.02.2015		

Örnek 3: ARAS işletmesi 12.05.2015 tarihinde 153.000TL değerinde mevcut kısa vadeli hayvanlarını satmıştır (Tunçez, 2011b: 163).

12.05.2015		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	153.000	
164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		153.000
164.00 Besi Hayvanları		
Satılan Besi Hayvanlarının Maliyet Kaydı		
12.05.2015		

Örnek4: ALTIN işletmesi 39.900 TL'ye satın almış olduğu olgunlaşmış inekleri 22.08.2015 tarihinde 35.910TL 'ye peşin satmıştır (Tunçez, 2011b:164).

22.08.2015		
100 KASA	35.910	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	3.990	
214 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		39.900
Olgunlaşmış ineklerin satış kaydı		
22.08.2015		

4.1.2.TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde açıklanan bilgilerin uygulamasına örnek göstermek için Iğdır ilinde hayvancılık üretim sektöründe faaliyet gösteren KAFKAS LTD. ŞTİ. İşletmesinin aktifleri arasında yer alan hayvancılık sektörüne ilişkin mali nitelikli işlemlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik örnekler verilmiştir. İşletmenin 2015 yılı mali verileri kullanılmıştır. Stratejik bakımdan gerekli görüldüğü için işletmenin ismi değiştirilmiştir.

01.01.2015		
100 KASA		13.119,80
102 BANKALAR		2.729,62
102 001 İş Bankası	792,57	
102 02 Akbank	262,26	
102 03 Garanti Bankası	812,62	
102 04 Denizbank	150,00	
102 1 Ziraat Bankası	712,17	
120 ALICILAR		63.917,99
120 003 X Alıcısı	52.537,79	
120 007 Y Alıcısı	11.380,20	
153 TİCARİ MALLAR		1.368.809,97
153 0 Mısır Silajı	45.210,00	
153 001 %1'lik Mal Alışı	39.532,00	
153 008 %8'lik Mal Alışı	1.189.202,79	
153 018 %18'lik Mal Alışı	94.865,18	
190 DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ		102.283,43
190 10 Devreden KDV	102.283,43	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		3.398,70
193 00 00 Gelir Vergisi	3.398,70	
252 BİNALAR		418.445,25
252 10 İşletme Binaları	418.445,25	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		8.242,00
253 00 Tesisler	8.242,00	
254 TAŞITLAR		136.595,56
254 02 X Taşıtı	14.406,78	
254 03 Y Taşıtı	10.169,49	
254 04 Z Taşıtı	23.652,00	
254 05 D Taşıtı	18.630,00	
254 06 E Taşıtı	54.237,29	
254 08 Tarım Romorkları	15.500,00	
255 DEMİRBAŞLAR		681.296,10
255 01 Soğutma Grubu	13.158,51	
255 02 Klima	900,00	
255 03 Buzdolabı	1.800,00	
255 04 HP Elektronik El Term.	2.005,03	
255 05 D705 Keysmart Netenok	1.411,02	
255 06 D703 Keysmart Netenok	1.120,34	

255 07 Liebele Dijital 1.186,44		
255 08 Masa 1.272,00		
255 09 BNB 387 Bilgisayar 1.866,95		
255 12 BKE Klima 406,78		
255 13 Casper Era 1.692,72		
255 14 106 LCD 531 1.660,00		
255 15 Beko Casio 398 Sr Yazarkasa 200,00		
255 16 Dolap 1.828,15		
255 17 BSG& GR Elek. Süpürgesi 500,00		
255 18 Samsung Forklift LPG 3.389,83		
255 8 SİMENTAL İNEKLER 641.375,93		
255 9 PVC Doğrama 5.522,40		
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	185.460,24	
280 70 Gelecek Aylara Ait Yönetim Giderleri		
185.460,24		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	217,77	
360 00 1047 Ödenecek Gelir Damga Vergisi 217,77		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		105.235,30
257 40 Taşıtlar Amortismanı		
300 BANKA KREDİLERİ		486.303,27
320 SATICILAR		102.035,66
320 A1 A1 Satıcısı 22.206,80		
320 A2 A2 Satıcısı 13.952,95		
320 A3 A3 Satıcısı 16.031,01		
320 D1 D1 Satıcısı 21.678,09		
320 O1 O1 Satıcısı 7.410,01		
320 O2 O2 Satıcısı 6.096,00		
320 T1 T1 Satıcısı 14.660,80		
331 ORTAKLARA BORÇLAR		1.127.037,68
335 PERSONELE OLAN BORÇLAR		1.736,96
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		3.041,25
360 02 0033 Ödenecek Geçici Vergiler 1.701,43		
360 10 0003 Ödenecek Gelir Stopaj 904,20		
360 99 00 011 Asgari Ücretli (GVK 94/1) 217,81		
360 99 00 012 Diğer Ücretli (GVK 94/1) 217,81		
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		737,10
361 01 01 Ödenecek SGK Primleri 532,98		
361 01 02 Ödenecek SGK İşsizlik Sigortası Primleri		
204,12		
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞI		3.398,70
370 00 Gelir Vergisi Karşılığı 3.398,70		
500 SERMAYE		900.000,00
549 ÖZEL FONLAR		50.000,00
579 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		185.731,23
590 DÖNEM NET KARI		19.259,28

Yukarıdaki dönem başı kaydından da görüldüğü üzere işletme mevcut ineklerini demirbaş olarak kaydetmiştir.

İşletmenin yapmış olduğu satışlarda izlemiş olduğu kayıt aşağıdaki gibidir.

100 KASA	2.229,27	
100.00 Merkez Kasa 2.229,27		
10.01.2015 S 33648 MUHTELİF ALICILAR 103,68		
10.01.2015 S 33649 MUHTELİF ALICILAR 777,60		
10.01.2015 S 33643 MUHTELİF ALICILAR 458,03		
10.01.2015 S 33645 X ŞİRKETİ		
516,37		
10.01.2015 S 33644 MUHTELİF ALICILAR		
247,62		
10.01.2015 S 33641 MUHTELİF ALICILAR		
125,97		
391 HESAPLANAN KDV		165,13
391 00 08 Hesaplanan % 08 KDV 165,		
10.01.2015 S 33648 MUHTELİF		
ALICILAR 7,68		
10.01.2015 S 33649 MUHTELİF		
ALICILAR 57,60		
10.01.2015 S 33643 MUHTELİF		
ALICILAR 33,93		
10.01.2015 S 33645 X ŞİRKETİ		
38,25		
10.01.2015 S 33644 MUHTELİF		
ALICILAR 18,34		
10.01.2015 S 33641 MUHTELİF		
ALICILAR 9,33		
600 YURTIÇI SATIŞLAR		2.064,14
600 10 08 %8 LİK		
MAL SATIŞI 2.064,14		
10.01.2015 S 33648 MUHTELİF		
ALICILAR 96,00		
10.01.2015 S 33649 MUHTELİF		
ALICILAR 720,00		
10.01.2015 S 33643 MUHTELİF		
ALICILAR 424,10		
10.01.2015 S 33645 X ŞİRKETİ		
478,12		
10.01.2015 S 33644 MUHTELİF		
ALICILAR 229,28		
10.01.2015 S 33641 MUHTELİF		
ALICILAR 116,64		

5. SONUÇ:

Tarım insanlıkla beraber var olan bir sektördür. İnsanların fizyolojik ihtiyaçlarını karşılamaında gerekli olan besinler tarım sektörü aracılığı ile elde edilmektedir. Tarımsal ürünler bitkisel ve hayvansal ürünler olmak üzere iki başlık altında ele alınmaktadır. İnsanlar ilk olarak tarım sektörüne küçük ölçekli işletmeler olarak başlamıştır.

Teknolojinin gelişmesi her sektörü etkilediği gibi tarım sektörünü de etkilemiştir. Tarım işletmeleri küçük ölçekli işletmelerin yerini orta ve büyük ölçekli tarım işletmeleri almıştır. İşletmelerin büyümesi iş hacminin artması profesyonel anlamda girdi ve çıktıların, hesapların işlenişinin takibini gerekli kılmıştır. Böylece tarım sektöründe muhasebe çok daha önemli hale gelmiştir.

Çalışmamızda tarımsal ürünlerden hayvansal ürünlerin nasıl muhasebeleştirildiği ele alınmıştır. Hayvan üretimi yapan işletmelerin muhasebe kaydı yaparken öncelikle hayvanları ne amaçla satın aldığı önemlidir. Metinde de bahsedildiği gibi TMS-41’de işletmeler hayvanları besi amaçlı almışsa dönen varlıklara, etinden sütünden ve gücünden yararlanmak için almışsa da duran varlıklara kaydedilmektedir.

Tarımsal faaliyetlerin tek düzene göre değerlemesi piyasa fiyatı, maliyet bedeli, gelir yöntemi ve ikame yöntemi ile yapılmaktadır. Hayvan varlıklarının değerlemesi ise maliyet bedeli biliniyorsa maliyet bedeli üzerinden bilinmiyorsa emsal değeri üzerinden yapılmaktadır. Hayvan varlıklarında amortisman işlemi işletme hayvanı satış amacıyla almışsa amortisman tabi değildir fakat hayvanı besi amacıyla almışsa amortisman tabi tutulmaktadır. Standarda göre hayvanlarda amortisman işlemi hayvanların ürün vermeye başladığı dönemden amortisman ayrılmaya başlanır. Satış amacıyla alınan hayvanlar 1 yıldan daha uzun sürede işletmede kalsa dahi ürünlerinden yararlanılmayacağı için amortisman tabi tutulmamaktadır.

Canlı varlıkların biyolojik dönüşümleri bakımından sürekli farklılıklar göstermesi bu varlıkların bina, makine gibi demirbaş olmadığına önemli göstergesidir. TMS-41 standardına göre literatürde bir yıldan kısa süreli canlı varlıklar 16’lı hesap grubuna, bir yıldan uzun süreli varlıklar 21’li hesap grubuna kaydedilmesi öngörülmektedir. Bu standarda göre canlı varlıkların değerlemesi gerçeğe uygun değerle yapılmaktadır. Çünkü canlı varlıkların biyolojik dönüşümleri sebebiyle bu varlıkların değerini en iyi yansıtan model gerçeğe uygun değer olduğu öngörülmektedir. Tekdüzen muhasebe sistemine göre kayıt tutan ve bu çalışmada da muhasebe kayıtları kullanılan işletme de

dahil olmak üzere çoğu işletme satın aldığı hayvanları 255 Demirbaş hesabında muhasebeleştirmektedir.

6. KAYNAKÇA:

- Akbaba, A. N. B. (2015). Canlı varlıkların değerlemesi, muhasebeleştirilmesi ve raporlaması: Borsa İstanbul'da (BİST) kayıtlı tarım, orman ve balıkçılık alanında faaliyet gösteren işletmelerde analiz. Bitlis Eren Üniversitesi, *BEU. SBE. Dergi.* 4(2), 81-106.
- Antepli, A. (2014). *41 Nolu Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi: Büyükbaş hayvancılık işletmesinde bir uygulama*. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Konya.
- Artukoğlu, M. & Shakernagad, D. (2003). Tarımda vergileme ve vergi potansiyeli üzerine bir araştırma: Ege Bölgesi örneği. *Ege Üniv. Ziraat Fak. Dergi* 40(1), İzmir, 119-126.
- Aşan, Ş. (2015). *Canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi ve bir uygulama*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Programı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- Büyükipekçi, S. & Kağıtçı, A. (2015). Tarımsal faaliyetlerin TMS 41'e göre muhasebeleştirilmesi. *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(1), 105-113.
- Çevik, Z. (2015). *TMS-41 Çerçevesinde kanatlı kümes hayvanlarının değerlendirme ve raporlaması*. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya.
- Duman, H., Özpeynirci, R. & İçerli, M., Y. (2012). Agricultural activities-tas 41: Turkey example. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 2(9), 142-155.
- Gökgöz, A. (2012). *Balık üretme işletmesinde TMS-41 kapsamında ürün maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi*. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya.
- Gün, S. & Eraktan, S. (2005). Tarımsal mülkiyet rejimi ve vergilendirme. *Türkiye Ziraat Mühendisliği Teknik Kongresi*, (2).
- Hatunoğlu, Z. & Kılılı, M. (2016a). Tarım işletmelerinde bitkisel üretim maliyetlerinin TMS 41 çerçevesinde muhasebeleştirilmesi. *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 13, (1), 1-22.
- Hatunoğlu, Z. & Kılılı, M. (2016b). Dünya'da ve Türkiye'de tarım muhasebesi yazımına tarihsel bir bakış. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 3(1), 1-12.
- Hayran, S. (2013). Türkiye'de tarım kesiminin vergilendirilmesi. *İğdır Üni. Fen Bilimleri Enst. Der.* 3(1), 69-72.
- Kırılıoğlu, H. & Çevik, Z. (2016). Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 41 tarımsal faaliyetlerin kanatlı hayvan yetiştiriciliği işletmelerinde uygulanması. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 16 Özel Sayısı.
- Kırılıoğlu, H. & Gökgöz, A. (2012). TMS-41 çerçevesinde tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi: Su ürünleri sektörü uygulaması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2), 107-127.

- Okutmuş, E. & Kural, U. (2015). Bir tarım işletmesinde canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (29), 252-281.
- Öcal D. (2016). *41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-41), vergi usul kanunu ve tekdüzen hesap planı açısından küçük ve büyükbaş canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değerlendirme işlemi*. Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale.
- Özkan, A. (2001). *Büyükbaş hayvancılık işletmelerinde maliyet ve muhasebeleştirilmesi*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara.
- Özulucan, A. (2008). Vergi usul kanunu ve tarımsal faaliyetler standardı çerçevesinde devamlı olarak ürününden yararlanmak amacıyla edinilen küçük ve büyükbaş hayvanların amortisman işlemleri ve muhasebeleştirilmesi. *Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F İşletme Bölümü*, 11(2), 157-182.
- Özulucan, D. & 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 değerlendirme işleminde karşılaşılan güçlükler ve çözüm önerileri. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 25, 1-22.
- Süklüm, N., & Akdoğan, H. (2016). TMS-41 çerçevesinde büyükbaş canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi. *AKÜ İİBF Dergisi*, 18(2)2, 1-9.
- Taştan, H. (2013). Ceviz bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları-41 ve vergi usul kanunu uyarınca amortisman ayrılması ve değerlemesinin karşılaştırılmalı incelenmesi Okan Üniversitesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 25-38.
- Taştan, H. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve vergi usul kanununa (VUK) göre büyükbaş canlı varlıklar için amortisman ayrılmasının karşılaştırmalı incelenmesi. *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 175-184.
- Tokay, S., M., & Deran, A. (2011). Tarım sektöründe ve tarım sektörünün önemli bir alt dalı olan meyve bahçesi işletmelerinde muhasebenin gereği, belge ve defter düzeni. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 4(1), 40-55.
- Tuğay, O. (2013). Türkiye Muhasebe Standardı 41'e göre canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespiti ve muhasebeleştirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(8), 148-165.
- Tunçez, H. A. (2011a). Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 çerçevesinde incelenmesi: Bir tarım işletmesinde örnek uygulama. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi*, 14(1-2), 311-328.
- Tunçez, H. A. (2011b). *Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 çerçevesinde incelenmesi: Bir tarım işletmesinde örnek uygulama*. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Konya.
- Uluslan, H. (2008). Türk muhasebe hukuku çerçevesinde devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması. *Bozok Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(2), 415-433.

- Uşul, H., & Top, T. (2010). TMS 41'e göre büyükbaş hayvancılık faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, (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 ineklik bir işletme örneği*. Bozok Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Yozgat.
- Yazan, Ö. (2010). *Canlı varlıkların TMS-41 çerçevesinde muhasebeleştirilmesi*. Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon.
- Yazan, Ö. & Kaya, U. (2011). Canlı varlıkların Türkiye Muhasebe Standardı 41'e göre muhasebeleştirilmesi. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (1), 27-42.
- Yılmaz, E. (2014). TMS-41 tarımsal faaliyetler standardı kapsamında büyükbaş canlı varlıkların değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, (22), 232-248.
- (<http://www.muhasebesitesi.com/amortisman.html> Erişim Tarihi:01.02.2017).
- (<http://www.turkhukuk sitesi.com/mevzuat.php?mid=7218> Erişim Tarihi: 30.01.2017)