

# BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIK İŞLETMELERİNDE TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDININ UYGULANMASINA EĞİTSEL BAKIŞ

Yrd. Doç. Dr. Hakan TAŞTAN\*

Doç. Dr. Murat AZALTUN\*\*

Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT\*\*\*

## ÖZET

Türkiye tarımının ülke ihtiyaçlarını karşılaması ve ihraç yapılabilmesi için küçük ölçekten büyük ölçeğe taşınması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Verilen teşviklerle belirli bir büyüklüğün üstünde çiftliklerin kurulması ve sürdürülebilir faaliyette bulunmaları hedeflenmektedir. Tarımsal faaliyetler ve çalışmada üzerinde durulan büyükbaş hayvancılık işletmelerinin büyümesi işletme paydaşlarının faydalı muhasebe bilgisine olan ihtiyacı artırmaktadır. Büyükbaş hayvanların bir gelişim sürecine ihtiyacının olması, etinden ve sütünden yararlanma durumları muhasebeleştirilmelerinde özellikli durumları ortaya çıkarmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartlarında da yer olan TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı bu ihtiyacı karşılayacak şekilde geliştirilmiş ve ülkemiz mevzuatına kazandırılmıştır. Ancak mevzuatta yapılan düzenlemelere göre bu standardın etkin kullanılmasının ne kadarlık bir süreçte gerçekleşeceği konusunda belirsizlik bulunmaktadır. Çalışmada bu belirsizliğin ortadan kaldırılması için nasıl bir yol izlenmesi gerektiği konusu tartışılmıştır. Öncelikle TMS-41'in canlı varlık muhasebesine etkisi açıklanmış, ulusal muhasebe sistemimizde (MSUGT, TDHP ve VUK toplamı) geçiş döneminde yapılması gerekli düzenlemeler konusunda öneriler geliştirilmiştir. TMS-41 ve önerilen düzenlemelerin gerek muhasebe meslek mensubu gerekse meslek mensubu adayların eğitim süreçlerine olan etkisi ve sağlayacağı faydalar açıklanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** TMS-41, Canlı Varlıklar, Muhasebe Eğitimi

**Jel Sınıflaması:** M40, M41

## EDUCATIONAL VIEW FOR IMPLEMENTATION OF TAS – 41 AGRICULTURE STANDARD IN BOVINE ANIMAL ENTERPRISES

### ABSTRACT

In order to meet the needs of the country and to export, Turkey's agriculture should be moved from small to large scale. With the given incentives it has been targeted to establish farms above a certain size and to operate sustainable

---

\* Okan Üniversitesi, UBYO

\*\* Okan Üniversitesi, UBYO

\*\*\* Okan Üniversitesi, MYO

activities. Company's stakeholders have a need of useful accounting information, which increases according to agricultural activities and with the growth of bovine animals companies that has been mentioned in the study. The need of bovine animals to have a development process and using their milk and meat create special situations in accounting. International Accounting Standards IAS-41 – Agricultural Operations has been developed according to this need and has been added to our country's legislation. However, according to the regulations of the legislation, there is an uncertainty about how much time is needed to use this standard effectively. This study followed a guide on how to eliminate this uncertainty. At first the effect of IAS-41 on the accounting of biological assets has been explained and the recommendations on the necessary adjustments during the transition period are made. IAS-41 and the effects of recommended arrangements to members and candidates of accountant professionals have been explained.

**Key words:** TAS-41, Bovine Animals, Biological Assets, Accounting Education

**Jel Classification :** M40, M41

## GİRİŞ

İnsanlar; yaşamın başlamasıyla birlikte doğadaki diğer kaynaklardan yararlandığı gibi canlı varlıklardan da yararlanmaya başlamıştır. Başlangıçta etinden faydalanılan hayvanlar daha sonraları süt, yün, deri ve taşıma amaçlı kullanılmaya başlanmıştır. Belli bir dönem savaşların kazanılmasında ve kaybedilmesinde önemli unsur haline gelmişlerdir. İnsanoğlunun beslenmesinde bugün itibarıyla ülkemizde ve dünyada ana protein maddesi olarak en önemli yeri büyükbaş hayvanlar tutmaktadır. Geleneksel yöntemlerle ailelerin kendi gereksinimlerini karşılamaları veya mikro düzeyde ürün olarak kâr elde etmek amacıyla büyükbaş hayvanların beslenmesi yanında, ticari amaçlarla son zamanlarda önemli büyüklükteki çiftlikler dünyanın pek çok yerinde olduğu gibi ülkemizde de kurulmaktadır. Bu çiftliklerde süt, et, damızlık hayvan ve diğer ürünlerin üretimi amaçlanmaktadır.

1990'lı yılların sonlarında GSYİH içerisinde %14,1 olan tarımın payı, 2005 yılında %10,3'e gerilerken, tarımsal istihdamın toplam istihdam içerisindeki payı 2000 yılındaki %36 seviyesinden 2005 yılında %29,5 seviyesine inmiştir (9. Kalkınma Planı, 2006: 30). Ülkemizde son yıllardaki artışa rağmen yem bitkilerinin üretimi yetersiz ve suni tohumlama sayısı uluslararası ortalamaların altındadır (9. Kalkınma Planı, 2006: 30). Sadece tesislerin kurulması yetmemekte, verimliliğin de artırılması gerekmektedir. Türkiye, AB üyesi ülkeler arasında sığır varlığı açısından Fransa, Almanya ve İngiltere'nin ardından dördüncü konumdadır. Ancak et üretiminde, Türkiye altıncı sıraya gerilemektedir. Çünkü sığır varlığı açısından İtalya ve

Hollanda Türkiye'den geri olmasına karşın et üretimleri Türkiye'den ileridedir (Akman, vd., 2013: 752).

Belli bir büyüklüğün üzerindeki bu çiftliklerin kurulabilmesi ve sürdürülebilir olması için yine belli büyüklükte sermaye ve yatırım gerekmektedir. Başta AB ülkeleri olmak üzere pek çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkede tarım sektörü kapsamında hayvancılık devlet tarafından desteklenmektedir. Bu destekler hibe olabileceği gibi, bir takım vergilerin alınmaması veya uzun vadeli borç verme ve borçlanma faizlerinin bir kısmının veya tamamının devlet tarafından karşılanması şeklinde olabilmektedir. Nitekim benzer mahiyetteki destekler zaman zaman değişiklikler gösterse de ülkemizde de uygulanmaktadır. Yine dünyada olduğu gibi ülkemizde hem daha ucuza, hem de belli bir kalitede ve çok miktarda ürün elde edilebilmesi için büyük çiftliklerin kurulması teşvik edilmektedir.

Aktif toplamları ve net satışlarının tutarı önemli büyüklüklere ulaşan bu çiftliklerin muhasebe düzenleri aynen sanayi işletmelerinde olduğu gibi doğru kurulmalı, başta işletme yönetici ve ortakları olmak üzere işletme ilgililerine doğru bilgiler üretmelidir. Özellikle maliyet hesaplamaları ve değerlemeler önem kazanmaktadır.

Çalışmada devlet teşvikleri ile büyüyen büyükbaş canlı varlık işletmelerinin muhasebe kayıt ve finansal raporlama etkinliğini artırmada önemli bir rol oynayacak TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ele alınmıştır. Literatür taraması yapılarak ulusal muhasebe sistemimizde TMS 41'in kullanımını kolaylaştıracak muhasebe hesapları ve işleyiş yaklaşımları eleştirel bir bakışla incelenmiştir. Ayrıca büyükbaş canlı varlık işletmelerini ilgilendiren hesaplar ve işleyişindeki düzenlemelerin eğitsel çalışmalarda yaratacağı katkılar açıklanmıştır.

## **1. TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDININ BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIK İŞLETMELERİNİN MUHASEBE DÜZENİNE ETKİSİ**

Muhasebe standartları, finansal tablolarda şeffaf, tutarlı, karşılaştırılabilir, ilgili ve güvenilir mali raporlama sağlama amacıdadır (Sönmez, 2005: 168). Finansal tablolar, dünya genelinde bir çok işletme tarafından, işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanmakta ve sunulmaktadır. Finansal raporlamanın amacı, ortaklara, yöneticilere, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken  **faydalı** olacak finansal bilgileri sağlamaktır.

Tarımsal faaliyet, satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir. Tarımsal ürün ise işletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür (TMS-41 Tarımsal Faaliyetler, Prf.5).

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, Tablo 1’den de anlaşılacağı üzere, büyükbaş canlı varlık işletmelerinin üretim noktasına kadar uygulanır. Üretim noktası sonrasında ise bu standart değil, ilgili standartlar uygulanır. Dolayısıyla büyükbaş hayvanlardan elde edilen ürünlerin elde edilmesinden sonraki aşamalar, standardın kapsamına girmemektedir. Örneğin, büyükbaş canlı varlık işletmelerinde, hayvanlardan elde edilen süt, **tarımsal ürün** olarak standardın kapsamına girerken, ürünün işlenmesi neticesinde elde edilen ürün (sütün işlenmesinden elde edilen peynir veya yoğurt) standart kapsamına alınmamaktadır.

**Tablo 1. Büyükbaş Canlı Varlıkların Diğer Ürünlere Dönüşümü Tablosu**

Canlı Varlıklar	Ürün	İşlenme sonucu ortaya çıkan ürünler
<i>Sağmal İnek</i>	Süt	Peynir, Yoğurt, Pastörize edilmiş süt, Diğer süt ürünleri
<i>Sığır</i>	Et	Kasaplık et, Kavurma, Sucuk, Sosis, Pastırma, Diğer işlenmiş et
	Ham Deri	İşlenmiş deri
	Gübre	Nihai kullanıcılar için işlenerek hazır hale getirilmiş gübre, Biogaz
	Sperma	Dondurularak satışa hazır hale getirilmiş sperma

(Kaynak: Taştan, 2013:69)

Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemler **maddi duran varlıklar** olarak tanımlanır (TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, prf.6). Buna karşın işin normal akışı içinde (olağan işletme

faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan veya satılmak üzere üretilmekte olan veyahut üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklara **stoklar** adı verilmektedir (TMS-2 Stoklar Standardı, prf.6). İşletmede tutulan büyükbaş canlı varlıklar bu iki tanımlamadan hangisine uygun ise buna göre **dönen varlıklar** veya **duran varlıklar** sınıfında yer alır.

Dönen varlıklar sınıfında yer alan büyükbaş canlı varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; canlı varlıkların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesi (TMS-2 Stoklar Standardı, prf.1) iken duran varlıklar sınıfında bulunan büyükbaş canlı varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular ise; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır (TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, prf.1). TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'na göre canlı varlıkların bilançoda ayrı bir başlık altında raporlanması gerekmektedir (TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu, prf.54).

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, Türkiye'deki mevcut uygulamalara önemli bir yenilik getirmiştir. Söz konusu standart, büyükbaş canlı varlıkların gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini benimsemiştir. Ülkemizdeki mevcut literatürün büyük bir kısmında dönemde katlanılan maliyetlerin varlıklarla ilişkilendirildiği; büyükbaş canlı varlıkların maliyet değeriyle gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın ise canlı varlık değeri artışı/azalışı olarak dönem kârı veya zararı olarak dikkate alındığı gözlenmektedir. Ancak standardın temel felsefesi, canlı varlığın satın alma maliyeti hariç dönemde katlanılan tüm maliyetlerin gelir tablosu hesaplarına **gider** olarak kaydedilmesini; büyükbaş canlı varlıkların net gerçeğe uygun değerinin ise **gelir** olarak dikkate alınmasını gerektirmektedir (Özkan ve Aksoylu, 2012).

Duran varlık amaçlı kullanılacak bir büyükbaş hayvanın yetişmesi sürecinde katlanılan bir takım giderlerin yanı sıra yapılan yatırımlar kredilerle finanse edilmiş olabilir. Bu finansman işlemi nedeniyle işletme, faiz yükü ile karşı karşıya kalacaktır. Bu faiz tutarları; TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'na göre genel uygulama borçlanma maliyetinin <sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> **Borçlanma Maliyeti:** Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerdir.

oluştugu anda gider olarak muhasebeleştirilmesidir (TMS-23 Borçlanma Maliyetleri, prf.8). Öte yandan işletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir (TMS-23 Borçlanma Maliyetleri, prf.8). Büyükbaş canlı varlık işletmelerinde, duran varlıklar bölümünde kayıtlı bulunan büyükbaş hayvanları özellikli bir varlık olarak görmek olanaklı değildir ve borçlanma maliyetleri ait olduğu dönemde gider yazılmalıdır.

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarında yer alan değerlendirme esaslarından biri olan “gerçeğe uygun değer” kavramı finansal tablolarda gerçek bilgiler sunulmasına olanak sağlamaktadır. İngilizcede “fair value” olarak kullanılan kavram Türkçede “gerçeğe uygun değer” ya da “makul değer” olarak kullanılmaktadır (Pamukçu, 2011: 81). Gerçeğe uygun değer;<sup>2</sup> işletmeye özgü bir ölçüm olmayıp, piyasa bazlı bir ölçümdür (TFRS-13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü, prf.1). Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, **gerçeğe uygun değerleri** ile ölçülür.

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 (TMS-41 Tarımsal Faaliyetler, prf.31). Standarda göre olgunlaşmış veya olgunlaşmamış tüm canlı varlıkların net gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi benimsenmiş olup, değerlendirme farkları da dönem karı veya zararı ile ilişkilendirilecektir (Özkan ve Aksoylu, 2012).

Değerlemenin amacı sadece dönem karı veya zararının doğru hesaplanması değil, aynı zamanda bir işletmenin piyasa değerinin de ortaya çıkmasına yardımcı olur. Ülkemizdeki muhasebe uygulamalarında tarihi maliyetler esas alındığından büyükbaş canlı varlık işletmelerinin bilançolarında yer alan değerler, piyasa değerleri ile eşdeğerlik göstermemektedir. Bilançodaki hesapların doğru olmaması nedeniyle de işletmenin özvarlığı ve işlemenin piyasa değeri ölçülememektedir. Somut yaşananlardan yola çıkılırsa işletmelerin bilançolarına yeterli itibarı göstermeyen kredi veren kurumlar, işletmenin varlıklarını özellikle duran

---

<sup>2</sup> **Gerçeğe Uygun Değer:** Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

varlıklarını bir de kendisi uzmanlarına değerlendirme yaptırarak, firmanın değerini ölçmektedir.

“TMS-41 Tarımsal Faaliyetler” standardı, Türkiye’deki mevcut uygulamalara önemli bir yenilik getirmiştir. Söz konusu standart, canlı varlıkların gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini esas olarak benimsemiştir. (Taştan, 2013, 73) Yani, canlı varlıkların ölçülmesinde kullanılan temel prensip, satış sırasında oluşacak tahmini giderlerin çıkarılması ile elde edilen makul değerler üzerinden söz konusu varlıkların finansal tablolara yansıtılmasıdır. Buna karşın aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda uygulanacak yöntemler sırasıyla açıklanmıştır. (TMS 41, prf.18) Bu yöntemlere göre de bir değer tespiti yapılamıyor ise o vakit tarihi maliyet yöntemi kullanılabilir. Ancak Türkiye’de büyükbaş canlı varlıklar için yeterince aktif piyasa mevcuttur. Nitekim Borsa İstanbul’da işlem gören aktifinde büyükbaş canlı varlıklar olan aşağıdaki firmalar<sup>3</sup> buldukları bölgelerdeki hayvan borsalarında oluşan ortalama değerleri aktif piyasa verisi olarak kabul etmişlerdir.

**Tablo:2 Borsa İstanbul’da İşlem Gören Büyükbaş Canlı Varlıklara Sahip Firmaların Canlı Varlıklarını Değerleme Yöntemleri Tablosu**

Ünvanı	Sektör	Canlı Varlıkları Değerleme Yöntemi	Aktif Piyasa
Banvit A.Ş.	Hayvancılık	GUD	Bölgesel Hayvan Pazarı
Egeli & Co A.Ş.	Hayvancılık	GUD	Denizli Ticaret Borsası
Kombassan Holding A.Ş.	Hayvancılık	GUD	Bölgesel Hayvan Pazarı
Yaprak Süt A.Ş.	Hayvancılık	GUD	Bölgesel Hayvan Pazarı

(Kaynak:www.kap.gov.tr.)

Borsa İstanbul’a tabi olmayıp, aktifinde büyükbaş canlı varlık olan kurumsal işletmelerde yine bölgelerindeki pazarlarda oluşan ortalama fiyatları veri olarak almaktadırlar.

<sup>3</sup> Borsa İstanbul’a 416 firma işlem görmekte iken bunların sadece 4 tanesi büyükbaş canlı varlıklara sahiptir.

## 2. ULUSAL MUHASEBE SİSTEMİNDE YAPILMASI GEREKEN DEĞİŞİKLİKLER

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) ile Vergi Usul Kanunu (VUK) belirlemelerine göre oluşan muhasebe sistemi, ülkemizdeki **ulusal muhasebe sistemini** oluşturmaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) ticari defterlerin tutulmasında TMS'ye yapılan atfın ortadan kaldırılması ve VUK'a atıfta bulunması (TTK Mad.64), önümüzdeki süreçte **ulusal muhasebe sisteminin** uygulanmasına devam edileceğini göstermektedir. Öte yandan bağımsız denetime tabi işletmelerin finansal tablolarını TMS'ye göre hazırlayacak olmaları ve ilerleyen yıllarda bağımsız denetimin kapsamının genişletilmesinin öngörülmüş olması ulusal muhasebe sistemimizin TMS'ye olabildiğince yaklaşmasının da şart olduğunu göstermektedir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği<sup>4</sup> uyarınca canlı varlıkların hangi hesap grubunda ve hangi hesap içerisinde muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmamıştır. Muhasebe kaydını yapanlar kendi görüşleri, yorumları ve uzman kişilerin önerileri doğrultusunda kayıt yapmaktadırlar. Bu belirleme yapılırken elbette canlı varlığın hangi amaçla satın alındığı, üretildiği veya elde tutulduğu önem kazanmaktadır. Yetiştirmesi belli bir süreç alan ve bu sürecin sonunda kimisi satılarak, kimisi de sağmal olarak kullanılan büyükbaş hayvanların maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi önem arz etmektedir.

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı'nın uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla Tekdüzen Hesap Planında canlı varlıklar için bir grup oluşturulması gerekmektedir. Canlı varlıklar; değişim kapasitesine sahip, değişimleri yönetilebilir ve ölçülebilir varlıklardır. Bu varlıklar, bir süre elde tutulup daha sonra değerlendirilmeleri açısından stoklara benzemekle birlikte; elde tutulduğu süre içinde değişime uğrama özelliği nedeniyle stoklardan ayrılır. Bu nedenle Tekdüzen Hesap Planında boş bulunan 16 kodu kullanılarak yeni bir hesap grubu oluşturulmalıdır. (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 45) İşletmede bir yıldan daha uzun süre kalacak olan canlı hayvanlar ve bitkiler "21 Canlı Varlıklar" grubunda açılacak hesaplarda izlenebilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 56).

İşletmenin aktifine duran varlıklar sınıfında kayıtlı büyükbaş canlı varlıklardan süt üretimi sağlanabilmesi için doğum yapmaları gerekmektedir. Doğumla kazanılan ve satılacak olan buzağılar, belli büyüklüğe gelinceye

---

<sup>4</sup> Bugüne kadar 15 tane tebliğ yayınlanmıştır. Bunların çoğu ek mali tabloları düzenlemek zorunda olan mükelleflerin büyüklük ölçülerini belirleme amaçlıdır.



kadar işletmede beslenirler. Belli olgunluğa gelinceye kadar satılıp satılmayacakları belli değildir ve işletmede bırakılarak da yararlanılabilir. Bu belirleme yapıncaya kadar literatürü (Akdoğan ve Sevilengül, 2007) dikkate alarak bu canlı varlık işlemlerine ilişkin muhasebe hesapları ve işleyiş kuralları ile ilgili yaklaşımlar aşağıda sunulmuştur:

- Doğum sonrası buzağılar, **238 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları (TDHP'ye eklenmesi beklenen)** hesabının borç tarafında izlenebilir. Doğumdan sonra satış veya işletmede kalacağı yönünde karar verinceye kadar 238 hesabın alt hesaplarında her bir canlı varlık için yardımcı hesap açılır. Yetişen hayvanlar işletmede kalacaksa ve ürün vermeye başladıysa bu hesabın alacağına yazılarak kapatılır ve karşılığında **232 Büyükbaş Hayvanlar (TDHP'ye eklenmesi beklenen)** hesabının borcuna aktarılır ve artık işletme için bir duran varlık olmuştur. Öte yandan satılması yönünde karar alınmış ise bu kez yine 238 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları hesabının alacağına yazılarak bu hesap kapatılırken, buna karşılık Dönen Varlıklar sınıfı içerisinde **162 Büyükbaş Hayvanlar (TDHP'ye eklenmesi beklenen)** hesabının borcuna yazılır. Satılması halinde ise bu hesap kapatılarak, **620 Satılan Malın Maliyeti** hesabına yansıtılır.
- Tekdüzen hesap planında konuya özgün yeni bir düzenlemeye gidilmemesi halinde, **238 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları** hesabı yerine **258 Yapılmakta Olan Yatırımlar** hesabına kayıt yapılabilir. Bu hesabın alt hesaplarında canlı varlıklar detaylı olarak izlenebilir. Canlı varlığın işletmede kullanılmaya başlanması halinde ise, **232 Büyükbaş Hayvanlar** hesabı yerine **256 Diğer Maddi Duran Varlıklar** hesabında izlenebilir. Hayvanların satılması yönünde karar alınması halinde **258 Yapılmakta Olan Yatırımlar** hesabının alacağına yazılarak bu hesap kapatılırken buna karşılık Dönen Varlıklar sınıfı içerisinde **152 Mamuller** hesabına aktarılır. Satılması halinde 152 nolu hesabın alacağı karşılığında **620 Satılan Malın Maliyeti** hesabına borç kaydedilir.
- Canlı varlık işlemleri ile ilgili pek çok farklı hesapların kullanılması önerisi bilim insanlarıncaya yapılmaktadır. Ancak bu önerilerin pek çoğunda başka aksaklıklar çıkmaktadır. Örneğin olumlu ya da olumsuz tüm **gerçeğe uygun değer (GUD)** farklarının aynı hesapta toplanması gibi. Bu durum muhasebe standartlarının netleştirme yasağı ile çelişmektedir. Canlı varlık işlemlerinin izlenmesi için kullanılacak hesapların ne olması gerektiği konusundaki tartışmaları sonlandırmak ve pratikte uygulama olanağı bulunacak bir yapı için ilgili hesapların isimleri ve nasıl çalıştırılacağı Kamu Gözetimi

Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KKG) önderliğinde geniş bir kurul tarafından ortaya konmalıdır.

Görüldüğü üzere bugünkü TDHP içerisinde büyükbaş canlı varlıkların takip edilebileceği özgün hesaplar bulunmadığından gerek muhasebe kayıtları esnasında ve gerekse raporlama esnasında zorluklar ve tereddütler yaşanmaktadır.

### 3. EĞİTSEL ÇALIŞMALARIN UYGULAYICILARA SAĞLAYACAĞI FAYDALAR

Muhasebe uygulayıcılarının, bu alandaki değişimleri temel muhasebe eğitiminden başlayarak iyi takip etmeleri gerekmektedir. Bu çerçevede muhasebeciler ve meslek mensubu adayları “TMS-41 Tarımsal Faaliyetler” standardının büyükbaş canlı varlıklara ilişkin uygulamaya yansımaları çabuk kavramak, bu konuda yeterli ve gerekli eğitimleri almak durumundadırlar. Bu standart yeterli seviyede algılanmadan uygulanması, işletmelere sorunlar getirebilir.

Meslek mensubu ve adayları için muhasebe eğitimi, şu an uygulamaya yön veren MSUGT, TDHP ve VUK bileşimine dayalı ulusal muhasebe sistemi ile birlikte Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını da (TMS/IFRS) kapsamalıdır. Yukarıda önerilen düzenlemelerin yapılması ve eğitsel çalışmalarda kullanılması meslek mensubu ve adayları için TMS/IFRS'nin algılanması ve uygulanmasını kolaylaştıracaktır. Eğitsel çalışmalar uygulayıcılara aşağıdaki faydaları sağlayacaktır:

- Üretilen veya satın alınan büyükbaş canlı varlıkların **dönen varlıklar** veya **duran varlıklar** sınıflarından hangisinde takip edileceği hususunda hata yapılmasını önler. Bu hatanın yaratacağı ilave muhasebe sorunlarının da önüne geçebilir. Örneğin dönen varlıklar sınıfında kaydedilmesi gereken bir büyükbaş canlı varlık, duran varlıklar sınıfına kaydedildiğinde amortisman ayrılması gerektiği düşünülebilecektir.
- Büyükbaş canlı varlıklar açısından sadece TMS-41 Tarımsal Faaliyetler standardının bilinmesi yeterli olmayıp bu standartla ilintili olan örneğin TMS-2 Stoklar, TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu gibi diğer standartlarında bilinmesi sağlandığından uygulama kolaylaşır.
- TMS-41 ve VUK gerek ilk muhasebeleştirme anında, gerekse dönem sonu ve satış anında, büyükbaş canlı varlıkların değerlemesine ilişkin

olarak farklı esaslar benimsemişlerdir (Özulucan ve Deran, 2008: 3). Bu farklılıkların bilinmesi hata risklerini minimize eder.

- Büyükbaş hayvanların önemli 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. (Top, 2009: 41). Oysa VUK açısından bir kazançtan söz etmek bu aşamada olanaklı değildir. Bu durum gerek vergilemede ve gerekse bilançonun gerçeğe uygun değere göre oluşmasında önemli bir noktadır.
- Besi amacıyla edinilen büyükbaş hayvanlar, ürününden yararlanmak amacıyla değil, alım-satım amacıyla edinildiklerinden, bir yıldan daha uzun süre işletmede kalsalar dahi, amortismanla konu edilmezler. Besi amacıyla satın alınan bu varlıkların hangi yaşam döneminde oldukları da önemli değildir (Tunçez, 2011: 74). Bu ayrım VUK ve TMS açısından benzerlik taşımaktadır.
- Bir varlığın hurda değeri genellikle önemsizdir. Amorti edilebilecek miktarın hesaplanmasında dikkate alınmayabilir. Eğer hurda değer önemli görülüyorsa ya varlığın satın alındığı tarihte veya bunu izleyen herhangi bir tarihteki yeniden değerlendirme sırasında bu değerlin öngörüsü TMS uyarınca yapılır. Varlığın hurda değerinin öngörüsü yapılırken de, bu varlığın kullanılacağı koşullarda kullanılmış ve yararlı ömürlerinin o tarihte sonuna gelmiş bulunan varlıkların satış değerlerinden yararlanır (Sönmez, 2005: 53). Büyükbaş canlı varlıklar, havayolu şirketlerinin aktifinde yer alan uçaklarda olduğu gibi mutlak bir kalıntı değerine sahiptir. Amortisman uygulaması TMS açısından buna göre yapılırken VUK uygulaması tamamen farklıdır. Bu ayrımın bilinmesine gereksinim duyulmaktadır.

## SONUÇ

Günümüzde bilgi üretim merkezi olarak görülen muhasebenin; ilgililere sunduğu işletmeye ait finansal raporların faydalı olması muhasebe uygulayıcılarının yeterli muhasebe eğitimini alıp almadığı ve donanımları ile yakından ilgilidir.

Muhasebe standartlarının uygulanma zorunluluğu çok az sayıda işletme için öngörülmektedir. Tarımın ülke ekonomisindeki ağırlığı ve uygulanan teşvik politikaları ile büyükbaş canlı hayvan işletmelerinin teşvik edilmesi, bu işletmelere dönük finansal raporları daha önemli hale getirmektedir. TMS/TFRS'nin zorunlu olmaması nedeniyle büyükbaş canlı varlıklara ilişkin var olan boşluğun TDHP'de yukarıda açıklanan öneriler doğrultusunda yapılacak düzenlemelerle giderilebileceğine inanılmaktadır.

Muhasebe meslek mensubu adaylarına üniversite eğitim sürecinde TDHP ve VUK yanı sıra TMS/TFRS'nin de detaylı öğretilmesi uygun olacaktır. Böylece öğrenciler üniversite yıllarında tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi hakkında bilgi sahibi olabileceklerdir. Üniversite sonrası ise yine meslek mensupları ve adayları, hizmet verdikleri işletmelerin yapısı ile ilgili kullanmak zorunda olduğu standartlarla ilgili uzmanlaşmaya dönük eğitimler ve mesleğin gerekli kıldığı sürekli eğitim kapsamındaki eğitsel çalışmaları edinmek durumundadırlar.

Bu eğitsel çalışmalar; meslek mensubu ve adaylarının kendi kalitesini artırmasının yanında hizmet verdiği işletmeye ve ilgililerine doğru bilgiler verilmesini sağlayacaktır. Diğer yandan muhasebe uygulamaları açısından kendisine geniş yetkiler verilen Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, kapatılan TMSK döneminde hazırlanmakta olan hesap planı taslağından yola çıkarak yeni bir hesap planı ile muhasebeleştirmedeki kargaşa ve eksiklikleri gidermeli, hesap planını TMS/TFRS ile yakınlaştırmalıdır. TMS/TFRS'nin uygulama alanının geliştirilmesi orta ve uzun vadede düşünülüyor ve yeni bir hesap planının yayınlanması düşünülmüyorsa, büyükbaş hayvancılıkla iştigal eden işletmeler için yukarıda önerilen hesaplar çıkarılacak yeni bir MSUGT ile TDHP'ye eklenmelidir.

## KAYNAKÇA

AKDOĞAN, Nalan ve SEVİLENGÜL, Orhan (2007) “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:84, ss.29-70.

AKMAN Numan, ÖZKÜTÜK Kemal, KUMLU Selahattin, YENER S. Metin “Türkiye’de Sığır Yetiştiriciliği ve Sığır Yetiştiriciliğinin Geleceği”, s.749, [www.zmo.org.tr/resimler/ekler/](http://www.zmo.org.tr/resimler/ekler/) (05.01.2013).

MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİ, <http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=3988> (08.02.2013).

ÖZKAN, Azzem ve AKSOYLU, Semra (2012) “TFRS’ye Göre Tarım Sektöründe Gerçek Değer Muhasebesi (TMS-41) Hayvancılık Örneği: Bir Yanılgı Uyarısı-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:235, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14217>, (06.02.2013)

ÖZULUCAN, Abitter ve DERAN, Ali (2008) “41 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tek Düzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve değerlendirme İşleminde Karşılaştırılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri”, *Erciyes Üniversitesi SBE Dergisi*, Sayı:25, ss.1-22.

PAMUKÇU, Fatma (2011) “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:103, ss.79-95

SÖNMEZ, Feriştah (2005) “Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi (25 No’lu SPK Tebliği ile Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte)”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:207, ss.167-189.

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

TMSK TARAFINDAN HAZIRLANAN HESAP PLANI TASLAĞI,

[http://www.evergi.net/sites/default/files/tmsk\\_hesap\\_plani\\_taslagi.pdf](http://www.evergi.net/sites/default/files/tmsk_hesap_plani_taslagi.pdf) (08.02.2013).

TOP, Tülay (2009), *Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Canlı Varlıkların Değerlemesi; Büyükbaş Hayvanlar Üzerinde Bir Uygulama*, Isparta:Süleyman Demirel Üniversitesi, SBE, Yüksek Lisans Tezi.

TUNÇEZ, Hacı Arif (2011), “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı – 41 Çerçevesinde Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman

İşlemleri ve Karşılaştırılması", *Uluslararası Hakemli Akademik Sosyal Bilimler Dergisi*, Selçuk Üniversitesi, Sayı:2, ss.69-84.

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI,  
[http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-208-513-son-halleriyle-standartlar.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-513-son-halleriyle-standartlar.html) (10.02.2013).

VERGİ USUL KANUNU,  
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (10.02.2013).

9. KALKINMA PLANI, 26215 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete, 01 Temmuz 2006.

Kamuyu Aydınlatma Platformu, <http://www.kap.gov.tr/>, (01/07 – 10/08 2013).