

TMS 41'E GÖRE BÜYÜKBAŞ HAYVANCILIK FAALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEĞERLEMESİ

Doç. Dr. Hayrettin USUL*

Öğ. Gör. Tülay TOP**

ÖZET

Türkiye Muhasebe Standartlarından 41. standart tarımsal faaliyetleri tanımlamıştır. Standarda göre, tarımsal faaliyetin; kontrol edilebilir olması, ekonomik fayda sağlaması ve değerinin güvenilir olarak ölçülür olması gerekmektedir. Bu bağlamda büyükbaş hayvancılık faaliyetleri, standardın belirlemiş olduğu hükümlere uygun olduğundan dolayı TMS 41 kapsamında muhasebeleştirilmeli ve değerlemesinin de aynı standarda uygun olarak yapılması gerekmektedir. Büyükbaş hayvan muhasebe kayıtlarına ya satın alma ya da doğumla geçirilir. Hangi durumda olursa olsun, büyükbaş hayvanların muhasebe kayıtlarına girmesi gerçeğe uygun değerle yapılır. Eğer, muhasebe kayıtlarına alınacak büyükbaş hayvanın gerçeğe uygun değeri bilinmiyorsa, o zaman tarihi maliyeti esasa alınabilir. Büyükbaş hayvanların sınıflandırılması da özellik göstermektedir. Bir büyükbaş besiyeye alınıyorsa dönen varlık grubunda, sürüye katılacaksa duran varlık grubunda gösterilir.

Anahtar Kelimeler: TMS 41, Büyükbaş Hayvan, Gerçeğe Uygun Değer

ABSTRACT

Turkish Accounting Standard 41 (TAS-41) defines the coverage of agricultural activities. According to the standard, an agricultural activity must be controllable, provide economical value and this value must be also measurable. It does not include all kinds of agricultural activities. In this context, cattle rearing activities need to be concerned with the TAC-41. Cattle are entered into accounting records if they are newly born or purchased. In both cases, fair value is used. If the fair value is unknown, then historical cost can be considered. Classification of cattle also differs as current assets and fixed assets.

Key Words: TAS 41, Cattle, Fair Value

* Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, husul@iibf.sdu.edu.tr

** Kırklareli Üniversitesi, Vize Meslek Yüksekokulu

1. GİRİŞ

Türkiye Muhasebe Standartlarından 41. standarda göre (TMS 41), tarımsal faaliyetlerin bu standart kapsamında değerlendirilebilmesi için aşağıdaki hususların mutlak olarak bulunması gerekmektedir. Bunlar;

- İşletme tarafından varlığın kontrol edilebiliyor olması,
- İşletmenin varlıktan ekonomik fayda sağlamanının muhtemel olması,
- Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya varlık maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesinden oluşmaktadır.

Bu çalışmanın konusu olan büyükbaş hayvancılık faaliyetleri TMS'nin yukarıda belirlemiş olduğu kıstaslara uygunluk göstermektedir. Bunlar; büyükbaş hayvanlarda doğumu izleyen ilk 7 haftada ağırlık artışı olması değişim kapasitesini ve değişimin ölçülebilmesine, 3-4 hafta tam

yağlı süt içirilen buzağılara bundan sonra sütün bir kısmı ya da tamamının yerine yağı alınmış süt verilmesi değişimin yöneltmesine örnek olarak verilebilir.¹

Buna karşılık aşağıda belirtilen hayvanlar işletmenin aktifinde olsa dahi TMS 41 kapsamında değerlendirilemez. Bunlar;²

- Dövüşler için kullanılan hayvanlar ve kuşlar,
- Korumak için alınan hayvanlar,
- Fuar ve yarışmalar için alınan canlı hayvanlar,
- Dekoratif amaçlı alınan canlı hayvanlar,
- Yalnızca çalıştırmak için kullanılan hayvanlar.

TMS 41 aşağıda verilen Tablo 1'de görüldüğü gibi büyük baş hayvanları yetismekte olan ve yetiştirilen canlı varlıklar olmak üzere 2 gruba ayrılmıştır.

Tablo 1: TMS'ye Göre Büyükbaş Hayvanların Sınıflandırılması

Yaş	Erkek	Dişi	
0-6 Aylık	Buzağı	Buzağı	Yetismekte Olan Büyükbaş Hayvanlar (Olgunlaşmamış)
7-12 Aylık	Dana	Dana	
13 Aylık- İlk Buzağılayıncaya Kadar		Düve	
13 Aylık- İlk Damızlıkta Kullanılıncaya Kadar	Tosun		Yetişen Büyükbaş Hayvanlar (Olgunlaşmış)
Damızlıkta Kullanılanlar (2 yaş üstü)	Boğa		
En Az Bir Kez Buzağılayanlar (Sağmallar) (2 yaş üstü)		İnek	

Kaynak: 23.03.1987 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 19409, 5 Numaralı Cetvel.

¹ TUNCEL, E. ve M. KOYUNCU, "Süt Sığırcılığında Bakım ve Yönetim", **Zooteknik**, (Ed. M. ŞENEL), Anadolu Üniversitesi Yayınları, AÜ Yayın No: 905, AÖF Yayın No: 485, Eskişehir-1995, s. 57.

² POP, A. ve S-C. DEACONU, "Asset. Biological Assets. The Seasonal Model in Agriculture", **Theoretical and Applied Economics**, 2008 / 7, s. 509.

Tablodan da anlaşılacağı üzere büyükbaş hayvancılık faaliyetleri bakım ve beslemeden oluşmaktadır. Her hayvanın bulunduğu çağa ve cinsine göre bakımı ve beslenmesi ise farklılık göstermektedir. Dolayısıyla maliyetler de farklılık arz edecektir. Bu maliyetler; buzağuların bakım ve beslenmesi, damızlık dana ve düvelerin bakım ve beslenmesi, kurudaki gebe ineklerin bakımı ve beslenmesi ile sağmalların bakım ve beslenmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla, büyükbaş hayvancılık işiyle iştigal eden bir işletme, aşağıda belirtilen işlevleri gerçekleştirmek ve her bir süreç için maliyetleri belirlemek zorundadır. Bunlar;³

- İş organizasyonu yapmak,
- Hayvanların beslenmesini takip etmek,
- Hayvan ve hayvan barınağının temizlik ve bakımını yapmak,
- Hayvanlardan döl almak,
- Buzağuların büyümesini takip etmek,
- Hayvanlardan süt elde etmek,
- Hastalık ve parazitlere karşı mücadelede verilen görevleri yapmak,
- Hayvan ve hayvansal ürünleri pazarlamaya hazırlamaktır.

Bu çalışmanın konusu TMS 41’de tarımsal faaliyet olarak kabul edilen büyükbaş hayvancılık işlevlerinin yine TMS’nin belirlemiş olduğu kısıtlara göre muhasebeleştirilmesi ve değerlendirilmesinin yapılmasıdır. Bu amaçla çalışmada önce büyükbaş hayvanların bilanço ilkelerine göre sı-

nıflandırılması anlatılacak ve büyükbaş hayvanların doğumuyla çağ değişimine kadar standartlara göre yapılması gereken muhasebe kayıtları gösterilecektir. Çalışmanın ileriki bölümlerinde de büyükbaş hayvanların standartlar açısından değerlendirilmesi yapılacaktır.

2. BÜYÜKBAŞ HAYVANCILIK FAALİYETLERİNİN TMS 41’E GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Büyükbaş hayvanlar TMS 41’e göre gerçeğe uygun değer (GUD) ile muhasebeleştirilmelidir. Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutarı ifade etmektedir.⁴

Büyükbaş hayvanın aktif piyasası mevcut ise GUD güvenilir bir biçimde tespit edilebiliyor demektir ve büyükbaş hayvan aktif piyasa fiyatlarına göre muhasebeleştirilir. Ancak aktif piyasası mevcut değilse tarihi maliyet değeri ile kayıtlara alınır. Büyükbaş hayvanın tarihi maliyet değeri, büyükbaş hayvan maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle bulunur.⁵

Ancak, bazı durumlarda büyükbaş hayvanların (Cins farkından dolayı gibi) piyasada oluşmuş bir fiyatı ya da değeri bulunmayabilir. Bu durumda işletme gerçeğe uygun değerinin tespitinde ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmesi sonucunda bulunacak bugünkü değerini kullanır.⁶ Piyasada oluşan cari iskonto

³ M.E.B. Ortaöğretim Projesi Meslek Analizi, Büyükbaş ve Küçükbaş Hayvan Yetiştiricisi http://projeler.meb.gov.tr/pkm1/dokumanlar/meslek_standardi/buyukbas_kucukbas%20hayvn%20yetiştiricisi.pdf , Erişim: 13.04.2009.

⁴ TMS 41: md. 8.

⁵ TMS 41: md. 30.

⁶ TMS 41: md. 20.

oranı olarak da işletmenin sermaye maliyeti oranı veya sektördeki faiz oranları alınabilir.⁷

Bazı durumlarda işletmenin birden fazla piyasalara ulaşması söz konusu olabilir. Bu durumda işletme en uygun olanını seçer.⁸ Örneğin, Burdur da yerleşik büyükbaş hayvan besiciliği yapan bir tarım işletmesi her yıl yetiştirdiği hayvanların 2/3'ünü Burdur canlı hayvan borsasında, 1/3'ünü de Isparta canlı hayvan borsasında satmaktadır. Bu işletme için Burdur da bulunan Burdur canlı hayvan borsasının fiyatları esas alınacaktır. Çünkü Burdur borsası Isparta borsasına göre işletmenin daha kolay, çabuk ve ucuz ulaşacağı borsadır.⁹

2.1. Büyükbaş Hayvanların Sınıflandırılması

Büyükbaş hayvanlar kullanım amaçlarına göre dönen veya duran varlık grubunda gösterilir ve satın almalar veya satışlar net gerçeğe uygun değerleri ile kaydedilir. 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. Bu durum aşağıda örnek yardımıyla anlatılmaya çalışılmıştır.

Örnek: ABC Çiftliğinde sağmal ineklerin buzağlaması sonucu 3 dişi, 2 erkek buzağı elde edilmiştir. Buzağların gerçeğe uygun değeri birim başına 450,00 TL'dir. Dişi buzağlar sürüye katılacakken erkek buzağlar besiye alınacaktır.

164- CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	900,00
164 01- Yetişmekte Olan Besi Hayvanları	
164 01 01- Buzağıla	
218- YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLAR	1.350,00
218 14- Yetişmekte Olan Canlı Büyükbaş Hayvanlar	
218 14 01- Buzağılar	
607- CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI	2.250,00
607 01- Değerleme Karları	
Buzağı doğumu kaydı.	

⁷ ÖRTEN, R., H. KAVAL ve A. KARAPINAR, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS**, Gazi Kitapevi, Ankara- 2007, s..517.

⁸ TMS 41: md. 30.

⁹ AĞCA, A. ve N. SAĞLAM, "TMS-41 Tarımsal Faaliyetler", **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, (Ed. B. ÖZTÜRK, N. SAĞLAM ve S. SENDEL), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Nisan-2009, s. 1092.

Yukarıda verilen yevmiye maddesinden de anlaşılacağı üzere, besiye alınacak olan buzağılar dönen varlıkta, buna karşılık sürüye katılacak olanlar duran varlıkta yer alacaktır.

2.2. Büyükbaş Hayvanlarda Çağ Değişimleri

Büyükbaş hayvanlar belirli bir süre sonra çağ değişimi gösterirler. Bu değişim büyükbaş hayvanların kullanım amaçlarını değiştirdiğinden, muhasebe kaydının farklı olmasına neden olmaktadır. Bu durum aşağıda örnek yardımıyla anlatılmaya çalışılmıştır;

Örnek: ABC Çiftliği tarafından, çiftlikte sağmal inek olarak kullanılacak 5 düvenin ilk doğumlarını yaptığı öğrenilmiştir. İlk doğumunu yapan düve çağ değiştirmiştir ve inek olmuştur. İlk doğumunu yapan bir ineğin piyasa fiyatı 3.300,00 TL'dir. 5 adet düvenin kayıtlı değerleri ise 14.500,00 TL'dir.

214- BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR	16.500,00
214 01- İnekler	
214 01 01- Sağmal İnekler	
218- YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	14.500,00
218 05- Düve	
607- CANLI VARLIK DEĞER FARKLAR.	2.000,00
Doğum yapan düvelerin sağmal inekler hesabına alınması.	

Yukarıda verilen muhasebe kaydında da anlaşılacağı üzere çağ değiştiren büyük baş hayvanlar GUD değeriyle aktifleştirilecek, kayıtlı değer ile arasındaki fark ise gelir kaydedilecektir.

2.3. Büyükbaş Hayvanlarda Amortisman ve Tükenme Payları

Buzağılar ilk doğum yapana kadar değerlerinde artış olmaktadır. Aynı şekilde tosunlar da ergin çağa erişene kadar fiziksel olarak gelişme gösterdikleri için değer kazanmaktadırlar. Ancak ergin çağa erişen tosunlar ve ilk doğumunu yapan düvelerde biyolojik açıdan gelişme yavaşlar, dolayısıyla yıpranmaya ve yaşlanmaya başlarlar.¹⁰ Bilindiği üzere yıpranmaya ve eskimeye başlayan maddi duran varlıklar için faydalı ömürleri boyunca amortisman ayrılır. Sağmal ineklerin süt vermeye başladığı dönemden ve damızlık tosunların ise ilk damızlıkta kullanıldıkları dönemden kasaplık hale gelmeleri arasında geçen süre faydalı ömür olarak değerlendirilir.¹¹

¹⁰ SÖNMEZ, F., **Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi**, Altın Nokta Basım Yayın Dağıtım, İzmir, 2006.s. 58.

¹¹ AKTUĞLU, M.A., Tarım İşletmeleri ve Muhasebesi, Ege Üniversitesi İktisadi ve Ticari Bilimler Fakültesi Yayınları, Yayın No: 64/24, s. 126-128, İzmir-1972'den A. ÖZKAN, "Büyükbaş Hayvanlara Amortismanlar, Yeniden Değerleme, Maliyet Bedeli Artırımı ve Yenileme Fonu", **Vergi Dünyası**, Yıl: 21, Sayı: 249, 106-113, 2002, s. 4.

Büyükbaş hayvanlarda amortisman başlama zamanı sağmal ineklerde süt vermeye başladıkları yıl, diğer hayvanlarda ise bunların damızlık olarak kullanılmaya başladıkları yıldır. İşletmede satılmak amacıyla bulundurulmuş hayvanlar için amortisman ayrılmaz.¹² Diğer bir ifadeyle, büyükbaş hayvanlar yetiştirme döneminde yetiştirme döneminde amortisman tabii değildirler.¹³ VUK 333 Sıra No'lu Genel Tebliği'ne göre süt-lük ve damızlık sığırlar için faydalı ömrü 5 yıl ve amortisman oranı da %20'dir.¹⁴

Sağmal ineklerin ve damızlıkların amortisman payları aşağıdaki formüle göre yapılır.¹⁵

$$\text{Sığır Amortisman Payı} = \frac{\text{Damızlık Değer-Kasaplık Değer}}{\text{Hayvanın Ekonomik Ömrü}}$$

Damızlık Değer= Hayvanın Dönem Sonundaki Gerçeğe Uygun Değeridir.

Kasaplık Değer= Ekonomik Ömrü Sonundaki Et ve Deri Değeridir.¹⁶

Hayvanın Ekonomik Ömrü= Hayvandan Verimli Olarak Faydalanılacak süreci ifade eder.

Örnek: ABC çiftliğinde bulunan bir büyükbaş hayvanın kayıtlı değerinin 3.500,00 TL olduğunu, kasaplık değerinin 1.000,00 TL olduğunu kabul edelim. Bu durumda hayvanın üzerinden

amortisman hesaplanacak tutar 2.500,00 TL'dir. Normal amortisman göre hesaplanacak amortisman 500,00 TL olacaktır.

Büyükbaş hayvanlar üretim miktarını esas alan amortisman yöntemi, doğrusal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemleri olarak üç şekilde amortisman tabii tutulabilir. Bunlar aşağıda örnekler yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Tekrardan kaçınmak amacıyla sadece bir örneğin yevmiye maddesi yapılmıştır.

Örnek: ABC çiftliğinde yetiştirilen 120 adet sağmal ineğin maliyeti 250.123,00 TL'dir. 120 adet inekten 5 yıl kadar yaklaşık sağmal inek başına 32.025 kg süt alınabileceği tahmin edilmektedir. Sağmal ineklerin bu yılki süt verimleri 750.300 kg'dır. Normal amortisman oranı %20'dir. Birikmiş amortisman tutarı 100.049,20 TL'dir. Her üç amortisman yöntemine göre yapılacak amortisman hesaplamaları aşağıdaki gibidir;

Üretim Miktarını Esas Alan Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tutarı:

Amortisman Tutarı= Yetiştirme Maliyeti / Üretilen Süt Miktarı

Amortisman Tutarı= 250.123,00/32.025x120= 0,06508 TL/kg

Amortisman Tutarı= 0,06508 x 750.300= 48.829,52 TL'dir.

¹² SÖNMEZ, F., a.g.m., s. 57.

¹³ ÇETİN B. ve T. Tipi, **Tarım Muhasebesi (Uygulamalı Örneklerle)**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Haziran-2007, s. 39.

¹⁴ 2009 Mali Rehber, Ankara Smmmm Odası, Yayın No:64, Ankara, Ocak-2009, http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/files_yayinlar/file_164.pdf, s. 132, Erişim: 11.04.2009.

¹⁵ DEMİRCAN, V.,T. BİNİCİ, H. KÖKNAROĞLU ve A. R. AKTAŞ, "Economic Analysis Of Different Dairy Farm Sizes in Burdur Province in Turkey" **Czech Journal of Animal Science (CJAS)**, 51, 2006 (1): 8-17, s. 10.

¹⁶ ÇETİN B. ve T. Tipi, a.g.e., s. 41.

730- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730 14- Amortisman ve Tükenme Payları 730 14 01- Sağmal İnekler Amortisman Gideri	48.829,52	
217- CANLI VARLIKLAR BİR. AMORT. VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI 217 14- Sağmal İnekler Amortisman		48.829,52

Normal Amortisman Yöntemi Göre Amortisman Tutarı:

Amortisman Tutarı= Yetiştirme Maliyeti x Normal Amortisman Oranı

Amortisman Tutarı= 250.123,00 x 0,20% = 50.024,60 TL'dir.

Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tutarı:

Amortisman Oranı = 1/5 x 2= 0,40

Kalan Değer = 250.123,00 – 100.049,20 = 150.073,80

Amortisman Tutarı = 150.073,80 x 0,40 = 60.029,52 TL'dir.

2.4. Büyükbaş Hayvanlarda Değer Düşüklüğü Karşılığı

İklimlerde meydana gelen değişiklikler, hastalıklar veya diğer doğal risklerden dolayı büyükbaş hayvanların gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değer düşüklükleri için karşılık ayrılması gerekir. Bu karşılığın nasıl ayrılacağı aşağıda örnek yardımıyla verilmeye çalışılmıştır;

Örnek: ABC çiftliğinde bulunan ineklerin toplam değeri 600.000,00 TL iken, çevrede yayılan deli dana hastalığı nedeniyle ineklerin piyasa değeri 450.000,00 TL'ye düşmüştür.

216- DİĞER CANLI VARLIKLAR 216 01- SAĞMAL İNEKLER	600.000,00	
214- BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR 214 01- SAĞMAL İNEKLER		600.000,00
Değeri düşen hayvanlar.		
654- KARŞILIK GİDERLERİ 217- CANLI VARLIKLAR BİRİKMiŞ AMORTİSMAN VE DEĞER DÜŞÜK.KARŞ.	150.000,00	150.000,00
Değer düşüklüğü karşılığının kaydı.		

Yukarıda verilen muhasebe kaydında, işletmede meydana gelen gerçeğe uygun değerdeki 150.000,00 TL'lik düşüştan dolayı zarar kaydının yapılış şekli gösterilmiştir.

2.5. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS 41'de devlet teşvikleri şartsız ve şarta bağılı olarak iki kısımda incelenmiştir. Şarta bağılı olmaksızın verilen devlet teşvikleri alacak haline geldikleri zaman gelir olarak muhasebeleştirilirken, şarta bağılı olarak verilen devlet teşvikleri ise koşullar karşılandığında kâr ya da zarar olarak kaydedilir.¹⁷ Ancak canlı varlık maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş de-

ğer düşüklüğü karşılıkları düşülerek ölçülüyor ise bu devlet teşvikinin kaydı "TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" Standardına göre yapılır.¹⁸ Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi aşağıda örnekler yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır;

Örnek: ABC çiftliği aynı zamanda da süt sığırcılığı yapmaktadır. İşletme her ay sattığı süt miktarını faturaları ile birlikte ilgili bankaya bildirmekte ve litre başına 3 Kuruş devlet teşviki almaktadır. İşletmenin 100 kg. süt teşviki aldığını varsayarsak bu durumda yapılacak muhasebe kaydı şöyle olacaktır;

102- BANKALAR		3,00	
	649- DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		3,00
	649 01- Süt Destek Primi		
Süt destek priminin kaydı.			

¹⁷ TMS 41: md. 35- 36

¹⁸ TMS 41: md. 37.

Örnek: Süt sığırcılığı yapacak olan bir kooperatif devletten faaliyeti için 100.000,00 TL destek alacaktır. Fakat destek, işletmenin faaliyetini en az 5 yıl sürdürmesi koşuluyla verilecektir.

İlk yıl yapılacak kayıt;

102- BANKALAR	100.000,00	
482- ERTELENMİŞ GELİR HESABI		100.000,00
482 01- Kültür Irkı Destek Primi		
Süt sığırcılığı yetiştiriciliği destek primi kaydı.		

Beşinci yılın sonunda yapılacak kayıt;

482- ERTELENMİŞ GELİR HESABI	100.000,00	
482 01- Kültür Irkı Destek Primi		
649- DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		100.000,00
Destek primi kaydı.		

Eğer, her yıl faaliyetin yapılıp yapılmadığı kontrol edilip ve kontroller sonucunda teşvik taksitlerle veriliyorsa yukarıdaki son yıl yapılan kayıt her yıl 20 000 TL (100 000 / 5) gelir olarak kaydedilir.

102- BANKALAR	20.000,00	
649- DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		20.000,00
649 02- Kültür Irkı Destek Primi		
Destek primi kaydı.		

2.6. Büyükbaş Hayvanlarda Yan Ürün Satışları

Büyükbaş hayvanlarda yan ürün; ekonomik değeri önemsiz olan gübre, deri, sakatat gibi ürünlerdir. Büyükbaş hayvanlardan elde edilen yan ürünlerin satışlarından elde edilen gelirler 602 No'lu hesapta muhasebeleştirilir.

Örnek: ABC çiftliği 500 TL bedelle büyükbaş hayvanların gübresini satmıştır.

120- ALICILAR		500,00	
	602- DİĞER GELİRLER		500,00
	602 01- Gübre Satışı		
Gübre satışı.			

Yukarıda verilen muhasebe kaydında da gösterildiği gibi, büyükbaş hayvanlardan elde edilen yan ürünlerin satışının geliri “Diğer Gelirler” hesabında muhasebeleştirilir.

3. SONUÇ

TMS 41 göre büyükbaş hayvancılık faaliyetleri tarımsal faaliyet kapsamında değerlendirmekte ve gerçeğe uygun değer ölçütü ile muhasebeleştirilmektedir. Gerçeğe uygun değer ise karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutarı ifade etmektedir.

Büyükbaş hayvanın aktif piyasası mevcut ise gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde tespit edilebiliyor demektir. Ancak aktif piyasası mevcut değilse tarihi maliyet değeri ile muhasebe kayıtlarına alınır. Tarihi maliyetin hesaplanmasında ise her türlü birikmiş amortisman ve

birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle bulunur.

Ancak, bazı durumlarda büyükbaş hayvanların (Cins farkından dolayı gibi) piyasada oluşmuş bir fiyatı ya da değeri bulunmayabilir. Bu durumda işletme gerçeğe uygun değerlerin tespitinde ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmesi sonucunda bulunacak bugünkü değerini kullanır. Bazı durumlarda da büyükbaş hayvanlar birden fazla piyasalarda satımı söz konusu olabilir. Bu durumda işletme en uygun olanını seçer.

Büyükbaş hayvanlar kullanım amaçlarına göre sınıflandırılması yapılır. Eğer, bir büyükbaş hayvan beside alınmışsa dönen varlık grubunda yer alır. Buna karşılık sürüye katılacaksa duran varlık olarak değerlendirilir.

Buzağuların muhasebeleştirilmesi TMS 41'e gö-

re amaca göre yapılır. Standarda göre doğan buzağı besiye alınacaksa döner varlık grubunda, sürüye kalacaksa duran varlık grubunda kayıt altına alınır.

Büyükbaş hayvanlar belirli bir süre sonra çağ değişimi gösterirler. Bu değişim bu hayvanların kullanım amaçlarını değiştirdikleri için, muhasebeleştirilmesinde de değişime yol açmaktadır. Çağ değişimi gösteren büyükbaş hayvan sürüde kullanılacaksa duran varlıkta, besiye alınıp belli bir süre sonra satılacaksa döner varlık grubunda gösterilir.

Sağmal inekler süt vermeye başladıkları yıl, diğer hayvanlarda ise damızlık olarak kullanılmaya başladıkları yıldan itibaren amortismanına tabi tutulur. İşletmede satılmak amacıyla bulunduran hayvanlar için amortisman ayrılmaz. Diğer bir ifadeyle, büyükbaş hayvanlar yetiştirme

döneminde yetiştirme döneminde amortismanına tabi tutulmazlar.

Devlet büyükbaş hayvancılığın geliştirilmesine yönelik çeşitli teşvikler vermektedir. Alınan bu teşviklerin nasıl muhasebeleştirileceği TMS 41’de gösterilmiştir. Adı geçen standarda göre, teşvikler şartsız ve şarta bağlı olarak iki kısma ayrılmaktadır. Şarta bağlı olmaksızın verilen devlet teşvikleri alacak haline geldikleri zaman gelir olarak muhasebeleştirilirken, şarta bağlı olarak verilen devlet teşvikleri ise koşullar karşılandığında kâr ya da zarar olarak kaydedilir. 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.

4. KAYNAKÇA

- AĞCA, A. ve N. SAĞLAM, “TMS-41 Tarımsal Faaliyetler”, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, (Ed. B. Öztürk, N. Sağlam ve S. Sengel), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Nisan-2009.
- AKTUĞLU, M.A., **Tarım İşletmeleri ve Muhasebesi**, Ege Üniversitesi İktisadi ve Ticari Bilimler Fakültesi Yayınları, Yayın No: 64/24, s. 126-128, İzmir-1972’den A. ZKAN, “Büyükbaş Hayvanlara Amortismanlar, Yeniden Değerleme, Maliyet Bedeli Artırımı ve Yenileme Fonu”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 21, Sayı: 249, 106-113, 2002.
- ÇETİN B. ve T. TİPİ, **Tarım Muhasebesi (Uygulamalı Örneklerle)**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Haziran-2007
- .DEMİRCAN, V.,T. BİNİCİ, H. KÖKNAROĞLU ve A. R. AKTAŞ, “Economic Analysis Of Different Dairy Farm Sizes in Burdur Province in Turkey”, **Czech Journal of Animal Science (CJAS)**, 51, 2006 (1): 8–17.
- MALİ REHBER, Ankara Smmmm Odası, Yayın No:64, Ankara, Ocak-2009, http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/files_yayinlar/file_164.pdf , s. 132, Erişim: 11.04.2009.
- M.E.B. Ortaöğretim Projesi Meslek Analizi, Büyükbaş ve Küçükbaş Hayvan Yetiştiricisi, http://projeler.meb.gov.tr/pkm1/dokumanlar/meslek_standardi/buyukbas_kucukbas, Erişim: 13.04.2009.
- .ÖRTEN, R., H. KAVAL ve A. KARAPINAR, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS**, Gazi Kitapevi, Ankara- 2007.
- ÖZKAN, A., “Büyükbaş Hayvanlara Amortismanlar, Yeniden Değerleme, Maliyet Bedeli Artırımı ve Yenileme Fonu”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 21, Sayı: 249, 106-113, 2002.
- POP, A. ve S-C. DEACONU, “Asset. Biological Assets. The Seasonal Model in Agriculture”, **Theoretical and Applied Economics**, 2008 /7.
- SÖNMEZ, F., Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi, Altın Nokta Basım Yayın Dağıtım, İzmir-2006.
- TUNCEL, E. ve M. KOYUNCU, “Süt Sığırcılığında Bakım ve Yönetim”, **Zooteknik**, (Ed. M. Şenel), Anadolu Üniversitesi Yayınları, AÜ Yayın No: 905, AÖF Yayın No: 485, Eskişehir-1995.