

T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANSMAN ANABİLİM DALI

**41 NOLU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS 41), VERGİ USUL
KANUNU VE TEKDÜZEN HESAP PLANI AÇISINDAN KÜÇÜK VE
BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE
DEĞERLEME İŞLEMİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Derman ÖCAL

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Ekrem YILDIZ

Mayıs-2016
Kırıkkale

T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANSMAN ANABİLİM DALI

**41 NOLU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS 41), VERGİ USUL
KANUNU VE TEKDÜZEN HESAP PLANI AÇISINDAN KÜÇÜK VE
BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE
DEĞERLEME İŞLEMİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Derman ÖCAL

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Ekrem YILDIZ

Mayıs-2016
Kırıkkale

ONAY

Derman ÖCAL tarafından hazırlanan '41 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşlem' başlıklı bu çalışma, 19.01.2016 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda (*oybirliği/oyçokluğu*) ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından *Muhasebe ve Finansman Anabilim* dalında *Yüksek Lisans* tezi olarak kabul edilmiştir.

(imza)

[Unvanı, Adı ve Soyadı] (Başkan)

.....

[İmza]

[Unvanı, Adı ve Soyadı]

.....

[İmza]

[Unvanı, Adı ve Soyadı]

.....

[İmza]

[Unvanı, Adı ve Soyadı]

.....

[İmza]

[Unvanı, Adı ve Soyadı]

.....

Kişisel Kabul Sayfası

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum 41 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşlemi adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve faydalandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak faydalanılmış olduğunu beyan ederim.

18.01.2016
Derman ÖCAL
İmza

ÖNSÖZ

Tüm sektörlerde olduğu gibi tarım sektöründe de yatırımcılara ve ilgili kişilere tarım sektörü hakkında gerekli bilgilerin doğru, güvenilir ve anlaşılır bir biçimde sunulması gerekmektedir. Mevcut Türk Vergi Mevzuatı ve Tekdüzen Hesap Planı bu işlevi gereğince yerine getirememektedir.

Uluslararası düzeyde raporlama yapılabilmesi için ve elde edilen verilerin tüm dünyada geçerliliğini sağlayıp anlaşılır olabilmesi amacı ile Türkiye Muhasebe Standartları'nın 41 numaralı maddesi gereğince raporlama işleminin yapılması ve yapılacak kayıtların daha açık, anlaşılır ve doğru bilgiler içermesi söz konusu işletmelerin bu maddeyi özveri ile uygulamaları son derece önemlidir.

Çalışmamın her aşamasında görüş ve önerilerini esirgemeyen Sayın Hocam Prof. Dr. Ekrem YILDIZ'a, yardımlarını esirgemeyen Sayın Hocalarım Arş. Gör. Bahadır UYSAL, Doç. Dr. Suphi ARSLANOĞLU ve Doç. Dr. Selçuk KENDİRLİ, gerekli desteği veren işletme bilgilerini, kaynaklarını esirgemeyen, özellikle de bir tarım işletmesinde incelemeler yaparak çalışmama büyük katkı sağlayan Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. Ve Tic. A.Ş.'ne, manevi destekte bulunan aileme ve Büşra GÜLENCİ'ye teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Derman ÖCAL

ÖZET

ÖCAL, Derman, 41 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşlemi, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale, 2015.

Canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinin diğer tarım işletmelerinin varlıklarından farklı olmasının en önemli sebebi canlı varlıkların doğma, büyüme, olgunlaşma, üreme, yaşlanma ve ölüm gibi biyolojik dönüşüme uğramalarıdır.

Canlı varlıkların biyolojik dönüşümlerini göz önünde bulundurarak muhasebeleştirilme işlemlerinin gerçekleştirilmesi Türkiye Muhasebe Standardı 41, Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında yapılmalıdır. Böylelikle amacı gerçekçi finansal bilgiler sağlamak ve sunmak olan muhasebeleştirme ve raporlama işlemi gereğine uygun biçimde yapılmış olacaktır. Ancak bu amacın gerçekleşmesi için THP'ye birtakım düzenlemeler getirilmesi gerekmektedir.

Çalışmada devletin en önemli gelir kaynaklarından birisi olan vergi THP ve VUK açısından oldukça düşük çıktığından uluslararası muhasebe sistemine uyarlanmış Türkiye Muhasebe Standartları uygulanmalıdır. Bu nedenle çalışmada Türkiye Muhasebe Standartları ve Tarımsal Faaliyetler çerçevesinde genel bilgiler verilmiş, Türk Vergi Mevzuatı ve Standartlar karşılaştırmalı olarak uygulama üzerinde anlatılmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Canlı Varlıklar, Tarımsal Ürün, Vergi Usul Kanunu, TMS 41, Gerçeğe Uygun Değer.

ABSTRACT

ÖCAL, Derman, Small And Great Cattle Biological Assets Valuation And Accounting In Accordance With Turkish Accounting Standard (TAS41) 41, Tax Procedure Law, The Uniform Chart Of Accounts, Master's Thesis, Kırıkkale, 2015

The most important reason behind the different accounting between the recognitions of living organisms and the other agricultural enterprises is that living organisms have biological transformation like birth, growth, maturation, reproduction, ageing and death.

Having regard to the biological transformation of living assets, recognition process should be carried out in accordance with the Turkish Accounting Standard 41, Agricultural Activities Standard. Accordingly the recognition and reporting process with the aim of providing fair financial information, is carried out appropriately. However, a number of arrangements for THP are required for realizing this aim.

In this study, because of the tax with regard to THP and VUK, which is one of the most important source of the income for the state is determined as low, Turkish Accounting Standards adapted to the international accounting system have to be applied. Therefore, in this study, general information is given within the framework of Turkish Accounting Standards and Agricultural Activities. Turkish Tax Legislation and Standards are explained on an application comparatively.

Keywords: Living Assets, Agricultural Product, Tax Procedure Law, Turkish Accounting Standard 41, Fair Value.

SİMGELER ve KISALTMALAR DİZİNİ

A.g.e.	: Adı Geçen Eser
A.g.t.	: Adı Geçen Tez
A.g.m.	: Adı Geçen Makale
APF	: Aktif Piyasa Fiyatı
BVPF	: Benzer Varlıkların Piyasa Fiyatı
D.İ.G.	: Direkt İşçilik Gideri
D.İ.M.M.G.	: Direkt İlk Madde Ve Malzeme Gideri
D.İ.S.	: Direkt İşçilik Saati
ESİF	: Enson İşlem Fiyatı
EGD	: En Güvenilir Değer
G.Ü.G.	: Genel Üretim Gideri
GUD	: Gerçeğe Uygun Değer
G.Y.G.	: Genel Yönetim Gideri
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IAS	: International Accounting Standarts (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	: International Accounting Standarts Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IFRS	: International Financial Reporting Standarts (Uluslararası Finansal Raporlama Standardı)
NNABD	: Net Nakit Akışların Bugünkü Değeri
md.	: Madde
MDV	: Maddi Duran Varlık
s.	: Sayfa
SOF	: Sektör Ortalama Fiyatı
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
THP	: Tekdüzen Hesap Planı

TMD	: Tarihi Maliyet Değeri
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMS 41	: 41 No'lu Türkiye Muhasebe Standartları
TMS 20	: 20 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu



TABLolar

Tablo 1: Canlı Varlıkların Alt Gruplarının Oluşturulması.....	8
Tablo 2: Büyükbaş Canlı Varlıkların Sınıflandırılması.....	10
Tablo 3: TMS 41 Kapsamında Olan ve Kapsam Dışında Kalan Tarımsal Faaliyetler.....	15
Tablo 4: TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatı'nda, Tarımsal Faaliyetlerle İlgili Yaklaşımların Karşılaştırılması.....	67
Tablo 5: Hayvancılık Teşvikleri.....	78
Tablo 6: Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş. Canlı Varlıkları ve Kayıtlı Değeri.....	81
Tablo 7: Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş.'nin Sahip Olduğu Maddi Duran Varlıklar.....	82
Tablo 8: Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş. 2015 Yılı Üretim Maliyet Tablosu.....	84
Tablo 9: Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş. Gider Yeri Dağıtım Anahtarı.....	84
Tablo 10: Hizmet Gider Yeri Dağıtım Anahtarı.....	84
Tablo 11: Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş. 2015 Yılı Gelir ve Giderleri.....	85
Tablo 12: Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş. 01.01.2015 Tarihli Açılış Bilançosu.....	88
Tablo 13: Genel Geçici Mizan.....	96
Tablo 14: 2015 Yılında Gerçekleşen Büyükbaş Hayvan Hareketleri.....	97
Tablo 15: Tesis, Makine ve Cihazların Amortisman Giderlerinin Gider Yerlerine Göre Dağıtımını.....	99
Tablo 16: Amortisman Giderleri Dağıtım Tablosu.....	101
Tablo 17: I. Dağıtım Tablosu.....	103
Tablo 18: II. Dağıtım Tablosu.....	105
Tablo 19: Büyükbaş Hayvanların Gerçeğe Uygun Değeri.....	107
Tablo 20: Kesin Mizan.....	115

Tablo 21: Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş. 31.12.2015	
Tarihli Kapanış Bilançosu.....	116
Tablo 22: Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş. 01.01.2015	
31.12.2015 Dönemi Ayrıntılı Gelir Tablosu.....	117
Tablo 23: Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş. 01.01.2015	
Tarihli Açılış Bilançosu.....	119
Tablo 24: Genel Geçici Mizan.....	128
Tablo 25: Amortisman Giderleri Dağıtım Tablosu.....	130
Tablo 26: I. Dağıtım Tablosu.....	132
Tablo 27: II. Dağıtım Tablosu.....	133
Tablo 28: Kesin Mizan.....	142
Tablo 29: Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş. 31.12.2015	
Tarihli Kapanış Bilançosu.....	143
Tablo 30: Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş. 01.01.2015	
31.12.2015 Dönemi Ayrıntılı Gelir Tablosu.....	144

ŞEKİLLER

Şekil 1: Gerçeğe Uygun Değer.....	29
Şekil 2: Teşvik Türlerine Göre Muhasebeleştirme Yöntemleri.....	72



İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
SİMGELER VE KISALTMALAR.....	IV
TABLolar.....	VI
ŞEKİLLER.....	VIII
İÇİNDEKİLER.....	IX
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TARIMSAL FAALİYETLER.....	3
1.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Tanımı ve Önemi.....	3
1.2. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Özellikleri.....	4
1.3. TMS 41 Kapsam ve İçerik.....	7
1.4. Canlı Varlık Türleri.....	8
1.4.1. Tarla Bitkileri.....	8
1.4.2. Bahçe Bitkileri.....	9
1.4.3. Canlı Kümes Hayvanları.....	9
1.4.4. Büyükbaş Canlı Varlıklar.....	9
1.4.5. Küçükbaş Canlı Varlıklar.....	10
1.4.6. Canlı Su Hayvanları.....	11

İKİNCİ BÖLÜM

2. 41 NUMARALI TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI.....	12
2.1. 41 Numaralı Tarımsal Faaliyetler Standardına İlişkin Açıklamalar.....	13
2.2. TMS 41 İçinde Yer Alan Önemli Terimler.....	16
2.2.1. Genel Tanımlar.....	16

2.2.2 Özel Tanımlar.....	18
2.3.Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	21
2.3.1. Gerçeğe Uygun Değer ve Tespiti.....	21
2.3.1.1. Aktif Bir Piyasanın Bulunmaması Halinde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti.....	24
2.3.1.2. Canlı Varlığın Mevcut Durumunun Farklılık Arz Etmesi Halinde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti.....	24
2.3.2. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Biçimde Belirlenememesi.....	26
2.3.3. Ölçüm Yöntemleri.....	30
2.3.3.1. Piyasa Fiyatı Yöntemi.....	30
2.3.3.2. En Son Piyasa İşlem Fiyatı.....	30
2.3.3.3. Benzer Varlıkların Piyasa Fiyatı.....	30
2.3.3.4. Sektör Emsal Fiyatları.....	31
2.3.3.5. Net Nakit Akışları Yöntemi.....	31
2.3.3.6.Maliyet Değeri Yöntemi.....	31
2.3.4. Canlı Varlıklara İlişkin Kar ve Zararın Raporlanması.....	31
2.3.5. Canlı Varlıkların TMS 41 Kapsamında Sınıflandırılması.....	33
2.3.5.1. 16 Dönen Varlıklar Grubunda Canlı Varlıklar.....	34
2.3.5.2. 21 Duran Varlıklar Grubunda Canlı Varlıklar.....	38
2.3.6. Dönen Varlık Niteliğindeki Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi...42	
2.3.7. Duran Varlık Niteliğindeki Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi...44	
2.3.8. Dönen Varlıklarda İzlenecek Büyükbaş Hayvanlar.....46	
2.3.8.1. Kısa Vadede Satılmak Üzere Alınan Büyükbaş Canlı Varlıklar...46	
2.3.8.2. Yarı Mamul Olarak Alman ve Yetişkin Olarak Satılan Büyükbaş Hayvanlar.....	47
2.3.8.3. İşletmede Doğup Büyüyen ve Bir Yıl İçinde Satılan Büyükbaş Canlı Varlıklar.....	49
2.3.9. Duran Varlıklarda İzlenecek Büyükbaş Canlı Varlıklar.....52	
2.3.9.1. Duran Varlık Niteliğindeki Büyükbaş Canlı Varlığın Satın Alınması.....	52
2.3.9.2. İşletme İçinde Yetiştirilip Duran Varlık Amaçlı Kullanılacak Büyükbaş Canlı Varlıklar.....	53

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. BÜYÜKBAŞ VE KÜÇÜKBAŞ CANLI VARLIKLARIN TMS 41 VE VUK' A GÖRE DEĞERLENMESİ VE DEĞER DEĞİŞİKLİĞİ İŞLEMLERİNİN KARŞILAŞTIRMALI ANLATIMI.....	54
3.1. Vergi Usul Kanununa Göre Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıklarda Değerleme.....	54
3.2. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıklarda Değerleme.....	55
3.3. Vergi Usul Kanununa Göre Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıklardaki Değer Değişikliğinin Muhasebeleştirilmesi.....	56
3.4. Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardın Göre Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıklardaki Değer Değişikliğinin Muhasebeleştirilmesi...57	
3.5. Canlı Varlıklarda Amortisman.....	68
3.5.1. VUK'a Göre Canlı Varlıklarda Amortisman.....	68
3.5.2. TMS 41'e Göre Canlı Varlıklarda Amortisman.....	69
3.5.2.1. TMS'ye Göre Amortisman Yöntemleri.....	69
3.5.2.1.1. Doğrusal Amortisman Yöntemi.....	69
3.5.2.1.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi.....	70
3.5.2.1.3. Üretim Miktarı Yöntemi.....	70
3.5.3. Amortisman Hesaplamaları.....	70
3.6. Devlet Teşvikleri.....	72
3.6.1. Gerçeğe Uygun Değerle Değerlemeye Tabi Tutulmuş Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri.....	73
3.6.1.1. Koşulsuz Devlet Teşviklerinin Muhasebe İşlemleri.....	73
3.6.1.2. Koşullu Devlet Teşviklerinin Muhasebe İşlemleri.....	74
3.6.1.2.1. Gelire İlişkin Teşviklerin Raporlanması.....	75
3.6.1.2.2. Varlıklara İlişkin Teşviklerin Raporlanması.....	76
3.6.1.2.3. Maliyet Değeriyle Değerlemeye Tabi Tutulmuş Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvik.....	77

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. TMS 41, THP VE VUK ÇERÇEVESİNDE HAYVANCILIK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE İŞLEMLERİNE YÖNELİK UYGULAMA.....	80
4.1. Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık Sanayi ve Dış Tic. A.Ş. Hakkında Genel Bilgiler.....	80
4.2. İşletmenin TMS 41 Kapsamında Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerine İlişkin Finansal İşlemler ve Muhasebe Kayıtları.....	85
4.2.1. Dönem Sonu İşlemleri.....	96
4.2.1.1. Envanter İşlemleri.....	96
4.2.2. Kapanış Kayıtları.....	108
4.3. THP ve VUK Çerçevesinde Muhasebe İşlemleri.....	119
4.3.1. Dönem Sonu İşlemleri.....	128
4.3.1.1. Envanter İşlemleri.....	129
4.3.2. Kapanış Kayıtları.....	135
SONUÇ.....	147
KAYNAKÇA.....	149

GİRİŞ

Tarımsal faaliyetlerin konusunu canlı varlık ve tarımsal ürünler oluşturmaktadır. Canlı varlıklar, çeşitli yönlerden diğer varlıklardan farklılık göstermektedirler. Canlı varlıkların doğum yoluyla çoğalması, hastalık, yaşlılık gibi durumlarda değerlerinin düşmesi gibi nedenlerle, bu varlıkların değerlemesinde ve mali tablolarda sunulmasında özellikli durumlar ortaya çıkmaktadır. Canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi, değerlemesi ve mali tablolarda sunulması ile ilgili gerek ulusal gerekse uluslararası mevzuatta çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu bağlamda 2003 yılında ‘tarımsal faaliyetler’ ile ilgili 41 no’lu Uluslararası Muhasebe Standardı ve buna bağlı olarak 2006 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) tarafından 41 no’lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS)’nin yayınlanmasıyla tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda sunulması esasları belirlenmiştir.¹

TMS 41, işletmelerin şeffaflığı ve vergi açısından oldukça önem arz etmektedir. THP ve VUK çerçevesinde yapılan kayıtlar tam anlamıyla bir açıklık getirmediği ve işletmenin taraflarından olan devlet kanadını vergi açısından zarara uğratması sebebi ile TMS 41 benimsenmeli ve tüm işletmelerde uygulanmalıdır.

Bu çalışmada THP, VUK ve TMS 41 karşılaştırmalı olarak ele alınıp şuan yürürlükte bulunan uygulamanın eksik yanlarının ortaya çıkarılması amacıyla yapılmıştır.

Çalışma 4 bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde tarımsal faaliyetler ve tarımsal faaliyetler içerisine giren canlı varlıklar sınıflandırılmıştır. İkinci bölümde 41 no’lu Türkiye Muhasebe Standardı içeriği ve kapsamı yer almaktadır. Üçüncü bölümde canlı varlıkların TMS 41, VUK ve THP çerçevesinde muhasebeleştirilmesi, değerlendirilmesi ve değer değişikliği işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili açıklamalara ve örneklere yer verilmiş olup son bölüm olan dördüncü bölümde tarımsal faaliyet gösteren Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş.

¹ Erdal YILMAZ, ‘TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi’, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Sayı: 22, 2014, s.21.

hakkında araştırmalar yapılarak güncel veriler çerçevesinde TMS 41'e uyarlanmış muhasebe uygulamasına yer verilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

1. TARIMSAL FAALİYETLER

Tarımsal faaliyet; bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi, kalite ve verimlerinin yükseltilmesi, uygun koşullarda korunması, işlenip değerlendirilmesi ve pazarlanmasıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre arazide, deniz, göl ve nehirlerde ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasıdır.

1.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Tanımı ve Önemi

Tarımsal faaliyet muhasebesi; tarım işletmelerinin faaliyetlerinden doğan finansal işlem ve olayları kaydeder, özetler, yorumlar ve bunlardan yararlı sonuçlar çıkarır.

Tarım faaliyetlerinde üretim önemli biçimde doğa koşullarından etkilenmekte, bu koşullara göre bitki ve hayvansal varlıklarda farklı değer artışları ortaya çıkmaktadır. Ürünün doğanın etkisiyle değer kazanması nedeniyle tarımda değerlendirme yöntemlerinde farklılıklar vardır. Tarım faaliyetinde bir ürünün üretim işlemi takvim yılı boyunca devam etmemekte, çeşitli farklı faaliyetler, yılın birkaç ayında yapılmaktadır. Bu durum, tarımdaki üretim girdileri ile elde edilen ürünler arasında dönem farklılıkları oluşturmaktadır. Bu dönem farkları temel alınacak olan muhasebe dönemini de etkilemektedir. Toprağın verimini artırıcı gübreleme, derin sürme ve sulama için yapılan harcamalar birkaç muhasebe dönemi ile ilgilidir.² Bu nedenle tarımsal faaliyet muhasebesi objektif kayıtların tutulması ve raporlanması sürecinde oldukça önem arz etmektedir.

² Feriştah SÖNMEZ, **Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi**, Altın Nokta, İzmir, 2006, s.32.

1.2. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Özellikleri

Tarımsal faaliyet muhasebesini, işletmenin finansal ve fiziksel durumu ile ilgili bilgi sağlamak şeklinde tanımlanır. İşletme sahipleri, muhasebeden sağlanan bu bilgileri, analiz edip yorumladıklarında, gelecekle ilgili daha sağlıklı kararlar alabilirler.

Tarımsal faaliyet muhasebesi;³

- İşletmenin yıldan yıla finansal değişikliklerin izlenmesi,
- İşletme performansının analiz edilmesi,
- Tarımsal faaliyetlerle ilgili kârın ortaklar arasında adil olarak paylaşılmasını sağlaması,
- Gelecekle ilgili plan ve bütçelerin hazırlanmasına yardımcı olması,⁴
- Vergi matrahının hesaplanması,
- İşçi ücretlerinin belirlenmesine katkıda bulunması,
- Ürün fiyat politikalarının belirlenmesine katkıda bulunması nedeni ile önemi oldukça öne çıkan bir sistemdir.

Tarımsal faaliyet muhasebesinin en önemli özellikleri;

Üretim süreci ve sonuçlarının belirlenmesi ve raporlanmasının sağlaması; tarım muhasebesi işletme kavramı yerine tarım işletmesi kavramı kullanmaktadır. Bu nedenle tarımsal faaliyet muhasebesi; tarım işletmelerinde, tarımsal faaliyetlerle ilişkili olarak gerçekleştirilmesi gereken işlemler ile ilgili kayıtların, hesaplanması zorunlu olan maliyetlerin ve alınması gereken yönetsel kararların belirlenmesi gerekçesiyle genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi alanlarındaki konularla da ilişkili olmak durumundadır. Bu gerekçe ile ilgili olarak tarımsal faaliyet muhasebesi, geleneksel anlamda bir zorunluluk olarak devlete karşı yükümlülüklerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılması ile birlikte işletmenin üretim sürecinden üretim sonuçlarına, kuruluşundan yatırımlarına kadar birçok alanda karar vermesine yardımcı olan bir sistemdir. Bu işlevi, farklı faaliyet aşamalarında alınması gereken kararların belirli kanıt ve yorumlara dayanması,

³ Nalan AKDOĞAN ve diğerleri, **Sektörel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, s.504.

⁴ Raymond R. BENEKE, **Managing The Farm Business**, Jhon Willey and Sons Inc, New York, 1966, s.405.

işletmenin üretim sürecinin seyrinin belirlenmesi, hedeflenen ile gerçekleşen üretim arasındaki ilişkilerin analiz edilmesi için gerekli bilgilerin karar alıcılara sunulması yoluyla gerçekleştirir.⁵

Faaliyet çeşidine göre işlem yapması; tarımsal faaliyetlerin çeşitliliği ve bu faaliyetlere yönelik örgütlenmiş tarım işletmelerinin varlığı nedeniyle tarım muhasebesinde bazı uygulama farklılıkları göze çarpmaktadır. Tarım sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin büyüklüklerinin birbirlerinden farklı olması muhasebenin de bu doğrultuda şekillenmesi sonucunu ortaya çıkarmış, küçük, orta ve büyük tarım işletmeleri ayrımı nedeniyle bu işletmelerde uygulanacak muhasebe usulleri ve defter sistemleri zorunlu olarak farklılaşmıştır.⁶

Türkiye’de tarım işletmelerinin oldukça önemli bir kısmını küçük ölçekli işletmeler oluşturmaktadır. Özellikle bu tarz tarım işletmelerinde çiftçi ile ailesinin hayatı arasında sıkı bir bağ vardır. Çiftçiler ve ailelerinin bu tarım işletmelerinde hem işçi olarak çalışmaları, hem de üretilen ürünleri bizzat tüketmeleri, ilgili tarım işletmelerinde elde edilen kazancın önemli bir kısmının işletme kârı değil, çiftçi ve ailelerinin emeklerinin karşılığı olabileceği sonucunu göstermektedir. Öz-tüketim miktarı olarak nitelendirilen çiftçi ve ailesinin ihtiyaç duyduğu ve tükettiği tarım ürünü miktarının fazlalığı göz önünde bulundurulmadığında kazancın tam ve doğru bir şekilde hesaplanmasını engellemektedir. Bu nedenle tarımsal faaliyet muhasebesinde, çiftçi ve ailelerinin üretimini gerçekleştirdikleri tarım ürünlerinden tükettikleri miktarı ve emek karışımı göz önünde bulundurmalıdır.⁷

Tamamlaşma (Integration) işlevini dikkate alması; tamamlaşma olarak nitelendirilen çok yönlü tarımsal faaliyette bulunma işlevi, tarım işletmeleri açısından bir ekonomik zorunluluktur. Hububat üretiminin yanında küçükbaş-büyükbaş hayvancılık ve/veya arıcılık ile meyve bahçeciliğinin aynı anda yapılması bu duruma örnek olarak verilebilir. Bu tarz tarımsal faaliyet, kendi içerisinde kısmi bir dönüşüme (arıcılık ve meyve bahçeleri, hayvancılık ve hububat üretim kalıntısı

⁵ Ömer Faruk DEMİRKOL, ‘Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması’, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s.26.

⁶ Hasan DOĞAN, **Çiftçinin Gelir Vergisi ve Tarım İşletmelerinde Muhasebe**, Kent Matbaası, Adana, 2008, s.148.

⁷ Hasan DOĞAN, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefi Tarım İşletmelerinde Vergiler ve Muhasebe**, Ankara, 2004, s.148-149.

ilişkisi gibi), bir tarım kolunun ürününün başka bir tarım kolunun hammadde ve malzemesi olmasına imkan sağlamaktadır. Bu durum tarım işletmelerinde iç tüketimin diğer işletmelere oranla oldukça fazla olduğunu göstermektedir. Tamamlama işlevi, tarımsal üretim açısından pek çok avantaj sağlamakla birlikte, değer geçişimlerine sebep olması, her bir tarım kolunun kazancının ayrı ayrı hesaplanmasını ve tarım ürünlerinin gerçek değerlerinin tespit edilmesini zorlaştırması gibi birtakım dezavantajları da beraberinde getirmektedir.⁸

Ödeme ve gider çeşitlerini belirleyerek yıllık kazancı tespit etmesi; giderlerin bir kısmı oluştukları yılı takip eden diğer faaliyet yıllarında üretim veriminin artışına sebebiyet verebilmektedir. Bu giderlere örnek olarak, araziye gübre atılması, sulanabilecek biçimde düzenlenmesi ve sulama kanallarının açılması verilebilir. Tarım işletmelerinin yıllık kazançlarının tespit edilmesinde bu özelliklerin dikkate alınması gerekmektedir.⁹

Varlıkları sınıflandırması ve maliyetleri belirlemesi; tarım işletmelerinin sahip olduğu varlıkların sınıflandırmaları yapılırken, özellikle hayvan varlığı açısından söz konusu varlıkların dönen varlık veya duran varlık olarak belirlenip kaydedilmelerinde güçlük oluşmaktadır. Süt gibi tarımsal ürün üretimi için elde tutulan hayvanlar, koşumluk veya damızlık hayvanlar ile arılar genellikle duran varlık olarak değerlendirilmekte, buna karşın besi hayvanları işletmede kalıcı olmadıkları ve belirli bir süre sonra satıldıkları gerekçesiyle dönen varlık olarak gösterilebilmektedir. Süt üretimini gerçekleştirmek amacıyla elde tutulan bir kısım hayvanların doğurmaları ve danaların bir kısmının satılması, besicilik amacıyla elde tutulan hayvanların bazılarının iş hayvanı olarak veya yine süt üretimi amacıyla kullanılmaları varlıkların sınıflandırılma kriterinde değişim gerektirmektedir. Bu gerekçe ile tarım işletmesinin varlık yapısı içerisinde hangi varlığın dönen varlık, hangi varlığın ise duran varlık olarak bulundurulduğunun belirlenmesi önemli güçlüklerle karşılaşılabilmemesine sebep olmaktadır.¹⁰

Zaman farkını dikkate alması; tarımsal faaliyet sürecinde giderlerin önemli bir kısmı bir üretim dönemi boyunca oluşmakta iken gelirler genellikle bir defa

⁸ Doğan, H., a.g.e., s.149.

⁹ Sönmez, F., a.g.e., s.35.

¹⁰ Doğan, H., a.g.e., s.150.

alınmaktadır. Tarımsal faaliyetin niteliğine göre ise bu durum farklılık göstermektedir. Tek yıllık bitkisel ürünlerin üretim süreci 6-12 ay gibi bir zaman almakta iken bazı çok yıllık bitkisel ürünlerin (meyve ağaçları gibi) üretim süreci yıllar alabilmekte, tarım işletmesi sermayesi bu üretim süreleri kadar işletmede bağlı kalabilmektedir. Giderlerin oluştuğu dönem ile gelirin elde edildiği dönem arasında fiyatlar, sürenin uzunluğu ve enflasyon oranının yüksekliğine de bağlı olarak ürün maliyetlerinin gerçekçi bir şekilde hesaplanmasını engellemektedir. Tarımsal ürünlerin üretim sürecinde gözlenen bu zaman farkı, olağan koşullarda hesap dönemi olarak tanımlanan bir takvim yılı olan sürenin de bazı ürünlerin üretimi için yetersiz olduğunu göstermektedir. Hububat, pamuk gibi tarımsal ürünler için hesap dönemi olarak bir takvim yılı uygun olmakla birlikte, narenciye, elma, armut gibi kış meyveleri olarak nitelendirilebilecek tarımsal ürünler için özel hesap dönemleri belirlenir. Çünkü bu gibi ürünler yılbaşında henüz veya hiç toplanmamış olabilmektedir. Bu nedenle oluşacak dönem farkının da dikkate alınması gerekmektedir.¹¹

1.3. Tarımsal Faaliyetler Kapsamında Canlı Varlıklar

Canlı varlıklar yaşayan hayvanlar veya bitkiler olmaktadır. Canlı varlıklar, tüketilebilir, taşıyıcı, olgunlaşmamış ve olgunlaşmış canlı varlıklar olarak sınıflandırılabilir. Tüketilebilir canlı varlıklar, hasat edilebilen veya satışa konu olan varlıklardır. Et üretimi veya satış için elde tutulan canlı hayvanlar, buğday ve arpa gibi hububat ile kereste üretimi için yetiştirilen ağaçlar tüketilebilir canlı varlıklara örnek olarak verilebilir. Taşıyıcı canlı varlıklar ise tüketilebilir canlı varlıktan farklı olarak tarımsal ürün niteliğinde olmayan, kendiliğinden yeniden teşekkül eden varlıklar olup bunlara kendisinden süt üretimi yapılan hayvanlar, üzüm üretilen asma bitkileri, meyve ağaçları ve gövdesi korunduğu halde dalları kesilerek yakacak odun elde edilen ağaçlar örnek verilebilir.¹²

Olgunlaşmamış ve olgunlaşmış canlı varlıklar sınıflandırmasında olgunlaşmamış canlı varlık tüketilebilir veya taşıyıcı canlı varlıklardan henüz hasat

¹¹ Sönmez, F., a.g.e., s.36.

¹² Türkiye Muhasebe Standartları (TMSK), **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) İle Uyumlu TMS**, Fersa Matbaası, Ankara, 2008, s.899.

edilebilir hale gelmemiş olan varlıkları, olgunlaşmış canlı varlıklar ise hasat edilme özelliği kazanmış (tüketilebilir canlı varlık haline dönüşmüş) veya düzenli aralıklarla hasat edilmeye imkan sağlayan (taşıyıcı canlı varlık biçiminde) varlıkları ifade etmektedir. Bu iki kavram, canlı varlıkların ürün verebilir hale gelmiş olma durumları ile tarımsal faaliyet boyutunu ilgilendirmektedir. Tarımsal faaliyet açısından olgunlaşmamış canlı varlıklar yetişmekte olan canlı varlıklar, olgunlaşmış canlı varlıklar ise hasat aşamasına gelmiş canlı varlıklar olarak da nitelendirilebilir.¹³

Tablo 1: Canlı Varlıkların Alt Gruplarının Oluşturulması

Tüketilebilir Canlı Varlıklar	Taşıyıcı Canlı Varlıklar	Olgunlaşmış Canlı Varlıklar	Olgunlaşmamış Canlı Varlıklar
Balıklar, Mısır Buğday Kerestelik ağaçlar	Süt veren hayvanlar Üzüm asmaları Meyve ağaçları	At Sığır Meyve ağaçları	Buzağı Tay Yetişen ağaçlar

Ziraat Mühendisleri Odası'nın belirlediği esaslara göre düzenlenen Tablo 1'de görüldüğü gibi canlı varlık grubunu tüketilebilir, taşıyıcı, olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar olarak dört gruba ayrılabilir.

1.4. Canlı Varlık Türleri

1.4.1. Tarla Bitkileri

Tarım işletmelerinde üretilen buğday, arpa, mısır, ayçiçeği, soya, pamuk gibi tek yıllık tarla bitkileri bu hesapta, bitki türlerine göre yardımcı hesaplara bölümlenerek izlenir.

Değerlemeye konu olan tarla bitkilerinin yetiştirme ve hasat edilmeleri süreci bir yıllık bir süreyi kapsamakla birlikte ekim veya dikimleri her tarla bitkisi için farklı aylardadır. Örnek olarak, buğday bitkisinin ekimi Ekim ayında, hasadı ertesi yılın Temmuz-Ağustos aylarında, nohut bitkisinin ekimi Mart ayında, hasadı aynı yılın Temmuz ayı içinde yapılmaktadır.

¹³ Demirkol, Ö.F., a.g.t., s.50.

1.4.2. Bahçe Bitkileri

Meyve, sebze ve süs bitkileri yetiştiriciliğinden oluşan bahçe bitkilerinin değerlendirilmesi de tıpkı tarla bitkilerinde olduğu gibidir. Yaklaşık bir yıllık bir süreç içerisinde bitki veya bitkiden oluşan ürünler hasat edilmektedir. Domates yetiştiren sera işletmelerinde sonbahar dönemi üretim Ağustos-Ocak arasındır. İlkbahar dönemi üretimi ise Şubat-Haziran tarihleri arasında çift üretim yapılarak hasat gerçekleştirilmektedir.

Bahçe bitkilerinin toprağa ekiminden/dikiminden hasat edilinceye kadar oluşan maliyetler;

- Tohum alımı, fidan alımı, gübre alımı, tarım ilacı alımı, sulama maliyeti, budama maliyeti gibi değişken maliyetler,
- Amortismanlar, sürekli işgücü gibi sabit maliyetlerdir.

1.4.3. Canlı Kümes Hayvanları

Tavuk, hindi, ördek, kaz gibi küçükbaş hayvanlar için katlanılan maliyetleri ve değer değişikliklerini kapsar.

1.4.4. Büyükbaş Canlı Varlıklar

Tarım işletmelerinde yetiştirilen manda, inek, öküz, boğa gibi sığırlar ve at gibi büyükbaş hayvanlar için katlanılan maliyetleri ve değer değişikliklerini kapsar.¹⁴

Büyükbaş hayvan işletmeleri; besi işletmeleri, damızlık üretim yapan işletmeler ve süt üreten işletmeler olarak üçe ayrılabilir. Ayrıca bu faaliyetlerin iki veya üçünün bir arada yapılması da söz konusu olabilir.

- Besi işletmeleri; esas amacı kasaplık et üretimi olan işletmelerdir,
- Damızlık üretim yapan işletmeler; süt ve besi hayvanı olarak yetiştirilmek üzere damızlık yavru üreten işletmelerdir,
- Süt üreten işletmeler; esas amacı süt üretmek olan işletmelerdir. Büyükbaş hayvanların 'değişim kapasitesi', 'değişimin yönetilmesi' ve 'değişimin ölçülmesi' gerçekleşmektedir.

Örnek olarak;

¹⁴ Akdoğan, N., a.g.e., s.572.

- **Değişim Kapasitesi ve Değişimin Ölçülebilmesi:** Doğumu izleyen ilk 7 haftada doğum ağırlığı yüksek ırklarda (35-40 kg) günde 550-600 gr canlı ağırlık artışı olması,
- **Değişimin Yönetilmesi:** 3-4 hafta tam yağlı süt içirilen buzağılara bundan sonra sütün bir kısmı ya da tamamının yerine yağlı alınmış süt verilmesi verilebilir.

Tek yıllık ve çok yıllık ayırım yapmak için canlı varlıkların ne amaçla işletmede tutulduğu önemlidir.

Örneğin, süt inekleri buzağıladığında dişi buzağılar işletmede tutulacak ve erkek buzağılar satılacak ise; dişi buzağılar çok yıllık olarak duran varlıklara alınırken erkek buzağılar satılacağı için tek yıllık olarak dönen varlıklar grubuna alınır. Besi hayvanları dönen varlıklar grubuna girerken, sağmal inekler ve damızlıklar duran varlıklarda değerlendirilmektedir.

Tablo 2: Büyükbaş Canlı Varlıkların Sınıflandırılması

YAŞ	ERKEK	DİŞİ	
0-6 Aylık	Buzağı	Buzağı	Yetişmekte Olan Büyükbaş Hayvanlar
7-12 Aylık	Dana	Dana	
13 Aylık- İlk Buzağılayıncaya Kadar		Düve	
13 Aylık- İlk Damızlıkta Kullanılıncaya Kadar	Tosun		
Damızlıkta Kullanılanlar (2 yaş üstü)	Boğa		Yetişen Büyükbaş Hayvanlar
En Az Bir Kere Buzağılayanlar(Sağmallar)(2 yaş üstü)		İnek	

TMS 41 içerisinde yer alan Tablo 2’de görüldüğü gibi büyükbaş hayvanlar TMS 41’e göre yetişmekte olan ve yetişen büyükbaş hayvanlar olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Bu tablodan büyükbaş hayvanların çağ değişimleri de takip edilebilmektedir.

1.4.5. Küçükbaş Canlı Varlıklar

Tarım işletmelerinde yetiştirilen küçükbaş hayvanlara koyun, keçi, tavşan ve kürk hayvanları örnek verilebilir. Küçükbaş hayvanlar için dönem içinde yapılan

üretim maliyetlerinin ilk aktifleştirilmesinde, küçükbaş hayvanların satın alınmasında, doğum nedeniyle çoğalmalarında, değerlendirme dönemi itibariyle gerçeğe uygun değerlerindeki artışlarda hesap borçlanır. Hesap küçükbaş hayvanların elden çıkarılmasında, kesilerek stoklara aktarılmasında, değerlendirme dönemi itibariyle (GUD ile ölçülmesi durumunda) gerçeğe uygun değerlerinde azalış meydana geldiğinde veya küçükbaş hayvanların çeşitli nedenlerle (hastalık, doğal afet gibi) ölmesi nedeniyle alacaklandırılır.¹⁵

Koyun, keçi gibi küçükbaş hayvanların standartta belirtildiği gibi ‘değişim kapasitesi’, ‘değişimin yönetilmesi’ ve ‘değişimin ölçülmesi’ gerçekleşmektedir.

Örnek olarak;¹⁶

- Değişim Kapasitesi ve Değişimin Ölçülmesi: Kilis keçilerinin süt verimi 200-350 kg’dır. 100 dişi keçiden 120-160 oğlak alınabilmesi,
- Değişimin Yönetilmesi: Yeni doğmuş oğlak ilk 3-5 günlük ağız sütü devresinden sonra yavru ana ile bırakılarak doğal uygulanır ya da yavru anasından ayrılarak biberon gibi malzemelerden yararlanılarak yapay emzirme uygulanır. Yarım kg’dan başlayan süt miktarı yavaş yavaş artırılarak 4. hafta sonunda 1,5-2,0 kg’a kadar çıkarılabildiği verilebilir.

1.4.6. Canlı Su Hayvanları

Su ürünleri terimi balıkların yanı sıra insan gıdası olarak tüketilen ve suda yaşayan yumuşakçaları, kabukluları, bitkileri ve diğer su canlılarını kapsamaktadır. Canlı su hayvanları, sularda üretilen/avlanan balık ve balıkçık ürünlerinden oluşmaktadır.

¹⁵ Cemal ELİTAŞ, **Muhasebe Uygulamaları Açısından TMS-TFRS’ye Geçiş Rehberi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2012, s.204.

¹⁶ TUNCEL. E. ve M. KOYUNCU, “Keçi Yetiştirme”, **Zootekni**, Ed. M. SENEL, Anadolu Üniversitesi Yayınları, AÜ Yayın No: 905, AÖF Yayın No: 485, Eskişehir, 1995, s.179,182-183.

İKİNCİ BÖLÜM

2. 41 NO'LU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24/02/2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;

1. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 63 sıra no'lu,
 2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu,
 3. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 113 sıra no'lu,
 4. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 123 sıra no'lu,
 5. 08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 138 sıra no'lu,
- Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

İkinci değişiklik yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1'in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Üçüncü değişiklik TMS 20 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Söz konusu değişikliğin erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Birinci, dördüncü ve beşinci değişiklikler ise doğrudan TMS 41 tarafından yapılmış olup, birinci değişiklik 31/12/2006, dördüncü ve beşinci değişiklikler ise 31/12/2008 tarihlerinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

2.1. 41 No'lu Tarımsal Faaliyetler Standardına İlişkin Açıklamalar

Tarım ile ilgili muhasebe standardının oluşturulmasının birçok gerekçesi bulunmaktadır. Bu gerekçelerin en önemlileri;¹⁷

- UMSK'ye üye birçok ülkenin GSMH'si içerisinde tarım sektörünün payının göz ardı edilemeyecek seviyede olması,
- Tarım işletmelerinin temel varlığı olan canlı varlıkların biçimini, yapısını, özünü değiştiren biyolojik dönüşüm ile ilgili önemli olayların işletmeler tarafından ne zaman ve nasıl muhasebeleştirileceğine net cevap verilememesi,
- Tarım işletmelerinin kendine has özellikleri olan çok çeşitli canlı varlığın bilançoda nasıl sınıflandırılacağı hakkında ortak bir görüş birliğinin bulunmaması,
- Geleneksel muhasebe yöntemlerinin tarımsal faaliyetlere uygulamanın güçlükleri ve tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde her ülkede farklı uygulamaların bulunmasıdır.

Tarımsal faaliyetler standardının amacı, tarımsal faaliyetlerin nasıl muhasebeleştirileceğini belirlemektir. Bu bağlamda, tarımsal faaliyetlerle ilgili olmak şartıyla standardın kapsamını oluşturan unsurlar şunlardan oluşmaktadır:¹⁸

- Canlı varlıklar,
- Hasat aşamasında oluşan tarımsal ürünler,
- Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşullu ve koşulsuz yapılan devlet teşvikleri.¹⁹

TMS 41 standardı, tarımsal faaliyetlerle ilgili olmasına rağmen kapsamına almadığı ve atıfta bulunduğu standartlar şunlardan oluşmaktadır;²⁰

¹⁷ Ahmet AĞCA ve Necdet SAĞLAM, **TMS 41 Tarımsal Faaliyetler**, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s.997.

¹⁸ TMS 41, md.1.

¹⁹ TMS 41, md.34-35.

²⁰ TMS 41, md.2-3.

- Tarımsal faaliyetle ilgili olan arsalar (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller),
- Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar (TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar),
- Hasat sonrasında işleme sonucu ortaya çıkan ürünler (TMS 2 Stoklar),
- Hayvan sürüsü, tarımsal ve orman ürünlerinin doğal artışından meydana gelen gelirler (TMS 18 Hasılat).

Standardın 3. maddesi gereğince, tarımsal faaliyetlerin hasat noktasına kadar olan kısmı kapsama alınmakta, hasat noktasından sonraki kısmı ise ‘TMS 2 Stoklar’ standardı veya uygun başka bir standarda atıf yapılmaktadır. Dolayısıyla, standart söz konusu tarımsal ürünlerin hasat sonrası işlenmesi işlemlerini düzenlememektedir.²¹ Söz konusu işlemler tarımsal faaliyetin mantıklı ve doğal bir uzantısı ve gerçekleştirilen faaliyetler biyolojik dönüşüme benzerlik gösterir nitelikte dahi olsa, bu tür işleme faaliyetleri bu standartta yer alan tarımsal faaliyet kapsamına alınmamıştır.²²

Standart, bir tavuk üretim çiftliğinde üretilen tavukları canlı varlık, elde edilen ürünü tarımsal ürün olarak kapsamına alırken, ürünün işlenmesiyle elde edilen ürünü kapsamına almamaktadır.

Tarımsal faaliyetlerde amaç önemlidir. Tarımsal faaliyetlerin işletmenin amaçları doğrultusunda ve canlı varlığın biyolojik değişiminin yönetilip yönetilmemesine göre TMS 41 uygulama kurallarına girip girmediği tespit edilir.

Birtakım canlı varlıklar ise işletmenin aktifinde olsalar dahi TMS 41 kapsamında değerlendirilmezler. Bunlar;²³

- Hayvanat bahçesi için, botanik bahçeler için, eğlence parkları için alınan bitki ve hayvanlar,
- Atmosferde oluşan karbondioksiti azaltmak için bir ormana yapılan yatırımlar,

²¹ Hilmi KIRLIOĞLU, Ahmet GÖKGÖZ, TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması, Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 26, 2012, s.109.

²² TMS 41, md.3.

²³ Atanasiu POP, Sorin DEACONU, Assets. Biological Assets. The Seasonal Model in Agriculture, Theoretical and Applied Economics, Vol. 7, 2008, s.9.

- Korumak için alınan hayvanlar,
- Dövüşler için alınan hayvan ve kuşlar,
- Fuar ve yarışmalar için alınan hayvan ve bitkiler,
- Dekoratif amaçlı alınan hayvan ve bitkiler,
- Sadece çalıştırmak için kullanılan hayvanlar.

Tablo 3'te TMS 41 kapsamında olan ve kapsam dışında kalan tarımsal faaliyetler gösterilmektedir.

Tablo 3: TMS 41 Kapsamında Olan ve Kapsam Dışında Kalan Tarımsal Faaliyetler

Canlı Varlıklar	Tarımsal Ürün	Hasattan Sonra İşlenme Sonucu Ortaya Çıkan Ürünler
Koyun	Yün	Halı
Orman Korusundaki Ağaçlar	Kütük	Kereste
Bitkiler	Pamuk Şekerpancarı	İplik, Giysi Şeker
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda Elde Edilmek Üzere Kesilen Sığır	Pastırma
Çalılık	Yaprak	Çay
Asma	Üzüm	Şarap
Meyve Ağaçları	Toplanmış Meyveler	İşlenmiş Meyve

Kaynak: TMS 41, md.4.

Tablodan görüldüğü gibi kuzu canlı varlık ve kuzunun üzerindeki yün tarımsal üründür. Kuzunun üzerindeki yünün kırılması sonucunda elde edilen ürün TMS 41 kapsamına girmemektedir. Bu ürün farklı muhasebe standardı kapsamına alınarak işlem yapılmaktadır.

2.2.TMS 41 İçinde Yer Alan Önemli Terimler

Muhasebe sisteminin içerisinde yer alan ve sistemin tamamını kapsayan tanımlar genel tanımlar olup aktif piyasa, defter değeri, devlet teşvikleri, gerçeğe uygun değer gibi terimler TMS 41 içerisinde oldukça önem arz etmektedir. Yalnızca TMS 41 içeriğinde olan ve TMS 41'in düzenlenmesinde büyük rol oynayan terimler ise özel tanımlar adı altında toplanmıştır.

2.2.1. Genel Tanımlar

Aktif Piyasa: Aşağıda verilen şartların tamamının bulunduğu piyasa aktif (organize) piyasa olarak nitelendirilir. Buna göre bir piyasanın aktif piyasa olarak nitelendirilebilmesi için;²⁴

- Alım-satımı, ticareti gerçekleştirilen malların homojen olması,
- Bu malların her zaman bir alıcı ve satıcısının mevcut olması,
- Fiyatların kamuya açık, kamu tarafından öğrenilebilir olması gerekmektedir.

Bu piyasada oluşan ve gerçeğe uygun değerın tespitinde kullanılan fiyat ise **aktif piyasa fiyatıdır**.

Defter Değeri: Canlı varlığın muhasebeleştirilerek bilançoda gösterildiği değerdir.

Net Defter Değeri: Bir varlığın bilançoda görülen brüt defter değerinden, varlığa ait birikmiş amortismanların veya değer düşüklüklerinin çıkarılması ile elde edilen değerdir.²⁵

Devlet Teşvikleri: Geçmiş dönemlerde veya gelecekte, işletmenin esas faaliyet alanı ile ilgili koşulsuz veya belirli kriterlere uyulması karşılığında devletin işletmeye transfer ettiği ekonomik kaynaklardır. Nakdi veya gayri nakdi nitelikte olabilen bu teşvikler koşullu ve koşulsuz devlet teşviklerinden oluşmaktadır.²⁶

Devlet teşvikleri 25 Numaralı Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğinde ayrıntılı biçimde tanımlanmıştır. Söz konusu Tebliğin 576. maddesinde devlet teşvikleri,

²⁴ TMSK, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlu TMS**, Ankara, 2008, s.893.

²⁵ Azzem ÖZKAN, 'Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi, Yayımlanmamış Doktora Tezi', Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001, s.82.

²⁶ Feriştah SÖNMEZ, 'Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi', **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 28, 2005, s.128.

önceki dönemlerde veya gelecekte işletmenin esas faaliyet alanı ile ilgili belirli kriterlere uymuş veya uyacak olması karşılığında, devletin işletmeye transfer ettiği ekonomik kaynakları ifade etmektedir. Buna göre devlet teşvikleri, varlıklarla ilgili (işletmenin bir varlığı uzun vadeli satın alması, inşa etmesi veya başka bir biçimde edinmesi) ve gelirlerle ilgili (varlıklarla ilgili olmayan teşvikler) olarak ikiye ayrılmaktadır.²⁷

Gerçeğe Uygun Değer: Normal ticari koşullarda, istekli ve bilinçli alıcı ve satıcıların bulunduğu homojen bir piyasada bir varlığın el değiştirmesi sonucu ortaya çıkan değişim değeri gerçeğe uygun değerdir. Net gerçeğe uygun değer, bir canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinden pazara götürme ve tahmini pazar yeri maliyetlerinin düşülmesi sonucu bulunan değerdir. Burada tahmini pazar yeri maliyetleri olarak, aracılara ve simsarlara ödenen komisyonlar, düzenleyici kuruluşlar ve mal borsaları tarafından tahsil edilen vergiler, transfer ve gümrük vergileri ifade edilmektedir. Nakliye maliyetleri ve varlığın piyasaya getirilmesi için gerekli diğer maliyetler, pazar yerinde katlanılan maliyetlere dahil edilmemektedir.²⁸

Varlıkların değerlendirilmesi amacıyla kullanılan ve TMS 41’de oldukça önemli görülen gerçeğe uygun değer kavramı ve bu değerın tespiti son derece önem arz etmektedir. Zira finansal tabloların tarihi maliyet yaklaşımına (işlemin gerçekleştirildiği tarihteki değerlerin finansal tablolara aktarılmasını öngören yaklaşım) göre hazırlanması bazı muhasebe bilgilerini anlamsızlaştırmakta ve finansal tablo kullanıcılarının yanlış bilgilenmelerine neden olmaktadır. Bu gerekçe ile varlıkların değerlendirilmesi için gerçeğe uygun değer kavramı kullanılmalıdır.

Türkiye Muhasebe Standartları’na göre gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar olarak tanımlanmaktadır.²⁹

²⁷ Sönmez, F., 2005, a.g.e., s.127.

²⁸ TMSK, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu TMS**, Ankara, 2008, s.893.

²⁹ TMS 41, md.8.

2.2.2. Özel Tanımlar

Tarımsal faaliyet: Canlı varlıkların satılması, tüketilmesi veya bunlardan yeni ürünler elde edilmesi amacıyla tarımsal ürünlere ya da diğer canlı varlıkların bir parçası haline dönüştürülmesidir. Hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, bir yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçeleri ve fidan yetiştiriciliği, çiçekçilik ve su ürünleri üreticiliği gibi faaliyetler tarımsal faaliyet olarak nitelendirilir.³⁰

Bir faaliyetin tarımsal faaliyet sayılabilmesi için;³¹

- Canlı bitki ve hayvanların biyolojik dönüşümünün ve dolayısıyla değişebilirliğinin mümkün olması (değişim kapasitesi),
- Canlı varlıkların biyolojik dönüşümü için gerekli ortamın sağlanabilmesi (değişimin yönetilmesi),
- Gözlenen değişimin ölçülebilmesini sağlayacak olan bir ölçünün bulunması (sebzelerde olgunlaşma, hayvanlarda ağırlık, ağaçlarda kalibre gibi) gerekmektedir (değişimin ölçülmesi).

TMS 41 hükümlerinin uygulanması için bu üç kriterin yerine gelmesi gerekiyor. Burada en belirleyici özellik tarımsal faaliyetlerin yönetilebilirliğidir. Yönetilemeyen bir faaliyet TMS 41 kapsamında tarımsal faaliyet sayılmaz.³² Muhasebe yazınına göre, tarımsal faaliyet; doğrudan tüketilen veya sanayi için girdi olan hayvansal ve bitkisel ürünleri, toprağın ve doğanın sağladığı unsurları, düzenli bir çaba ile değerlendirerek ve geliştirerek elde etme faaliyeti olarak tanımlanmaktadır.³³ Tarla bitkileri yetiştiriciliği, meyvecilik, sebzeçilik, çiçekçilik, hayvan yetiştiriciliği, zirai teknoloji, balıkçılık ile ormancılık tarımın bölümlerini oluşturmaktadır.

Tarımsal ürün: İşletmenin sahip olduğu canlı varlıkların hasat işlemi gerçekleştirilmiş ürününe tarımsal ürün denilmektedir.³⁴ Hasadı yapılmış bu ürünler,

³⁰ Ağca, A., Sağlam, N., a.g.e., s.999.

³¹ Remzi ÖRTEN ve diğerleri, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2012, s.794.

³² Örtten, R., 2007, a.g.e., s.60.

³³ Akdoğan, N., a.g.e., s.717.

³⁴ TMS 41, md.5.

tarım işletmesinde satmak, işlemek veya tüketmek amacıyla muhafaza edilir. Örneğin, tarladan elde edilen, hasadı gerçekleşen buğday gibi.

Canlı Varlık: Yaşayan hayvan veya bitkidir. İşletme bünyesindeki tüm hayvanlar hasat işlemi gerçekleşmemiş tarımsal ürünler canlı varlıktır. Örneğin; çiftlik hayvanları, meyve bahçeleri canlı varlıklara örnek verilebilir.³⁵ Bu kavram tanımlandığında bir tarım işletmesinin elinde bulundurduğu bazı iktisadi kıymeti canlı varlık veya tarımsal ürün olarak nitelendirme sorunu ortaya çıkacaktır.

Örneğin, satış amaçlı üretilen yumurta ile kuluçkada bekletilerek yeni üretim konusu olacak olan yumurta mahiyet itibarıyla aynı görülmemektedir. Bu sorunun çözümü, tarım işletmesinin ilgili iktisadi kıymeti ne amaçla kullandığının veya ürettiğinin tespiti ile mümkün olmaktadır.

Yukarıdaki örnekte bir gıda maddesi olarak satılmak amacıyla üretilen yumurta tarımsal ürün iken, daha fazla tavuk üretmek amacıyla bulundurulmuş kuluçkalık yumurta ise canlı varlık olarak nitelendirilmelidir.

Biyolojik Dönüşüm: Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üreme ve döllenme sürecidir.³⁶

Canlı varlıkların biyolojik dönüşümünden aşağıdaki sonuçlara ulaşılır:³⁷

a) Biyolojik varlık; büyüme, bozulma ve üremeyle değişime uğrar. Büyümede, miktar olarak artma veya hayvan ya da bitkinin kalitesindeki artışı söz konusudur.

b) Lateks yani bazı bitkilerin süt görünümündeki öz suyu, çay yaprağı, yün ve süt gibi tarımsal ürünlerin üretimi.

Biyolojik dönüşüm, her biri gözlemlenebilen ve ölçülebilen, büyüme, bozulma, üreme ve döllenme gibi çeşitli fiziksel değişimlerle sonuçlanır. Söz konusu fiziksel değişikliklerin her biri, beklenen ekonomik fayda ile doğrudan ilişkilidir. Hasat nedeniyle canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişim de, fiziksel bir değişimdir.³⁸

Biyolojik dönüşüm sorunu; canlı varlıkların biyolojik değişim özelliğinden kaynaklanan büyüme gibi değer artışı veya yaşlanma ve kuruma gibi değer

³⁵ Örtgen, R., 2009, a.g.e., s.628.

³⁶ TMS 41, md.5.

³⁷ TMS 41, md.7.

³⁸ TMS 41, md.52.

azalışlarının finansal tablolarda yer alıp almayacağı veya alacaksa ne şekilde yer alacağı konusu sorun oluşturmaktadır. Ancak bu sorunun TMS 41'in uygulanması ile çözüme kavuşacağı düşünülmektedir.³⁹ Biyolojik dönüşümden kaynaklanan değer artış ve azalışlarının finansal tablolarda gösterilebilmesi için THP'ye uygun hesaplar önerilmektedir.

Canlı varlıklarda biyolojik değişime büyükbaş hayvanlardaki çağ değişimi örnek olarak verilebilir. Çağ değişimi, canlı varlıkların ekim veya doğumdan itibaren olgunluk çağına gelene kadar geçirdiği biyolojik dönüşüm sürecidir.

Hasat: Canlı varlıktan ürünün ayrılması veya canlı varlığın yaşamına son verme işlemidir.⁴⁰ TMS 41'e göre hasat tanımı yapılırken hasat noktası kavramının da açıklanması gerekmektedir. TMS 41, canlı varlıktan ayırma ve yarı canlı varlığın yaşamına son verme yoluyla elde edilen tarımsal ürünlere yalnız hasat noktasında uygulanabilir.

Buna göre hasat noktası, tarımsal ürünün canlı varlıktan ayrılması veya canlı varlığın yaşamına son verilmesi işleminin gerçekleştiği ve bu ürünün henüz dönüşüme uğramadığı zamanı kapsamaktadır.

Hasat noktasının belirlenmesi için şu süreç örnek olarak verilebilir:⁴¹

Asma bitkisi mevsim sonunda üzüm üretmektedir. Asma bitkisi bir canlı varlık olarak nitelendirilirken üzüm ise tarımsal üründür. Üzümün asma bitkisinden toplanma anı hasat noktası olarak tanımlanabilir. Zira bu aşamada üzüm dönüşüme uğramamış olduğundan TMS 41 kapsamındadır. Fakat sirke veya şarap üretimi için işleme tabi tutulmaya başlandığı andan itibaren bu tarımsal ürün artık TMS 41 kapsamından çıkarak TMS 2 Stoklar veya ilgili bir başka TMS'nin konusu haline gelmektedir.

³⁹ Demirkol, Ö.F., a.g.t., s.29.

⁴⁰ Örtten, R., a.g.e., s.794.

⁴¹ Ömer YAZAN, 'Canlı Varlıkların TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi', Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Trabzon, 2010, s.37.

2.3. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Standarda göre bir canlı varlığın muhasebeleştirilmesi için bazı koşulları sağlamış olması gerekmektedir. İşletme söz konusu canlı varlığı kontrol edebiliyor olmalıdır, işletme aldığı küçükbaş veya büyükbaş hayvanları satın aldıktan sonra damgalayarak bu kontrolü gerçekleştirebilir. Bu canlı varlıkların ekonomik faydalarının işletmeye aktarılması muhtemel olmalıdır ve gerçeğe uygun değerlerinin veya maliyetlerinin güvenilir olarak ölçülebilir olması gerekmektedir. Bu koşullar gerçekleştiğinde ve canlı varlıklar hesap planında gösterildiğinde canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi işlemine başlanabilir.

2.3.1. Gerçeğe Uygun Değer ve Tespiti

Tarımsal faaliyet sürecinde birçok canlı varlığın uzun zaman içinde yetiştirilmesi, varlığın gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. TMS 41'in en dikkat çeken özelliği de canlı varlıkların her bilanço döneminde gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilmesini gerektirmesidir.⁴²

Finansal tabloların temel amacı tabloların kullanıcılarına karar vermede yardımcı olmak olduğu için bu tablolarda sunulan bilgilerin gerçeği yansıtması oldukça önemlidir. Türkiye muhasebe standartlarında canlı varlık için gerçeğe uygun değer önerilmesi biyolojik dönüşümle ortaya çıkan değişikliklerin işletme sahibinin gelecekte umduğu ekonomik yararlarıdaki değişimini öğrenmesi için oldukça önemlidir.

Gerçeğe uygun değer; piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olan bir işlemde bir varlığın satışından elde edilen veya bir borcun devrinde ödenen bir fiyatı ifade etmektedir.⁴³

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her bilanço döneminde, gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçüldüğü varsayımı altında, gerçeğe

⁴² Ağca, A., Sağlam, N., a.g.e., s.1000.

⁴³ TMS 41, md.8.

uygun değerlerinden tahmini pazar yeri maliyetlerinin (aracılara ödenen komisyonlar, gümrük vergileri vb.) düşülmesi yoluyla ölçülür.⁴⁴

Söz konusu varlıklara, TMS 41’de önerilen muhasebe yaklaşımının uygulanabilmesi için; canlı varlıkların tarımsal faaliyetlerle ilgili olmaları, canlı varlıkların ticari amaçla elde bulunduruyor olmaları ve dönüşüm gerekmektedir.

Tarımsal Faaliyetler Standardı, işletmenin sahip olduğu canlı varlıklar ve bu varlıklardan elde edilecek ürünlerin yetiştirme dönemi süresince hasat anına kadar uygulanır. Standart, hasat noktasından sonra yapılacak işlemleri kapsamına almayarak TMS 2 Stoklar standardı veya diğer uygun standartları referans göstermektedir.⁴⁵

Canlı varlıkların standartta önerilen gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmüş değeri şöyle hesaplanabilir:

Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri = Piyasa Fiyatı - Pazara Getirme Maliyetleri

Canlı Varlığın Ölçüleceği Değer = Piyasa Fiyatı – Satış Noktası Maliyetleri

TMS 41’e göre, canlı varlıkların bilançoya ilk dahil edildikleri esnada ve her raporlama döneminde net gerçeğe uygun değerle değerlemeye tabi tutulmaları gerekmektedir. Öte yandan canlı varlıklar ilk defa kayda alınacaklarında, gerçeğe uygun değerlerine ulaşılamaması ve net gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde hesaplanamaması durumunda, canlı varlıkların maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulmalarına izin verilmektedir.⁴⁶

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespitinde izlenecek yol, canlı varlıkların aktif bir piyasasının olup olmamasına göre farklılık arz etmektedir. Standartta, aktif piyasa, piyasada ticareti yapılan malların homojen bir şekilde bulunduğu, söz konusu malların her zaman için bir alıcısı ve satıcısının bulunduğu ve malların fiyatlarının kamuoyu tarafından öğrenilebildiği piyasa olarak tanımlanmıştır.⁴⁷

⁴⁴ Mustafa TEKE, Yusuf Kemal ÖZTÜRK, Türkiye Muhasebe Standartları 41’e Göre Kümes Hayvanları ve Muhasebesi, E- Yaklaşım, 2008.

⁴⁵ TMS 41, md.3.

⁴⁶ Akdoğan, N., a.g.e., s.519.

⁴⁷ TMS 41, md.8.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle belirlenme hiyerarşisi şu şekilde sıralanabilir:⁴⁸

a) TMS 41, canlı varlıkların finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle gösterilmesini esas alan bir sistem getirmektedir.

b) Bu varsayım, sadece canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında geçerliliğini geçici olarak yitirebilir. Finansal tablolara ilk alınma esnasında ise gerçeğe uygun değer kullanılır.

c) Finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle yer alan canlı varlık, bu tarihten sonraki tüm finansal tablolarda da gerçeğe uygun değerle yer almalıdır.

d) Gerçeğe uygun değer aktif bir piyasayı esas almaktadır.

e) Canlı varlıkların aktif bir piyasada değerini belirleyecek unsurların başında biyolojik dönüşüm gelmektedir.

f) Biyolojik dönüşüm, canlı varlıklarda meydana gelen gözlemlenebilen ve ölçülebilen değişimdir.

g) Biyolojik dönüşüm, aktif piyasa ile birleşerek gerçeğe uygun değeri oluşturur.

h) Canlı varlıkları aktif bir piyasaya götürmek her zaman mümkün olmayabilir veya aktif bir piyasa oluşmayabilir.

i) Bu durumda gerçeğe uygun değer belirlenmesi için farklı yöntemlere başvurulur.

j) Piyasa fiyatını ve net nakit akışlarını dikkate alan yöntemlerden önce, canlı varlığın ilk işlem (ekim, dikim vb.) tarihi esas alınarak biyolojik dönüşümlerindeki gözlemlenebilen ve ölçülebilen değişim dikkate alınmalıdır.

k) Piyasa fiyatını esas alan yöntemlerden biri veya daha fazlasından sonuç alınması durumunda, alınan sonuçlardan uygun olanı gerçeğe uygun değer olarak belirlenir.

l) Aktif piyasa, biyolojik dönüşüm ve piyasa fiyatı seçeneklerinden sonuç alınmaması durumunda net nakit akışları yöntemi uygulanır. Bu yöntem hesaplamaya ve tahmine dayanmaktadır. Bu nedenle yöntemden 'gerçeğe yakın' bir

⁴⁸ Ö. Faruk DEMİRKOL, 'Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi', ASMMMO Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 2, Eylül 2008.

sonuç alınması, nakit akışlarının ve iskonto oranlarının belirlenmesindeki hassasiyete bağlıdır.

m) Bu seçeneklerden de sonuç alınmaması durumunda işletme yönetimi, kendi politikaları neticesinde gerçeğe uygun değeri belirler ve bu durumu açıklar.

n) Gerçeğe uygun değer belirlenip canlı varlıklar bu değer üzerinden finansal tablolara alındıktan sonra, gelecek hesap dönemlerinde de aynı süreç izlenir.

o) Gerçeğe uygun değerle meydana gelen değer artış veya azalışlar değerlendirme farkı olarak dikkate alınır.

p) Oluşan değerlendirme farkları gelir tablosunda gösterilir.

2.3.1.1. Aktif Bir Piyasanın Bulunmaması Halinde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti

Devam eden tarımsal faaliyette aktif piyasasının var olup olmadığı kontrol edilir.

Canlı varlığın aktif bir piyasası bulunmuyor ise TMS 41'e göre;⁴⁹

- En son satış fiyatı (işlem günü ile bilanço günü arasında ekonomik şartlarda önemli değişiklikler olmaması veya bu iki tarih arası geçen sürede biyolojik değişimin önemsiz olması şartıyla),
- Benzer varlıkların piyasa fiyatı,
- Sektör emsalleri (büyükbaş hayvanların et kilosu, meyve bahçesinin değeri), fiyatlarına bakılarak gerçeğe uygun değer tespit edilebilir.

2.3.1.2. Canlı Varlığın Mevcut Durumunun Farklılık Arz Etmesi Halinde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti

Canlı varlığın mevcut durumu açısından gerçeğe uygun değerinin tespit edilememesi veya piyasa fiyatı olsa dahi o canlı varlığın gerçeğe uygun değerini yansıtmaması halinde, gerçeğe uygun değerın tespiti, ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değerlerinin kullanılması ile belirlenebilir.⁵⁰

⁴⁹ TMS 41, md.18.

⁵⁰ TMS 41, md.20.

Canlı varlıkların TMS 41'e göre değereleştirilmesi için, işletme tarafından varlığın kontrol edilebiliyor olması, işletmenin varlıktan ekonomik fayda sağlamanın muhtemel olması, varlığın gerçeğe uygun değerinin veya varlık maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi gerekmektedir.⁵¹ Gerçeğe uygun değer yukarıda yapılan açıklamalara göre tespit edilmesinden sonra canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinde ve her bilanço tarihinde gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle kaydedilir.⁵²

Bir işletmenin satın aldığı veya işletme bünyesindeki canlı varlıklardan meydana gelen ve işletmede kullanılması düşünülen canlı varlıklar gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek kayıt altına alınır. İşletmenin elinde bulunan canlı varlığı elden çıkarması yani canlı varlığın satılması, devredilmesi veya ölümü halinde yine canlı varlık gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek kayıtlara alınır.

Edinimde ve elden çıkarmada ilk canlılığın doğumu ile kazanç elde edilebileceği gibi piyasa fiyatının maliyet değerinin altında oluşması ile de zarar meydana gelir. Bu kâr ve zararlar TMS 41'e göre oluştuğuların dönemin Net Kâr veya Zarar hesaplarında incelenir.⁵³

TMS 41'e göre canlı varlık için yapılan sözleşme fiyatları gerçeğe uygun değer olarak esas alınmayabilir. Gerçeğe uygun değer, istekli bir alıcı ve satıcının karşılaştığı piyasada oluşan cari piyasayı yansıttığı için söz konusu canlı varlığın değeri sözleşmeye göre düzeltilmez. Bu yüzden sözleşme fiyatı ile gerçeğe uygun değer arasında fark oluşabilir. Oluşan fark ilgili gider/gelir hesaplarına atılır.⁵⁴

TMS 41'de gerçeğe uygun değer ile değereleştirilen canlı varlıklar için alınan veya alınacak şartlı ve şarta bağlı olmayan devlet teşvikleri açıklandığı gibi gerçeğe uygun değer ile değereleştirilmeyen canlı varlıklar için de açıklanmıştır.⁵⁵ Buna göre gerçeğe uygun değerle değereleştirilen canlı varlıklar için,

⁵¹ TMS 41, md.10.

⁵² TMS 41, md.12.

⁵³ TMS 41, md.26-27.

⁵⁴ TMS 41, md.16.

⁵⁵ Tülay TOP, 'Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Canlı Varlıkların Değereleştirilmesi; Büyükbaş Hayvanlar Üzerinde Bir Uygulama', Süleyman Demirel Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2009, s.28.

- Şarta bağlı olmaksızın verilen devlet teşvikleri alacak haline geldikleri zaman gelir olarak muhasebeleştirilir,⁵⁶
- Şarta bağlı olarak verilen devlet teşvikleri ise koşullar karşılandığında kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmektedir.⁵⁷

Ancak canlı varlık maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülerek ölçülüyor ise bu devlet teşvikinin kaydı “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardına göre yapılır.⁵⁸

Envanter, işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetlerin bilanço günündeki miktarlarını ve değerlerini kesin bir şekilde ve dökümlü olarak bulmak ve elde edilen sonuçlara göre gerekli tamamlama, ayarlama, düzeltme işlemlerini yaparak gerçek değerleriyle ifadesini sağlamaktır.⁵⁹

Canlı varlık ilk edinilmesinden sonra, ilk bilanço tarihine kadar çok az bir biyolojik dönüşüm geçirmiş ise veya biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisinin olmayacağı bekleniyorsa gerçeğe uygun değer maliyet değerine yaklaşmaktadır.⁶⁰

2.3.2. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Biçimde Belirlenememesi

Standart, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayar. Ancak, bu varsayım yalnızca piyasa fiyatı bulunmayan veya gerçeğe uygun değer belirlemeye ilişkin alternatif tahminlerin güvenilir olmayacağının açık olarak anlaşıldığı esnada yok edilebilir. Böyle bir durumda söz konusu canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür. Söz konusu varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda işletme, anılan varlığı gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer. Duran varlık niteliğindeki bir canlı varlık ‘TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler’ Standardına göre

⁵⁶ TMS 41, md.34.

⁵⁷ TMS 41, md.35.

⁵⁸ TMS 41, md.37.

⁵⁹ Ümit GÜCENME, Ticaret İşletmelerinde Envanter İşlemleri, Marmara Kitabevi, Bursa, 2000, s.52.

⁶⁰ TMS 41, md.24.

satış amaçlı olarak sınıflandırılabilir kriterlere sahip olması durumunda (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilmesi durumunda), gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır.⁶¹

Standardın 30'uncu maddesinde de belirtilen varsayım yalnızca ilk muhasebeleştirme sırasında yok edilebilir. Canlı varlıklarını daha önce gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmüş bir işletme, söz konusu varlıkları elden çıkarana kadar gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmeye devam eder.⁶²

İşletme bir tarımsal ürünü her zaman, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer. Bu Standart, tarımsal ürünlerin, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiği bakış açısını yansıtır.⁶³

İşletme, her bir canlı varlık ve hasat noktasındaki her bir tarımsal ürün grubunun gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde kullanılan yöntem ve varsayımları açıklar.⁶⁴ İşletme, hasat noktasında belirlenen dönem boyunca hasat edilen tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerleri ile satış maliyetleri arasındaki farkı açıklar.⁶⁵

Canlı bir varlık veya tarımsal ürüne ilişkin gerçeğe uygun değer belirlenmesi işlemi, söz konusu canlı varlık veya tarımsal ürünlerin önemli özelliklerine göre gruplandırılmaları suretiyle kolaylaştırılabilir (yaşları veya kaliteleri gibi). İşletme söz konusu özellikleri, piyasada fiyatlamaya esas teşkil eden özellikleri dikkate alarak belirler.⁶⁶ İşletmeler sıklıkla, sahibi oldukları canlı varlık veya tarımsal ürünlerin gelecek bir tarihteki satışına ilişkin sözleşmelere taraf olurlar. Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde sözleşme fiyatlarının esas alınması gerekli değildir; çünkü, gerçeğe uygun değer, istekli bir alıcı ve satıcının işlem yapacağı cari piyasayı yansıtır. Sonuç olarak, ilgili canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri bir sözleşmenin mevcudiyeti dolayısıyla düzeltilmez. Bazı durumlarda, canlı varlık veya tarımsal ürünün satışına ilişkin sözleşme, 'TMS 37 Karşılıklar,

⁶¹ TMS 41, md.30.

⁶² TMS 41, md.31.

⁶³ TMS 41, md.32.

⁶⁴ TMS 41, md.47.

⁶⁵ TMS 41, md.48.

⁶⁶ TMS 41, md.15.

Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar' Standardında tanımlanan ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme olabilir. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelere TMS 37 hükümleri uygulanır.⁶⁷ Standarda göre işletmenin, gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde belirlenemediği durumlarda canlı varlıkların, dönem sonundaki maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi esasına göre ölçülmesinde canlı varlıklara ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapması gerekir.⁶⁸

- a) Canlı varlığın türü,
- b) Gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülememesinin nedenleri,
- c) Eğer mümkünse, gerçeğe uygun değere ilişkin muhtemel tahmini değer aralıkları,
- d) Amortisman yöntemi,
- e) Faydalı ömürleri veya kullanılan amortisman oranları,
- f) Dönem başı ve dönem sonu itibarıyla brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanları (birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarıyla toplanmak suretiyle).

Daha önceden, maliyet değerleriyle ölçülmüş bulunan canlı varlıkların, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesi durumunda ise, işletme canlı varlıklara ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları yapar.⁶⁹

- a) İlgili canlı varlığın tanımı,
- b) Gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesinin nedenleri,
- c) Değişimin etkileridir.

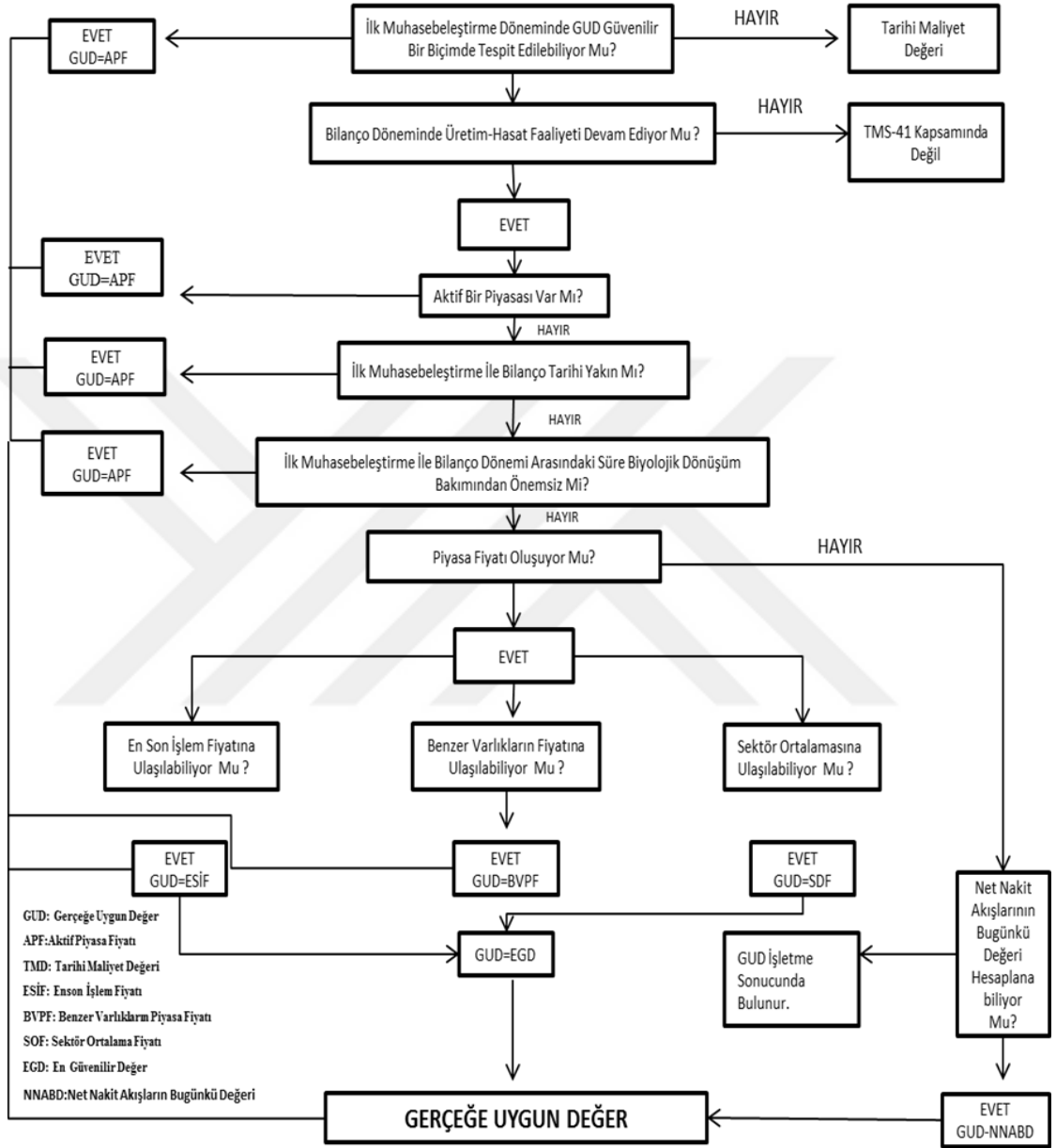
Şekil 1'de ilk muhasebeleştirme döneminde gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde tespit edildiği ve güvenilir bir şekilde tespit edilemediği durumda TMS 41 kapsamına girip girmediği ve şartlar sağlandığı takdirde gerçeğe uygun değer nasıl tespit edileceği gösterilmiştir.

⁶⁷ TMS 41, md.16.

⁶⁸ TMS 41, md.54.

⁶⁹ TMS 41, md.56.

Şekil 1: Gerçeğe Uygun Değer



Kaynak: DEMİRKOL, Ö.F., a.g.m., 2008-2, s.100.

2.3.3. Ölçüm Yöntemleri

2.3.3.1. Piyasa Fiyatı Yöntemi

Canlı varlıklara ilişkin aktif bir piyasanın bulunması halinde, söz konusu piyasada açıklanmış olan fiyat, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde esas alınabilecek olan fiyattır. Eğer işletme farklı piyasalara ulaşma imkânı bulursa, ulaştığı piyasalarda oluşan en uygun fiyatı kullanır.⁷⁰

Canlı varlıklara ilişkin aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda ise, işletme, gerçeğe uygun değer tespitinde; en son piyasa işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı ve sektör emsal fiyatlarından birini kullanabilir.⁷¹

2.3.3.2. En Son Piyasa İşlem Fiyatı

Canlı varlıklara ilişkin aktif bir piyasanın olmaması halinde, işlem tarihi ile raporlama dönemi sonu arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla, en son piyasa işlem fiyatı gerçeğe uygun değer tespitinde esas alınabilir.⁷²

Canlı varlıklarla ilgili aktif bir piyasanın oluşmamasından dolayı, aktif olmayan piyasadaki fiyatı belirlemeye çalışmak ve bu nedenle bir önceki seçenekte canlı varlıkta meydana gelen biyolojik dönüşüme ilave olarak ekonomik koşullardaki değişimi de dikkate almaktır.⁷³

2.3.3.3. Benzer Varlıkların Piyasa Fiyatı

Piyasa fiyatı oluşmayan canlı bir varlığın veya tarımsal ürünün yerine, piyasa fiyatı oluşan benzer bir varlığın emsal alınıp, iki varlık arasındaki farklılıkların düzeltilmesinden sonra bulunan değer, gerçeğe uygun değer olarak dikkate alınabilir.⁷⁴

⁷⁰ Ayten ERSOY ve Serkan ÇAKIR, ‘Makul Değer Muhasebesi ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Makul Değerin Ölçümü’, **Muhasebe ve Finansman Dergisi** , Sayı 37, 2008, s.15-25.

⁷¹ TMS 41, md.18.

⁷² TMS 41, md.18/a.

⁷³ Demirkol, Ö. F., 2008, s.117.

⁷⁴ TMS 41, md.18/b.

2.3.3.4. Sektör Emsal Fiyatları

Piyasa fiyatı oluşmayan tarımsal bir ürün veya canlı bir varlığın yerine, bir meyve bahçesinin sandık, kile veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi sektör emsalleri dikkate alınabilir.⁷⁵

2.3.3.5. Net Nakit Akışları Yöntemi

Canlı bir varlığın hâlihazırda piyasada oluşmuş bir fiyat veya değeri bulunmayabilir. Bu durumda, işletme, gerçeğe uygun değer tespitinde, söz konusu canlı varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değerlerini gerçeğe uygun değer tespitinde kullanabilir.⁷⁶

2.3.3.6. Maliyet Değeri Yöntemi

Canlı varlıkların değerlemesinde tarihi maliyet değerinin dikkate alınmasını gerektiren durumları; canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülememesi ve canlı varlığın ilk muhasebeleştirme ile ilk raporlama dönemi arasında geçen sürenin biyolojik dönüşüm açısından önemsiz olduğu durumlar olarak ayırmak mümkündür.

2.3.4. Canlı Varlıklara İlişkin Kar ve Zararın Raporlanması

İlgili dönemin mali tablolarında dönemsellik kavramı gereği, kâr ve zararın raporlanması canlı varlıklar için de geçerlidir. TMS 41'e göre bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar ile ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar, olduğu dönem kâr veya zararında dikkate alınır.⁷⁷ Canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında bir zarar doğabilir; çünkü, satış maliyetleri, bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri

⁷⁵ TMS 41, md.18/c.

⁷⁶ TMS 41, md.20.

⁷⁷ TMS 41, md.26.

düşölmek suretiyle yapılan hesaplamada düşöölür. Bir buzağının doğmasında olduğu gibi, bir canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde kazanç da doğabilir.⁷⁸

Canlı varlıklar için geçerli olan söz konusu durum, tarımsal ürünler için de geçerlidir. Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşöölerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zararlar, oluştukları dönemde kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır.⁷⁹

İşletme cari dönem boyunca, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmelerinden ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri ile satış maliyetleri arasındaki farkta meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya zararlar toplamını açıklar.⁸⁰ Açıklamalar sayısal veya yazılı metin olarak her bir canlı varlık grubu için ayrı ayrı yapılır.⁸¹

Standarda göre işletme, canlı varlıkların kayıtlı değerlerinde dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen değişimlerin mutabakatını gösterir. Söz konusu mutabakat, aşağıdaki maddeleri kapsar:⁸²

- a) Gerçeğe uygun değer ile satış maliyetleri arasındaki farkta ortaya çıkan değişimden kaynaklanan kazanç ve zarar,
- b) Satın almalardan kaynaklanan artış,
- c) TFRS 5 kapsamında satışlar ve satış amaçlı elde tutulan (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilen) canlı varlıklar ile ilişkilendirilebilen azalış,
- d) Hasattan kaynaklanan azalış,
- e) İşletme birleşmelerinden kaynaklanan artış,
- f) Finansal tabloların farklı bir para birimine veya yurtdışındaki bir işletmenin finansal tablolarını raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullandığu para birimine çevrilmesi durumunda oluşan net kur farkları,
- g) Diğer değişiklikler.

Bir canlı varlığın, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşöölmek suretiyle elde edilen değeri, ilgili varlığın fiziksel özelliklerinde ve piyasa

⁷⁸ TMS 41, md.27.

⁷⁹ TMS 41, md.28.

⁸⁰ TMS 41, md.40.

⁸¹ TMS 41, md.41-42.

⁸² TMS 41, md.50.

fiyatlarında oluşan farklılıklar nedeniyle değişebilir. Fiziksel özelliklerde ve fiyatlardaki değişimin ayrı ayrı açıklanması, özellikle üretim döngüsünün bir yıldan fazla olması durumunda, cari dönem performansının ve geleceğe yönelik beklentilerin değerlendirilmesinde fayda sağlar. Böyle durumlarda, fiziksel özelliklerde ve fiyatlarda meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan ve kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınan gerçeğe uygun değerdeki değişikliğin açıklanmasında fayda bulunur. Diğer taraftan, üretim döngüsünün bir yıldan az olduğu durumlarda (örneğin, tavuk veya tahıl ürünü yetiştiriciliği) bu bilginin faydası daha düşüktür.⁸³

2.3.5. Canlı Varlıkların TMS 41 Kapsamında Sınıflandırılması

TMS 41’de açıklanan tarımsal faaliyetlerin tekdüzen muhasebe sistemi esasına göre muhasebeleştirilmesinde, Tekdüzen Hesap Planı, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin kaydedilmesinde yetersiz kalmaktadır. Canlı varlıkların, büyüme, bozulma, çürüme ve ölüm gibi özelliklere sahip olmaları, bir başka ifadeyle değişim kapasitesine sahip olmaları, bu değişimin yönetilebilmesi ve değişimin niteliksel ve niceliksel olarak ölçülebilmesi nedeniyle, Tekdüzen Hesap Planında ayrı gruplar halinde izlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle Tekdüzen Hesap Planında yeni grupların açılması gerekmektedir.⁸⁴

Tekdüzen Hesap Planında boş bulunan 16. grubun; dönen varlıklar grubunda yer alan canlı varlıklar için, 21. grubunda duran varlıklar grubunda yer alan canlı varlıklar için kullanılması uygun olacaktır.

Yeni hesap grupların açılması ile birlikte hesap planı aşağıdaki şekilde yeni halini alacaktır.

16 CANLI VARLIKLAR (DÖNEN VARLIKLAR)

160 TARLA BİTKİLERİ

161 BAHÇE BİTKİLERİ

162 CANLI KÜMES HAYVANLARI

163 CANLI SU HAYVANLARI

164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR

⁸³ TMS 41, md.51.

⁸⁴ Akdoğan, N., a.g.e., s.557 .

- 165 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR
- 168 DİĞER CANLI VARLIKLAR
- 169 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

21 CANLI VARLIKLAR (DURAN VARLIKLAR)

- 210 MEYVE AĞAÇLARI
- 211 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR
- 212 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR
- 213 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR
- 214 KÜMES HAYVANLARI
- 216 DİĞER CANLI VARLIKLAR
- 217 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ
KARŞILIĞI (-)
- 219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI

2.3.5.1. 16 Dönen Varlıklar Grubunda Canlı Varlıklar

Dönen varlıklar grubunda bulunan canlı varlıklar; en çok bir yıl içinde satılacak veya canlı olma niteliğini değiştirecek canlı hayvan ve bitkiler 16 CANLI VARLIKLAR grubunda açılacak hesaplarda izlenebilir. Dönen varlık özelliğine sahip canlı varlıklar; bir değişim kapasitesine sahiptir ve değişimleri yönetilebilir ve ölçülebilir. Bu varlıklar, bir süre elde tutulup daha sonra da değerlendirilmeleri açısından stoklara benzemekle birlikte, elde tutulduğu süre içinde değişime uğrama özelliği nedeniyle stoklardan ayrılır. Canlı varlıklardan hasadı yapılan ürünler (yumurta, et ürünleri, meyveler gibi) ile yaşamı sona erdirilen diğer canlı varlıklar bu grupta değil, 15 Stoklar grubundaki hesaplara alınarak izlenmelidir.⁸⁵

Dönen varlık grubunda yer alması önerilen canlı varlık hesaplarının işleyişi şöyledir:

⁸⁵ Nalan AKDOĞAN ve Orhan SEVİLENGÜL, Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum için Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **SMMMO Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 84, 2007, s.45.

160 Tarla Bitkileri

Buğday, arpa, fındık, ayçiçeği, pamuk, şeker pancarı, mercimek gibi tek yıllık bitkilerin izlenebileceği hesaptır. Tarla bitkileri için yapılan tohum, gübre, akaryakıt, sulama gibi harcamalar bu hesaba borç; tarla bitkilerinin hasadı yapıldıktan sonra ürünlerin stoka alınarak 152 Mamuller hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak yazılır. Ayrıca hasadı yapılmadan tarlada satılmasında ise, 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcu karşılığında bu hesap alacak yazılır. Canlı Varlıklarda meydana gelen değer artışları 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları, değer azalışları 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesaplarında izlenir.

Bu hesap;⁸⁶

Buğday bitkisinin ilk aktifleştirilmesinde, kısmen veya tamamen büyüme evresini tamamlamış tarla bitkisinin satın alınmasında, değerlendirme döneminde, tarla bitkilerindeki değer artışından dolayı borçlandırılır.

Tarla bitkilerinin herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında, tarla bitkilerinin hasat edilerek stoklara aktarılmasında, değerlendirme döneminde bitkilerin değerinde bir azalış tespit edildiğinde alacaklandırılır.

161 Bahçe Bitkileri

Domates, patlıcan, biber, salatalık gibi sebzeler ile karanfil ve gül gibi saksı çiçeklerinin izlenebileceği hesaptır. Bahçe bitkileri için yapılan tohum, gübre, akaryakıt, sulama gibi harcamalar bu hesaba borç; bahçe bitkilerinin hasadı yapıldıktan sonra ürünlerin stoka alınarak 152 Mamuller hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak yazılır. Ayrıca hasadı yapılmadan bahçe bitkilerinin satılmasında ise, 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak yazılır. Canlı Varlıklarda meydana gelen değer artışları 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları, değer azalışları 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesaplarında izlenir.

Bahçe bitkilerinin ekiminden çimlenmesine ve olgun hale gelene kadar olan sürecini etkileyen faktörler mevcuttur. Bunlar; toprağın sıcaklığı ve nem düzeyleri, toprak tipi ve arazi, tohum yatağı hazırlama metotları, ekim derinliği ve yüzey eğiminden oluşmaktadır. Bu durum da bahçe bitkilerinin standartta yer alan şartları

⁸⁶ Akdoğan, N., a.g.e., s.561.

taşıdığını yani bahçe bitkilerinin biyolojik değişim geçirmekte olduğu, değişimlerin yönetilebildiğini, bahçe bitkilerinin bu değişimlerinin ölçülebileceği görülmektedir.

162 Canlı Kümes Hayvanları

Tavuk, hindi, ördek, kaz gibi bir yıl içinde satılacak veya canlı olma niteliğini değiştirecek kümes hayvanlarının izlenebileceği hesaptır. Kümes hayvanları için yapılan yem, su, ilaç gibi harcamalar bu hesaba borç; kümes hayvanlarının canlı veya kesilerek satılmasında ise, 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak yazılır. Canlı Varlıklarda meydana gelen değer artışları 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları, değer azalışları 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesaplarında izlenir.

Canlı kümes hayvanları yetiştiriciliğinde yem, aydınlatma, veteriner, ilaç ve dezenfeksiyon gibi masraflar yapılması ve bu hayvanların belli kiloya ulaştıktan sonra satışının yapılması değişim kapasitelerinin olduğunu, değişimlerinin yönetilebilirliğini ve ölçülebilirliğini göstermektedir.

163 Canlı Su Hayvanları

Balık üretme çiftliklerinde, göletlerde, nehirlerde ve açık denizlerde yapılan her türlü balık, sünger ile diğer su varlıklarının izlenebileceği hesaptır. Su hayvanları için yapılan yem, ilaç, nakliye gibi harcamalar bu hesaba borç; canlı su hayvanlarının satılmasında ise, 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak yazılır.

164 Canlı Büyükbaş Hayvanlar

İşletmenin satmak amacıyla satın aldığı sığır, manda, deve, at gibi büyükbaş hayvanların izlenebileceği hesaptır. Büyükbaş hayvanlar için yapılan yem, su, ilaç, nakliye gibi harcamalar maliyet hesapları aracılığıyla bu hesaba borç; büyükbaş hayvanların canlı veya kesilerek satılmasında ise, 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak yazılır. Canlı Varlıklarda meydana gelen değer artışları 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları, değer azalışları 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesaplarında izlenir.

Büyükbaş hayvanlarda diğer duran varlık veya dönen varlıklarda olduğu gibi kullanım amaçlarına göre dönen veya duran varlık gruplarına alınmaktadır. Bu ayırmadan sonra satın almalarda veya satışlarda ilgili hesaplara, girişler veya çıkışlar net gerçeğe uygun değerleri ile kaydolacaktır. Ancak büyükbaş hayvanların bir özelliği doğurgan olmalarıdır ve bu yüzden ilk muhasebeleştirme esnasında bir buzağının doğmasıyla kazanç oluşabilir. TMS 41'e göre bu kazanç gerçekleştiği dönemin kâr hesaplarında dikkate alınır.

165 Canlı Küçükbaş Hayvanlar

İşletmenin satmak amacıyla satın aldığı koyun, kıl keçisi, tiftik keçisi gibi küçükbaş hayvanların izlenebileceği hesaptır. Küçükbaş hayvanlar için yapılan yem, su, ilaç, nakliye gibi harcamalar maliyet hesapları aracılığıyla bu hesaba hayvanların canlı veya kesilerek satılmasında ise, 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcu karşılığında bu hesap alacak yazılır. Canlı Varlıklarda meydana gelen değer artışları 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları hesabında alacak, değer azalışları ise 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesaplarında borçlandırılarak izlenir.

168 Diğer Canlı Varlıklar

Yukarıda sayılan hesapların kapsamına girmeyen satmak amacıyla edinilen canlı hayvan ve bitkilerin izlenebileceği hesaptır. Diğer canlı varlıklar için yapılan harcamalar bu hesaba borç; diğer canlı varlıklar satıldığında veya canlı olma niteliğini kaybettiğinde ise, bu hesap alacak yazılır. Canlı Varlıklarda meydana gelen değer artışları 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları, değer azalışları 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesaplarında izlenir.

169 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Bu gruptaki hesaplarda izlenen canlı varlıkların değerinde önemli azalışların olması durumunda ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenebileceği hesaptır. Bir canlı varlık kaleminin tamamlama ve satış maliyeti düşülmüş satış fiyatının, defter değerinden daha düşük olması durumunda, defter değeri ile tamamlama ve satış giderleri düşülmüş satış fiyatı arasındaki fark kadar olan tutarı, değer düşüklüğü

karşılığı olarak ayrılır ve gelir tablosuna satışların maliyeti kapsamında canlı varlıklar değer azalışı olarak raporlanır. İşletme, izleyen her bir dönemde canlı varlıkların net gerçekleşebilir değerini yeniden hesaplar. Daha önce canlı varlıklarda değer düşüklüğüne neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle tamamlama ve satış maliyeti düşülmüş satış fiyatında artış olduğunun açık bir göstergesinin olduğu durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir. Böylece maliyet veya gözden geçirilen tamamlama ve satış maliyeti düşülmüş satış fiyatından düşük olan fiyat, canlı varlıkların yeni defter değeri olur. Karşılığı aşan değer artışları canlı varlık maliyetine eklenmez.⁸⁷

Canlı varlıklarda değer düşüklüğü tespit edildiğinde 654 Karşılık Giderleri hesabının borcu karşılığında bu hesap alacak yazılır. Karşılık ayrılan canlı varlıkların stoka alınması halinde ise, ayrılan karşılık da 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) hesabına aktarılarak kapatılır.⁸⁸

2.3.5.2. 21 Duran Varlıklar Grubunda Canlı Varlıklar

İşletmede bir yıldan daha uzun süre kalacak olan canlı hayvan ve bitkiler 21 CANLI VARLIKLAR grubunda açılacak hesaplarda izlenebilir.

Duran varlıklar da dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklarda olduğu gibi, bir değişim kapasitesine sahip olmakla birlikte değişimleri yönetilebilir ve ölçülebilir. Maddi yapıya sahip diğer duran varlıklar edinildikten sonra eskime, yıpranma gibi değişimler dışında nitelik değişikliğine uğramazlar. Canlı varlıklar ise niteliksel ve niceliksel olarak gerçek değeri açısından sürekli bir değişim sürecindedirler. Ayrıca maddi yapıya sahip diğer duran varlıkların esas olarak ekonomik ömrün sonucunda edinme değerine oranla önemsiz tutarlarla satılabilmesi söz konusu iken bir kısım canlı varlıklar uzun süre yetiştirilmek daha sonra da satılmak üzere elde edilirler ve belirli süre sonunda paraya çevrilirler. Duran varlık niteliğindeki canlı varlıkların taşıdığı özelliklerden dolayı THP’de boş bulunan 21’inci grup kullanılabilir.⁸⁹

⁸⁷ Akdoğan, N., a.g.e., s.586.

⁸⁸ Akdoğan, N., Sevilengül, O., a.g.m., s.46-47.

⁸⁹ Nalan AKDOĞAN ve Orhan SEVİLENGÜL, **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.273.

210 Meyve Ağaçları

Ürününden devamlı yararlanan yatırım aşaması tamamlanmış elma, kiraz, ceviz, kayısı, erik gibi meyve ağaçlarının izlenebileceği hesaptır. Meyve ağaçları için yapılan budama, ilaçlama, gübreleme gibi harcamalar maliyet hesapları aracılığı ile bu hesap borç; meyve ağaçlarının hasadı yapıldıktan sonra ürünlerin stoğa alınarak 152 Mamuller hesabının borcu karşılığında bu hesap alacak yazılır. Ayrıca hasadı yapılmadan bahçede satılmasında ise, 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcu karşılığında bu hesap alacak yazılır. Canlı Varlıklarda meydana gelen değer artışları 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları, değer azalışları 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesaplarında izlenir.

211 Meyve Vermeyen Ağaçlar

Yatırım aşaması tamamlanmış ürününden devamlı yararlanmak amacıyla yetiştirilen kavak, çam, meşe gibi meyve vermeyen ağaçların izlenebileceği hesaptır. Meyve vermeyen ağaçlar için yapılan budama, ilaçlama, gübreleme gibi harcamalar maliyet hesapları aracılığı ile bu hesap borç; meyve vermeyen ağaçların hasadı yapıldıktan sonra ürünlerin stoğa alınarak 152 Mamuller hesabının borcu karşılığında bu hesap alacak yazılır. Ayrıca meyve vermeyen ağaçların hasadı yapılmadan satılmasında ise, 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcu karşılığında bu hesap alacak yazılır. Canlı Varlıklarda meydana gelen değer artışları 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları, değer azalışları 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesaplarında izlenir.

212 Canlı Büyükbaş Hayvanlar

İşletmede bir yıldan daha uzun süre tutulan ve ürününden devamlı olarak yararlanmak amacıyla inek, deve, at gibi büyükbaş hayvanların izlenebileceği hesaptır. Büyükbaş hayvanlar için yapılan yem, su, ilaç, nakliye, suni tohumlama gibi harcamalar maliyet hesapları aracılığı ile bu hesap borç; büyükbaş hayvanların canlı veya kesilerek satılmasında ise, ilgili hesabın karşılığında bu hesap alacak yazılır. Canlı Varlıklarda meydana gelen değer artışları 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları, değer azalışları 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesaplarında izlenir.

213 Canlı Küçükbaş Hayvanlar

İşletmede bir yıldan daha uzun süre tutulan ve ürününden devamlı olarak yararlanmak amacıyla koyun, kıl keçisi, tiftik keçisi gibi küçükbaş hayvanların izlenebileceği hesaptır. Küçükbaş hayvanlar için yapılan yem, su, ilaç, nakliye, suni tohumlama gibi harcamalar maliyet hesapları aracılığı ile bu hesap borç yazılır.

Küçükbaş hayvanların canlı veya kesilerek satılmasında ise, bu hesap ilgili hesabın karşılığında alacak olarak kaydedilir. Canlı Varlıklarda meydana gelen değer artışları 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları, değer azalışları 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesaplarında izlenir.

214 Kümes Hayvanları

İşletmede bir yıldan daha uzun süre tutulan ve ürününden devamlı olarak yararlanmak amacıyla tavuk, hindi, ördek, kaz gibi kümes hayvanlarının izlenebileceği hesaptır. Kümes hayvanları için yapılan yem, su, ilaç gibi harcamalar maliyet hesapları aracılığı ile bu hesap borç yazılır. Kümes hayvanlarının canlı veya kesilerek satılmasında ise, bu hesap ilgili hesabın karşılığında alacak yazılır. Canlı Varlıklarda meydana gelen değer artışları 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları, değer azalışları 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesaplarında izlenir.

216 Diğer Canlı Varlıklar

Yukarıda sayılan hesapların kapsamına girmeyen, ürününden devamlı olarak yararlanmak amacıyla işletmede bir yıldan daha uzun süre tutulan canlı hayvan veya bitkilerin izlenebileceği hesaptır. Diğer canlı varlıklar için yapılan harcamalar maliyet hesapları aracılığı ile bu hesap borç; satıldığında veya canlı olma niteliğini kaybettiğinde ise, bu hesap alacak yazılır. Canlı Varlıklarda meydana gelen değer artışları 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları, değer azalışları 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesaplarında izlenir.

217 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Bu gruptaki hesaplarda izlenen canlı varlıklar için ayrılan amortisman ve değerlerinde önemli azalışların olması durumunda ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenebileceği hesaptır. Canlı varlıklara amortisman ayrılmasında ilgili

gider hesabı borç; karşılığında ise bu hesap alacak yazılır. Canlı varlıklarda değer düşüklüğü tespit edildiğinde, 654 Karşılık Giderleri hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak yazılır. Karşılık ayrılan canlı varlığın stoğa alınması halinde ise, ayrılan karşılık da 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) hesabına aktarılarak kapatılır.

219 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları

Canlı varlıkların yatırım aşamasında ve verim vermeye başladığında ilgili canlı varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların izlenebileceği hesaptır. Olgunlaşmamış canlı varlıklar için yapılan harcamalar bu hesap borç; canlı varlıkların olgunlaşmasından sonra yani ürün vermeye başladıktan sonra ilgili canlı varlık hesabın borcu karşılığında 219 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları hesabı alacak yazılır. Canlı Varlıklarda meydana gelen değer artışları 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları, değer azalışları 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesaplarında izlenir.

2.3.6. Dönen Varlıklar Niteliğindeki Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Tek yıllık canlı bitki ve işletmede en fazla bir hesap dönemi bulundurulacak canlı hayvanlar işletmenin dönen varlık unsurudur. Bu nedenle dönen varlıklar grubu içinde gösterilmeleri gerekmektedir.

Bir varlığın bu grupta bulunan hesaplarda yer alabilmesi için;

- Canlı hayvan veya bitki olması,
- Kısa dönem için elde bulundurulması,
- Özel durumlar hariç, 1 yıl olarak belirlenen faaliyet dönemi kadar veya daha kısa bir ömre sahip olması gerekir.

Örnek 1: Öcal Tarım ve Hayvancılık LTD. ŞTİ. Yetiştirip satmak amacı ile 01.10.2014 tarihinde 35.000 TL'lik büyükbaş hayvan satın almıştır. 31.12.2014 tarihine kadar hayvanlar için 7.500 TL maliyete katlanılmıştır. 31.12.2014 tarihinde hayvanların değeri 59.000 TL'dir. 10.05.2015 tarihine kadar hayvanlar için 10.000 TL maliyete katlanılmış ve hayvanlar 15.06.2015 tarihinde 90.000 TL'ye satılmıştır. 10.05.2015 tarihinde hayvanların piyasa fiyatı 80.000 TL'dir.

	.....01.10.2014.....	BORÇ	ALCAK
1	150 İLK MADDE VE MALZEME	35.000	
	100 KASA		35.000
	Büyükbaş hayvanların alım kaydı		
	.....01.10.2014.....	BORÇ	ALCAK
2	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDER	35.000	
	150 İLK MADDE VE MALZEME		35.000
	Büyükbaş hayvanların maliyet kaydı		

	.....01.10.2014.....	BORÇ	ALACAK
3	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR Maliyet kaydı nedeni ile	7.500	7.500
	.....31.12.2014.....	BORÇ	ALACAK
4	164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR 711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD. YAN. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDER. YAN. 731 GENEL ÜRETİM GİDER. YAN. Maliyet kaydı nedeni ile	42.500	42.500
5	711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD. YAN. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDER. YAN. 731 GENEL ÜRETİM GİDER. YAN. 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ Maliyet hesaplarının kapatılması	42.500	42.500
	.....31.12.2014.....	BORÇ	ALACAK
6	164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR 605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI Gerçeğe uygun değer kaydı nedeni ile	16.500	16.500
	.....10.05.2015.....	BORÇ	ALACAK
7	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR	10.000	10.000
	.....10.05.2015.....	BORÇ	ALACAK
8	164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR 711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD. YAN. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDER. YAN. 731 GENEL ÜRETİM GİDER. YAN. Maliyet kayıtları nedeniyle	10.000	10.000

9	711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD. YAN. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDER. YAN. 731 GENEL ÜRETİM GİDER. YAN.	10.000	
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		10.000
Maliyet hesaplarının kapatılması			
.....10.05.2015.....		BORÇ	ALACAK
10	164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR	11.000	
	605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI		11.000
Yeniden değerlendirme kaydı			
.....10.06.2015.....		BORÇ	ALACAK
11	100 KASA	90.000	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		90.000
Canlı hayvanların satılması nedeni ile			
.....15.06.2015.....		BORÇ	ALACAK
12	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	80.000	
	164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR		80.000
Canlı hayvanların satılması nedeni ile			

2.3.7. Duran Varlık Niteliğindeki Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Çok yıllık canlı bitki ile devamlı olarak ürününden yararlanmak amacıyla, işletmede bir hesap döneminden daha uzun süre bulundurulmuş canlı hayvanlar işletmenin duran varlık unsurudur. Bu nedenle bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilmeleri gerekmektedir.

Canlı varlığın bu bölümde yer alan hesaplar içerisinde yer alması için;

- Canlı hayvan veya bitki olması,
- Tarımsal faaliyetlerle ilgili olması,
- Bir yıldan daha uzun bir süre işletme aktifinde bulundurulması,
- Maliyet veya gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde hesaplanabilmesi ve

- Geçmiş olayların bir sonucu olarak işletmenin kontrolünde olması gerekmektedir.

Örnek 1: 01.04.2014 tarihinde süt üretiminde kullanmak amacıyla tanesi 1.000 TL'den süt veren 100 baş inek alınmıştır. Karşılığı nakit ödenmiştir.

.....01.04.2014.....		BORÇ	ALACAK
1	212 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 212.01 Büyüme Evresini Tamamlamış Süt İnekleri	100.000	
	100 KASA		100.000

Dönem sonuna kadar inekler için 20.000 TL direkt ve indirekt gidere katlanıldığını ve dönem sonuna kadar elde ettiği sütlerin değerinin 60.000 TL, ineklerin net gerçeğe uygun değerinin 120.000 TL olduğunu varsayacak olursak muhasebe standartlarına göre kayıt;

.....31.12.2014.....		BORÇ	ALACAK
2	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	20.000	
	İLGİLİ HESAPLAR Dönem içinde inekler için katlanılan giderler kaydı		20.000
.....31.12.2014.....		BORÇ	ALACAK
3	151 YARI MAMUL ÜRETİM 711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDER. YAN. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDER. YANSITMA 731 G.ÜRETİM GİDER. YANSITMA	20.000	
	Maliyet kaydı nedeni ile		20.000
.....31.12.2014.....		BORÇ	ALACAK
4	711 D.İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANS. 721 D.İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA	20.000	
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		20.000
Maliyet hesaplarının kapatılması			

.....31.12.2014.....		BORÇ	ALACAK
5	152 MAMULLER	60.000	
	152.01 Süt		
	151 YARI MAMUL ÜRETİM		20.000
	605 CANLI VARLIK DEĞERLEMEARTIŞLARI		40.000
Sütün piyasa fiyatı ile kaydedilmesi			
.....31.12.2014.....		BORÇ	ALACAK
6	212 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	20.000	
	605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI		20.000
Net gerçeğe uygun değerdeki artış			

2.3.8. Dönen Varlıklarda İzlenecek Büyükbaş Hayvanların Sınıflandırılması

Dönen varlıklar grubunda yer alan canlı varlıklar, en çok bir yıl içinde canlı varlık olma özelliğini yitirecek, satılacak veya işletmede kullanılacak canlı hayvan veya bitkilerden oluşur.⁹⁰

İşletmeler, dönen varlıklarda izlenecek büyükbaş hayvanları satın alabileceği gibi işletme içinde doğup büyüyen ve bir yıl içinde satılacak olan varlıkları da bu grupta izleyebilir.

2.3.8.1. Kısa Vadede Satılmak Üzere Alınan Büyükbaş Canlı Varlıklar

Bir yıl içinde satılacak veya işletme içinde kullanılacak olan büyükbaş hayvanlar dönen varlıklar grubunda 164 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR hesabında izlenir. Hayvanların işletmeye teslimine kadar katlanılan tüm maliyetler maliyetine eklenir.

Örnek 1: ÖCAL Hayvancılık A.Ş. 16 Şubat 2014 tarihinde kısa vadede satılmak üzere KARS'ta kurulu olan YAZGI Hayvancılık A.Ş.'den 30 baş inek satın almıştır. İneklerin tanesi % 8 KDV hariç 2.200 TL bedeli banka havalesiyle ödenmiştir.

⁹⁰ Akdoğan, N., Sevilengül, O., a.g.m., s.46.

.....16.02.2014.....		BORÇ	ALACAK
1	164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR	66.000	
	164.01 İnekler		
	191 İNDİRİLECEK KDV	5.280	
	102 BANKALAR		71.280
Canlı varlık alış kaydı			

İnekler 20 Şubat 2014 tarihinde teslim alınmış, nakliye şirketi %18 KDV hariç 3.000 TL'lik fatura düzenlemiştir.

.....16.02.2014.....		BORÇ	ALACAK
2	164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR	3.000	
	164.01 İnekler		
	191 İNDİRİLECEK KDV	540	
	329 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		3.540
Canlı varlık alımında katlanılan gider kaydı			

2.3.8.2. Yarı Mamul Olarak Alınan ve Yetişkin Olarak Satılan Büyükbaş Hayvanlar

Büyükbaş hayvan işletmeleri, çeşitli pazarlardan satın aldıkları dana ve düveleri besleyip belli bir olgunluğa eriştiklerinde satabilmektedirler. Bu tür hayvanlar satın alındığında 164 Büyükbaş Hayvanlar hesabına kaydedilir. Ancak bu hayvanlar işletme için henüz tamamlanmamış, yarı mamul niteliğinde olduğu için satın alma sonrasında bunlarla ilgili katlanılan giderler 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme, 720 Direkt İşçilik Giderleri ve 730 Genel Üretim Giderleri hesaplarına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesaplarda biriken tutarlar yansıtma hesapları aracılığı ile 164 no'lu hesaba aktarılır. Dönem sonunda gerçeğe uygun değer ile değerlendirildikten sonra bilançoda yer alırlar. Dana ve düve halindeki kısmen veya tamamen yetişmiş büyükbaş hayvanların satın alınmasında, doğumdan ötürü çoğalmasında, değerlendirme döneminde (gerçeğe uygun değerle ölçülmesi durumunda)

büyükbaş hayvanların gerçeğe uygun değer artışından dolayı 164 Büyükbaş Hayvanlar Hesabı borçlanır.

Hesap büyükbaş hayvanların herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında, kesilerek stoklara aktarılmasında, değerlendirme döneminde büyükbaş hayvanların gerçeğe uygun değerinde bir azalış tespit edildiğinde veya herhangi bir nedenle ölmesi nedeniyle alacaklanır. Raporlama döneminde gerçeğe uygun değerdeki artışlar, 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları hesabına alacak kaydedilmesi, azalışlar ise, 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesabına borç kaydedilmesi suretiyle muhasebeleştirilir.⁹¹

Örnek 1: Öcal Hayvancılık A.Ş. 7 Ekim 2014 de 25 baş danayı tanesini %8 KDV hariç 1.100 TL'den nakit olarak satın almıştır.

.....07.10.2014.....		BORÇ	ALACAK
1	164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR	27.500	
	164.01 İnekler		
	191 İNDİRİLECEK KDV	2.200	
	100 KASA		29.700

Satın alma tarihinden 31.12.2014 tarihine kadar satın alınan danalar ile ilgili yapılan giderler ilgili hesaplara aktarılmış ve 710 no'lu hesapta 4.000 TL, 720 no'lu hesapta 3.000 TL, 730 no'lu hesapta 4.000 TL olduğu belirlenmiştir.

.....07.10.2014.....		BORÇ	ALACAK
2	164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR	11.000	
	164.02 Danalar		
	711 DİREKT İLK MAD.ve MALZ. YAN.		4.000
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSITMA		3.000
	731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA		4.000
	Canlı varlık için katlanılan gider kaydı		

⁹¹ Hakan TAŞTAN, **Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde Muhasebe Düzeni**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2013, s.133-134.

Dönem sonunda bu hayvanlar gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirilmiş ve her birinin gerçeğe uygun değeri 2.600 TL olarak belirlenmiştir. Buna göre 25 baş dananın gerçeğe uygun değeri 65.000 TL olarak hesaplanır. 164 no'lu hesabın borç kalanı 38.500 TL olduğuna göre 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları Hesabı'na $65.000-38.500 = 26.500$ TL değer artışı olarak kaydedilmesi gerekir.

.....07.10.2014.....		BORÇ	ALACAK
3	164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR	26.500	
	164.02 Danalar		
	605 CANLI VARLIK DEĞER ARTIŞI.	26.500	
	Hayvanların doğum yapması nedeni ile		

2.3.8.3. İşletmede Doğup Büyüyen ve Bir Yıl İçinde Satılan Büyükbaş Canlı Varlıklar

Büyükbaş canlı varlık işletmelerinde yetiştirilen sağmal veya damızlık inekler doğum yaptıklarında doğan buzağular işletme için bir değer oluşturduklarından, buzağının gerçeğe uygun değeri tespit edilip kayıt altına alınması gerekir. Buzağuların ilk gerçeğe uygun değeri, değer artışları ve daha sonra büyütülüp belli bir olgunluğa getirilinceye kadar yapılan harcamalar 219 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları Hesabında izlenir. Belli bir büyüklüğe erişen buzağular gelecekte sağmal veya damızlık inek olarak kullanılacaksa duran varlıklarda, bir yıl içerisinde satılacaksa dönen varlıklarda izlenir.

1 Ağustos 2013 tarihinde ÖCAL Hayvancılık A.Ş.'nin varlıkları arasında bulunan sağmal ineklerden 4 tanesi doğum yapmış ve 3 adet erkek buzağı, 1 adet dişi buzağı doğmuştur. Doğan buzağuların gerçeğe uygun değeri tanesi 600 TL olarak tespit edilmiştir.

.....01.08.2013.....		BORÇ	ALACAK
1	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YAT.	2.400	2.400
	219.01 Buzağular		
	605 CANLI VARLIK DEĞ. ARTIŞLARI		
	Yeniden değerlendirme		

31.12.2013 tarihine kadar doğan bu buzağular için yapılan harcamalar ilgili hesaplara aktarılmış ve 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Hesabında 2.000 TL, 720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabında 1.000 TL ve 730 Genel Üretim Giderleri Hesabında 1.000 TL bu buzağuların payı olarak biriktiği tespit edilmiştir. Yılsonunda bu buzağular belli bir büyüklüğe ulaştıklarından "danalar" alt hesabına aktarılmış ve gerçeğe uygun değerleri tanesi 2.000 TL olarak tespit edilmiştir.

.....31.12.2013.....		BORÇ	ALACAK
2	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YAT.	4.000	
	219.01 Buzağular		
	711 DİREKT İLK MAD.ve MALZ. YAN.		2.000
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSITMA		1.000
	731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA		1.000
	Canlı varlıklar için katlanılan gider kaydı		

31.12.2013 tarihinde bu buzağular belli bir büyüklüğe ulaştıklarından danalar alt hesabına aktarılır.

.....31.12.2013.....		BORÇ	ALACAK
3	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YAT.	6.400	6.400
	219.02 Danalar		
	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YAT.		
	219.01 Buzağular		
	Çağ değişim kaydı		

Yıl sonunda gerçeğe uygun değerleri tanesi 2.000 TL olarak tespit edildiğinden toplam değerleri 8.000 TL olmuş ve değer artışı olarak $8.000 - 6.400 = 1.600$ TL olarak hesaplanmıştır.

.....31.12.2013.....		BORÇ	ALACAK
4	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YAT. 219.02 Danalar	1.600	
	605 CANLI VARLIK DEĞ. ARTIŞLARI Canlı varlık yeniden değerlendirme kaydı		1.600

4 Mayıs 2014 tarihinde bu dört buzağı tanesi %8 KDV hariç 3.500 TL'den nakit olarak satılmıştır. 2013 yılı içerisinde bu danaların payı olarak 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Hesabında 2.000 TL, 720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabında 1.000 TL ve 730 Genel Üretim Giderleri Hesabında 1.000 TL biriktiği tespit edilmiştir.

.....04.05.2014.....		BORÇ	ALACAK
5	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YAT. 219.01 Buzağular	4.000	
	711 DİREKT İLK MAD.ve MALZ. YAN. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA Canlı varlıklar için katılan gider kaydı		2.000 1.000 1.000

Satılacak duruma gelen danalar ilgili varlık hesabına aktarılır.

.....04.05.2014.....		BORÇ	ALACAK
6	164 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 164.02 Danalar	12.000	
	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YAT. 219.02 Danalar Olgunlaşan danaların büyükbaş hayvanlar hesabına devir kaydı		12.000

.....04.05.2014.....		BORÇ	ALCAK
7	100 KASA HESABI	15.120	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		14.000
	391 HESAPLANAN KDV		1.120
	Satış kaydı		
.....04.05.2014.....		BORÇ	ALCAK
8	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	12.000	
	164 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		12.000
	164.02 Danalar		
	Maliyet kaydı		

2.3.9. Duran Varlıklarda İzlenecek Büyükbaş Canlı Varlıklar

İşletmenin bir yıldan daha uzun bir süre içerisinde elinde tuttuğu canlı büyükbaş varlıkları duran varlıklarda sınıflandırır. Duran varlıklarda izlenecek büyükbaş canlı varlıklar doğrudan satın alınabileceği gibi, işletme içerisinde doğan buzağuların ürünlerinden faydalanmak için işletmede bırakılması yoluyla da elde edilebilir. Söz konusu canlı varlıklar satılmak üzere alınabileceği gibi, süt üretimi, et üretimi gibi amaçlarla da edinilebilir. Duran varlıklarda izlenecek büyükbaş canlı varlıklar 212 Büyükbaş Canlı Varlıklar Hesabı'nda izlenir. Henüz gelişimini tamamlamamış yarı mamul niteliğindeki canlı varlıklar ise 219 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları'nda izlenir.

2.3.9.1. Duran Varlık Niteliğindeki Büyükbaş Canlı Varlığın Satın Alınması

Satın alınan erişkin canlı varlıkların satın alma maliyetine varlıkların işletmeye getirilinceye kadar yapılan maliyetler de eklenerek varlıklar aktife alınır.

20 Haziran 2014 tarihinde sağmal inek olarak kullanılmak üzere 15 adet inek tanesi %8 KDV hariç tanesi 2.000 TL'ye alınmıştır. Bedeli bankadaki hesaptan havale yapılmıştır.

.....20.06.2014.....		BORÇ	ALCAK
1	212 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR	30.000	
	212.01 Sağmal İnekler		
	191 İNDİRİLECEK KDV	2.400	
	102 BANKALAR		32.400

2.3.9.2. İşletme İçinde Yetiştirilip Duran Varlık Amaçlı Kullanılacak Büyükbaş Canlı Varlıklar

İşletmede sağmal, damızlık gibi amaçlarla kullanılan büyükbaş hayvanların yavrulaması sonucunda doğan buzağular, hangi amaçla kullanılacağına karar verilmeye kadar 219 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları hesabında izlenir. Bu varlıklar ürün verme safhasına geldiklerinde eğer işletme içinde kullanılmaya karar verilmişse 212 Büyükbaş Canlı Varlıklar Hesabı'nda izlenmeye başlanır. İşletme içinde yetiştirilip duran varlık amaçlı kullanılan büyükbaş canlı varlıkların muhasebe kayıtları, dönen varlık olarak işletmede bulundurulmuş büyükbaş canlı varlıklara benzerlik göstermektedir. Daha önce belirtildiği gibi, yeni doğan buzağular gerçeğe uygun değerleri ile doğduklarında kayıt altına alınırlar. Her dönem sonunda gerçeğe uygun değerleri tekrar tespit edilerek 'danalar', 'tosunlar', 'sağmal inekler' gibi alt hesaplarda izlenmeye devam edilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. BÜYÜKBAŞ VE KÜÇÜKBAŞ CANLI VARLIKLARIN TMS 41 VE VUK' A GÖRE DEĞERLENMESİ VE DEĞER DEĞİŞİKLİĞİ İŞLEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. Vergi Usul Kanununa Göre Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıklarda Değerleme

VUK'da küçük ve büyükbaş canlı varlıkların değerlemesine ilişkin olarak dönen ve duran varlık niteliğindeki küçük ve büyükbaş canlı varlık ayırımı yapılmadan genel bir açıklama bulunmaktadır. Bu açıklama kapsamında, VUK zirai işletmelere dahil küçük ve büyükbaş canlı varlıkların ilk kayıtlama anında ve diğer dönemlerde maliyet bedeliyle değerlemeye tabi tutulmasını gerektirmektedir.⁹²

Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan durumlarda, zirai işletmelere dahil hayvanların değerlemesinde, maliyet bedeli yerine emsal bedeli kullanılabilir.⁹³

VUK ilk kayıt anında küçük ve büyükbaş canlı varlık ayırımı yapmadan tespit edilebilmesi durumunda tüm hayvanların maliyet bedeliyle, tespit edilememesi durumundaysa emsal bedeliyle değerlemeye tabi tutulacağını açık bir şekilde ortaya koymuştur. Bu anlamda VUK'a göre, işletmelerin emsal bedelini belirlemede bir keyfiyetleri söz konusu değildir.⁹⁴

VUK'a göre canlı varlıklar da dahil olmak üzere ilke olarak tüm varlıklar ayrı ayrı değerlemeye tabi tutulur. Ancak, bazı durumlarda, kümes hayvanların da olduğu gibi, canlı varlıkların ayrı ayrı değerlemeye tabi tutulması pratik bir çözüm sayılamaz. Bu nedenle kümes hayvanları kümes veya sürü olarak topluca değerlemeye tabi tutulur ve ortalama maliyet üzerinden birim maliyet hesaplanır. Ancak, küçük ve büyükbaş canlı varlıkların değerlemesi kümes hayvanlarından daha farklıdır. Kümes hayvanlar aynı anda besiyeye alınıp aynı anda kesime veya satılmaya

⁹² Cem TEKİN, Değerleme Ölçüsü Olarak Emsal Bedeli, <http://www.nurettinkarakaya.com/emsal%20bedel.htm>.

⁹³ VUK, md. 277.

⁹⁴ Abitter ÖZULUCAN, Ali DERAN, 41 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı, Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşlemlerinde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri, *Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 25, Niğde, 2008, s.4.

hazır hale gelebildikleri ve birim maliyetleri düşük olduğu için, topluca değerlendirilebilmektedir. Küçük ve büyükbaş canlı varlıklar ise genelde sürüye katılma ve ayrılma zamanları aynı anda toplu bir şekilde olmamaktadır. Ayrıca, birim maliyetleri genelde göz ardı edilmeyecek büyüklükte olmaktadır. Bu nedenle küçük ve büyükbaş canlı varlıkların tek tek değerlemeye tabi tutulması gerekir. Çünkü canlı varlıkların birim maliyet değerleri birbirinden farklılık gösterebilmektedir.⁹⁵

3.2. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıklarda Değerleme

TMS 41'e göre, küçük ve büyükbaş canlı varlıkların değeri ilk muhasebeleştirildikleri anda ve her bilanço tarihinde, 30. paragrafta yer verilen gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç olmak üzere, gerçeğe uygun değerlerinden tahmini pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle hesaplanır ve bu tutar üzerinden bilançoda gösterilir.

Söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda, alınan varlığın gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle ölçüm yapılır.

TMS 41 md. 14'e göre, pazar yerindeki maliyetler; aracılara ve simsarlara ödenen komisyonlar, düzenleyici kuruluşlar ve mal borsalar tarafından tahsil edilen vergiler, transfer ve gümrük vergilerini içerir. Nakliye maliyetleri ve varlığın piyasaya getirilmesi için gerekli diğer maliyetler, pazar yerinde katlanılan maliyetlere dahil değildir. Bu maliyetler, pazara getirme maliyetleri olarak ifade edilmektedir ve ayrıca düşülmesi gerekmektedir.⁹⁶

Canlı varlıklar ilk defa kayda alınacakları zaman, gerçeğe uygun değerlerine ulaşamamış ve net gerçeğe uygun değerın güvenilir bir şekilde hesaplanamaması durumunda, küçük ve büyükbaş canlı varlıkların maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulmalarına da izin vermektedir.⁹⁷

⁹⁵ Sakıp ŞEKER, Dönem Sonu İşlemleri 1, Yaklaşım Yayınları, Ankara, s.200.

⁹⁶ Özulucan, A., Deran, A., a.g.m., s.6.

⁹⁷ S.Hüseyin TOKAY ve Ali Deran, Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması, **Yaklaşım Dergisi**, 2006, s.17.

VUK küçük ve büyükbaş canlı varlıkların ayrı ayrı değerlemeye tabi tutulmasını gerektirmesine rağmen, TMS 41 md. 15'e göre küçük ve büyükbaş canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi işlemi, canlı varlıklar yaşları veya kaliteleri gibi önemli özelliklerine göre gruplandırılmak suretiyle değerlemeye tabi tutulabilirler.

3.3. Vergi Usul Kanununa Göre Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıklardaki Değer Değişikliğinin Muhasebeleştirilmesi

VUK'a göre küçük ve büyükbaş canlı varlıklar ilk muhasebeleştirme anında ve her bilanço tarihinde maliyet veya emsal bedeliyle değerlemeye tabi tutulmaları nedeniyle, bu tarihlerde ortaya değerlendirme farkı çıkmaz. Dolayısıyla değerlendirme farkı muhasebeleştirilmesi gibi bir sorunla karşılaşmaz. Ancak, işletmenin elindeki küçük veya büyükbaş canlı varlıkların satış amaçlı olarak elde bulundurulması durumunda, söz konusu varlıkların değerlerinde maliyet bedeline göre değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük göstermesi durumunda, küçük ve büyükbaş canlı varlıklar emsal bedeli ile değerlemeye tabi tutulabilir⁹⁸ ve değerlendirme farkı Karşılık Giderleri hesabı aracılığıyla olağan gider ve zarar olarak gelir tablosuna aktarılır. Ancak, canlı varlıkların değerinin maliyet bedelinin üstüne çıkması durumunda, değerlendirme ölçüsünün kayıtlı değer (maliyet veya emsal bedeli) olacağı ve bir değerlendirme fark ortaya çıkmayacağını vurgulamakta yarar bulunmaktadır.

VUK'a göre satış amaçlı olarak elde bulundurulan küçük ve büyükbaş canlı varlıklar satış anında da maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulmakta ve satış bedeli ile maliyet bedeli arasındaki olumlu veya olumsuz fark tutarı, gelir tablosuna realize (gerçekleşmiş) kar veya zarar olarak aktarılmaktadır.

Duran varlık niteliğindeki küçük ve büyükbaş canlı varlıklar, VUK'a göre ilk kayıt anında ve her değerlendirme tarihinde maliyet bedeliyle değerlemeye tabi tutulması nedeniyle, bu varlıkların değerleri bilanço tarihine göre değişmez ve değerlendirme farkı ortaya çıkmaz. Bu varlıklar dönem sonunda Maliye Bakanlığı'nın belirlediği amortisman oranları üzerinden amortisman tabi tutulurlar. Satışla birlikte bu canlı varlıklara ilişkin ortaya çıkan kar veya zarar gelir tablosuna aktarılır.⁹⁹

⁹⁸ VUK, md.260.

⁹⁹ Özulucan, A., Deran, A., a.g.m., s.8.

3.4. Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardına Göre Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıklardaki Değer Değişikliğinin Muhasebeleştirilmesi

TMS 41'e göre küçük ve büyükbaş canlı varlıkların ilk kayıtladıkları anda ve her bilanço döneminde, gerçeğe uygun değerlerinin değişiminden kaynaklanan kâr ya da zararın, ortaya çıktıkları dönemin gelir tablosuna kar ya da zarar olarak yansıtılması gerekmektedir.¹⁰⁰

Buradaki kâr ya da zararın realize olmamış (gerçekleşmemiş) kâr olduğuna dikkat çekmekte yarar bulunmaktadır.

Küçük ve büyükbaş canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde, tahmini satış noktası giderlerinin çıkarılması nedeniyle, canlı varlığın değerinin ilk defa ölçülmesinde bir zarar meydana gelebilir ya da buzağı doğumunda olduğu gibi ilk ölçümde kar ortaya çıkabilir.¹⁰¹

Her iki durumda da oluşan kâr ya da zararın ilgili dönemin gelir tablosuna yansıtılması gerekir. TMS 41, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişikliklerin ne kadarının fiziksel değişimden, ne kadarının piyasa fiyatlarının değişiminden kaynaklandığının belirlenip açıklanmasını da önermektedir. Bununla beraber, girişimcilere bu bilgileri açıklama konusunda zorunluluk getirilmemiştir.¹⁰²

Örnek 1: Öcal Tarım İşletmesi Yazgı Et ve Et Ürünleri Üretim İşletmesinin et ihtiyacını karşılamak amacıyla 01.11.2014 tarihinde tanesi 220 TL'den 900 baş danayı bedelini banka havalesi ile ödeyerek almıştır. 31.12.2014 tarihine kadar 34.000 TL direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik gideri ve genel üretim giderine katlanılmıştır. 31.12.2014 tarihinde danaların net gerçeğe uygun değeri 250.000 TL olmaktadır. 01.03.2015 tarihine kadar danalar için 68.000 TL daha direkt ilk madde ve malzeme gideri, işçilik gideri ve genel yönetim giderine katlanılmıştır. 01.03.2015 tarihinde danaların olgunluğa eriştiği ve net gerçeğe uygun değerlerinin 290.000 TL

¹⁰⁰ TMS 41, md 26.

¹⁰¹ TMS 41, md.27.

¹⁰² Ali DERAN. 'Meyve Bahçelerinin Maliyetlerinin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları', Basılmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005, s.85.

olduğu tespit edilmiştir. 15.03.2015 tarihinde danalar Yazgı Et ve Et Ürünleri işletmesine 300.000 TL'ye nakit olarak satılmıştır.

İşletme kayıtları Vergi Usul Kanunu'na göre kayıtlarını aşağıdaki şekilde yapmıştır;

VUK;

.....01.11.2014.....		BORÇ	ALACAK
1	150 İLK MADDE VE MALZEME 150.15 Canlı Büyükbaş Varlıklar 102 BANKALAR Et olarak satılmak amacıyla alınan dana	198.000	198.000
	.....01.11.2014.....	BORÇ	ALACAK
2	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 710.10 Yetiştirme Dönemindeki Danalar 150 İLK MADDE VE MALZEME 150.15 Canlı Büyükbaş Varlıklar Danaların gider hesabına devri	198.000	198.000
	.....31.12.2014.....	BORÇ	ALACAK
3	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR Dönem içinde danalar için katlanılan giderler kaydı	34.000	34.000
	.....31.12.2014.....	BORÇ	ALACAK
4	151 YARI MAMÜLLER 711 D.İLK MAD. VE MALZ. GİD. YAN. 721 D.İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA Gider yansıtması	232.000	232.000

TMS 41'e göre canlı varlığın ilk kayıt anında, net gerçeğe uygun değeri ile kayıt altına alınması, VUK'dan ayrılan en önemli özelliğidir.

VUK'a göre maliyet bedeli bilindiği takdirde kayıt maliyet bedeli üzerinden yapılır.

Bu yaklaşımdan dolayı canlı varlıkların finansal tabloları farklı etkilemesine yol açmaktadır. Bu sebeple muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır.

TMS 41;

.....01.11.2014.....		BORÇ	ALACAK
1	164 CANLI BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR 165 CANLI KÜÇÜKBAŞ VARLIKLAR 164.01 Yetiştirme Dönemindeki Danalar	198.000	
	102 BANKALAR Et olarak satılmak amacıyla alınan dana		198.000
.....01.11.2014.....		BORÇ	ALACAK
2	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	34.000	
	İLGİLİ HESAPLAR Dönem içinde danalar için katlanılan giderlerin maliyet kaydı		34.000

.....31.12.2015.....		BORÇ	ALACAK
3	164 CANLI BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR 165 CANLI KÜÇÜKBAŞ VARLIKLAR 164.01 Yetiştirme Dönemindeki Danalar	34.000	
	711 D.İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANS. 721 D.İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA Gider yansıtması		34.000
.....31.12.2015.....		BORÇ	ALACAK
4	164 CANLI BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR 165 CANLI KÜÇÜKBAŞ VARLIKLAR 164.01 Yetiştirme Dönemindeki Danalar	18.000	
	605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞI Canlı varlıkların net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi		18.000

Kullanılan farklı muhasebe yaklaşımları hesap isimlerini ve bilanço değerlerini etkilemektedir. Vergi Usul Kanunu'na göre elde edilen 18.000 TL'lik değer artışı vergiye tabi değildir. Bu durumda ertelenmiş vergi durumu ortaya çıkmaktadır. Böylece VUK ve TMS 41'e göre hazırlanan gelir tabloları arasında 18.000 TL'lik bir fark olması kaçınılmazdır.

Hesap Adı

151 Yar Mamuller - Üretim
164 Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıklar

VUK ve THP ye göre

232.000

TMS - 41 e Göre

250.000

VUK;

.....01.04.2015.....		BORÇ	ALACAK
1	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	68.000	68.000
	İLGİLİ HESAPLAR Dönem içinde danalar için katılan giderlerin kaydı		
.....01.04.2015.....		BORÇ	ALACAK
2	151 YARI MAMÜLLER	68.000	68.000
	711 D.İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANS. 721 D.İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA Gider yansıtması		

.....01.04.2015.....		BORÇ	ALACAK
3	152 MAMÜLLER	300.000	300.000
	151 YARI MAMÜL Olgunlaşan danalar		
.....15.04.2015.....		BORÇ	ALACAK
4	100 KASA	300.000	300.000
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR Satış kaydı		
.....15.04.2015.....		BORÇ	ALACAK
5	620 SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ	300.000	300.000
	152 MAMÜLLER Satılan mamüllere ilişkin maliyet kaydı		

TMS 41;

.....01.04.2015.....		BORÇ	ALACAK
1	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR Dönem içinde danalar için katlanılan giderlerin kaydı	68.000	68.000
01.04.2015.....		BORÇ	ALACAK
2	164 CANLI BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR 165 CANLI KÜÇÜKBAŞ VARLIKLAR 164.01 Yetiştirme Dönemindeki Danalar 711 D.İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANS. 721 D.İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA Gider yansıtması	68.000	68.000
01.04.2015.....		BORÇ	ALACAK
3	164 CANLI BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR 165 CANLI KÜÇÜKBAŞ VARLIKLAR 164.02 Verim Dönemindeki Danalar 628 CANLI VARLIK DEĞERLEME AZALIŞLARI 164 CANLI KÜÇÜK VE BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR 164.01 Yetiştirme Dönemindeki Danalar Devir işlemi	290.000 28.000	318.000

.....15.04.2015.....		BORÇ	ALACAK
4	100 KASA 600 YURT İÇİ SATIŞLAR Satış kaydı	300.000	300.000
15.04.2015.....		BORÇ	ALACAK
5	624 SATILAN CANLI VARLIK MALİYETİ 164 CANLI BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR 165 CANLI KÜÇÜKBAŞ VARLIKLAR Maliyet kaydı	290.000	290.000

15.04.2015 tarihinde canlı varlıkların 330.000 TL'ye satılması sonucunda, aynı gün gelir tablosu çıkartılacak olsa, VUK'a göre brüt satış karı sıfır olacaktır. TMS 41'e göre ise brüt satış karı $330.000 - 310.000 = 20.000$ TL olacaktır.

Örnek 2: Öcal Tarım İşletmesi süt ve süt ürünleri üretiminde kullanmak amacıyla 01.04.2014 tarihinde tanesi 190 TL'den 1400 baş düveyi nakit olarak satın almıştır. Düveler için 31.12.2014 tarihine kadar 90.000 TL direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim gideri yapılmıştır. 31.12.2014 tarihi itibarıyla ineklerin olgunlaştığı kabul edilmektedir. İneklerin net gerçeğe uygun değeri bu tarih itibarıyla 370.000 TL'dir. 01.01.2015 tarihi ile 31.12.2015 tarihi arası inekler için amortisman hariç 150.000 TL direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderine katlanılmıştır. 31.12.2015 tarihinde ineklerin net gerçeğe uygun değerinin 350.000 TL olduğu tespit edilmiştir. 31.12.2015 tarihine kadar ineklerden elde edilen sütlerin net gerçeğe uygun değerinin 170.000 TL olduğu kabul edilmektedir.(amortisman oranı % 20)

VUK:

.....01.04.2014.....		BORÇ	ALACAK
1	150 İLK MADDE VE MALZEME 150.15 Büyükbaş Canlı Varlıklar	266.000	
	100 KASA Süt üretiminde kullanmak amacıyla düve alımı		266.000

.....01.04.2014.....		BORÇ	ALACAK
2	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 710.10 Yetiştirme Dönemindeki Danalar	266.000	
	150 İLK MADDE VE MALZEME 150.15 Canlı Büyükbaş Varlıklar Düvelerin gider hesabına devri		266.000

.....31.12.2014.....		BORÇ	ALACAK
3	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	90.000	
	İLGİLİ HESAPLAR Dönem içinde düveler için katlanılan giderler kaydı		90.000

.....31.12.2014.....		BORÇ	ALACAK
4	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 258.01 Yetiştirme Dönemindeki İnekler	356.000	
	711 D.İLK MAD. VE MALZ. GİD. YAN. 721 D.İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA Gider yansıtması		356.000

.....31.12.2014.....		BORÇ	ALACAK
5	256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR 256.01 Verim Dönemindeki İnekler	356.000	
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 258.01 Yetiştirme Dönemindeki İnekler İneklerin olgunlaşmış kabul edilmesi		356.000

31.12.2014 tarihinde VUK'a göre inekler için % 20 amortisman ayrılması gerekmektedir.

.....31.12.2014.....		BORÇ	ALACAK
6	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.10 Büyükbaş Canlı Varlık Amortisman Gideri	71.200	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 257.10 Büyükbaş Canlı Varlık Amortisman Gideri Amortisman Gideri Kaydı(356.000*0.20=71.200)		71.200

VUK'a göre canlı varlıklar bilançoda 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabı altında ve (356.000 – 71.200) 284.800 TL net değer ile yer alacaktır.

.....01.01.2015.....		BORÇ	ALACAK
7	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	150.000	
	İLGİLİ HESAPLAR Dönem içinde danalar için katlanılan giderler kaydı		150.000
.....31.12.2015.....		BORÇ	ALACAK
8	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.10 Büyükbaş Canlı Varlık Amortisman Gideri	71.200	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 257.10 Büyükbaş Canlı Varlık Amortisman Gideri Amortisman Gideri Kaydı(356.000*0.20=71.200)		71.200
.....31.12.2015.....		BORÇ	ALACAK
9	151 YARI MAMULLER-ÜRETİM 151.10 Süt	221.200	
	711 D.İLK MAD. VE MALZ. GİD. YAN. 721 D.İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA		221.200

.....01.01.2015.....		BORÇ	ALACAK
10	152 MAMULLER 152.01 Süt	221.200	
	151 YARI MAMULLER-ÜRETİM		221.200

TMS 41:

.....01.04.2014.....		BORÇ	ALACAK
1	150 İLK MADDE VE MALZEME 150.15 Canlı Büyükbaş Varlıklar	266.000	
	100 KASA Süt üretiminde kullanmak amacı ile düve alımı		266.000
.....01.04.2014.....		BORÇ	ALACAK
2	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 710.10 Yetiştirme Dönemindeki Danalar	266.000	
	150 İLK MADDE VE MALZEME 150.15 Canlı Büyükbaş Varlıklar Düvelerin gider hesabına devri		266.000
.....01.04.2014.....		BORÇ	ALACAK
3	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR Dönem içinde düveler için katlanılan giderler kaydı	90.000	
			90.000
.....01.04.2014.....		BORÇ	ALACAK
4	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIM. 219.01 Yetiştirme Dönemindeki İnekler	356.000	
	711 D.İLK MAD. VE MALZ. GİD. YAN. 721 D.İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA Giderlerin yansıtılması		356.000
.....01.04.2014.....		BORÇ	ALACAK
5	212 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 213 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	370.000	
	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT. 219.01 Yetiştirme Dönemindeki İnekler 605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞI İneklerin olgunlaşması		356.000 14.000

.....31.12.2015.....		BORÇ	ALACAK
6	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR Dönem içinde inekler için katlanılan giderlerin kaydı	150.000	150.000
	.....31.12.2015.....	BORÇ	ALACAK
7	151 YARI MAMÜLLER 151.01 Süt 711 D.İLK MAD. VE MALZ. GİD. YAN. 721 D.İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA Gider yansıtması	150.000	150.000
	.....31.12.2015.....	BORÇ	ALACAK
8	152 MAMÜLLER 152.01 Süt 151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM 151.10 Süt 604 TARIMSAL ÜRÜN DEĞERLEME FARKI 604.01 Tarımsal Ürün Değer Artışı Sütün gerçeğe uygun değerle kayıtlanması	170.000	150.000 20.000
	.....31.12.2015.....	BORÇ	ALACAK
9	628 CANLI VARLIK DEĞERLEME AZALIŞLARI 212 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 213 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR 212.01 Verim Dönemindeki İnekler İneklerin gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi	53.200	53.200
	.....31.12.2015.....	BORÇ	ALACAK

Küçükbaş ve büyükbaş canlı varlıkların VUK ve TMS 41'e göre muhasebe kayıtları arasındaki fark tutarı, bilanço ve gelir tablosu açısından incelendiğinde;

Canlı varlıkların VUK'a göre kayıtlanmaları durumunda inekler bilançoda 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabında amortisman işleminden dolayı (356.000 TL – 71.200 TL) 284.800 TL olarak görülecektir. TMS 41'e göre 212 Canlı

Büyükbaş Hayvanlar veya 213 Canlı Küçükbaş Hayvanlar hesabında 370.000 TL olarak görülecektir.

VUK'a göre hesaplanan amortisman tutarı, dönem kârını, TMS 41'e göre 71.200 TL daha düşük gösterecektir. Bu durumda VUK esas alınarak yapılan işlemler sonucunda işletme hem finansal açıdan zayıf hem de o yıl için daha az karlı veya zararda olan bir işletme olarak görülecektir.



Tablo 4: TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatı' nda, Tarımsal Faaliyetlerle İlgili Yaklaşımların Karşılaştırılması

Açıklama	TMS 41, Tarımsal Faaliyetler Standardında Yer Alan Düzenlemeler	Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler
Amacı	Gerçeğe uygun, güvenilir bilgi sunulmasıdır.	Vergi matrahının belirlenmesi.
Kapsamı	Canlı varlıklar, hasat anındaki tarımsal ürünler ve gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinden oluşur.	Hasat anına kadar olan tüm tarımsal faaliyetler ile hasat anından sonraki bazı faaliyetlerden oluşur.
Aktifleştirme Kriteri	Kontrol, değer ve ölçümdür.	Edinim ve kayıttır.
Canlı Varlığın Değerleme Esasları	İlk aktifleştirmede, piyasa fiyatı ya da NBD' e göre belirlenen NGUD. Nispi istisna durumunda; Tarihi maliyet	Maliyet değeriyle, maliyet değerini hesaplamak mümkün değilse; emsal bedeliyle.
Hasat Edilmemiş Tarımsal Ürünlerde Değerleme Esasları	Fiili veya tahmini maliyet	Fiili veya tahmini maliyet
Hasat Edilmiş Tarımsal Ürünlerde Değerleme Esasları	İlk kayıttta, NGUD. Hasattan sonraki bilanço dönemleri kayıtlı değer	Maliyet bedeli.
Toprak Varlığının Değerleme Esasları	Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesislerden ayrı olarak maliyet değeriyle değerlendirilir.	Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesis ile birlikte maliyet değeriyle değerlendirilir.
Kar veya Zararın Ortaya Çıkış Zamanı	İlk kayıt anında, değerlendirme dönemlerinde ve satış anında	Satış anında
Kayıt Yöntemi	Tahakkuk esası	Tahakkuk esası
Değerleme Farklarının Gösterim Yeri	Gelir tablosunda	Bilançoda
Amortisman Ayrılma Durumu	Ayrılıyor	Ayrılıyor
Amortisman Tabi Varlıkların İsimlerinin Sunuluşu	Ayrıntılı bir şekilde belirtilmemiş.	Ayrıntılı bir şekilde belirtilmiş.
Amortisman Yaklaşımları	Değerleme yaklaşımı.	Dağıtım yaklaşımı.
Amortisman Tabi Değer	Gerçeğe uygun değer.	Maliyet bedeli
Amortisman Hesaplama Yöntemi	Değer tespit yöntemi.	Normal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemi
Amortisman Kayıt Yöntemi	Doğruca yöntem.	Dolaylı yöntem.

Kaynak: S. Hüseyin TOKAY ve Ali DERAN, Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması – II, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2006, Sayı: 158, s.22.

3.5. Canlı Varlıklarda Amortisman

Amortisman, duran varlıkların işletmede kullanılacakları süre içinde değerlerinin bölümlere ayrılması, değer azalışlarının üretim maliyetlerine yansıtılması, yenilenmelerine imkan sağlayacak biçimde değerlerinin azaltılması ve yok edilmesidir.¹⁰³

İktisadi varlığın faydalı ömrü belirlenirken, TMS 16 hükümleri uyarınca işletmenin vardiya sayısı, bakım, onarım ve üretim programlarındaki farklılıklar, piyasa talebindeki değişimler dikkate alınmalıdır. Amortisman yöntemi olarak normal, azalan bakiyeler ve üretim miktarına göre amortisman yöntemlerinin kullanılması önerilmektedir.¹⁰⁴

TMS 41'in en dikkat çeken özelliği olarak canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi, bu varlıkların amortismanı konusunda da farklı bir yaklaşım izlenmesini beraberinde getirmektedir. Buna göre işletmenin bir yıldan uzun süreli elinde bulunduracağı canlı varlıklarından yetiştirme ve olgunlaşma safhasında olanlarına, henüz ürün verebilir duruma gelmedikleri, dolayısıyla aşınma ve yıpranma etkisinin olmayacağı düşüncesiyle amortisman ayrılmayacaktır. Bu canlı varlıklara amortisman ayrılması işlemi, söz konusu varlıklardan ürün veya hizmet sağlandığı tarih itibarıyla başlayacaktır.¹⁰⁵ Vergi mevzuatı, işletmelerde canlı varlıklara ilişkin amortisman oranlarını ilgili canlı varlıkları tek tek sayarak belirlemişken, 41 numaralı standart bu konuda herhangi bir açıklamaya yer vermeyerek işletmeleri amortisman oranı belirleme konusunda serbest bırakmıştır.¹⁰⁶

3.5.1. VUK' a Göre Canlı Varlıklarda Amortisman

VUK'da amortismanla konu olan tarımsal varlıklar, hayvan ve bitki varlığı olmak üzere iki grupta ele alınmaktadır. Canlı varlıklar, VUK, md. 277'ye göre maliyet bedeliyle değerlendirilmekte, maliyet bedelinin tespit edilemediği durumlarda ise

¹⁰³ Azzem ÖZKAN, 'Büyükbaş Hayvanlarda Amortismanlar, Yeniden Değerleme, Maliyet Bedeli Artırımı ve Yenileme Fonu', Vergi Dünyası, 2002, s.106.

¹⁰⁴ Remzi ÖRTEN ve diğerleri, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, s.210.

¹⁰⁵ Özkan, A., a.g.e., s.106.

¹⁰⁶ Demirkol, Ö. F., a.g.t., s.71.

emsal bedelle değerlendirilmektedir. Değerleme ile belirlenen bu bedel aynı zamanda canlı varlığın amortismanına tabi değerini oluşturmaktadır.¹⁰⁷

VUK'a göre boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak;¹⁰⁸

- Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle, incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri,
- İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar, amortismanına tabi tutulur.

3.5.2. TMS 41'e Göre Canlı Varlıklarda Amortisman

Standartta açık bir şekilde ifade edilmemiş olmasına rağmen, canlı varlıklara ilişkin amortisman işlemlerinde değerlendirme yaklaşımı benimsenmiştir. Bu yaklaşıma göre; canlı varlıkların dönem başı ile dönem sonu arasındaki değer azalışları doğrudan zarar olarak gelir-gider tablosuna yansıtılmaktadır. Değerleme yaklaşımına göre; amortisman, duran varlığın değerinde; kullanma, zamanın geçmesi ya da önemini kaybetme gibi nedenlere bağlı olarak meydana gelen azalma olarak ifade edilmektedir. Bu yaklaşıma göre amortisman bir aktif düzeltmesi olarak görülmektedir.¹⁰⁹

3.5.2.1. TMS'ye Göre Amortisman Yöntemleri

3.5.2.1.1. Doğrusal Amortisman Yöntemi

Varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Yıllık amortisman tutarı; MDV değerinden işletme tarafından belirlenen hurda değeri çıkartılarak faydalı ömre bölünmesiyle bulunur.¹¹⁰

$$\text{Amortisman tutarı} = \frac{\text{Maliyet Bedeli} - \text{Kalıntı Değer}}{\text{Faydalı Ömür}}$$

İşletme maddi duran varlığı tamamen hurdaya çıkarmadan elden çıkaracaksa kalıntı değeri belirlenecektir. Hurda değer belirlenmemiş olursa, hurda değer 0 TL olarak alınır.

¹⁰⁷ Tokay, H., Deran, A., a.g.m., s.26.

¹⁰⁸ VUK, md. 314.

¹⁰⁹ Orhan SEVİLENGÜL, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s.422.

¹¹⁰ Taştan, H., a.g.e., s.81.

3.5.2.1.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Amortisman gideri bu yöntemde yararlı ömür boyunca azalır.

$$Yıllık Amortisman Oranı = \frac{1}{Faydalı Ömür}$$

Formülü uygulanarak bulunan oranın 2 ile çarpılması sonucu oluşan yeni oranın MDV'nin tutarına uygulanması sonucunda hesaplanır. MDV'nin ekonomik ömrü boyunca devam eden her yıl için ayrılan amortismanların düşülmesi sonucu kalan tutar bu oranla çarpılır. Son yıl kalan tutarın hepsi amortisman olarak belirlenir.¹¹¹

3.5.2.1.3. Üretim Miktarı Yöntemi

Beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. Bu amortisman yönteminde, faydalı ömür yerini üretim miktarına bırakmıştır. MDV üretim kapasitesi göz önüne alınarak her yıl için üretilen miktar kadar amortisman ayrılmaktadır. MDV değerinden varsa kalıntı değeri çıkartılır. Söz konusu yılda üretilen miktarın toplam üretim kapasitesine oranı ile çarpılır ve üretim miktarı yöntemine göre amortisman hesaplanmış olur.¹¹²

$$Amortisman Tutarı = \frac{(Maliyet Bedeli - Kalıntı Değer) * Fiili Üretim Miktarı}{Tahmini Toplam Üretim Miktarı}$$

3.5.3. Amortisman Hesaplamaları

Sağmal ineklerin amortismanı: VUK 333 Sıra No'lu Genel Tebliği'ne göre sağmal inekler için faydalı ömür 5 yıl ve amortisman oranı %20'dir. Sağmal ineklerin süt vermeye başladığı dönemden kasaplık hale gelmeleri arasında geçen süre faydalı ömür olarak değerlendirilir.

$$Amortisman Tutarı = Maliyet Değeri x Normal Amortisman Oranı$$

¹¹¹ Taştan, H., a.g.e., s.81.

¹¹² Taştan, H., a.g.e., s.82.

Yer altı ve yerüstü düzenlemeleri amortismanı: Su sondaj kuyusu ve pompaları için faydalı ömür 15 yıl, amortisman oranı ise %6.66'dır.

Elektrik panoları ve kontrol üniteleri faydalı ömrü 10 yıl, amortisman oranı isen %10'dur.

Binaların amortismanı: Hayvancılık işlerinde kullanılmak amacıyla tesis edilen yapıların faydalı ömür 20 yıl, amortisman oranı ise %5'tir.

Tesis, makine ve cihazların amortismanı: Tesis makine ve cihazların faydalı ömrü 5 yıl, amortisman oranı %20'dir. Sağım ekipmanlarının amortisman giderleri süt üretim gider yerine, yemleme vagonunun amortisman gideri yem hazırlama gider yerine, süt soğutma ve depolama tankının amortisman gideri ise, pazarlama, satış ve dağıtım gider yerine dağıtım yapılır.

Taşıtların amortismanı: Traktör için faydalı ömür 5 yıl, amortisman oranı %20'dir. Traktör esas üretim ve yatırım gider yerlerinde ortak kullanıldığı için hayvan sayılarına göre amortisman giderinin gider yerlerine dağıtımının hesaplanması gerekir.

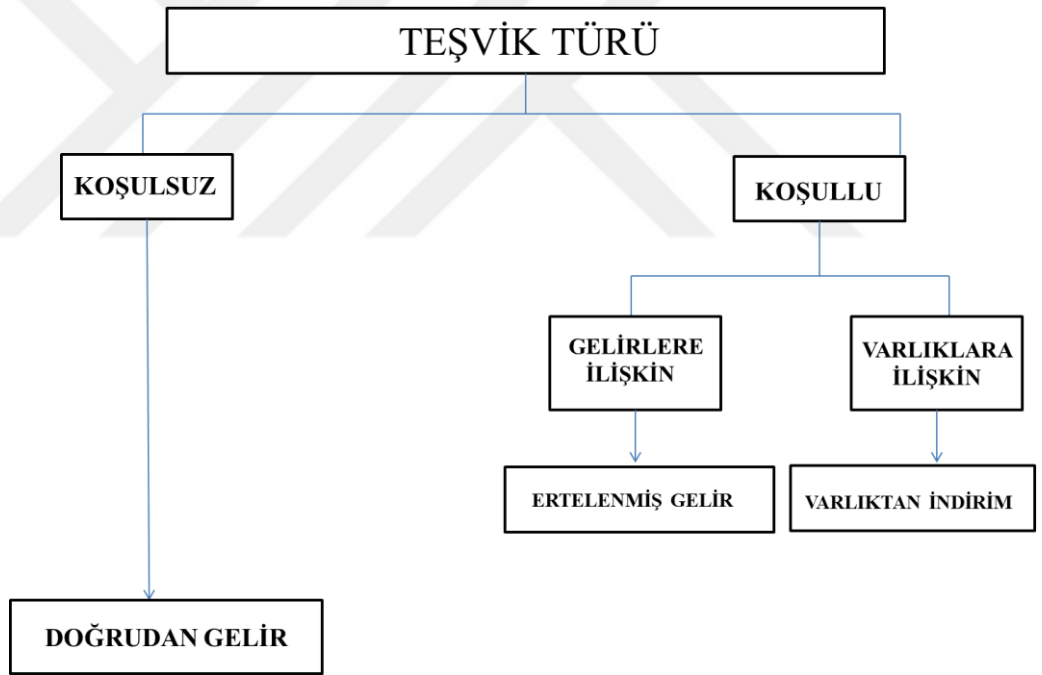
Demirbaşların Amortismanı: Ahırlarda kullanılan ve yönetim binasında kullanılan demirbaşların faydalı ömür 5 yıl, amortisman oranı %20'dir. Ahırlarda kullanılan demirbaşlar esas üretim ve yatırım gider yerlerinde ortak kullanıldığı için hayvan sayılarına göre amortisman giderleri gider yerlerine dağıtım yapılır.

3.6. Devlet Teşvikleri

Standart devlet teşviklerini; gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri ve maliyet değeri ile değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri şeklinde sınıflandırmış ve bu teşviklerin muhasebe işlemlerini açıklamıştır.

Devlet teşvikleri ‘TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması’ standardına göre: İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklinde devlet yardımları olarak tanımlanmaktadır.¹¹³

Şekil 2: Teşvik Türlerine Göre Muhasebeleştirme Yöntemleri¹¹⁴



¹¹³ TMS 20, md.3.

¹¹⁴ Örtten, R., a.g.e., s.329.

3.6.1. Gerçeğe Uygun Değerle Değerlemeye Tabi Tutulmuş Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri

Gerçeğe uygun değerle değerlemeye tabi tutulmuş canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin muhasebe işlemleri, devlet teşviklerinin koşullu olup olmamasına göre ikiye ayrılmıştır.

3.6.1.1. Koşulsuz Devlet Teşviklerinin Muhasebe İşlemleri

TMS 41' e göre, gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, söz konusu teşviklerin sadece alacak haline gelmeleri durumunda gelir olarak muhasebeleştirilir.¹¹⁵

Bir devlet teşviği, geçmiş bir hesap döneminde gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanmasına yönelik olarak kazanılmış olabilir. Bu tür teşvikler finansal tablolara olan etkisinin açıkça anlaşılabilmesi için gerekli açıklamalar ile birlikte, tahsil edilebilir hale geldiği dönemin kar ya da zararında muhasebeleştirilir.¹¹⁶

Koşulsuz devlet teşviklerinin muhasebe kaydına aşağıdaki gibi örnek verebiliriz.

Süt sığırcılığı yapan bir tarım işletmesi devletten her ay sattığı süt miktarlarını ilgili bankaya bildirmiş ve kilogram başına 0,40 TL teşvik almıştır. İşletmenin 30.000 kg süt sattığını belgelemiştir.

Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.....16.02.2014.....		BORÇ	ALACAK
1	102 BANKALAR	12.000	
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KAR. 649.01 Süt Teşvik Prim Kaydı		12.000

¹¹⁵ TMS 41, md.34.

¹¹⁶ TMS 20, md.22.

Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı 100 baştan fazla büyükbaş hayvanı olan işletmelere bir adet traktör vermektedir. Öcal Hayvancılık A.Ş. bu şartları taşıdığı için bir traktör almıştır. Traktörün gerçeğe uygun değeri 50.000 TL'dir.

	.....//.....	BORÇ	ALACAK
1	254 TAŞITLAR	50.000	
	643 DEVLET TEŞVİKLERİ GELİRLERİ		50.000

3.6.1.2. Koşullu Devlet Teşviklerinin Muhasebe İşlemleri

Koşullu devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ise; gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri, ilgili işletmenin belirli tarımsal faaliyetlerde bulunulmaması da dahil olmak üzere, şartlı olarak verilmiş olmaları durumunda, sadece ilgili devlet teşvikine ilişkin koşullar karşılandığında gelir olarak muhasebeleştirilir.¹¹⁷

Söz konusu teşvikler ancak belirlenen şartlar yerine getirildiğinde gelir olarak kaydedilir. Gelir tablosu ilkelerine göre koşula bağlı gelir ve karlar herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmadan sadece dipnotlarda açıklanır.

Devlet teşviklerinin koşul ve şartları farklılık arz eder. Örneğin; bir teşvik, işletmenin belirli bir yerde 5 yıl süreyle tarımsal faaliyette bulunmasını, bu faaliyetin 5 yıldan daha kısa bir dönem için yapılması durumunda ise tüm teşvikin iade edilmesini gerektirebilir. Bu durumda, söz konusu teşvik, 5 yıllık süre dolmadıkça işletme tarafından kâr ya da zararda muhasebeleştirilmez. Diğer taraftan, teşvik koşullarının, geçen zamana bağlı olarak teşvikin belli bir kısmının işletmece alıkonulmasına izin vermesi durumunda, işletme, söz konusu teşviki, zaman geçtikçe gelir olarak muhasebeleştirir.¹¹⁸

Koşullu devlet teşviklerinin muhasebe kaydına şöyle bir örnek verebiliriz:

¹¹⁷ TMS 41, m.35.

¹¹⁸ TMS 41, m.36.

Süt sığırcılığı yapan bir tarım işletmesi 5 yıl süre ile belirli bir bölgede tarımsal faaliyette bulunmak şartıyla 50.000 TL devlet teşviki almıştır. Eğer tarımsal faaliyet daha kısa sürerse işletme aldığı teşvikin kalan kısmını geri ödeyecektir.

İlk Yapılacak Kayıt;

.....16.02.2014.....		BORÇ	ALACAK
1	102 BANKALAR	50.000	
	482 ERTELENMİŞ GELİRLER		50.000
	Sığır Teşvik Prim Kaydı		

Her Yılın Sonunda Yapılacak Kayıt;

.....16.02.2014.....		BORÇ	ALACAK
2	482 ERTELENMİŞ GELİRLER	10.000	
	382 ERTELENMİŞ GELİRLER		10.000
	Dönem Sonu Kaydı		
.....16.02.2014.....		BORÇ	ALACAK
3	382 ERTELENMİŞ GELİRLER	10.000	
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KAR.		10.000
	Teşviklerin Gelir Hesabına Aktarılması Kaydı		

3.6.1.2.1. Gelire İlişkin Teşviklerin Raporlanması

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde genel esas, teşvikle karşılanması amaçlanan giderlerle eşleştirilmek üzere giderlerin yapıldığı dönemler boyunca sistematik şekilde gelir olarak finansal tablolara alınmasıdır. Devlet teşvikleri

doğrudan özkaynak ile ilişkilendirilemez ve bu yaklaşım gelir yaklaşımı olarak adlandırılır.¹¹⁹

Örnek: Saf ırkın özendirilmesi için 400 baş ve üzeri hayvan sahibi işletmelere Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından bedelsiz sperma desteği verileceği açıklanmıştır. Öcal Hayvancılık Ltd. Şti. 10.03.2014 tarihinde 500 adet sperma almıştır. Spermalar 12.04.2014 tarihinde kullanılmıştır. Spermaların gerçeğe uygun değeri 50 TL'dir.

	.....10.03.2014.....	BORÇ	ALACAK
1	150 İLK MADDE VE MALZEME	25.000	
	382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		25.000
	.....10.03.2014.....	BORÇ	ALACAK
2	382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ	25.000	
	643 DEVLET TEŞVİKLERİ GELİRLERİ		25.000

3.6.1.2.2. Varlıklara İlişkin Teşviklerin Raporlanması

Gerçeğe uygun değer ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere, varlıklara ilişkin teşvikler bilançoda ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek gösterilir. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin finansal tablolarda sunumunda iki alternatif yöntem kabul edilir. Yöntemlerden birisinde teşvik, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik ve oransal bir biçimde gelir tablosuna yansıtılmak üzere ertelenmiş gelir tablosu olarak gösterilir. Diğer yöntemde ise teşvik, varlığın defter değerinin tespiti sırasında indirilir. Amortisman tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderlerinin azaltılması yoluyla teşvik, gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olur.¹²⁰

¹¹⁹ Örtten, R., a.g.e., s.335.

¹²⁰ Örtten, R., a.g.e., s.333.

3.6.1.2.3. Maliyet Değeriyle Değerlemeye Tabi Tutulmuş Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri

Devlet teşvikleri maliyet değeri ile değerlendirilmiş canlı varlıklarla ilgili olduğundan, herhangi bir devlet teşvikinin, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması durumunda “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı uygulanır.¹²¹

TMS 41 herhangi bir devlet teşvikinin, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması veya söz konusu devlet teşvikinde işletmenin belirli bir tür tarımsal faaliyette bulunmamasının öngörülmüş olması durumunda, TMS 20’den farklı bir uygulamayı gerekli kılar. TMS 20, sadece, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerine uygulanır.¹²² TMS 20’ye göre, gerçeğe uygun değerleri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere tüm devlet teşvikleri, aşağıdaki şartlar gerçekleştiikten sonra devlet teşviklerinin gelir olarak kayıtlanması gerekir.¹²³

- a) İşletmenin devlet teşvikleri ile ilgili koşulları yerine getirmesi,
- b) Teşvikin işletme tarafından elde edilmesi.

İşletmenin, bu standart kapsamındaki devlet teşviklerinin mali tablolardaki sunumu ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalarda bulunması gerekir:¹²⁴

- a) Finansal tablolara yansıtılan devlet teşviklerinin niteliği ve kapsamı,
- b) Devlet teşviklerine ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer ihtimaller,
- c) Devlet teşviklerinde meydana gelmesi beklenen önemli düşüşler.

Tablo 4’te Tarım Bakanlığı tarafından açıklanan 2015 yılı hayvancılık teşvikleri gösterilmiştir.

¹²¹ TMS 41, md.37.

¹²² TMS 41, md.38.

¹²³ TMS 20, md.7.

¹²⁴ TMS 41, md.57.

Tablo 5: Hayvancılık Teşvikleri

Sıra No	Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4-(1) Hayvan Başı Ödeme		Birime Destek
1	Sütçü ve kombine ırklar ve melezleri ile etçi ırkların melezleri anaç sığır		225 TL/baş
2	Etçi ırklar anaç sığır		350 TL/baş
3	Anaç manda		400 TL/baş
4	Sütçü ve kombine ırklar ve melezleri anaç sığır soy kütüğü ilave		70 TL/baş
Sıra No	Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4-(2) Suni Tohumlama		
1	Suni tohumlamadan ve etçi ırklardan doğan buzağı		75 TL/baş
2	Döl kontrolü projesi kapsamındaki suni tohumlamadan doğan buzağı ilave		35 TL/baş
3	Yerli ırk veya melezi sığırların, etçi ırk boğa spermasyonu suni tohumlamasından doğan buzağı ilave		75 TL/baş
Sıra No	Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4-(3) Sürü Yöneticisi İstihdam Desteği		
1	500 baş ve üzeri küçükbaş hayvan sayısına sahip işletmelerde 2014 yılında başlar		Sürü yöneticisi istihdamı desteği 5000 TL/İşletme olarak 2015 yılı bütçesinden ödenir
Sıra No	Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4-(4) GAP,DAP,DOKAP ve KOP kapsamındaki illerde e-ıslah veri tabanına kayıtlı sığırlarda, (saf sütçü ırklarda doğum tarihi 1.1.2009 ve sonrası hariç olmak üzere) etçi ve kombine ırklarla tohumlama yaptıran yetiştiricilere, anaç sığırları ve doğan buzağıları (dişilere brusellosis S-19 aşısı yaptırmak şartıyla) için aşağıda belirtilen miktarlarda ödeme yapılır.		
1	Besilik Materyal Üretim Desteği (baş)	Anaç Sığır	350TL/baş
		Buzağı	150TL/baş
Sıra No	Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4-(5) Koyun-Keçi Desteği		
1	Koyun-Keçi		20TL/baş
Sıra No	Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4-(6) Tiftik Üretim		
1	Tiftik		20 TL/baş
Sıra No	Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4-(7) Süt Primi		
1	Manda, koyun-keçi sütü		0,2 TL/lt
Sıra No	Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4-(8) Islah Amaçlı süt kalitesinin Desteklenmesi Projesi kapsamında yapılacak analizler için süt içeriğinin tespiti amacıyla Ankara, İzmir, Balıkesir, Bursa ve Tekirdağ illerinde		
1	Her bir sığır için		50TL/baş
Sıra No	Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4-		

	(9) İpek Böceği		
1	Tohum		30 TL/adet
2	1. Sınıf yaş koza, damızlık koza ve diğer		30 TL/kg
Sıra No	Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4-(10) Arıcılık		
1	Arılı kovan		10 TL/adet
2	Bombus arısı		60 TL/koloni
Sıra No	Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4-(11) Su Ürünleri		
1	Alabalık		0,65 TL/kg
2	Çipura-levrek		0,85 TL/kg
3	Yeni türler		1 TL/kg
4	Midye		0,05 TL/kg
Sıra No	Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4-(12) Su Ürünleri		
1	Gemi boyu (m) 10-20		10.000 (TL/m)
2	Gemi boyu (m) 21-30		15.000 (TL/m)
3	Gemi boyu (m) 31 ve üzeri		20.000 (TL/m)
4	Gemi boyu (m) 35-45		30.000 (TL/m)
5	Gemi boyu (m) 46 ve üzeri		35.000 (TL/m)
Sıra No	Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4-(13) Yem Bitkileri		
1	Yonca (sulu)		50 TL/dekar/yıl
2	Yonca (kuru)		30 TL/dekar/yıl
3	Korunga		40 TL/ dekar/yıl
4	Tek yıllıklar		35 TL/dekar
5	Silajlık tek yıllıklar		50 TL/dekar
6	Silajlık mısır (sulu)		75 TL/dekar
7	Silajlık mısır (kuru)		35 TL/dekar
8	Yapay çayır-mera		100 TL/dekar
Sıra No	Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4-(14) Hayvan Hastalık Tazminatları		
Sıra No	Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4-(15) Hayvan Başı Ödeme		
1	Hastalıktan ari işletmedeki sığır		375 TL/baş
2	Onaylı Süt Çiftliği Desteği (ilave)		50 TL/baş
Sıra No	Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4-(14) Aşı Desteği		
1	Şap Aşısı (Büyükbaş)		0,75 TL/baş
2	Şap Aşısı (Küçükbaş)		0,50 TL/baş
3	Brucellosis (Büyükbaş)		1,50 TL/baş
4	Brucellosis (Küçükbaş)		0,50 TL/baş
Sıra No	Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4-(15) Hayvan Gen Kaynakları		
1	Büyükbaş Koruma		500 TL/baş
2	Küçükbaş Koruma		80 TL/baş
3	Arı Koruma		40 TL/kovan
4	Halk Elinde Manda Islahı		700 TL/ baş
5	Halk Elinde Küçükbaş Hayvan Islahı Elit Sürü	Anaç	35 TL/baş
		Yavru	50 TL/baş
6	Halk Elinde Küçükbaş Hayvan Islahı Taban Sürü	Anaç	35 TL/baş
		Yavru	20 TL/baş
7	Damızlığa ayrılan manda yavrusu desteği		100 TL/baş

Kaynak: <http://www.tarim.gov.tr/Konular/Tarimsal-Destekler>, Erişim Tarihi: 25.05.2015

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. TMS 41, THP VE VUK ÇERÇEVESİNDE HAYVANCILIK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE İŞLEMLERİNE YÖNELİK UYGULAMA

Bu bölümde büyükbaş hayvancılık faaliyetinde bulunan bir tarım işletmesinde TMS 41, THP ve VUK kapsamında muhasebe uygulamalarının karşılaştırılması ile elde edilen verilerin yorumlanmasına yönelik örnek bir uygulama ele alınacak ve ortaya çıkan farkların işletme, yöneticiler ve devlet açısından önemi açıklanacaktır.

4.1. Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş. Hakkında Genel Bilgiler

Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş. 15 dönümlük araziye sahip olup besi hayvanı yetiştiriciliği ve alım satımı yapmaktadır. İşletme üretim, pazarlama, yönetim bölümlerinden oluşmaktadır. İşletmede 4 işçi çalışmaktadır. 325 baş büyükbaş hayvanı bulunan işletmenin 200 baş besi hayvanı, 100 baş olgunlaşmış inek ve 25 baş olgunlaşmamış inekten oluşan sürüsü vardır.

Besi hayvanları bir yıllık süreç içinde satılmaktadır. Olgunlaşmamış inekler ise işletmede ortalama 8 ay tutulup sonra satılmaktadır.

Kullanılan veriler işletmenin güncel rakamları ile eşdeğerlik göstermektedir. Fakat muhasebeleştirme işleminde kullanılan yöntem ve işletmenin faaliyet alanı farklıdır.

Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş. süt üretimi ve süt sığırcılığı yapmamaktadır. Ancak mandıra işletmelerinin de muhasebe işlemlerinin görülmesinin sağlanması sebebi ile süt hayvancılığı yaptığı varsayılarak işlemler gerçekleştirilmiştir.

İşletmenin kayıtlarının güncel halinin süt hayvancılığı yaptığı varsayımına göre uyarlanmış şeklinin VUK ve THP çerçevesinde yapılan kayıtları son bölümde ele alınmıştır.

Tablo 6’da işletmenin sahip olduğu canlı varlık sayıları ve kayıtlı değerleri verilmiştir.

Tablo 6: Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş. Canlı Varlıkları ve Kayıtlı Değeri

	Sayı	Kayıtlı Değer	Toplam Tutar
Besi Hayvanları	200	2.700	540.000
Canlı Büyükbaş Hayvanlar (Olgunlaşmamış İnekler)	100	4.200	420.000
Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları(Olgunlaşmamış İnekler)	25	2.300	57.500
Toplam	325		1.017.500

İşletmede 4 adet gübre sıyırıcı, 10 m³ kapasiteli yem vagonu, 2 adet traktör bulunmaktadır. 150 kw’lık elektrik şebekesi mevcuttur.

Bu bilgiler doğrultusunda Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş.'nin sahip olduğu maddi duran varlıklar Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 7: Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş.nin Sahip Olduğu Maddi Duran Varlıklar

Arazi ve Arsalar		232.500
15000 m ² arsa	232.500	
Yeraltı ve Yerüstü Düzenlemeleri		73.000
Su Sondaj Kuyusu Ve Pompası	19.000	
Elektrik Şebekesi	54.000	
Binalar		1.191.695
Kuru yem Deposu	128.500	
Yönetim Binası	200.000	
Sağımhane	200.560	
Sağmal Ahır	265.750	
Dana Ahır	215.945	
Düve Ahır	180.940	
Tesis, Makine ve Cihazlar		372.816
Yemleme Vagonu	79.123	
Gübre Sıyırıcı	171.435	
Sağım Aletleri	98.000	
Süt ekipmanları	24.258	
Taşıtlar		154.200
Traktör (2)	154.200	
Demirbaşlar		64.600
Ahırlar	38.200	
İdari Bina	26.400	

Esas faaliyet konusunu oluşturan sağmal ineklerin ve satış amaçlı besi hayvanlarının yetiştirildiği esas üretim gider yerleri, sağmal inek olarak kullanılmak amacıyla düve ve dişi buzağların yetiştirildiği yatırım gider yeri, esas üretim gider yerlerine ve yatırım gider yerlerine hizmet sunan yem depolama gider yeri ile yem

hazırlama gider yerinden oluşan hizmet gider yerleri bulunmaktadır. Ayrıca faaliyet gider yerleri ise; pazarlama, satış ve dağıtım ile genel yönetim gider yerlerinden oluşmaktadır.

GİDER YERLERİ

Esas Üretim Gider Yeri

Besi Hayvanları Gider Yeri

Süt Hayvanları Gider Yeri

Yatırım Gider Yeri

Büyükbaş Hayvan Yatırım Gider Yeri Hizmet Gider Yeri

Hizmet Gider Yeri

Yem Depolama

Yem Hazırlama

Faaliyet Gider Yeri

Paz. Satış Dağ. Gider Yeri

Genel Yönetim Gider Yeri

Üretim maliyeti direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, ve genel yönetim giderinden oluşmaktadır. Direkt ilk madde ve malzeme gideri içerisine yemler ve katkı maddeleri, direkt işçilik gideri hayvanlar ve işletme için çaba sarf eden işçilerin ücretlerini, genel üretim gideri ise endirekt işçilik, elektrik, yakıt, ilaç vb. giderlerini almaktadır.

Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş. 2015 yılı üretim maliyetleri Tablo 8'de gösterilmiştir.

Tablo 8: Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş. 2015 Yılı Üretim Maliyet Tablosu

Direkt İlk Madde Ve Malzeme	520.000
Direkt İlk Madde Ve Malzeme Gideri	520.000
İşçilik Gideri	24.169
Direkt İşçilik Gideri	24.169
Genel Üretim Gideri	69.684
Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmet	
Elektrik ve Yakıt Gideri	9.068
Endirekt İşçilik Gideri	18.000
İlk Madde ve Malzeme	
İlaç Gideri	21.759
Endirekt Madde ve Malz. Gideri	20.857

Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş. gider yerleri için belirlenen dağıtım anahtarı ise Tablo 9’da verilmiştir.

Tablo 9: Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş. Gider Yeri Dağıtım Anahtarı

Gider Yeri	Büyükbaş Hayvan Sayısı	İşçilik	Alan	Güç (kws)
Besi Hayvanları Gider Yeri	200	950	2000	600
Süt Hayvanları Gider Yeri	100	800	2320	720
Büyükbaş Hayvan Gider Yeri	25	200	1850	490
Yem Depolama Gider Yeri			800	280
Yem Hazırlama Gider Yeri			200	120
Pazarlama Sat. Dağıtım Gider Yeri				85
Genel Yönetim Gider Yeri			700	256
Toplam	325	1950	7870	2551

Hizmet gider yerlerinin esas üretim ve yatırım gider yerlerine giderlerin dağıtımında ise belirlenen dağıtım anahtarları Tablo 10’da yer almaktadır.

Tablo 10: Hizmet Gider Yeri Dağıtım Anahtarı

Yardımcı Gider Yerleri	Dağıtım Anahtarları
Yem Depolama	Direkt İşçilik Saatleri
Yem Hazırlama	Büyükbaş Hayvan Sayısı

Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş.'nin 2015 yılı içerisindeki faaliyetlerine ait gider ve gelirlerinin toplamı Tablo 11'de verilmiştir.

Tablo 11: Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş. 2015 Yılı Gelir ve Giderleri

İşletme Giderleri		İşletme Gelirleri	
Karma Yem	= 520.000	Besi Hayvan Satış Geliri	= 513.095
İşletme Malzemesi	= 20.857	Olgunlaşmamış İnek Satış	= 50.540
Direkt İşçilik	= 18.000	Süt Satış Geliri	= 180.720
Endirekt İşçilik	= 24.169	Teşvik Geliri (süt)	= 24.192
Elektrik Gideri	= 9.068	Teşvik Geliri (sağmal)	= 16.345
İlaç Gideri	= 21.759		
Muhasebe Gideri	= 3.950		
Pazarlama Sat. Gideri	= 1.400		
TOPLAM	= 619.203	TOPLAM	= 784.892

4.2. İşletmenin TMS 41 Kapsamında Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerle İlgili Finansal İşlemleri ve Muhasebe Kayıtları

Toplam maliyeti 256.500 TL olan besi hayvanlarından 95 tanesi toplam 513.095 TL'ye satılmıştır. Toplam maliyeti 58.500 TL olan olgunlaşmış 14 inek 50.540 TL'ye satılmıştır.

Satın alınan ilk madde ve malzeme tutarı 630.000 TL'dir. 560.000 TL'lik kısmı karma yem, 70.000 TL'lik kısmı işletme malzemesidir.

2015 yılı içinde 520.000 TL karma yem 20.857 TL işletme malzemesi kullanılmıştır. Karma yemin 250.000 TL'lik kısmı besi hayvanı gider yerinde, 165.750 TL'lik kısmı süt üretim yerinde, 104.250 TL'lik kısmı büyükbaş hayvan yatırım gider yerinde kullanılmıştır.

- Kullanılan 20.857 TL'lik işletme malzemesinin gider yerlerinin kapladığı alana göre dağıtımı şöyledir;

$$\text{Besi Hayvanları Gider Yeri} = 20.857 / 7870 \text{ m}^2 \times 2000 \text{ m}^2 = 5.300 \text{ TL}$$

$$\text{Süt Üretim Gider Yeri} = 20.857 / 7870 \text{ m}^2 \times 2320 \text{ m}^2 = 6.148 \text{ TL}$$

$$\text{Büyükbaş Hayvan Yat. Gid. Yeri} = 20.857 / 7870 \text{ m}^2 \times 1850 \text{ m}^2 = 4.903 \text{ TL}$$

$$\text{Yem Depolama Gider Yeri} = 20.857 / 7870 \text{ m}^2 \times 800 \text{ m}^2 = 2.120 \text{ TL}$$

$$\text{Yem Hazırlama Gider Yeri} = 20.857 / 7870 \text{ m}^2 \times 200 \text{ m}^2 = 530 \text{ TL}$$

$$\text{Genel Yönetim Gider Yeri} = 20.857 / 7870 \text{ m}^2 \times 700 \text{ m}^2 = 1.855 \text{ TL}$$

- 1950 direkt işçilik saati çalışılmış ve 24.169 TL işçilik gideri gerçekleşmiştir.
Besi Hayvanları Gider Yeri = $24.169 / 1950 \text{ DİS} \times 950 \text{ DİS} = 11.775 \text{ TL}$
Süt Üretim Gider Yeri = $24.169 / 1950 \text{ DİS} \times 800 \text{ DİS} = 9.915 \text{ TL}$
Büyükbaş Hayvan Yat. Gid. Yeri = $24.169 / 1950 \text{ DİS} \times 200 \text{ DİS} = 2.479 \text{ TL}$
- 18.000 TL endirekt işçilik giderinin %62'si besi hayvanlarına, %30'u olgunlaşmış ineklere, % 8'i olgunlaşmamış ineklere göre dağıtılmıştır.
Besi Hayvanları Gider Yeri = $18.000 / 0,62 = 11.160 \text{ TL}$
Süt Üretimi Gider Yeri = $18.000 / 0,30 = 5.400 \text{ TL}$
Büyükbaş Hayvan Yatırım Gider Yeri = $18.000 / 0,08 = 1.440 \text{ TL}$
- 9.068 TL'lik elektrik ve yakıt gideri kullanılan güç ve tüketim miktarına göre dağıtılmıştır.

$$\frac{9.068 \text{ TL}}{2551 \text{ kws}} = 3,5546 \text{ TL/ kws}$$

Besi Hayvanları Gider Yeri = $3,5546 \times 600 \text{ kws} = 2.133 \text{ TL}$
Süt Üretim Gider Yeri = $3,5546 \times 720 \text{ kws} = 2.559 \text{ TL}$
Büyükbaş Hayvan Yatırım Gider Yeri = $3,5546 \times 490 \text{ kws} = 1.742 \text{ TL}$
Yem Depolama Gider Yeri = $3,5546 \times 280 \text{ kws} = 995 \text{ TL}$
Yem Hazırlama Gider Yeri = $3,5546 \times 120 \text{ kws} = 427 \text{ TL}$
Genel Yönetim Gider Yeri = $3,5546 \times 256 \text{ kws} = 910 \text{ TL}$
Paz. Satış Dağ. Gider Yeri = $3,5546 \times 85 \text{ kws} = 302 \text{ TL}$

- Büyükbaş hayvanların 21.759 TL olan ilaç giderleri de hayvan sayılarına göre dağıtılmıştır.
Besi Hayvanları Gider Yeri = $21.759 \times 0,62 = 13.491 \text{ TL}$
Süt Üretim Gider Yeri = $21.759 \times 0,30 = 6.528 \text{ TL}$
Büyükbaş Hayvan Yatırım Gider Yeri = $21.759 \times 0,08 = 1.740 \text{ TL}$

➤ Dönem içinde pazarlama satış dağıtım gideri 1.400 TL muhasebe gideri ise 3.950 TL'dir.

➤ Olgunlaşmış bir büyükbaş ineğin yıllık ortalama süt verimi 3.012 TL / yıl'dır. Dönemde toplam elde edilen süt miktarı 301.200 litredir. Sütün satış fiyatı 0,60 TL'dir.

Toplam Süt Satış Geliri = Süt Litre Fiyatı x Dönem İçi Süt

Toplam Süt Satış Geliri = 0,60 x 301.200 TL

Toplam Süt Satış Geliri = 180.720 TL

➤ Süt üretiminde 2015 yılında litre başına 0,045 TL devlet teşviki verilmektedir.

Süt Teşvik Geliri = 0,045 TL x 301.200 TL

Süt Teşvik Geliri = 13.554 TL

➤ Sağmal inek teşviki inek başına 235 TL'dir.

Süt Sığırtı Teşvik Gelirleri = İnek Başına Teşvik x İnek Sayısı

Süt Sığırtı Teşvik Gelirleri = 100 x 235 = 23.500 TL

➤ Dönemde olgunlaşmış ineklerin buzağılaması sonucu 30 dişi 15 erkek toplam 45 buzağı doğmuştur.

➤ 10 adet olgunlaşmamış inek ilk doğumlarını yaparak çağ değiştirmişlerdir.

➤ İlk doğum yapan bir ineğin gerçeğe uygun değeri 4.100 TL'dir.

➤ Çağ değiştiren 10 adet düvenin kayıtlı değeri 10 x 2300 = 23.000 TL'dir.

➤ 35 adet buzağının gerçeğe uygun değeri birim başına 657 TL'dir. (6 dişi, 4 erkek)

➤ Erkek buzağılar besiye alınacak, dişiler ise sürüye katılacaktır.

Yukarıda verilen ve hesaplanan bilgiler doğrultusunda Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş'nin 2015 yılı açılış bilançosu aşağıda belirtilen şekildedir.

Tablo 12: Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş. 01.01.2015 Tarihli Açılış Bilançosu

AKTİF		PASİF	
DÖNEN VARLIKLAR		ÖZKAYNAKLAR	
A- HAZIR DEĞERLER	1.200.000	A- ÖDENMİŞ SERMAYE	4.306.311
1- Bankalar	1.200.000	1- Sermaye	4.306.311
B- CANLI VARLIKLAR	540.000		
1- Canlı Büyükbaş Hayvanlar	540.000		
Dönen Varlık Toplamı	1.740.000	Özkaynak Toplamı	4.306.311
DURAN VARLIKLAR			
A- CANLI VARLIKLAR	477.500		
1- Canlı Büyükbaş Hayvanlar	420.000		
2- Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları	57500		
B- MADDİ DURAN VAR.	2.088.811		
1- Arazi ve Arsalar	232.500		
2- Yer Altı ve Yerüstü Düzenlemeleri	73.000		
3- Binalar	1.191.695		
4- Tesis, Makine ve Cihaz.	372.816		
5- Taşıtlar	154.200		
6- Demirbaşlar	64.600		
Duran Varlık Toplamı	2.566.311		
AKTİF TOPLAMI	4.306.311	PASİF TOPLAMI	4.306.311

Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş'nin açılış kaydı ve dönem içerisinde gerçekleştirmiş olduğu işlemlerin yevmiye defterine kayıt işlemlerinin gerçekleştirilmesi aşağıdaki gibidir.

.....01.01.2015.....		BORÇ	ALACAK
a	102 BANKALAR	1.200.000	
	164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 164.10 Besi Hayvanları	540.000	
	212 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 212.11 Olgunlaşmış İnekler	420.000	
	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 219.20 Olgunlaşmamış İnekler	57.500	
	250 ARSA VE ARAZİLER	232.500	
	251 YER ALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLEMELERİ	73.000	
	252 BİNALAR	1.191.695	
	253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR	372.816	
	254 TAŞITLAR	154.200	
	255 DEMİRBAŞLAR	64.600	
	500 SERMAYE Açılış Kaydı		4.306.311
.....01.01.2015.....		BORÇ	ALACAK
1	102 BANKALAR	513.095	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR 600.01 Besi Hayvanları Satışı Besi Hayvanları Satış Kaydı		513.095
.....01.01.2015.....		BORÇ	ALACAK
2	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	256.500	
	164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR 164.00 Besi Hayvanlar Satılan Besi Hayvanları Maliyet Kaydı		256.500
.....15.06.2015.....		BORÇ	ALACAK
3	102 BANKALAR	50.540	
	659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	8.260	
	212 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVAN 212.11 Olgunlaşmış İnek Olgunlaşmış İneklerin Satış Kaydı		58.800

...../...../2015.....		BORÇ	ALACAK
4	150 İLK MADDE VE MALZEME	630.000	
	150.00 DİM ve Malzeme 560.000 150.01 Endirekt Madde ve Malzeme 70.000		
	102 BANKALAR		630.000
	İlk Madde ve Malzeme Satınalma Kaydı		
...../.....2015.....		BORÇ	ALACAK
5	710 DİM VE MALZEME GİDERLERİ	415.750	
	710.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 250.000		
	710.11 Süt Üretim Gider Yeri 165.750		
	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT.	109.153	
	219.20 Büyükbaş Hayvan Yatırım Gider Yeri		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	14.098	
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 5.300		
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri 6148		
	730.30 Yem Depolama Gider Yeri 2120		
	730.31 Yem Hazırlama Gider Yeri 530		
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	1.855		
770.00 İşletme Malzemesi			
	150 İLK MADDE ve MALZEME		540.857
	150.00 DİM ve Malzeme 520.000		
	150.01 Endirekt Mad. Ve Malz. 20.857		
	İlk Madde ve Malzeme Kullanım Kaydı		
...../...../2015.....		BORÇ	ALACAK
6	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	21.690	
	720.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 11.775		
	720.11 Süt Üretim Gider Yeri 9.915		
	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT.	3.919	
	219.20 Büyükbaş Hayvan Yatırım Gider Yeri		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	16.560	
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 11.160		
730.11 Süt Üretim Gider Yeri 5.400			
	381 GİDER TAHAKKUKLARI		42.169
	İşçilik Giderlerinin Kaydı		

...../...../2015.....		BORÇ	ALACAK
7	730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	6.114	
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 2.133		
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri 2.559		
	730.30 Yem Depolama Gider Yeri 995		
	730.31 Yem Hazırlama Gider Yeri 427		
	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT.	1.742	
	219.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri		
	760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	302	
	760.00 Elektrik ve Yakıt		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	910	
770.01 Elektrik ve Yakıt			
381 GİDER TAHAKKUKLARI			9.068
Elektrik ve Yakıt Giderlerinin Gider Yerlerine Kaydı			
...../...../2015.....		BORÇ	ALACAK
8	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	20.019	
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 13.491		
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri 6.528		
	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT.	1.740	
	219.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri		
381 GİDER TAHAKKUKLARI			21.759
İlaç Giderlerinin Gider Yerlerine Dağıtımı			
...../...../2015.....		BORÇ	ALACAK
9	760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	1.400	
	760.01 Satış Giderleri		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	3.950	
	770.02 Muhasebe Gideri		
102 BANKALAR			5.350
Pazarlama ve Genel Yönetim Giderleri Kaydı			
...../...../2015.....		BORÇ	ALACAK
10	102 BANKALAR	180.720	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		180.720
	600.00 Süt Satışı		
Süt Satışlarının Kaydı			

...../...../2015.....		BORÇ	ALACAK
11	102 BANKALAR 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR 649.00 Süt Teşvik Primi Süt Teşvik Prim Kaydı	13.554	13.554
12	102 BANKALAR 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR 649.01 Sığır Teşvik Primi Sığır Teşvik Prim Kaydı	23.500	23.500
13	164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 164.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT. 219.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri 605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI 605.01 Değerleme Gelirleri Olgunlaşmış İneklerin Buzağı Doğum Kaydı	9.855 19.710	29.565
14	164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 164.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT. 219.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri 605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI 605.01 Değerleme Gelirleri Düvelerin Buzağı Doğum Kaydı	2.628 3.942	6.570
15	212 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 212.11 Olgunlaşmış İnek 219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT. 219.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri 605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI 605.01 Değerleme Gelirleri Olgunlaşmamış İneklerin Çağ Değişim Kaydı	41.000	23.000 18.000

Dönem başı ve dönem içinde yevmiye defterinde görülen işlemlerin hesap hareketlerinin defter-i kebir'e aktarılması.

Büyük Defter Kayıtları (Defter-i Kebir)

102 BANKALAR		150 İLK MAD. ve MALZ.		164 CAN. BÜYÜK. HAYVAN	
1.200.000	630.000	630.000	540.857	540.000	256.500
513.095	5.350			9.855	
50.540				2.628	
180720					
13.554					
235.000					
1.981.409	635.350	630.000	540.857	552.483	256.500
212 CANLI BÜYÜK. HAYVAN		219 YAP. OLAN CAN. VAR.		250 ARAZİLER	
420.000	58.800	57.500	23.000	232.500	
41.000		109.153			
		3.919			
		1.742			
		1.740			
		19.710			
		3.942			
461.000	58.800	197.706	23.000	232.500	
251 YER AL. VE YER ÜS. DÜZ.		252 BİNALAR		253 TESİS MAK. VE CİH.	
73.000		1.191.695		372.816	
73.000		1.191.695		372.816	

<u>254 TAŞITLAR</u>		<u>255 DEMİRBAŞLAR</u>		<u>381 GİDER TAHAKKUKLARI</u>	
154.200		64.600		42.169	
				9.068	
				21.759	
154.200		64.600			72.996
<u>500 SERMAYE</u>		<u>600 SATIŞLAR</u>		<u>605 CANLI VAR. DEĞ. ART.</u>	
	4.306.311	513.095		18.000	
		180.720		6.570	
				29.565	
	4.306.311	693.815			54.135
<u>620 SAT. MAM. MAL.</u>		<u>649 DİĞ. OL. GEL. VE KAR.</u>		<u>659 DİĞ. OL. GİD. VE ZAR.</u>	
256.500			13.554	8.260	
			23.500		
256.500			37.054	8260	
<u>710 DİM VE MALZ.</u>		<u>720 DİREKT İŞÇİLİK</u>		<u>730 GEN. ÜRETİM. GİD.</u>	
415.750		21.690		14.098	
				16.560	
				6.114	
				20.019	
415.750		21.690		56.791	

760 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.

302	
1.400	
<hr/>	
1.702	

770 GEN. YÖNETİM GİD.

1.855	
910	
3.950	
<hr/>	
6.715	



4.2.1. Dönem Sonu İşlemleri

Tablo 13: Genel Geçici Mizan

Hesap No	Hesaplar	TUTARLAR		KALANLAR	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
102	BANKALAR	1.981.409	635.350	1.346.059	
150	İLK MADDE VE MALZEME	630.000	540.857	89.143	
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVAN.	552.483	256.500	295.983	
212	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVAN.	461.000	58.800	402.200	
219	YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT.	197.706	23.000	174.706	
250	ARSA VE ARAZİLER	232.500		232.500	
251	YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZ.	73.000		73.000	
252	BİNALAR	1.191.695		1.191.695	
253	TESİS, MAKİNA VE CİHAZ.	372.816		372.816	
254	TAŞITLAR	154.200		154.200	
255	DEMİRBAŞLAR	64.600		64.600	
381	GİDER TAHAKKUKLARI		72.996		72.996
500	SERMAYE		4.306.311		4.306.311
600	YURTİÇİ SATIŞLAR		693.815		693.815
602	DİĞER GELİRLER				
605	CANLI VAR. DEĞERLEME ARTIŞI		54.135		54.135
620	SATILAN MAMUL MALİYETİ	256.500		256.500	
649	DİĞ. OL. GELİR VE KARLAR		37.054		37.054
659	DİĞ. OL. GİDER VE ZARARLAR	8.260		8.260	
710	DHM VE MALZEME GİDER.	415.750		415.750	
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	21.690		21.690	
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	56.791		56.791	
760	PAZARLAMA, SAT. VE DAĞ. GİD.	1.702		1.702	
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	6.715		6.715	
TOPLAM		6.678.817	6.678.818	5.164.310	5.164.311

4.2.1.1. Envanter İşlemleri

Dönem başında mevcut olarak bulunan, dönem içerisinde çağ değiştiren, doğan ve satılan hayvan sayıları Tablo 14’de gösterilmektedir.

Tablo 14: 2015 Yılında Gerçekleşen Büyükbaş Hayvan Hareketleri

	Dönembaşı Hayvan Sayısı	Çağ Değişimi (+)	Çağ Değişimi (-)	Doğan Hayvan Sayısı	Satılan Hayvan Sayısı	Dönemsonu Hayvan Sayısı
Besi Hayvanları	200			19	95	124
Olgunlaşmış İnekler	100	10			14	96
Olgunlaşmamış İnekler	25		10	36		51
Toplam	325	10	10	55	109	271

Amortisman hesaplamalarında normal amortisman yöntemine göre işlemler yapılacaktır. Normal amortisman yöntemine göre amortisman tutarı;

‘Maliyet Değeri x Normal Amortisman Oranı’ şeklinde bulunmaktadır.

Sağmal İnek Amortismanı

Sağmal ineklerde amortisman oranı % 20 ve faydalı ömür 5 yıl olmaktadır. Buradaki faydalı ömürden kasıt ineğin süt vermeye başlaması ve kasaplık hale gelmesi arasındaki süreyi kapsamaktadır.

$$402.200 \times 0,20 = 80.440 \text{ TL}$$

Yeraltı ve Yerüstü Düzenlemeleri Amortismanı

Faydalı ömür 15 yıl, amortisman oranı ise % 6,66’dır.

$$19.000 \times 0,066 = 1.254 \text{ TL}$$

Sulama işlemi esas üretim ve yatırım gider yerlerinde kullanıldığından hayvan sayılarına göre dağıtılmaktadır.

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{1.254 \text{ TL}}{271 \text{ adet}} = 4,6273 \text{ TL/ adet}$$

$$\text{Besi Hayvanları Gider Yeri} = 4,6273 \text{ TL/adet} \times 124 \text{ adet} = 575 \text{ TL}$$

$$\text{Süt Üretim Gider Yeri} = 4,6273 \text{ TL/adet} \times 96 \text{ adet} = 443 \text{ TL}$$

Büyükbaş Hayvan Yatırım Gider Yeri = 4,6273 TL/adet x 51 adet = 236 TL

Elektrik şebekesinin faydalı ömrü 10 yıl, amortisman oranı % 10'dur.

$$54.000 \times 0,10 = 5.400 \text{ TL}$$

Elektrik şebekesi esas üretim yerinde ve yatırım gider yerinde kullanılmaktadır. Bu gider yerlerinin kapladığı alana göre dağıtım yapılmaktadır.

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{5.400 \text{ TL}}{7170 \text{ m}^2} = 0,753 \text{ TL/m}^2$$

$$\text{Besi Hayvanları Gider Yeri} = 0,753 \text{ TL/m}^2 \times 2000\text{m}^2 = 1560 \text{ TL/m}^2$$

$$\text{Süt Üretim Gider Yeri} = 0,753 \text{ TL/m}^2 \times 2320 \text{ m}^2 = 1747 \text{ TL/m}^2$$

$$\text{Büyükbaş Hayvan Yat. Gider Yeri} = 0,753 \text{ TL/m}^2 \times 1850 \text{ m}^2 = 1394 \text{ TL/m}^2$$

$$\text{Yem Depolama Gider Yeri} = 0,753 \text{ TL/m}^2 \times 800\text{m}^2 = 602 \text{ TL/m}^2$$

$$\text{Yem Hazırlama Gider Yeri} = 0,753 \text{ TL/m}^2 \times 200\text{m}^2 = 151 \text{ TL/m}^2$$

Binaların Amortismanı

Hayvancılık işlerinde kullanılan binaların amortisman oranı % 5, faydalı ömürleri 20 yıldır.

$$991.695 \times 0,05 = 49.585 \text{ TL}$$

Binaların gider yerlerine dağıtımını kapladıkları alana göre olmaktadır.

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{49.585 \text{ TL}}{7170 \text{ m}^2} = 6,9156 \text{ TL/m}^2$$

$$\text{Besi Hayvanları Gider Yeri} = 6,9156 \text{ TL/m}^2 \times 2000\text{m}^2 = 13.831 \text{ TL/m}^2$$

$$\text{Süt Üretim Gider Yeri} = 6,9156 \text{ TL/m}^2 \times 2320 \text{ m}^2 = 16.044 \text{ TL/m}^2$$

$$\text{Büyükbaş Hayvan Yat. Gid. Yeri} = 6,9156 \text{ TL/m}^2 \times 1850 \text{ m}^2 = 12794 \text{ TL/m}^2$$

$$\text{Yem Depolama Gider Yeri} = 6,9156 \text{ TL/m}^2 \times 800\text{m}^2 = 5.532 \text{ TL/m}^2$$

$$\text{Yem Hazırlama Gider Yeri} = 6,9156 \text{ TL/m}^2 \times 200\text{m}^2 = 1.384 \text{ TL/m}^2$$

İdari binaların amortisman oranı % 2, faydalı ömrü 50 yıldır.

$$200.000 \times 0,02 = 4.000 \text{ TL}$$

Tesis, Makine ve Cihazların Amortismanı

Tesis, makine ve cihazların amortisman oranı % 20, faydalı ömrü 5 yıl olmaktadır. Buna göre tesis, makine ve cihazların amortismanlarının gider yerlerine göre dağıtımını Tablo 15'te yer almaktadır.

Tablo 15: Tesis, Makine ve Cihazların Amortisman Giderlerinin Gider Yerlerine Göre Dağıtımı

Gider Yerleri Amortisman Giderleri	Gider Yeri	
Sağım Aletleri Amortisman Giderleri	Süt Üretim Gider Yeri	98.000 TL x 0,20 = 19.600 TL
Yemleme Vagonu Amortisman Gideri	Yem Hazırlama Gider Yeri	79.123 TL x 0,20 = 15.825 TL
Süt Ekipmanları Amortisman Gideri	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gid. Yeri	24.258 TL x 0,20 = 4.852 TL

Gübre sınırlı hayvan sayılarına göre 171.435 TL'lik makine ve cihazların amortisman tutarının gider yerlerine dağıtımını şöyledir:

$$171.435 \times 0,20 = 34.287 \text{ TL}$$

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{34.287 \text{ TL}}{271 \text{ adet}} = 126,52 \text{ TL/adet}$$

$$\text{Besli Hayvanları Gider Yeri} = 126,52 \text{ TL/adet} \times 124 = 15.688 \text{ TL}$$

$$\text{Süt Üretim Gider Yeri} = 126,52 \text{ TL/adet} \times 96 = 12.146 \text{ TL}$$

$$\text{Büyükbaş Hayvan Yatırım Gider Yeri} = 126,52 \text{ TL/adet} \times 51 = 6.453 \text{ TL}$$

Taşıtların Amortismanı

Traktör için faydalı ömür 5 yıl, amortisman oranı % 20'dir.

$$154.200 \times 0,20 = 30.840 \text{ TL}$$

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{30.840 \text{ TL}}{271 \text{ adet}} = 113,8 \text{ TL/adet}$$

$$\text{Besi Hayvanları Gider Yeri} = 113,8 \text{ TL/adet} \times 124 = 14.111 \text{ TL}$$

$$\text{Süt Üretim Gider Yeri} = 113,8 \text{ TL/adet} \times 96 = 10.925 \text{ TL}$$

$$\text{Büyükbaş Hayvan Yatırım Gider Yeri} = 113,8 \text{ TL/adet} \times 51 = 5.804 \text{ TL}$$

Demirbaşların Amortismanı

Kullanılan demirbaşların amortisman oranı % 20, faydalı ömürleri 5 yıl olmaktadır.

Ahırlarda kullanılan demirbaşların hayvan sayılarına göre gider yerlerine dağıtımını şöyle hesaplanır:

$$38.200 \times 0,20 = 7.640 \text{ TL}$$

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{7.640 \text{ TL}}{271 \text{ adet}} = 28,191 \text{ TL/adet}$$

$$\text{Besi Hayvanları Gider Yeri} = 28,191 \text{ TL/adet} \times 124 = 3.496 \text{ TL}$$

$$\text{Süt Üretim Gider Yeri} = 28,191 \text{ TL/adet} \times 96 = 2.706 \text{ TL}$$

$$\text{Büyükbaş Hayvan Yatırım Gider Yeri} = 28,191 \text{ TL/adet} \times 51 = 1.438 \text{ TL}$$

Yönetim binasında kullanılan demirbaşların amortisman hesaplanması şu şekildedir;

$$26.400 \times 0,20 = 5.280 \text{ TL}$$

Hesaplamalar doğrultusunda amortisman tutarlarının gider yerlerine göre dağıtımını Tablo 16'da görüldüğü gibidir.

Tablo 16: Amortisman Giderleri Dağıtım Tablosu

	Besi Hayvanları Gider Yeri	Süt Üretim Gider Yeri	Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	Yem Depolama Gider Yeri	Yem Hazırlama Gider Yeri	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri	Genel Yönetim Gider Yeri	Toplam
Sağmal İneklerin Amortismanı		80.440						80.440
Sulama Tesisi Amortismanı	575	443	236					1.254
Elektrik ve Yakıt Ünitesi Amortismanı	1.506	1.747	1.394	602	151			5.400
Binaların Amortismanı	13.831	16.044	12.794	5.532	1.384		4.000	53.585
Tesis, Makine ve Cihazların Amortismanı	15.688	31.746	6.453		15.825	4.852		74.564
Taşıtların Amortismanı	14.111	10.925	5.804					30.840
Ahırda Kullanılan Dermirbaşların Amortismanı	3.496	2.706	1.438					7.640
İdari Binada Kullanılan Dermirbaşların Amortismanı							5.280	5.280
Toplam	49.207	144.051	28.119	6.134	17.360	4.852	9.280	259.003

Amortisman giderlerinin gider yerlerine dağıtılması sonucu yevmiye kaydı:

.....31.12.2015.....		BORÇ	ALACAK
16	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIM.	28.119	
	219.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gid. Yeri		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	216.752	
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 49.207		
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri 144.051		
	730.30 Yem Depolama Gider Yeri 6.134		
	730.31 Yem Hazırlama Gider Yeri 17.360		
	760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	4.852	
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	9.280	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		178.563
	257.00 Sulama Tesisi 1.254		
	257.01 Elektrik ve Yakıt Ünitesi 5.400		
	257.02 Binalar 53.585		
	257.03 Tesis, Makine ve C. 74.564		
257.04 Taşıtlar 30.840			
257.05 Demirbaşlar 12.920			
217 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		80.440	
217.00 Olgunlaşmış İnekler			
Amortisman Gideri Kaydı			

Birinci dağıtım tablosunda, gider çeşitlerinin gider yerlerine dağıtılması gösterilmiştir. Birinci dağıtıma ilişkin veriler Tablo 17’de gider türlerinin gider yerlerine dağıtımını gösteren birinci dağıtıma ilişkin gider dağıtım tablosu yer almaktadır.

Tablo 17: I. Dağıtım Tablosu

Gider Yerleri	Esas Üretim Gider Yeri		Yatırım Gider Yerleri	Hizmet Gider Yerleri		Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	Genel Yönetim Giderleri	Toplam
	Besi Hayvanları Gider Yeri	Süt Üretim Gider Yeri	Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	Yem Depolama Gider Yeri	Yem Hazırlama Gider Yeri			
Direkt İlk Madde ve Malzeme	250.000	165.750	104.250					520.000
Direkt İşçilik	11.775	9.915	2.479					24.169
Direkt Giderlerin Toplamı	261.775	175.665	106.729					544.169
İşletme Malzemesi	5.300	6.148	4.903	2.120	530		1.855	20.856
Endirekt İşçilik	11.160	5.400	1.440					18.000
Elektrik ve Yakıt Giderleri	2.133	2.559	1.742	995	427	302	910	9.068
İlaç Giderleri	13.491	6.528	1.740					
Taşıma ve Satış Giderleri						1.400		1.400
Muhasebe Giderleri							3.950	3.950
Amortisman Giderleri	49.207	144.051	28.119	6.134	17.360	4.852	9.280	259.003
Endirekt Giderlerin Toplamı	81.291	164.686	37.944	9.249	18.317	6.554	15.995	334.036
I. Dağıtım Toplamı	343.066	340.351	144.673	9.249	18.317	6.554	15.995	878.205

Birinci dağıtım sonucunda hizmet gider yerlerinde oluşan 9.249 TL'lik yem depolama giderlerinin dağıtımında, direkt işçilik saatleri dağıtım anahtarı olarak kullanılacaktır.

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{9.249 \text{ TL}}{1950 \text{ DİS}} = 4,7430 \text{ TL/DİS}$$

$$\text{Besi Hayvanları Gider Yeri} = 4,7430 \text{ TL} \times 950 \text{ DİS} = 4.506 \text{ TL}$$

$$\text{Süt Üretim Gider Yeri} = 4,7430 \text{ TL} \times 800 \text{ DİS} = 3.794 \text{ TL}$$

$$\text{Büyükbaş Hayvan Yatırım Gider Yeri} = 4,7430 \text{ TL} \times 200 \text{ DİS} = 949 \text{ TL}$$

Yem hazırlama giderlerinin dağıtımında hayvan sayıları dağıtım anahtarı olarak kullanılmış ve 18.317 TL'lik gider esas üretim ve yatırım gider yerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{18.317 \text{ TL}}{271 \text{ adet}} = 67,590 \text{ TL/adet}$$

$$\text{Besi Hayvanları Gider Yeri} = 67,590 \text{ TL} \times 124 \text{ adet} = 8.381 \text{ TL}$$

$$\text{Süt Üretim Gider Yeri} = 67,590 \text{ TL} \times 96 \text{ adet} = 6.489 \text{ TL}$$

$$\text{Büyükbaş Hayvan Yatırım Gider Yeri} = 67,590 \text{ TL} \times 51 \text{ adet} = 3.447 \text{ TL}$$

Birinci dağıtımda gider türleri gider yerlerine dağıtılmıştır. Fakat ikinci dağıtımda, yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtım işlemi gerçekleştirilmiştir.

İkinci dağıtımda basit dağıtım yöntemi uygulanmıştır. Basit dağıtıma göre hizmet gider yerleri, esas üretim ve yatırım gider yerleri için oluşturulan yerler olarak düşünülür ve bu nedenle hizmet gider yerleri birbirlerine pay veremezler. Hizmet gider yerlerinin yalnızca esas üretim ve yatırım gider yerlerine dağıtımı ile gerçekleştirilen ikinci dağıtım sonucunda tüm genel üretim giderleri esas üretim ve yatırım gider yerlerinde toplanır. Tablo 18'de basit dağıtım sonucu ikinci dağıtım tablosu oluşturulmuştur.

Tablo 18: II. Dağıtım Tablosu

Gider Yerleri	Hizmet Gider Yerleri		Esas Üretim Gider Yeri		Yatırım Gider Yerleri	Toplam
	Yem Depolama Gider Yeri	Yem Hazırlama Gider Yeri	Besi Hayvanları Gider Yeri	Süt Üretim Gider Yeri	Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	
I. Dağıtım Toplamı	9.249	18.317	343.066	340.351	144.673	855.656
Yem Depolama Giderleri	-9.249		4.506	3.794	949	
Yem Hazırlama Giderleri		-18.317	8.381	6.489	3.447	
II. Dağıtım Toplamı			355.953	350.634	149.069	855.656

.....31.12.2015.....		BORÇ	ALACAK	
17	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT.	4.396		
	219.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri			
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	23.170		
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 12.887			
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri 10.283			
	730 GENEL ÜRETİM GİDERİ		27.566	
	730.30 Yem Depolama Gider Yeri 9.249			
	730.31 Yem Hazırlama Gider Yeri 18.317			
	Hizmet Gider Yerlerinde Oluşan Giderlerin			
	Esas üretim ve Yatırım Gider Yerlerine Dağıtımı			
.....31.12.2015.....		BORÇ	ALACAK	
18	151 YARI MAMULLER	350.634		
	151.00 Olgunlaşmış İnekler			
	164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	355.953		
	164.10 Besi Hayvanları Gider Yeri			
		711 DİM VE MALZ. GİD. YANSITMA		415.750
		721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSITMA		21.690
		731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA		269.147
	Üretim Giderlerinin İlgili Hesaplara Aktarılması			
.....31.12.2015.....		BORÇ	ALACAK	
19	152 MAMULLER	350.634		
	151 YARI MAMULLER			
	151.00 Olgunlaşmış İnekler			
	Süt Üretim Kaydı		350.634	
.....31.12.2015.....		BORÇ	ALACAK	
20	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	350.634		
	152 MAMULLER		350.634	
	Satılan Mamul Maliyet Kaydı			

Dönem sonunda hayvanların gerçeğe uygun değeri belirlenmiştir. Besi hayvanlarının gerçeğe uygun değeri birim olarak 4.000 TL, olgunlaşmış ineklerin birim olarak gerçeğe uygun değeri 5.100 TL, olgunlaşmamış ineklerin gerçeğe uygun değeri ise birim başı 5.100 TL'dir.

Tablo 19: Büyükbaş Hayvanların Gerçeğe Uygun Değeri

	Dönem Sonu Hayvan Sayısı	Toplam Kayıtlı Değer	Toplam Gerçeğe Uygun Değer	Değerleme Farkı
Besi Hayvanları	124	651.936	496.000	-155.936
Olgunlaşmış İnekler	96	402.200	489.600	87.400
Olgunlaşmamış İnekler	51	207.221	260.100	52.879
Toplam	271	1.261.357	1.245.700	-15.657

Tablo 19'dan de görüleceği gibi besi hayvanlarında 286.136 TL değer azalışı, olgunlaşmış ineklerde 173.800 TL ve olgunlaşmamış ineklerde 52.879 TL değer artışı olmuştur.

21	.....31.12.2015	BORÇ	ALACAK
	605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞ. 164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 164.10 Besi Hayvanları Gider Yeri Besi Hayvanları Değer Azalış Kaydı	155.936	155.936
22	.....31.12.2015	BORÇ	ALACAK
	212 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 212.11 Süt Üretim Hayvanları	87.400	
	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT. 219.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Yeri 605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞ. Değer Artış Kaydı	52.879	140.279

4.2.2.Kapanış Kayıtları

23	.....31.12.2015.....	BORÇ	ALACAK
	711 DİM VE MAZL. GİDER YANS. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDER YANS. 731 GENEL ÜRETİM GİDER YANS. 710 DİM VE MAZL. GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	415.750 21.690 269.147	415.750 21.690 269.147
Maliyet Hesaplarının Kapanış Kaydı			
24	.....31.12.2015.....	BORÇ	ALACAK
	631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDER. 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 761 PAZAR., SAT. VE DAĞ. GİD. YANS. 771 GENEL YÖNETİM GİD. YANS.	6.554 15.995	6.554 15.995
Dönem Giderlerinin Yansıtma Kaydı			
25	.....31.12.2015.....	BORÇ	ALACAK
	761 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞ. GİD. YANS. 771 GENEL YÖNETİM GİDER. YANS. 760 PAZARLAMA, SAT. VE DAĞ. GİD. 770 GENEL YÖNETİM GİDER.	6.554 15.995	6.554 15.995
Dönem Giderlerinin Kapanış Kaydı			
26	.....31.12.2015.....	BORÇ	ALACAK
	690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI 620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 631 PAZARLAMA, SAT. VE DAĞ. GİD. 632 GENEL YÖNETİM GİDERİ 659 DİĞ. OLAĞAN GİDER. VE ZARAR.	637.943	607.134 6.554 15.995 8.260
Gider Hesaplarının Kapanış Kaydı			

.....31.12.2015.....		BORÇ	ALACAK
27	600 YURTİÇİ SATIŞLAR	693.815	
	605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI	38.478	
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	37.054	
	690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		769.347
Gelir Hesaplarının Kapanış Kaydı			
.....31.12.2015.....		BORÇ	ALACAK
28	690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	131.404	
	691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞI		26.281
	692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		105.123
	Dönem Karı veya Zararının Belirlenmesi Kaydı		
.....31.12.2015.....		BORÇ	ALACAK
29	691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI	26.281	
	692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	105.123	
	370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER		7.425
	484 ERTELENMİŞ VER. YÜKÜMLÜLÜĞÜ		18.856
	590 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		105.123
	Dönem Net Kar Kaydı		

Büyük Defter Kayıtları (Defter-i Kebir)

102 BANKALAR		150 İLK MAD. ve MALZ.	
1.200.000	630.000	630.000	540.856
513.095	5.350		
50.540			
180720			
13.554			
235.000			
1.981.409	635.350	630.000	540.856

151 YARI MAMULLER		152 MAMULLER	
350.634	350.634	350.634	350.634
350.634	350.634	350.634	350.634

164 CAN. BÜYÜK. HAYVAN		212 CANLI BÜYÜK. HAYVAN	
540.000	256.500	420.000	58.800
9.855	155.936	41.000	
2.628		87.400	
355.953			
908.436	411.936	548.400	58.800

217 BİR. AMORT. DEĞ. DÜŞ. K.		257 BİRİK. AMORTİSMAN	
	80.440		178.563
	80.440		178.563

219 YAP. OLAN CAN. VAR.

57.500	23.000
109.153	
3.919	
1.742	
1.740	
19.710	
3.942	
28.119	
4.396	
52.879	
283.100	23.000

250 ARAZİLER

232.500
232.500

251 YER AL. VE YER ÜS. DÜZ.

73.000
73.000

252 BİNALAR

1.191.695
1.191.695

253 TESİS MAKİNA VE CİH.

372.816
372.816

254 TAŞITLAR		255 DEMİRBAŞLAR	
154.200		64.600	
154.200		64.600	
370 DÖN.KARLI.D.Y.Y.KARŞ.		484 ERTELENMİŞ VER. YÜK.	
	7.425		18.856
	7.425		18.856
381 GİDER TAHAKKUKLARI		500 SERMAYE	
	42.169		4.306.311
	9.068		
	21.759		
	72.996		4.306.311
600 SATIŞLAR		605 CANLI VAR. DEĞ. ART.	
693.815	513.095	155.936	18.000
	180.720	38.478	6.570
			29.565
			140.279
693.815	693.815	194.414	194.414

620 SAT. MAM. MAL.		649 DİĞ. OL. GEL. VE KAR.		659 DİĞ. OL. GİD. VE ZAR.	
256.500	607.134	37.054	13.554	8.260	8.260
350.634			23.500		
607.134	607.134	37.054	37.054	8.260	8.260
710 DİM VE MALZ.		720 DİREKT İŞÇİLİK		730 GEN. ÜRETİM. GİD.	
415.750	417.750	21.690	21.690	14.098	27.566
				16.560	269.147
				6.114	
				20.019	
				216.752	
				23.170	
415.750	415.750	21.690	21.690	296.713	296.713
760 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.		770 GEN. YÖNETİM GİD.			
302	6.554	1.855	15.995		
1.400		910			
4.852		3.950			
		9.280			
6.554	6.554	15.995	15.995		
761 PAZ. SAT. DAĞ. YANS.		771 GEN. YÖN GİD. YANS.			
6.554	6.554	15.995	15.995		
6.554	6.554	15.995	15.995		

711 DİM MALZ. Y.		721 D.İŞÇİLİK YANS.		731 GEN.ÜRETİM GİD. YANS.	
415.750	415.750	21.690	21.690	269.147	269.147
415.750	415.750	21.690	21.690	269.147	269.147

632 GEN. YÖNETİM GİD.		690 DÖN. KAR/ZARAR	
15.995	15.995	637.943	769.347
		131.404	
15.992	15.992	769.347	769.347

631 PAZ. SAT. DAĞ. GİDERİ		590 DÖNEM NET KARI	
6.554	6.554		105.123
6.554	6.554		105.123

691 DÖN.KAR.D.Y.KARŞ.		692 DÖN.NET KAR/ZARAR	
26.281	26.281	105.123	105.123
26.281	26.281	105.123	105.123

Tablo 20: Kesin Mizan

Hesap No	Hesaplar	TUTARLAR		KALANLAR	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
102	BANKALAR	1.981.409	635.350	1.346.059	
150	İLK MADDE VE MALZEME	630.000	540.856	89.144	
151	YARI MAMULLER	350.634	350.634		
152	MAMULLER	350.634	350.634		
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVAN.	908.436	412.436	496.000	
212	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVAN	548.400	58.800	489.600	
217	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN VE D. D. KARŞ.		80.440		80.440
219	YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT.	283.100	23.000	260.100	
250	ARSA VE ARAZİLER	232.500		232.500	
251	YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZ.	73.000		73.000	
252	BİNALAR	1.191.695		1.191.695	
253	TEŞİS, MAKİNA VE CİHAZ.	372.816		372.816	
254	TAŞITLAR	154.200		154.200	
255	DEMİRBAŞLAR	64.600		64.600	
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		178.563		178.563
370	DÖNEM KARI VER. YASAL YÜKÜM. KAR.		7.425		7.425
381	GİDER TAHAKKUKLARI		72.996		72.996
484	ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		18.856		18.856
500	SERMAYE		4.306.311		4.306.311
590	DÖNEM NET KARI		105.123		105.123
600	YURTİÇİ SATIŞLAR	693.815	693.815		
602	DİĞER GELİRLER				
605	CANLI VAR. DEĞERLEME ARTIŞI	194.414	194.414		
620	SATILAN MAMUL MALİYETİ	607.134	607.134		
631	PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞ. GİDERLERİ	6.554	6.554		
632	GENEL YÖNETİM GİDERİ	15.992	15.992		
649	DİĞ. OL. GELİR VE KARLAR	37.054	37.054		
659	DİĞ. OL. GİDER VE ZARARLAR	8.260	8.260		
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	769.347	769.347		
691	DÖNEM KARI VER. YASAL YÜKÜM. KAR.	26.281	26.281		
692	DÖNEM TEK KARI VEYA ZARARI	105.123	105.123		
710	DHM VE MALZEME GİDER.	415.750	415.750		
711	DHM VE MALZEME GİDER. YANS.	415.750	415.750		
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	21.690	21.690		
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.	21.690	21.690		
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	296.713	296.713		
731	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.	296.147	296.147		
760	PAZARLAMA, SAT. VE DAĞ. GİD.	6.554	6.554		
761	PAZARLAMA, SAT. VE DAĞ. GİD. YANS.	6.554	6.554		
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	15.995	15.995		
771	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANS.	15.995	15.995		
	TOPLAM	11.118.236	11.118.236	4.769.714	4.769.714

Tablo 21: Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş. 31.12.2015 Tarihli Kapanış Bilançosu

AKTİF		PASİF	
DÖNEN VARLIKLAR		III-KVYK	
A-NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR 1.346.059		A- Borç ve Gelir Karşılıkları 7.425	
1- Bankalar	1.346.059	1- Dön. Karı Ver. Ve Yas. Yüküm. Karş.	7.425
B- STOKLAR 89.144		B- Gelecek Aylara Ait Gelir Ve Gider Tahakkukları 72.996	
1- İlk Madde ve Malz.	89.144	1- Gider Tahakkuk.	72.996
C-CANLI VARLIKLAR 496.000		KVYK Toplamı 80.421	
1- Canlı Büyükbaş Hayvan.	496.000	IV-UVYK	
Dönen Varlıklar Toplamı	1.931.203	A- Gelecek Yıllara Ait Gelir ve Gider Tahakkukları 18.856	
DURAN VARLIKLAR		1- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü 18.856	
A- CANLI VARLIKLAR 669.260		UVYK Toplamı 18.856	
1- Canlı Büyükbaş Hayvanlar	489.600	ÖZKAYNAKLAR	
2- Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları	260.100	A- ÖDENMİŞ SERMAYE 4.306.311	
3- Birikmiş Amortisman ve Değer Düşük. Karş.	(80.440)	1- Sermaye	
B- MADDİ DURAN VAR. 1.910.248		4.306.311	
1- Arazi ve Arsalar	232.500	B- DÖNEM KAR/ZARAR 105.123	
2- Yer Altı ve Yerüstü Düzenlemeleri	73.000	1- Dönem Net Kar	
3- Binalar	1.191.695	105.123	
4- Tesis, Makine ve Cihaz.	372.816	Özkaynak Toplamı 4.441.434	
5- Taşıtlar	154.200	PASİF TOPLAMI 4.510.711	
6- Demirbaşlar	64.600		
7- Birikmiş Amortismanlar	178.563		
Duran Varlık Toplamı	2.579.508		
AKTİF TOPLAMI	4.510.711		

Tablo 22: Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş. 01.01.2015-31.12.2015 Dönemi Ayrıntılı Gelir Tablosu

A-BRÜT ESAS FAALİYET GELİRLERİ	732.293
1-Yurtiçi Satışlar	693.815
2-Diğer Gelirler	
3-Canlı Varlıklarda Değer Artışı	38.478
B- ESAS FAALİYET GELİRLERİNDEN İNDİRİM	--
C-NET ESAS FAALİYET GELİRLERİ	732.293
D-ESAS FAALİYET MALİYETLERİ	-607.134
1-Satılan Mamul Maliyeti	607.134
BRÜT KARI VEYA ZARARI	125.159
E-FAALİYET GİDERLERİ	-22.549
1-Pazarlama, Satış Dağıtım Gideri	6.554
2-Genel Yönetim Gideri	15.995
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	102.610
F-DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KARLAR	37.054
1-Diğer Gelir ve Karlar	37.054
G-DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR	-8.260
1-Diğer Gider ve Zararlar	-8.260
H-FİNANSMAN GELİRLERİ	--
I-FİNANSMAN GİDERLERİ	
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLERDEN DÖNEM KARI VEYA ZARARI	131.404
İ-SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLERDEN VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	-26.281
1-Yasal Vergi Karşılığı	-7.425
2-Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	-18.856
(I)- SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	105.123
J-DURDURULAN FAALİYET GELİR VE KARLARI	--
K-DURDURULAN FAALİYET GİDER VE ZARARLARI	--
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI	--
L-DURDURULAN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	--
(II)-DURDURULAN FAALİYETLERDÖNEM NET KAR VEYA ZARAR	--
TOPLAM DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI (I+II)	105.123

Kapanış Kaydı

.....31.12.2015.....	BORÇ	ALACAK
217 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	80.440	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	178.563	
370 DÖNEM KARI VER. VE YASAL YÜKÜM. KARŞ.	7.425	
381 GİDER TAHAKKUKLARI	27.996	
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	18.856	
500 SERMAYE	4.306.911	
590 DÖNEM NET KARI	105.123	
102 BANKALAR		1.346.059
150 İLK MADDE VE MALZEME		84.144
164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		496.000
212 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		489.600
219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		260.100
250 ARSA VE ARAZİLER		232.500
251 YER ALTI VE YERÜSTÜ DÜZEN.		73.000
252 BİNALAR		1.191.695
253 TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR		372.816
254 TAŞITLAR		154.200
255 DEMİRBAŞLAR		64.600

TMS 41'e göre yapılan bu işlemlerde canlı varlıkların kayıtlı değeri THP ve VUK'a göre farklı olmaktadır. Bunun sebebi TMS 41'e göre dönem sonunda gerçeğe uygun değer üzerinden değer artış veya azalışlarının kayıtlara yansıtılmasıdır.

Dönem karı TMS 41'e göre THP ve VUK'a nazaran daha yüksek çıkmaktadır. Çünkü canlı varlıklar gerçeğe uygun değer üzerinden hesaplanarak değer artışları gelir tablosuna aktarılır ve özellikle yeni doğan canlı varlıklar ilgili dönem gelir tablosunda gösterilir.

THP ve VUK'a göre yeni doğan canlı varlıklar gelir tablosunda yer almaz ve bilançoda ertelenmiş gelir olarak sonraki döneme aktarılırlar.

4.3. THP ve VUK Çerçevesinde Muhasebe İşlemleri

Yapılacak işlemlerde Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş.'nin TMS 41'e göre yapılan kayıtlar kullandığı veriler kullanılmıştır.

Tablo 23: Hilmi Bey Gıda Tarım ve Hayvancılık San. Ve Dış Tic. A.Ş.
01.01.2015 Tarihli Açılış Bilançosu

AKTİF		PASİF	
DÖNEN VARLIKLAR		ÖZKAYNAKLAR	
A-HAZIR DEĞERLER	1.200.000	A-ÖDENMİŞ SERMAYE	4.306.311
1-Bankalar	1.200.000	1- Sermaye	4.306.311
B-STOKLAR	540.000		
1-Yarı Mamuller	540.000		
Dönen Varlık Toplamı	1.740.000		
DURAN VARLIKLAR			
A-MADDİ DURAN VAR.	2.566.311		
1-Arazi ve Arsalar	232.500		
2-Yer Altı ve Yerüstü Düzenlemeleri	73.000		
3-Binalar	1.191.695		
4-Tesis, Makine ve Cihaz.	372.816		
5-Taşıtlar	154.200		
6-Demirbaşlar	64.600		
7-Diğer Maddi Duran Varlıklar	420.000		
8-Yapılmakta Olan Yatırımlar	57.500		
Duran Varlık Toplamı	2.566.311	Özkaynak Toplamı	4.306.311
AKTİF TOPLAM	4.306.311	PASİF TOPLAMI	4.306.311

Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş.'nin açılış kaydı ve dönem içerisinde gerçekleştirmiş olduğu işlemlerin yevmiye defterine kayıt işlemlerinin gerçekleştirilmesi aşağıdaki gibidir.

.....01.01.2015.....		BORÇ	ALACAK
a	102 BANKALAR	1.200.000	
	151 YARI MAMÜLLER 151.10 Besi Hayvanları	540.000	
	250 ARSA VE ARAZİLER	232.500	
	251 YER ALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLEMELERİ	73.000	
	252 BİNALAR	1.191.695	
	253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR	372.816	
	254 TAŞITLAR	154.200	
	255 DEMİRBAŞLAR	64.600	
	256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR 256.11 Olgunlaşmış İnekler	420.000	
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 258.20 Olgunlaşmamış İnekler	57.500	
	500 SERMAYE Açılış Kaydı		4.306.311
.....01.01.2015.....		BORÇ	ALACAK
1	102 BANKALAR	513.095	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR 600.01 Besi Hayvanları Satışı Besi Hayvanları Satış Kaydı		513.095
.....01.01.2015.....		BORÇ	ALACAK
2	152 MAMÜLLER 152.00 Besi Hayvanları	256.500	
	151 YARI MAMÜLLER 151.00 Besi Hayvanlar Satılan Besi Hayvanları Maliyet Kaydı		256.500
.....15.06.2015.....		BORÇ	ALACAK
3	620 SATILAN MAMÜL MALİYETİ	256.500	
	152 MAMÜLLER 152.00 Besi Hayvanları Satılan Besi Hayvanları Maliyet Kaydı		256.500

...../...../2015.....		BORÇ	ALACAK
4	102 BANKALAR	50.540	
	689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARAR.	8.260	
	256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIK.		58.800
	256.11 Olgunlaşmış İnek		
	Olgunlaşmış İneklerin Satış Kaydı		
...../.....2015.....		BORÇ	ALACAK
5	150 İLK MADDE VE MALZEME	630.000	
	150.00 DİM ve Malzeme 560.000		
	150.01 Endirekt Madde ve Malzeme 70.000		
	102 BANKALAR		630.000
	İlk Madde ve Malzeme Kullanım Kaydı		
...../...../2015.....		BORÇ	ALACAK
6	710 DİM VE MALZEME GİDERLERİ	415.750	
	710.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 250.000		
	710.11 Süt Üretim Gider Yeri 165.750		
	258 YAPILMAKTA OLAN YAT.	109.153	
	219.20 Büyükbaş Hayvan Yatırım Gider Yeri		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	14.098	
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 5.300		
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri 6.148		
	730.30 Yem Depolama Gider Yeri 2.120		
	730.31 Yem Hazırlama Gider Yeri 530		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERİ		
	770.00 İşletme Malzemesi		
	150 İLK MADDE ve MALZEME		540.857
	150.00 DİM ve Malzeme 520.000		
	150.01 Endirekt Mad. Ve Malz. 20.857		
	İlk Madde ve Malzeme Kullanım Kaydı		

...../...../2015.....		BORÇ	ALACAK
7	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	21.690	
	720.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 11.775		
	720.11 Süt Üretim Gider Yeri 9.915		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	16.560	
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 11.160		
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri 5.400		
	258 YAPILMAKTA OLAN YAT.	3.919	
258.20 Büyükbaş Hayvan Yatırım Gider Yeri			
381 GİDER TAHAKKUKLARI			42.169
İşçilik Giderlerinin Kaydı			
...../...../2015.....		BORÇ	ALACAK
8	730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	6.114	
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 2.133		
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri 2.559		
	730.30 Yem Depolama Gider Yeri 995		
	730.31 Yem Hazırlama Gider Yeri 427		
	258 YAPILMAKTA OLAN YAT.	1.742	
	258.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri		
	760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	302	
	760.00 Elektrik ve Yakıt		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	910	
770.01 Elektrik ve Yakıt			
381 GİDER TAHAKKUKLARI			9.068
Elektrik ve Yakıt Giderlerinin Gider Yerlerine Kaydı			
...../...../2015.....		BORÇ	ALACAK
9	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	20.019	
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 13.491		
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri 6.528		
	258 YAPILMAKTA OLAN YAT.	1.740	
	258.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri		
381 GİDER TAHAKKUKLARI			21.759
İlaç Giderlerinin Gider Yerlerine Dağıtımı			

...../...../2015.....		BORÇ	ALACAK
10	760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ 760.01 Satış Giderleri	1.400	
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 770.02 Muhasebe Gideri	3.950	
	102 BANKALAR		5.350
Pazarlama ve Genel Yönetim Giderleri Kaydı			
...../...../2015.....		BORÇ	ALACAK
11	102 BANKALAR	180.720	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR 600.00 Süt Satışı		180.720
Süt Satışlarının Kaydı			
...../...../2015.....		BORÇ	ALACAK
12	102 BANKALAR	13.554	
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR 649.00 Süt Teşvik Primi		13.554
Süt Teşvik Prim Kaydı			
...../...../2015.....		BORÇ	ALACAK
13	102 BANKALAR	23.500	
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR 649.01 Sığır Teşvik Primi		23.500
Sığır Teşvik Prim Kaydı			
...../...../2015.....		BORÇ	ALACAK
14	151 YARI MAMÜLLER 151.10 Besi Hayvanları Gider Yeri	9.855	
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 258.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gid. Yeri	19.710	
	482 ERTELENMİŞ GELİRLER		29.565
Olgunlaşmış İneklerin Buzağı Doğum Kaydı			

...../...../2015.....		BORÇ	ALACAK
15	151 YARI MAMÜLLER	2.628	
	151.10 Besi Hayvanları Gider Yeri		
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	3.942	
	258.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gid. Yeri		
	482 ERTELENMİŞ GELİRLER		6.570
	Düvelerin Buzağı Doğum Kaydı		
...../...../2015.....		BORÇ	ALACAK
16	256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIK	23.000	
	256.11 Olgunlaşmamış İnekler		
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		23.000
	258.20 Büyük. Hayvan. Yat. Gider Yeri		
	Olgunlaşmamış ineklerin Çağ Değiştirme Kaydı		

Dönem başı ve dönem içinde yevmiye defterinde görülen işlemlerin hesap hareketlerinin defter-i kebir'e aktarılması aşağıdaki gibi olmaktadır.

Büyük Defter Kayıtları (Defter-i Kebir)

102 BANKALAR		150 İLK MAD. ve MALZ.		151 YARI MAMÜLLER	
1.200.000	630.000	630.000	540.857	540.000	256.000
513.095	5.350			9.855	
50.540				2.628	
180720					
13.554					
235.000					
1.981.409	635.350	630.000	540.857	552.483	256.000

152 MAMÜLLER		258 YAP. OLAN YATIR.		250 ARAZİLER	
256.500	256.500	57.500	23.000	232.500	
		109.153			
		3.919			
		1.742			
		1.740			
		19.710			
256.500	256.500	3.942		232.500	
		197.706	23.000		

251 YER AL. VE YER ÜS. DÜZ.		252 BİNALAR		253 TESİS MAK. VE CİH.	
73.000		1.191.695		372.816	
73.000		1.191.695		372.816	

<u>254 TAŞITLAR</u>		<u>255 DEMİRBAŞLAR</u>		<u>256 DİĞ. MAD. DUR. VAR.</u>	
154.200		64.600		420.000	58.800
				23.000	
154.200		64.600		443.000	58.800
<u>381 GİDER TAHAK.</u>		<u>482 ERTELENMİŞ GELİR.</u>		<u>500 SERMAYE</u>	
	42.169		29.565		4.306.311
	9.068		6.570		
	21.759				
	72.966		36.135		4.306.311
<u>600 SATIŞLAR</u>		<u>620 SAT. MAM. MAL.</u>		<u>649 DİĞ. OL. GEL. VE KAR.</u>	
	513.095	256.500			13.554
	180.720				23.500
	693.815	256.500			37.054
<u>689 DİĞ. OL. DIŞI GİD. VE ZAR.</u>		<u>710 DİM VE MALZ.</u>		<u>720 DİREKT İŞÇİLİK</u>	
8.260		415.750		21.690	
8.260		415.750		21.690	

730 GEN. ÜRETİM GİD..	760 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.	770 GEN. YÖNETİM GİD.
14.098	320	1.855
16.560	1400	910
6.114		3.950
20.019		
56.791	1.702	6.715



4.3.1. Dönem Sonu İşlemleri

Tablo 24: Genel Geçici Mizan

Hesap No	Hesaplar	TUTARLAR		KALANLAR	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
102	BANKALAR	1.981.409	635.350	1.346.059	
150	İLK MADDE VE MALZEME	630.000	540.857	89.143	
151	YARI MAMULLER	552.483	256.500	295.983	
152	MAMULLER	256.500	256.500		
250	ARSA VE ARAZİLER	232.500		232.500	
251	YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZ.	73.000		73.000	
252	BİNALAR	1.191.695		1.191.695	
253	TESİS, MAKİNA VE CİHAZ.	372.816		372.816	
254	TAŞITLAR	154.200		154.200	
255	DEMİRBAŞLAR	64.600		64.600	
256	DİĞER MADDİ DUR. VAR.	443.000	58.800	384.200	
258	YAPILMAKTA OLAN YAT.	197.706	23.000	174.706	
381	GİDER TAHAKKUKLARI		72.996		72.996
482	ERTELENMİŞ GELİRLER		36.135		36.135
500	SERMAYE		4.306.311		4.306.311
600	YURTİÇİ SATIŞLAR		693.815		693.815
602	DİĞER GELİRLER				
620	SATILAN MAMUL MALİYETİ	256.500		256.500	
649	DİĞ. OL. GELİR VE KARLAR		37.054		37.054
689	DİĞ. OL. DIŞI GİD VE ZAR.	8.260		8.260	
710	DİM VE MALZEME GİDER.	415.750		415.750	
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	21.690		21.690	
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	56.791		56.791	
760	PAZARLAMA, SAT. VE DAĞ. GİD.	1.702		1.702	
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	6.715		6.715	
TOPLAM		6.917.317	6.917.317	5.146.310	5.164.311

4.3.1.1. Envanter İşlemleri

TMS 41’de canlı varlıkların değer artışları ‘605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞI’ hesabı kullanılarak dönem sonunda gerçeğe uygun değeri ile kayıt altına alınırken, VUK ve THP’ye göre artışlarında bir işlem yapılmaz. Ancak VUK’da sağmal inekler için amortisman tabi olduklarından dolayı %20 amortisman ayrılması hususunda bir hüküm vardır.

$$\begin{aligned} \text{Normal Amortisman Yöntemine} &= \text{Maliyet (Kayıtlı)} \times \text{Normal} \\ \text{Göre Amortisman Tutarı} & \quad \text{Değeri} \quad \text{Amortisman Oranı} \\ &= 384.200 \text{ TL} \times 0,20 = 76.840 \text{ TL} \end{aligned}$$

TMS 41’e göre sağmal inekler için ayrılan amortisman oranı 80.440 TL’dir. VUK’a göre ayrılan amortisman tutarı 76.840 TL’dir. Burada bu farkın olmasının sebebi, olgunlaşmamış ineklerin çağ değişimi sırasında olgunlaşmış inek olmasından dolayı gerçeğe uygun değer üzerinden hesaplanarak, değer artışları dikkate alınarak yapılmasıdır. TMS 41’e göre sağmal ineklerin kayıtlı değeri 402.200 TL, VUK’a göre ise 384.200 TL’dir.

Tablo 25’te VUK’a göre amortisman giderleri gösterilmiştir.

Tablo 25: Amortisman Giderleri Dağıtım Tablosu

	Besi Hayvanları Gider Yeri	Süt Üretim Gider Yeri	Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	Yem Depolama Gider Yeri	Yem Hazırlama Gider Yeri	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri	Genel Yönetim Gider Yeri	Toplam
Sağmal İneklerin Amortismanı		76.840						76.840
Sulama Tesisi Amortismanı	575	443	236					1.254
Elektrik ve Yakıt Ünitesi Amortismanı	1.506	1.747	1.394	602	151			5400
Binaların Amortismanı	13.831	16.044	12.794	5.532	1.384		4.000	53.585
Tesis, Makine ve Cihazların Amortismanı	15.688	31.746	6.453		15.825	4.852		74.564
Taşıtların Amortismanı	14.111	10.925	5.804					30.840
Ahırda Kullanılan Dermirbaşların Amortismanı	3.496	2.706	1.438					7.640
İdari Binada Kullanılan Dermirbaşların Amortismanı							5.280	5.280
Toplam	49.207	140.451	28.119	6.134	17.360	4.852	9.280	255.403

Amortisman giderlerinin gider yerlerine dağıtılması sonucu yevmiye kaydı:

31.12.2015		BORÇ	ALACAK
17	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	28.119	
	258.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gid. Yeri		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	213.152	
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 49.207		
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri 140.451		
	730.30 Yem Depolama Gider Yeri 6.134		
	730.31 Yem Hazırlama Gider Yeri 17.360		
	760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	4.852	
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	9.280	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		255.403
	257.00 Olgunlaşmış İnekler 76.840		
	257.00 Sulama Tesisi 1.254		
	257.01 Elektrik ve Yakıt Ünitesi 5.400		
	257.02 Binalar 53.585		
257.03 Tesis, Makine ve C. 74.564			
257.04 Taşıtlar 30.840			
257.05 Demirbaşlar 12.920			
Amortisman Gideri Kaydı			

Gider çeşitlerinin gider yerlerine dağıtılması birinci dağıtım tablosunda yer almaktadır. Birinci dağıtım tablosu verileri Tablo 26'da gösterilmiştir.

Tablo 26: I. Dağıtım Tablosu

Gider Yerleri Gider Çeşitleri	Esas Üretim Gider Yeri		Yatırım Gider Yerleri	Hizmet Gider Yerleri		Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	Genel Yönetim Giderleri	Toplam
	Besi Hayvanları Gider Yeri	Süt Üretim Gider Yeri	Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	Yem Depolama Gider Yeri	Yem Hazırlama Gider Yeri			
Direkt İlk Madde ve Malzeme	250.000	165.750	104.250					520.000
Direkt İşçilik	11.775	9.915	2.479					24.169
Direkt Giderlerin Toplamı	261.775	175.665	106.729					544.169
İşletme Malzemesi	5.300	6.148	4.903	2.120	530		1.855	20.856
Endirekt İşçilik	11.160	5.400	1.440					18.000
Elektrik ve Yakıt Giderleri	2.133	2.559	1.742	995	427	302	910	9.068
İlaç Giderleri	13.491	6.528	1.740					
Taşıma ve Satış Giderleri						1.400		1.400
Muhasebe Giderleri							3.950	3.950
Amortisman Giderleri	49.207	140.451	28.119	6.134	17.360	4.852	9.280	259.003
Endirekt Giderlerin Toplamı	81.291	161.086	37.944	9.249	18.317	6.554	15.995	330.436
I. Dağıtım Toplamı	343.066	336.751	144.673	9.249	18.317	6.554	15.995	874.605

Tablo 27’de THP ve VUK’a göre II.Dağıtım Tablosu düzenlenmiştir.

Tablo 27: II. Dağıtım Tablosu

Gider Yerleri	Hizmet Gider Yerleri		Esas Üretim Gider Yeri		Yatırım Gider Yerleri	Toplam
	Yem Depolama Gider Yeri	Yem Hazırlama Gider Yeri	Besi Hayvanları Gider Yeri	Süt Üretim Gider Yeri	Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	
I. Dağıtım Toplamı	9.249	18.317	343.066	336.751	144.673	852.056
Yem Depolama Giderleri	-9.249		4.506	3.794	949	
Yem Hazırlama Giderleri		-18.317	8.381	6.489	3.447	
II. Dağıtım Toplamı			355.953	347.034	149.069	852.056

TMS 41 ile THP ve VUK’a göre I. Dağıtım sonucunda hizmet gider yerlerinde oluşan giderlerin toplamı aynı olmaktadır. Bu nedenle esas üretim ve yatırım gider yerlerine dağıtılacak giderlerin tutarları da aynıdır.

II. Dağıtım sonucunda ulaşılan toplam giderler 855.656 TL olmaktadır. Besi hayvanları gider yerine 355.953 TL, süt üretim gider yerine 347.034 TL, büyükbaş hayvanları yatırım gider yerine de 149.069 TL olarak giderler dağıtılmıştır.

.....31.12.2015.....		BORÇ	ALACAK
18	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	4.396	
	258.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	23.170	
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 12.887		
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri 10.283		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERİ		27.566
730.30 Yem Depolama Gider Yeri 9.249			
730.31 Yem Hazırlama Gider Yeri 18.317			
Hizmet Gider Yerlerinde Oluşan Giderlerin			
Esas üretim ve Yatırım Gider Yerlerine Dağıtımı			
.....31.12.2015.....		BORÇ	ALACAK
19	151 YARI MAMULLER	702.987	
	151.00 Besi Hayvanları 355.953		
	151.01 Olgunlaşmış İnekler 347.034		
	711 DİM VE MALZ. GİD. YANSITMA		415.750
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSITMA		21.690
	731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA		265.547
Üretim Giderlerinin İlgili Hesaplara Aktarılması			
.....31.12.2015.....		BORÇ	ALACAK
20	152 MAMULLER	347.034	
	151 YARI MAMULLER		
151.00 Olgunlaşmış İnekler		347.034	
Süt Üretim Kaydı			
.....31.12.2015.....		BORÇ	ALACAK
21	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	347.034	
	152 MAMULLER		347.034
Satılan Mamul Maliyet Kaydı			

4.3.2. Kapanış Kayıtları

22	.....31.12.2015.....	BORÇ	ALACAK
	711 DİM VE MAZL. GİDER YAN. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDER YAN. 731 GENEL ÜRETİM GİDER YAN.	415.750 21.690 265.547	415.750 21.690 265.547
	710 DİM VE MAZL. GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		
	Maliyet Hesaplarının Kapanış Kaydı		
23	.....31.12.2015.....	BORÇ	ALACAK
	631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDER. 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	6.554 15.995	6.554 15.995
	761 PAZAR., SAT. VE DAĞ. GİD. YAN. 771 GENEL YÖNETİM GİD. YAN.		6.554 15.995
	Dönem Giderlerinin Yansıtma Kaydı		
24	.....31.12.2015.....	BORÇ	ALACAK
	761 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞ. GİD. YAN. 771 GENEL YÖNETİM GİDER. YAN.	6.554 15.995	6.554 15.995
	760 PAZARLAMA, SAT. VE DAĞ. GİD. 770 GENEL YÖNETİM GİDER.		6.554 15.995
	Dönem Giderlerinin Kapanış Kaydı		
25	.....31.12.2015.....	BORÇ	ALACAK
	690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	634.343	603.534 6.554 15.995 8.260
	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 631 PAZARLAMA, SAT. VE DAĞ. GİD. 632 GENEL YÖNETİM GİDERİ 689 DİĞ. OLAĞAN GİDER. VE ZARAR.		
	Gider Hesaplarının Kapanış Kaydı		

26	.....31.12.2015.....	BORÇ	ALACAK
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR 649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KARLAR 690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI Gelir Hesaplarının Kapanış Kaydı	693.815 37.054	730.869
27	.....31.12.2015.....	BORÇ	ALACAK
	690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI 691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. 692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI Dönem Karı veya Zararının Belirlenmesi Kaydı	96.526	19.305 77.221
28	.....31.12.2015.....	BORÇ	ALACAK
	691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. 692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI 370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. 590 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI Dönem Net Kar Kaydı	19.305 77.221	19.305 77.221

Dönem başında ve dönem içinde yevmiye defterinde görülen işlemlerin hesap hareketlerinin defter-i kebir'e aktarılması ve dönem sonu işlemleri aşağıdaki gibi olmaktadır.

Büyük Defter Kayıtları (Defter-i Kebir)

102 BANKALAR		150 İLK MAD. ve MALZ.		151 YARI MAMÜLLER	
1.200.000	630.000	630.000	540.857	540.000	256.000
513.095	5.350			9.855	347.034
50.540				2.628	
180720				702.987	
13.554					
235.000					
1.981.409	635.350	630.000	540.857	1.255.470	603.034

152 MAMÜLLER		250 ARAZİLER		251 YER AL. VE YER ÜS. DÜZ.	
256.500	256.500	232.500		73.000	
347.034	347.034				
603.534	603.534	232.500		73.000	

252 BİNALAR		253 TESİS MAK.VE CİH.		254 TAŞITLAR	
1.191.695		372.816		154.200	
1.191.695		372.816		154.200	

255 DEMİRBAŞLAR		256 DİĞ. MAD. DUR. VAR.		257 BİRİK. AMORTİSMAN	
64.600		420.000	58.800		255.403
		23.000			
<hr/>		<hr/>		<hr/>	
64.600		443.000	58.800		255.403

258 YAP. OLAN YATIR.		370 DÖN. KARI D. Y.Y.KARŞ.		381 GİDER TAHAK.	
57.500	23.000		19.305		42.169
109.153					9.068
3.919					21.759
1.742					
1.740					
19.710					
3.942					
28.119					
4.396					
<hr/>		<hr/>		<hr/>	
230.221	23.000		19.305		72.966

482 ERTELENMİŞ GELİR.		500 SERMAYE		590 DÖNEM NET KARI	
	29.565		4.306.311		77.221
	6.570				
<hr/>		<hr/>		<hr/>	
	36.135		4.306.311		77.221

600 SATIŞLAR		620 SAT. MAM. MAL.		631 SAT. MAM. MAL.	
693.815	513.095 180.720	256.500 347.034	603.534	6.554	6.554
693.815	693.815	603.534	603.534	6.554	6.554
632 GENEL YÖNETİM G.		649 DİĞ. OL. GEL. VE KAR.		689 DİĞ. OL. DIŞI GİD. VE ZAR.	
15.995	15.995	37.054	13.554 23.500	8.260	8.260
15.995	15.995	37.054	37.054	8.260	8.260
690 DÖN. KAR/ZARAR		691 DÖN KARI D.Y.Y.KARŞ.		692 DÖN. NET KAR/ZAR.	
634.343 96.526	730.869	19.305	19.305	77.221	77.221
730.869	730.869	19.305	19.305	77.221	77.221

710 DİM VE MALZ.		711 DİREKT İŞÇİLİK	
415.750	415.750	415.750	415.750
415.750		415.750	
720 DİREKT İŞÇİLİK.		721 DİREKT İŞÇİLİK YANS.	
21.690	21.690	21.690	21.690
21.690		21.690	
730 GEN. ÜRETİM GİD.		731 GEN. ÜRETİM GİD. YANS.	
14.098	27.566	265.547	265.547
16.560	265.547		
6.114			
20.019			
213.152			
23.170			
293.113		265.547	
293.113		265.547	
760 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.		761 PAZ. SAT. DAĞ. GİD. YANS.	
302	6.554	6.554	6.554
1.400			
4.852			
6.554		6.554	
6.554		6.554	

770 GEN. YÖNETİM GİD.

1.855	15.995
910	
3.950	
9.280	
15.995	15.995

771 GEN. YÖNETİM GİD. YANS.

15.995	15.995
15.995	15.995



Tablo 28: Kesin Mizan

Hesap No	Hesaplar	TUTARLAR		KALANLAR	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
102	BANKALAR	1.981.409	635.350	1.346.059	
150	İLK MADDE VE MALZEME	630.000	540.857	89.143	
151	YARI MAMULLER	1.255.470	603.534	651.936	
152	MAMULLER	603.534	603.534		
250	ARSA VE ARAZİLER	232.500		232.500	
251	YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZ.	73.000		73.000	
252	BİNALAR	1.191.695		1.191.695	
253	TESİS, MAKİNA VE CİHAZ.	372.816		372.816	
254	TAŞITLAR	154.200		154.200	
255	DEMİRBAŞLAR	64.600		64.600	
256	DİĞER MADDİ DUR. VAR.	443.000	58.800	384.200	
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN.		255.403		255.403
258	YAPILMAKTA OLAN YAT.	230.221	23.000	207.221	
370	DÖN. KARI D. Y.Y.KARŞ.		19.305		19.305
381	GİDER TAHAKKUKLARI		72.996		72.996
482	ERTELENMİŞ GELİRLER		36.135		36.135
500	SERMAYE		4.306.311		4.306.311
590	DÖNEM NET KARI		77.221		77.221
600	YURTİÇİ SATIŞLAR	693.815	693.815		
620	SATILAN MAMUL MALİYETİ	603.534	603.534		
631	SAT. MAM. MAL.	6.554	6.554		
632	GENEL YÖNETİM G.	15.995	15.995		
649	DİĞ. OL. GELİR VE KARLAR	37.054	37.054		
689	DİĞ. OL. DIŞI GİD VE ZAR.	8.260	8.260		
690	DÖN. KAR/ZARAR	730.869	730.869		
691	DÖN KARI D.Y.Y.KARŞ .	19.305	19.305		
692	DÖN. NET KAR/ZAR.	77.221	77.221		
710	DİM VE MALZ. GİDER.	415.750	415.750		
711	DİM VE MALZ. GİDER. Y.	415.750	415.750		
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	21.690	21.690		
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.	21.690	21.690		
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	293.113	293.113		
731	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.	265.547	265.547		
760	PAZARLAMA, SAT. VE DAĞ. GİD.	6.554	6.554		
761	PAZARLAMA, SAT. VE DAĞ. GİD. YANS.	6.554	6.554		
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	15.995	15.995		
	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANS.	15.995	15.995		
TOPLAM		10.903.690	10.903.690	4.767.370	4.767.370

Tablo 29: Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş'nin 31.12.2015 Tarihli Kapanış Bilançosu

AKTİF		PASİF	
DÖNEN VARLIKLAR		ÖZKAYNAKLAR	
A-HAZIR DEĞERLER	1.346.059	A-Borç ve Gider Karşılıkları	19.305
1-Bankalar	1.346.059	1-Dön. Karı Ver. Ve	19.305
B-STOKLAR	741.079	Yas. Yüküm. Karş.	
1-İlk Madde ve Malz.	89.143	B-Gelecek Aylara Ait Gelir	72.996
2-Yarı Mamuller	651.936	ve Gider Tahakkukları	
		1-Gider Tahakkuk.	72.996
		KVYK Toplamı	92.301
Dönen Varlık Toplamı	2.087.138	UVYK	
DURAN VARLIKLAR		A-Gelecek Yıllara Ait Gelir	36.135
A-MADDİ DURAN VAR.		ve Gider Tahakkukları	
1-Arazi ve Arsalar	232.500	1- Ertelemiş Gelirler	36.135
2-Yer Altı ve Yerüstü	73.000		
Düzenlemeleri		UVYK Toplamı	36.135
3-Binalar	1.191.695	ÖZKAYNAKLAR	
4-Tesis, Makine ve Cihaz.	372.816	A-ÖDENMİŞ SERMAYE	4.306.311
5-Taşıtlar	154.200	1-Sermaye	4.306.311
6-Demirbaşlar	64.600		
7-Diğer Maddi Duran	384.200	B-DÖNEM KAR/ZARAR	77.221
Varlıklar		1-Dönem Net Kar	77.221
8-Birikmiş Amortismanlar	(255.403)		
9-Yapılmakta Olan	207.221		
Yatırımlar		Özkaynak Toplamı	4.383.532
Duran Varlık Toplamı	2.424.829	PASİF TOPLAMI	4.511.967
AKTİF TOPLAM	4.511.967		

Tablo 30: Hilmi Bey Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Dış Tic. A.Ş. 01.01.2015-31.12.2015 Dönemi Ayrıntılı Gelir Tablosu

A-BRÜT SATIŞLAR		693.815
1-Yurtiçi Satışlar	693.815	
2-Diğer Gelirler		
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ		
C-NET SATIŞLAR		693.815
D-SATIŞLARIN MALİYETİ		(603.534)
1-Satılan Mamul Maliyeti	(603.534)	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		90.281
E-FAALİYET GİDERLERİ		(22.549)
1-Pazarlama, Satış Dağıtım Giderleri	(6.554)	
2-Genel Yönetim Giderleri		(15.995)
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		67.732
F-DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		37.054
1-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	37.054	
G-DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		
H-FİNANSMAN GİDERLERİ		
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		104.786
I-OLAĞANDIŞI GELİR ve KARLAR		
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR		(8.260)
1-Olağandışı Gider ve Zararlar		
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		96.526
K- DÖNEM KARI VER. Ve DİĞ.YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI		(19.305)
1-Dönem Karı Vergi ve Diğ. Yas. Yüküm. Karş.		(19.305)
DÖNEM NET KARI		77.221

Kapanış Kaydı

.....31.12.2015.....	BORÇ	ALACAK
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	255.403	
370 DÖNEM KARI VER. VE YASAL YÜKÜM. KARŞ.	19.305	
381 GİDER TAHAKKUKLARI	72.996	
482 ERTELENMİŞ GELİRLER	36.135	
500 SERMAYE	4.306.311	
590 DÖNEM NET KARI	77.221	
102 BANKALAR		1.346.059
150 İLK MADDE VE MALZEME		89.143
151 YARI MAMULLER		651.936
250 ARSA VE ARAZİLER		232.500
251 YER ALTI VE YERÜSTÜ DÜZEN.		73.000
252 BİNALAR		1.191.695
253 TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR		372.816
254 TAŞITLAR		154.200
255 DEMİRBAŞLAR		64.600
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIK.		384.200
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		207.221

Dönem sonunda TMS 41'e göre bakıldığında besi hayvanlarının kayıtlı değeri 496.000 TL, olgunlaşmış ineklerin kayıtlı değeri 489.600 TL, olgunlaşmamış ineklerin kayıtlı değeri ise 260.100 TL'dir. Buna karşılık olarak VUK ve THP'ye göre, besi hayvanlarının kayıtlı değeri 651.936 TL, olgunlaşmış ineklerin kayıtlı değeri 384.200 TL, olgunlaşmamış ineklerin kayıtlı değeri ise 207.221 TL'dir.

Kayıtlı değerlerin farklı olması TMS 41'e göre dönem sonunda gerçeğe uygun değer üzerinden değer artışlarının hesaplanarak kayıtlara yansıtılmasına bağlıdır.

TMS 41'e göre yapılan işlemlerde dönem karı 131.404 TL ve dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları 26.281 TL'dir. Canlı varlıklardaki değer artışından kaynaklanan 38.478 TL olan gelir, gerçekleşmediği için 18.856 TL Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü hesabı kullanılarak sonraki döneme aktarılmıştır. VUK ve THP'ye göre dönem karı 96.526 TL, dönem karı vergi ve yasal yükümlülük karşılıkları ise 19.305 TL'dir.

Dönem karının TMS 41'e göre daha yüksek çıkmasının sebebi canlı varlıkları gerçeğe uygun değer ile değerlemeye tabi tutarak değer artışlarını gelir tablosuna aktarmasına ve yeni doğan canlıları Canlı Varlık Değerleme Artışları hesabını kullanarak ilgili dönemin gelir tablosuna gelir olarak kayıt altına almasına bağlıdır. THP ve VUK yeni doğan canlıları gelir tablosuna kaydetmeyerek bilançoda Ertelenmiş Gelirler hesabı altında sonraki döneme aktarmaktadır.



SONUÇ

Canlı varlıklar tekdüzen hesap planında yer alan Demirbaşlar veya Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabı altında gösterilmeyip yeni gruplarda gösterildiği takdirde ortaya çıkabilecek karışıklıkların önüne geçilebilir. Türkiye Muhasebe Standartları'nın öngördüğü bu gruplar 16. Grup ve 21. gruptur.

Çalışmada besiyeye alınan büyükbaş hayvanlar için "164-Büyükbaş Hayvanlar" hesabı, sağmallar için "214-Büyükbaş Hayvanlar" hesabı, sağmal olarak kullanılacak yetismekte olan hayvanlar için "218-Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları" hesabı kullanılması uygun bulunmuştur. VUK ve THP'ye göre, besiyeye alınan büyükbaş hayvanlar için "151-Yarı Mamuller" hesabının alt hesapları, sağmallar için "256-Diğer Maddi Duran Varlıklar" hesabının alt hesapları, sağmal olarak kullanılacak yetismekte olan hayvanlar için "258-Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabının alt hesapları kullanılmaktadır.

TMS 41 canlı varlıkların finansal tablolara yansıtılmasında gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerini düşerek net gerçeğe uygun değerleri ile değerlemeyi ve tarımsal ürünler için de hasat noktasına kadar net gerçeğe uygun değerleri ile değerlemeyi benimsemektedir.

Ulaşılan sonuçlarda gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen büyükbaş hayvanların maliyet değerlerine göre daha yüksek değerler verdiği görülmektedir. Gerçeğe uygun değer ile değerlendirme sonucu değerlerin yüksek çıkması; değer artış ve azalışlarının hesaplanmasına ve çağ değişimlerinde gerçeğe uygun değer ile değerlendirme yapılarak kayıt altına alınmasına bağlıdır. VUK ve THP'ye göre değerlemede büyükbaş hayvanların değer artış veya azalışlarının dikkate alınmaması ve çağ değişimlerinde maliyet değerlerine göre geçiş yapılmasından dolayı değerler düşük çıkmaktadır.

TMS 41'e göre, GUD ile finansal tablolara yansıtılan canlı varlıkların değerlerinde artış veya azalışlar gerçekleşebilir. Bu artış veya azalışların finansal tablolarda gösterilmesi gerekmektedir. Oluşan artış veya azalış farkları için, 6'lı gruptaki boş hesaplardan biri kullanılabilir.

Bu çalışmada VUK ve TMS 41'in küçük ve büyükbaş canlı varlıkların ilk kayıt anında, her değerlendirme döneminde ve satış veya hasat anında farklı yaklaşımlar benimsedikleri görülmüştür. VUK ve TMS 41'in benimsedikleri farklı yaklaşımlardan dolayı çıkan değerler tutarlılık göstermemektedir. Devletin en önemli gelir kaynaklarından birisi olan vergi THP ve VUK açısından oldukça düşük çıktığından yürürlükte olan muhasebe sistemi değiştirilmeli ve uluslararası muhasebe sistemine uyarlanmış Türkiye Muhasebe Standartları uygulanmalıdır.

Türkiye Muhasebe Standartları tüm işletmelerde benimsendiği takdirde muhasebe işlemleri sırasında gerçekleştirilebilecek hileler önlenerek, işletmelerin defter değeri ile piyasa değeri arasındaki fark önlenerek vergi kaybının son bulması sağlanacak, canlı varlıklar ve tarımsal ürünler muhasebeleştirilme işlemlerinde gerçeğe uygun değerle değerlendirme işlemi göreceğinden işletme kayıtlarında tutarlılık ve geçerlilik sağlanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Ağca, Ahmet (2008), Necdet Sağlam, **TMS-41 Tarımsal Faaliyetler**, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum-Açıklama-Örnekler), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Akdoğan, Nalan ve diğerleri (2011), **Sektörel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara.

Akdoğan, Nalan, Sevilengül, Orhan (2007), **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara.

Aras, Ali (1988), **Tarım Muhasebesi**, Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, Yayın No: 486, İzmir.

Beneke, Raymond R. (1966), **Managing The Farm Business**, Jhon Willey and Sons Inc, New York.

Doğan, Hasan (2004), **Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefi Tarım İşletmelerinde Vergiler ve Muhasebe**, Ankara.

Doğan, Hasan (2008), **Çiftçinin Gelir Vergisi ve Tarım İşletmelerinde Muhasebe**, Kent Matbaası, Adana.

Elitaş, Cemal (2012), **Muhasebe Uygulamaları Açısından TMS-TFR'ye Geçiş Rehberi**, Gazi Kitabevi, Ankara.

Gücenme, Ümit (2000), **Ticaret İşletmelerinde Envanter İşlemleri**, Marmara Kitabevi, Bursa.

Örten, Remzi ve diğerleri (2012), **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi, Ankara.

Örten, Remzi ve diğerleri (2009), **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi, Ankara.

Örten, Remzi ve diğerleri (2007), **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)**, Gazi Kitabevi, Ankara.

Örten, Remzi ve diğerleri (2003), **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi, Ankara.

Pamukçu, Fatma (2011), **Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi**, Mali Çözüm, İstanbul.

Sevilengül, Orhan (2005), **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara.

Sönmez, Feriştah (2006), **Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi**, Altın Nokta, İzmir.

Şeker, Sakıp (1999), **Dönem Sonu İşlemleri 1**, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

Taştan, Hakan (2013), **Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde Muhasebe Düzeni**, Detay Yayıncılık, Ankara.

Tuncel. E. ve M. Koyuncu (1995), “**Keçi Yetiştirme**”, **Zootekni**, Ed. M. SENEL, Anadolu Üniversitesi Yayınları, AÜ Yayın No: 905, AÖF Yayın No: 485, Eskişehir.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMSK) (2008), **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) İle Uyumlu TMS**, Fersa Matbaası, Ankara.

Makaleler

Abitter Özulucan, ‘Vergi Usul Kanunu ve Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde Devamlı Olarak Ürününden Yararlanmak Amacıyla Edinilen Küçük ve Büyükbaş Hayvanların Amortisman İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi’, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 1-2, 2008, s.158-161.

Abitter Özulucan, Ali Deran, 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı, Vergi Usul Kanunu Ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük Ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Ve Değerleme İşlemlerinde Karşılaşılan Güçlükler Ve Çözüm Önerileri, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 25, Niğde, 2008, s.4-8.

Atanasiu POP, Sorin DEACONU, Assets. Biological Assets. The Seasonal Model in Agriculture, **Theoretical and Applied Economics**, Vol. 7, 2008, s.9.

Ayten Ersoy, Serkan Çakır, ‘Makul Değer Muhasebesi ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Makul Değerin Ölçümü’, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 37, 2008, s.15-25.

Azzem Özkan, ‘Büyükbaş Hayvanlarda Amortisman, Yeniden Değerleme, Maliyet Bedeli Artırımı ve Yenileme Fonu’, **Vergi Dünyası**, Sayı: 249, 2002, s.106.

Erdal YILMAZ, ‘TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi’, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Sayı: 22, 2014.

Feriştah Sönmez, ‘Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi’, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 28, 2005, s.127-128.

Hilmi Kirlioğlu, Ahmet Gökgöz, TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması, **Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 26, 2012, s.109.

Hüseyin Tokay, Ali Deran, Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması I-II, **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2006, Sayı. 158 s.17-26.

Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, ‘Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler’, **Mali Çözüm Dergisi**. İSMMMO Yayın Organı, Sayı: 84, 2007, s.45-46.

Ömer Faruk Demirkol, ‘Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi’, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, 2008, s.117.

E- Kaynaklar

Cem TEKİN, Değerleme Ölçüsü Olarak Emsal Bedeli, (Erişim) <http://www.nurettinkarakaya.com/emsal%20bedel.htm>, 6 Şubat 2015.

Mustafa TEKE, Yusuf Kemal ÖZTÜRK, Türkiye Muhasebe Standartları 41’e Göre Kümes Hayvanları ve Muhasebesi, E- Yaklaşım, 2008.

Hüseyin TOKAY ve diğerleri, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, (Erişim) <http://www.mu.edu.tr/iibf/tmes24/kitap/1-1.pdf>, 15 Nisan 2015.

Tezler

Demirkol, Ömer Faruk (2006), ‘Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması’, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Deran, Ali (2005), ‘Meyve Bahçelerinin Maliyetlerinin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları’, Basılmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Özkan, Azzem (2001), ‘Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi’, Yayınlanmamış Doktora Tezi, G. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Top, Tülay (2009), ‘Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Canlı Varlıkların Değerlenmesi; Büyükbaş Hayvanlar Üzerinde Bir Uygulama’, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.

Tunçez, Arif (2011), ‘Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı 41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesine Örnek Uygulama’, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Konya.

Yazan, Ömer (2010), ‘Canlı Varlıkların TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi’, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Trabzon.