



**T.C.**

**KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**BÜYÜKBAŞ HAYVANCILIK İŞLETMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLME  
SÜRECİNİN İNCELENMESİ: TMS-41 BOBİ FRS BÖLÜM-7 VE VUK  
AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI**

**Hazırlayan  
Ayşe ÇALIŞKAN  
180411123**

**İşletme Ana Bilim Dalı  
Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı  
Yüksek Lisans Tezi**

**Danışman  
Doç. Dr. Mustafa MORTAŞ**

**KARAMAN – 2021**





**T.C.**

**KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**BÜYÜKBAŞ HAYVANCILIK İŞLETMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLME  
SÜRECİNİN İNCELENMESİ: TMS-41 BOBİ FRS BÖLÜM-7 VE VUK  
AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI**

**Hazırlayan  
Ayşe ÇALIŞKAN  
180411123**

**İşletme Ana Bilim Dalı  
Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı  
Yüksek Lisans Tezi**

**Danışman  
Doç. Dr. Mustafa MORTAŞ**

**KARAMAN – 2021**



## ENSTİTÜ TEZ ONAY FORMU

Doküman No	FR-285
İlk Yayın Tarihi	05.02.2018
Revizyon Tarihi	27.10.2020
Revizyon No	01
Sayfa No	1/1

### BÜYÜKBAŞ HAYVANCILIK İŞLETMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLME SÜRECİNİN İNCELENMESİ: TMS - 41 BOBİ FRS BÖLÜM-7 VE VUK AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 29.04.2021

Bu tez, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 08.04.2021 tarih ve 14/320 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.



Mühür

Hazırlayan

Kalite Sistem Onayı

## ÖNSÖZ

Çalışmanın her aşamasında bilgi ve tecrübesini esirgemeyen danışmanım Sayın Doç. Dr. Mustafa Mortaş'a,

Bana bu konuda çalışma olanağı verip desteğini esirgemeyen değerli SMMM Mustafa Altıntaş'a,

Tezimin savunmasına katılan değerli hocalarım Sayın Prof. Dr. Osman Çevik ve Doç. Dr. Osman Tuğay'a,

Tüm yüksek lisans eğitimi süresince büyük fedakarlıklar göstererek bana desteğini hiç esirgemeyip bana olan güvenlerini hiç kaybetmeyen annem Fatma Çalışkan, babam Veli Çalışkan'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

AYŞE ÇALIŞKAN

## ÖZET

İnsanlığın yerleşik hayata geçmesinde en önemli unsurların başında tarımsal faaliyetler gelmektedir. Tarımsal faaliyetler, gıda, tekstil, barınma vb. birçok alanı etkilemesi nedeniyle, insanlığın vazgeçilmez faaliyet alanlarından biri olmayı sürdürmektedir. Tarımsal faaliyetler konusu içerisinde yer alan büyükbaş hayvancılığın doğma, büyüme, üreme, olgunlaşma, ölüm gibi biyolojik dönüşüm içerisinde olması durumu muhasebeleştirme ve değerlendirme konusunu önemli kılmıştır. Vergi Usul Kanunu (VUK), Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), bu özellikleri dikkate alarak canlı hayvanların muhasebeleştirme ve değerlendirme konusu ele alınmaktadır.

Çalışmanın uygulama kısmının yürütülebilmesi amacıyla, et ve süt üretimi yapan büyükbaş hayvancılık sektöründe gerçekleşen faaliyetlerin anlaşılabilmesi için sektörde faaliyet gösteren iki işletme ile görüşme yapılmıştır. Bu işletmelerden büyükbaş hayvanlarla ilgili olarak, hayvanların beslenme süreci, biyolojik dönüşümleri ve yıl içerisinde gerçekleşen faaliyetler, kesim ve sağım işlemleri ile maliyet verileri edinilerek, büyükbaş hayvancılık işletmelerinde faaliyet süreçleri incelenmiştir. Daha sonra elde edilen verilerden yola çıkılarak, et ve süt üretimi yapan büyükbaş hayvancılık işletmelerinin, VUK, TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve BOBİ FRS BÖLÜM 7 uygun muhasebe kayıtlarının oluşturulmuş ve aralarında karşılaştırma yapılmıştır. Ayrıca çalışmanın uygulama kısmındaki muhasebeleştirme işlemlerinde; VUK açısından yapılan işlemlerde mevcut Tek Düzen Hesap Planı kullanılmış, standartlar açısından yapılan işlemlerde ise; Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından 13.12.2018 tarihinde yayımlanan “*Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağında*” yer alan hesaplar kullanılmıştır. Et ve süt üretimi yapan büyükbaş hayvancılık işletmelerinin verileri VUK, TMS-41, BOBİ FRS BÖLÜM 7 açısından ele alınmış ve işletme faaliyetlerinin farklılıkları belirlenmiştir. İşletme faaliyetlerinde muhasebe kayıtlarında önemli bir farklılık olmamakla birlikte, zamanlılık, maliyet, değerlendirme ve amortisman vb. konularda farklılıkların olduğu görülmüştür. Bu bağlamda muhasebe/finansal raporlama standartlarının ülke genelinde yaygınlaştırılması ve denetimlerinin yapılması ile bu sürecin hızlandırılmasına yardımcı olacağı düşünülmektedir. Böylelikle, VUK ve TMS arasındaki uygulama farklılıklarının azaltılması ile işletmeler ihtiyaca uygun ve faydalı finansal bilgiye ulaşabileceklerdir.

**Anahtar Kelimeler:** *Tarımsal Faaliyet, Canlı Varlıklar, Gerçeğe Uygun Değer, TMS-41, BOBİ FRS, Et ve Süt İşletmesi*

## ABSTRACT

Agricultural activities are one of the most important elements in the process of settling humanity. Agricultural activities continue to be one of the indispensable activities of humanity due to its close relationship with many fields such as food, textile, and housing. The fact that cattle breeding, which is included in the subject of agricultural activities, is in biological transformation such as birth, growth, reproduction, maturation, death has made the issue of accounting and valuation important. The Tax Procedure Law (VUK), Turkish Accounting Standard (TMS) and the Financial Reporting Standard for Large and Medium Enterprises (BOBİ FRS) address the accounting and valuation of live animals, taking these features into account.

In the application part of the study, two enterprises operating in the sector were interviewed in order to understand the activities in the cattle breeding sector that produce meat and milk. With regard to bovine animals from these enterprises, the feeding process of the animals, their biological transformation and the activities that took place during the year, slaughtering and milking operations and cost data were obtained, and the activity processes in the cattle breeding enterprises were examined. Afterwards, based on the data obtained, the accounting records of these enterprises were created in the framework of VUK, TMS–41 Agricultural Activities Standard and BOBİ FRS SECTION 7 and comparisons were made between them. In addition, in the accounting processes in the application part of the study; The existing Uniform Chart of Accounts was used in transactions made in terms of VUK, and in transactions made in terms of standards; The accounts included in the "Draft Account Plan in Compliance with Financial Reporting Standards" published by the Public Oversight Authority (KGK) on 13.12.2018 were used. The data of the cattle breeding establishments producing meat and milk have been handled in terms of VUK, TMS–41, BOBİ FRS SECTION 7 and the differences of the business activities have been determined. Although there is no significant difference in accounting records in business activities, it has been observed that there are differences in matters such as timeliness, cost, valuation and depreciation. In this context, it is concluded that the widespread use of accounting / financial reporting standards and auditing will help speed up this process. Thereby, businesses will be able to access appropriate and useful financial information by reducing the application differences between VUK and TMS.

**Keywords:** *Agricultural Activity, Biological Assets, Fair Value, TMS–41, BOBİ FRS, Meat and Milk Business.*

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
İÇİNDEKİLER.....	iv
TABLO LİSTESİ .....	x
ŞEKİL LİSTESİ.....	xii
GİRİŞ.....	1

## I.BÖLÜM

### TARIMSAL FAALİYETLER

I.1.Tarımsal Faaliyetler.....	3
I.1.1.Tarımsal Faaliyet Kavramı .....	4
I.1.2.Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri.....	5
I.1.3.Tarımsal Faaliyet Türleri .....	7
I.1.3.1.Bitkisel Üretim .....	7
I.1.3.2.Hayvansal Üretim.....	9
I.1.3.2.1.Büyükbaş Hayvancılık.....	11
I.1.3.2.2.Küçükbaş Hayvancılık.....	11
I.1.3.3.Orman Ürünleri Üretimi.....	12
I.1.3.4.Su Ürünleri Üretimi.....	13
I.2.Canlı Varlıklar .....	15
I.2.1.Tarla Bitkileri.....	15
I.2.2.Bahçe Bitkileri .....	16
I.2.3.Kanatlı Hayvanlar .....	17
I.2.4.Canlı Su Hayvanları.....	21
I.2.5.Büyükbaş Canlı Hayvanlar .....	23



I.2.6.Küçükbaş Canlı Hayvanlar .....	24
I.2.7.Meyve Ağaçları ve Meyve Vermeyen Ağaçlar .....	25
I.3.Et ve Süt Üretimi Hakkında Genel Bilgiler.....	27
I.3.1. Dünya’da Et ve Süt Üretimi.....	28
I.3.2. Türkiye’de Et ve Süt Üretimi.....	32

## **II. BÖLÜM**

### **TARIMSAL FAALİYETLERİN SINIFLANDIRILMASI VE BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

II.1.Türkiye’de Tarım ve Hayvancılık Sektörü ile İlgili Çalışmalar ve Uygulanan Politikalar.....	38
II.2.Dünya’da ve Türkiye’de Tarımsal Faaliyetler Muhasebesinin Gelişimi .....	41
II.2.1.Dünya’da Tarımsal Faaliyetler Muhasebesinin Gelişimi .....	41
II.2.2.Türkiye’de Tarımsal Faaliyetler Muhasebesinin Gelişimi.....	43
II.3. Tarımsal Faaliyetlerin Sınıflandırılması .....	45
II.3.1.Tek Düzen Hesap Planı Açısından Tarımsal Faaliyetler.....	45
II.3.2. VU,K’a Göre Tarımsal Faaliyetler .....	47
II.3.3.TMS/TFRS’ye Göre Tarımsal Faaliyetler.....	48
II.3.4. BOBİ FRS’ye Göre Tarımsal Faaliyetler .....	50
II.3.4.1.BOBİ FRS’nin Oluşumu ve Genel Özellikleri .....	50
II.3.4.2.BOBİ FRS’de Yer Alan Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler.....	51
II.4. Canlı Varlıkların Aktifleştirilmesi ve Değerlemesi .....	52
II.4.1. Piyasa Fiyatı Yöntemi .....	55
II.4.2. Net Nakit Akışları Yöntemi.....	58
II.4.3. Maliyet Değeri Yöntemi.....	58
II.5. Canlı Varlıklara İlişkin Kazançlar ve Kayıplar.....	60
II.6.Tarımsal Faaliyet Olarak Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi .....	60
II.6.1.Satış Amaçlı Elde Bulundurulmuş Büyükbaş Canlı Hayvanlar .....	63

II.6.2.Yarı Mamul Olarak Alınıp Büyütülen Büyükbaş Canlı Hayvanlar .....	64
II.6.3.İşletme İçerisinde Doğup Yetiştirilen ve Satılan Büyükbaş Canlı Hayvanlar .	65
II.6.4. Büyükbaş Canlı Hayvanlarda Amortisman İşlemleri.....	65
II.7.Tarımsal Faaliyetler Açısından Devlet Teşvikleri .....	71
II.8.Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilme Sürecinin BOBİ FRS-VUK-TMS/TFRS Karşılaştırılması .....	72

### III. BÖLÜM

#### ET VE SÜT ÜRETİMİ YAPAN BÜYÜKBAŞ HAYVANCILIK İŞLETMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLME SÜRECİNİN İNCELENMESİ: VUK, TMS-41, VE BOBİ FRS BÖLÜM 7'YE GÖRE KARŞILAŞTIRILMASI

III.1. Araştırmanın Amacı.....	76
III.2. Araştırmanın Sınırları .....	77
III.3.Büyükbaş Hayvancılıkta Kullanılan Terimler .....	77
III.4. Konya İli Et ve Süt Üretimi Hakkında Bilgiler .....	78
III.5.Araştırma Verilerinin Sağlandığı İşletmeler Hakkında Genel Bilgiler .....	80
III.5.1.Araştırmaya Konu Süt Üretimi Yapan Büyükbaş Canlı Varlık İşletmesi Hakkında Genel Bilgiler .....	80
III.5.2. Araştırmaya Konu Et Üretimi Yapan Büyükbaş Canlı Varlık İşletmesi Hakkında Genel Bilgiler .....	82
III.6. Et ve Süt Üretimi Yapan Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinin Muhasebeleştirme Sürecinin VUK, TMS-41 ve BOBİ FRS BÖLÜM 7'ye Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Örnek Uygulama.....	83
III.6.1. Et Üretimi Yapan İşletmelerde Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirme Sürecinin VUK, TMS-41 ve BOBİ FRS BÖLÜM 7'ye Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Örnek Uygulama .....	83
III.6.1.1. İşletme İçerisinde Doğup Yetiştirilen Büyükbaş Canlı Varlığın Muhasebeleştirme Süreci.....	83
III.6.1.2.Buzağı Olarak Büyükbaş Canlı Varlık Alımının Muhasebeleştirme Süreci .....	85

III.6.1.3.Büyükbaş Canlı Varlığın Büyüme Sürecinin Muhasebeleştirilmesi ....	86
III.6.1.4.Büyükbaş Canlı Varlığın Tohuma Ayrılması ve Muhasebeleştirme Süreci .....	87
III.6.1.5.Et Üretimi İçin Yetiştirilen Büyükbaş Canlı Varlıkların Amortisman İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi .....	89
III.6.1.6.Büyükbaş Canlı Varlıkların Besi Aşamasında Katlanılan Giderlerin Muhasebeleştirilmesi .....	91
III.6.1.7.Büyükbaş Canlı Varlıkların Satış Amaçlı Bulundurulması ve Büyükbaş Canlı Varlığın Satış İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi .....	91
III.6.2.Süt Üretimi Yapan İşletmelerde Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirme Sürecinin VUK, TMS-41 ve BOBİ FRS BÖLÜM 7'ye Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Örnek Uygulama .....	92
III.6.2.1. İşletme İçerisinde Doğup Yetiştirilen Büyükbaş Canlı Varlığın Muhasebeleştirme Süreci .....	92
III.6.2.2.Buzağı olarak Büyükbaş Canlı Varlık Alımının Muhasebeleştirme Süreci .....	94
III.6.2.3.Büyükbaş Canlı Varlığın Büyüme Sürecinin Muhasebeleştirilmesi ....	95
III.6.2.4.Büyükbaş Canlı Varlığın Tohuma Ayrılması ve Muhasebeleştirme Süreci .....	97
III.6.2.5.Süt Üretimi İçin Yetiştirilen Büyükbaş Canlı Varlıkların Amortisman İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi .....	98
BOBİ FRS BÖLÜM 7'ye ise, canlı varlıkların değerlemesinde GUD yöntemi uygulandığı gibi maliyet bedeli ile de ölçülebilmesi söz konusudur.....	101
III.6.2.6.Büyükbaş Canlı Varlıkların Besi Aşamasında Katlanılan Giderlerin Muhasebeleştirilmesi .....	102
III.6.2.7.Büyükbaş Canlı Varlıkların Satış Amaçlı Bulundurulması ve Büyükbaş Canlı Varlığın Satış İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi .....	102
SONUÇ VE ÖNERİLER .....	105
KAYNAKÇA .....	110

**KISALTMALAR DİZİNİ**

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devleti
<b>AICPA</b>	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
<b>BOBİ FRS</b>	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
<b>ÇMVA</b>	: Çiftlik Muhasebe Vergi Ağı
<b>DAP</b>	: Doğu Anadolu Projesi
<b>DİG</b>	: Direkt İşçilik Gideri
<b>FAO</b>	: Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım Örgütü
<b>FASB</b>	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
<b>GAP</b>	: Güney Doğu Anadolu Projesi
<b>GSMH</b>	: Gayri Safi Milli Hasıla
<b>GUD</b>	: Gerçeğe Uygun Değer
<b>GÜG</b>	: Genel Üretim Gideri
<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>IASB</b>	: International Accounting Standards Boards
<b>IASC</b>	: International Accounting Standards Committee
<b>IPSAS</b>	: Kamu Sektörü Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>İMM</b>	: İlk Madde Malzeme
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetim ve Kurumu
<b>KİT</b>	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
<b>KOBİ</b>	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
<b>KVK</b>	: Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>MSUGT</b>	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
<b>NBD</b>	: Net Bugünkü Değer
<b>NGUD</b>	: Net Gerçeğe Uygun Değer
<b>OECD</b>	: Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Örgütü

<b>OGM</b>	: Orman Genel Müdürlüğü
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>THP</b>	: Tekdüzen Hesap Planı
<b>TKDK/IPARD</b>	: Tarımsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜİK</b>	: Türkiye İstatistik Kurumu
<b>UFRS/IFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standardı/International Financial Reporting Standards
<b>UMS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>Yİ ÜFE</b>	: Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi
<b>YÖK</b>	: Yükseköğretim Kurulu

## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> Türkiye’de Yıllar İtibariyle Et Üretimi (Ton) .....	10
<b>Tablo 2:</b> Türkiye’de Yıllar İtibariyle Süt Üretimi (Ton) .....	10
<b>Tablo 3:</b> Türkiye’de Yıllar İtibariyle Büyükbaş Hayvan Sayıları .....	11
<b>Tablo 4:</b> Türkiye’de Yıllar İtibariyle Küçükbaş Hayvan Sayıları .....	12
<b>Tablo 5:</b> Avcılık ve Yetiştiricilik Üretimi Fazla Olan Türler .....	14
<b>Tablo 6:</b> Tarla Bitkileri .....	15
<b>Tablo 7:</b> Bahçe Bitkileri .....	16
<b>Tablo 8:</b> Türkiye’de Yıllar İtibariyle Arıcılık Verileri .....	18
<b>Tablo 9:</b> Türkiye’de Yıllar İtibariyle İpekböcekçiliği Verileri.....	19
<b>Tablo 10:</b> Yıllara Göre Kanatlı Verileri.....	20
<b>Tablo 11:</b> Türkiye’de Yıllara Göre Kanatlı Hayvan Eti ve Yumurta Üretim Miktarları....	21
<b>Tablo 12:</b> Dünya Su Ürünleri Üretimi .....	21
<b>Tablo 13:</b> Türkiye Su Ürünleri Üretimi .....	22
<b>Tablo 14:</b> En Çok Su Ürünleri Üretimi Yapan Ülkelerin Üretim Miktarları (Milyon Ton) .....	22
<b>Tablo 15:</b> Dünya Hayvan Varlığı (1.000 baş) .....	30
<b>Tablo 16:</b> Ülkelerin Süt Üretimi (1.000 Ton).....	30
<b>Tablo 17:</b> Ülkelerin Et Üretimleri (1.000 Ton) .....	31
<b>Tablo 18:</b> Et Üretimi ve Uluslararası Ticaret Toplam Et İstatistikleri .....	31
<b>Tablo 19:</b> FAO Et Fiyat Endeksleri .....	32
<b>Tablo 20:</b> Türkiye’de Süt Amaçlı Beslenen Sığır Irkları .....	33
<b>Tablo 21:</b> Kesilen Hayvan Sayısı (Baş).....	34
<b>Tablo 22:</b> Sağılan Hayvan Sayısı (Baş) .....	35
<b>Tablo 23:</b> Sağılan Hayvan Başına Ortalama Süt Üretim Miktarı (Kg) .....	35
<b>Tablo 24:</b> Sağılan İnek Miktarı, Süt Üretim Miktarı ve İnek Başına Ortalama Süt Verimleri .....	36
<b>Tablo 25:</b> Büyükbaş Et Üretimi.....	37
<b>Tablo 26:</b> IPARD II Programı Kapsamında Desteklenecek Sektörler ve Destek Bütçesi (2014-2020).....	45
<b>Tablo 27:</b> Bazı Canlı Varlıklar İçin VUK’da Belirlenen Faydalı Ömürleri .....	48
<b>Tablo 28:</b> BOBİ FRS ve Tam Set TMS Uyumluluk Düzeyi .....	51

<b>Tablo 29:</b> TMS'ye Göre Büyükbaş Hayvanların Sınıflandırılması.....	61
<b>Tablo 30:</b> BOBİ FRS ve Tam Set TMS Uyumu.....	73
<b>Tablo 31:</b> BOBİ FRS ve Tam Set TMS Kapsamındaki Özellikli Düzenlemeleri Uygulayacak Olan İşletmeler .....	74
<b>Tablo 32:</b> Tarımsal Faaliyetler Açısından BOBİ FRS, VUK ve TFRS/TMS Karşılaştırma .....	74
<b>Tablo 33:</b> Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirme Sürecinin TMS-41 ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması .....	75
<b>Tablo 34:</b> İllere Göre Büyükbaş ve Küçükbaş Hayvan Sayıları (2019 Yılı).....	78
<b>Tablo 35:</b> İllere Göre Büyükbaş ve Küçükbaş Hayvan Türlerinin Karşılaştırılması (2019 Yılı) .....	79
<b>Tablo 36:</b> İllere Göre Süt Üretimi (2019 Yılı).....	79
<b>Tablo 37:</b> İşletme-Z'nin Dönem Başında Bulunan Hayvan Sayısı .....	81
<b>Tablo 38:</b> İşletme-Z'nin Maddi Duran Varlıklar Bilgileri.....	81
<b>Tablo 39:</b> İşletme-A'nın Dönem Başında Bulunan Hayvan Sayısı .....	82
<b>Tablo 40:</b> İşletme-A'nın Maddi Duran Varlıklar Bilgileri .....	82
<b>Tablo 41:</b> Et Üretimi Yapan İşletmedeki İneklerin Değerlemesi .....	90
<b>Tablo 42:</b> Et ve Süt Üretimi Yapan İşletme'nin Değerlemesi .....	101

**GRAFİK LİSTESİ****Grafik 1:** Bitkisel Ürünlerin Yeterlilik Dereceleri (Milyon Ton) ..... 8**ŞEKİL LİSTESİ****Şekil 1:** BOBİ FRS Uygulaması İçin Gereken Şartlar ..... 50



## GİRİŞ

Tarım, geçmişten günümüze kadar pek çok ülkenin geçim kaynağı olmuştur. İnsanoğlu beslenme, korunma, barınma vb. amacıyla hayatı boyunca tarım ve hayvancılık ile iç içe olmuştur. Tarımsal faaliyetler; bitkisel ürünlerin ve hayvansal ürünlerin üretimi ve üretilen su ürünlerinin yarı mamul ve mamul olarak meydana getirilmesi sürecidir. Tarımsal üretimin en önemli amacı, en az girdi ile en fazla ürünün meydana getirilmesidir. Ancak çağın getirdiği değişimlerle üretimin kaliteli, güvenilir ve sağlığa uygun yapılması yeni amaçlarını oluşturmaktadır (Almaca, 2014: 56).

Türkiye’de ulusal gelirin ve istihdamın önemli bir bölümünü oluşturan tarım sektörü, ülke ekonomisine büyük katkı sağlamasına rağmen tarım faaliyetleri ve hayvancılık sektörü uzun zaman boyunca muhasebe/finansal açıdan ihmal edilmiştir. Bu durumun başlıca sebepleri arasında, tarım ve hayvancılıkla az gelişmiş ülkelerin ilgilenmesi, ekonomiyi yönlendiren güçlü ülkelerin bu konu üzerinde herhangi bir çalışma yapma gereksinimi duymamaları gösterilebilir. Tarım ve hayvancılık sektörüyle ilgilenen işletmeler genellikle küçük yapıdaki aile işletmeleri olmasından dolayı sektörün terk edilmesi endişesiyle vergilendirilmek istenmemesi gibi nedenler tarım alanında muhasebe sürecini yavaşlatmıştır. Günümüzde ise giderek büyük ölçeklerde kurulan ve uluslararası sektörde yatırımlar yapan işletmelerin oluşması ile muhasebe alanında tarım ve hayvancılık sektörü önemli hale gelmiştir.

Türkiye’deki tarım faaliyetlerini düzenlemek amacıyla 1999 yılında International Accounting Standards Committee (IASC), uluslararası muhasebe standardı taslağını yayınlamış ve taslak hakkında ilgili kişilerden yorum ve öneriler yapılmasını istemiştir. 2000 yılında UMS-41 standardı yayınlanmış ve 01.01.2003 tarihinde uygulanmaya geçmiştir. 22.05.2008, 01.01.2009 ve 30.06.2014 tarihlerinde gerekli düzeltmeler yapılarak UMS-41 günümüzdeki halini almıştır. 24.02.2006 tarihinde 26090 sayılı Resmî Gazetede TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı adıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) tarafından da yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Bu standartta canlı varlıklar ve tarım ürünlerinin değerlendirilmesiyle ilgili olarak gerçeğe uygun değer (GUD) yaklaşımı benimsenmiştir (Doğan ve Arslan, 2018: 1049). Bu standardın, Uluslararası Finansal

Raporlama Standartları (UFRS)'de meydana gelen değişikliklere paralel olarak KGK tarafından 15.01.2019 tarihinden sonra değişiklikler yapılmış ve yayınlanmıştır.

Çalışma üç bölümden oluşmakta olup, çalışmanın birinci bölümde tarımsal faaliyetler ve canlı varlıkların türleri açıklanarak, et ve süt üretimi hakkında genel bilgiler verilmiştir. İkinci bölümde ise dünyada ve ülkemizde tarım sektörü ile ilgili yapılan çalışmalar ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde ise TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve standarda göre muhasebeleştirilmesi ile değerlemesi, tarımsal faaliyetlerin VUK açasından muhasebeleştirilme süreci ve değerlemesi ele alınmıştır. Ayrıca BOBİ FRS açıklanıp VUK ve TMS ile karşılaştırılması yapılmıştır. Hayvancılık sektörü ile ilgili şletmelerden elde edilen bilgiler doğrultusunda VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS ile ilgili çalışma gerçekleştirilmiştir.

## I.BÖLÜM

### TARIMSAL FAALİYETLER

Çalışmanın ilk bölümünde, tarımsal faaliyetlerin özellikleri ve türleri açıklanmıştır. Canlı varlıklar yedi başlık halinde ele alınmaktadır. Tarımsal faaliyetler ile ilgili et ve süt üretimi başlığı altında, dünyada ve ülkemizde gerçekleştirilen et ve süt üretimi hakkında bilgiler verilmiştir.

#### I.1.Tarımsal Faaliyetler

Tarım, insanoğlunun en eski üretim faaliyetleri arasında yer almaktadır. Tarımsal faaliyetler genellikle toprağın işlenmesi, tohum ekimi ve mahsulün hasat edilmesi faaliyetleri olarak ifade edilmektedir. Ancak günümüz tarım faaliyetleri değerlendirildiğinde, bu tanım yetersiz kalmaktadır (Çevik ve Kırılıoğlu, 2016: 696). Bu bakımdan tarım, insanların tüketim ihtiyaçlarında ya da daha fazla yeni ürün meydana gelmesinde kullanılan mahsullerin üretimi için bitki ve hayvanların biyolojik değişimlerinin yönetimi şeklinde tanımlanmaktadır (Ağca ve Sağlam, 2009: 1087). Gelir Vergisi Kanunu'na göre tarım; *“arazi, deniz, nehir ve göllerde ekim, dikim, bakım ve üretim ıslah yolları ile ya da doğrudan doğruya doğadan yararlanmak suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricilerini tarafından korunmasını, taşınmasını, satılmasını ya da bu mahsullerden sair bir şekilde yararlanılması”* şeklinde tanımlanmaktadır (Gelir Vergisi Kanunu, md 52).

Tarım sektörü; insanoğlunun tarihin ilk yıllarında besin ihtiyaçlarını karşılamak için buldukları bitki ve hayvanlardan faydalanırken, günümüzde farklı iş alanlarında özellikle gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde modern bir sektör halinde kullanılmaktadır (Antepli, 2014: 5). Diğer sektörler ile kıyaslama yapıldığında tarım sektöründe, üretim, tedarik, pazarlama işleyişinde değişiklikler olduğu bilinmektedir. Tarım sektörü, insanoğlunun en temel ihtiyacı olarak bilinen gıda ihtiyacının üretilmesi ile halka hizmet veren ve ekonomiye katkıda bulunan önemli bir sektördür (Yazan ve Kaya, 2011: 27). Tarım Kanununa göre, tarımsal işletme; *“bitkisel, hayvansal ya da su ürünlerinin üretimini yapmak amacıyla üretim*

*faktörlerini kullanıp tarımsal faaliyetlerini yapan ya da depolama, muhafaza ve pazarlamaya yönelik faaliyetler içerisinde olan işletme” olarak tanımlanmaktadır (Tarım Kanunu, md 3).*

Tarım sektörü ile uğraşan işletmeler, muhasebenin genel ilkelerini uygularken, diğer sektör işletmelerinden göstermiş olduğu farklılıklar ışığında geliştirilmiş tarım faaliyetine özel kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve analiz işlemlerini gerçekleştirmektedir (Öztürk ve Ünkaya, 2019: 46).

### **I.1.1.Tarımsal Faaliyet Kavramı**

Tarımsal Faaliyet kavramı oldukça geniş faaliyet grubunu içerisinde barındırmaktadır. Tarımsal faaliyetler; satışa ya da geri dönüştürmeye konu olan her türlü canlı varlıkların tarım ürününe ya da başka canlı varlıklara dönüştürülme durumu ve bir işletme tarafından hasadın gerçekleştirilmesi olarak tanımlanmıştır (Şensoy, 2014: 10).

Başka bir tanıma göre tarımsal faaliyetler; bitkisel ve hayvansal üretimin yapılması için toprağın ve tohumun işlenmesi, ortaya çıkan ürünleri de tam ve yarı mamul olarak kullanıma uygun hale getirilmesi şeklinde tanımlanabilir. Buna göre tarımsal faaliyet (Tunçez, 2011: 313):

- Bitkisel üretim
  - Hayvansal üretim
  - Tarım ürünleri teknolojisi
- şeklinde ayrılmıştır.

Aşağıda tarımsal faaliyetler ile ilgili tanımlara yer verilmektedir (Okutmuş ve Kural, 2015: 256, Doğan ve Arslan, 2018: 1050).

**Tarımsal Ürün:** İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür.

**Canlı Varlık:** Yaşayan hayvan veya bitkidir.

**Hasat:** Ürünün canlı varlıklardan ayrılması ya da canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir.

**Canlı Varlık Grubu:** Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur. Hayvan ve bitki toplulukları yaşına, türüne, cinsine göre sınıflanabilmektedir.

**Biyolojik Dönüşüm:** Canlı varlıklarda niteliksel/niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve dölleme sürecidir. Biyolojik dönüşüm aşağıdaki sonuçlara yol açmaktadır (Lefter ve Roman, 2007: 16):

- Miktarın artırılması veya kalitesinde meydana gelen değişiklikler,
- Miktarı azaltılarak dejenerasyon veya kalitenin bozulması,
- Ek canlı hayvanlar yaratarak üreme (yün, süt vb.).

**Satış Maliyetleri:** Bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlere (finansman maliyeti ve gelir vergisi hariç) denir (Akbaba, 2015: 84).

Tarımın kendine özgü doğal ve sosyoekonomik nitelikleri sebebiyle serbest piyasa şartları esas alındığında eksik olarak işlevlerini yerine getirdiği görülmektedir. Bu durumda ilgili sektörün işlevlerini yerine getirmesi için devletlerin dolaylı veya dolaysız olarak tarıma müdahale etmesi şarttır. Tarımın bu işlevlerinde (Antepli, 2014: 7):

- İnsanın temel ihtiyacı içerisinde en önemlisi olan gıda ihtiyacını sağlama,
- Sanayi sektörü için hammadde üretimini sağlama,
- Toplumun ruhsal sağlığını dengede tutma,
- Kalkınma için finansman sağlama,
- Ülke kalkınması için tarım ürünlerinin ticareti anında ortaya çıkan katma değer kaynak sağlama,
- Tarım sektörünün dışında kalan sektörlere işgücü alanında katkıda bulunma gibi unsurlar görülmektedir.

### **I.1.2.Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri**

İnsanoğlunun göçebe yaşamı terk edip yerleşik yaşama geçmesinde en önemli faktör tarımsal faaliyettir. İhtiyaçlar hiyerarşisinde en temel unsur olan beslenme, tarımsal faaliyetle gerçekleştiği için insanlar tarih boyunca tarımsal faaliyetlerle iç içe bir yaşam sürdürmüştür. Zamanla tarımsal faaliyet toplumsal önemini arttırarak geliştirilmiştir (Antepli, 2014: 9). Tarımsal faaliyetlerin genel özellikleri aşağıdaki gibidir.

**Değişim Kapasitesi:** Tarımsal faaliyetleri içeren ürünün canlı olması ve biyolojik dönüşümünü tamamlayabilir olmasıdır. Buna göre değişim kapasitesi, canlı bitki ve hayvanların biyolojik dönüşüme sahip olma özelliğini ifade etmektedir (Gökgöz ve Yılmaz, 2015: 303). Bir fidanın önce dikiminin yapılması sonra ağaç olması ve belli bir zaman geçtikten sonra da ağacın meyve vermesi değişim kapasitesine örnek olarak verilebilir.

**Değişimin Yönetilmesi:** Bir canlının korunarak biyolojik dönüşümünün yapılmasıdır. Bir canlı varlığın biyolojik değişimini gerçekleştirirken bulunduğu ortamdaki ışığı, sıcaklığı veya nem oranının değiştirilmesi değişiminin yönetilmesine örnek olarak verilebilir. Ancak okyanustan balık avı yapılması veya ormandaki ağaçların kesilmesi yönetilmeyen kaynaklar olduğu için tarımsal faaliyetler kapsamına alınmamaktadır (Hacıhasanoğlu ve Ünlü, 2017: 396).

**Değişimin Ölçülmesi:** Bir canlı varlığın biyolojik dönüşümünün gerçekleşmesinden sonra kalitesinde (örneğin canlının genetiği, yoğunluğu, olgunluk süreci, yağ miktarı, protein içeriği) ya da miktarında (örneğin ağırlığı, hacmi, tomurcuk sayısı ve fiber uzunluğu) meydana gelen değişikliğin düzenli olarak ölçülmesi olarak tanımlanmaktadır (Yılmaz, 2014: 235).

**Biyolojik Dönüşüm:** Canlı bir hayvan ya da bitkide tarımsal ürün ya da aynı sınıf biyolojik varlıkta, çoğalmaların meydana gelmesi veya kalitesinde ve miktarında değişimler sonucu meydana gelen büyüme, bozulma, üretim ve hayat verme sürecine biyolojik dönüşüm denir.

Yukarıda yer alan tarımsal faaliyetlerin özelliklerinin yanı sıra tarımsal faaliyetler diğer sektörlerden ayrı olarak aşağıdaki özelliklere de sahiptir. Tarım sektörünü diğer sektörlerden ayıran bu özellikler (Antepli, 2014: 11);

- Arz esnekliğinin olması,
- Üretim tekniklerinin geliştirilebilme olanaklarının sınırlı olması,
- İklim şartlarının belirleyiciliği,
- Üretici Rantının belirsizliği,
- İş bölümü ve uzmanlaşmaya elverişli olmaması,
- İktisadi krizlere karşı direncinin yüksek olması,
- Tarımsal işletmenin fiyat üstlenicisi olmaması,
- Maliyetlerin hesaplanması,
- Tarımsal üretimin mecburiyeti,
- Çıktının canlı varlık olma özelliğidir.

### **I.1.3.Tarımsal Faaliyet Türleri**

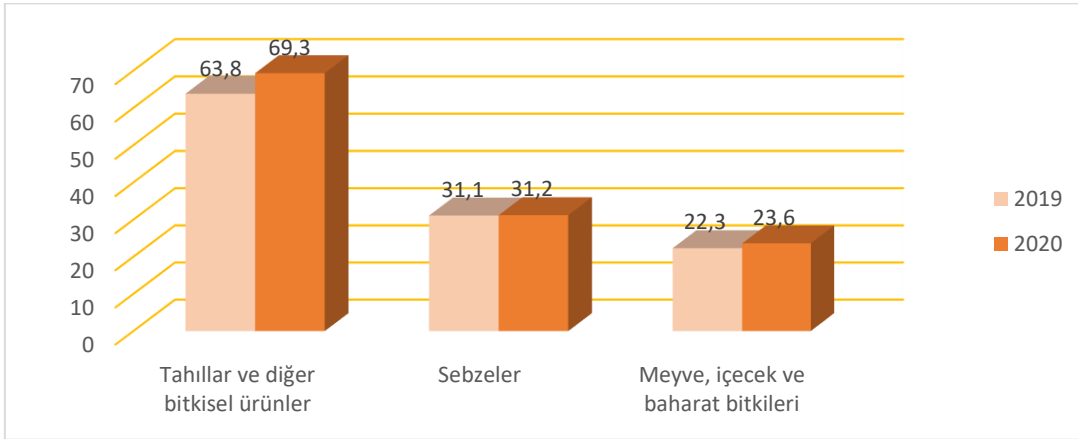
Dünyada tarım sektörünü önemli hale getiren temel nedenler arasında son dönemlerde gerçekleşen iklim değişiklikleri ve nüfus artışı yer almaktadır. Bunun yanında gıda üretimi ve tüketimi ile doğrudan ilgisi bulunan tarım sektörü, işgücünün yüksek değerler göstermesi, milli hasılaya katkı sağlaması ve sanayi sektörüne hammadde sağlaması ile önemliliğini daha da arttırmaktadır (Aksoylu, 2013: 67). Tarımsal üretimin en önemli amacı, en az girdi ile en fazla ürünün meydana getirilmesidir. Ancak çağın getirdiği değişimlerle üretimin kaliteli, güvenilir ve sağlığa uygun yapılması yeni amaçlarını oluşturmaktadır (Almaca, 2014: 56). Ülkemizde ulusal gelirin ve istihdamın önemli bir bölümünü oluşturan tarım sektörü, ülke ekonomisine büyük katkı sağlamaktadır. Tarım sektörü içerisinde yer alan tarımsal faaliyetler, kapsamlı bir faaliyet grubunu içermektedir. Üretim yapısı açısından bu faaliyetler dört grupta incelenmektedir. Bunlar (Aksoylu, 2013: 67);

- Bitkisel (sebze, meyve ve tarla bitkileri) Üretim,
- Hayvansal (süt, yumurta ve et vb.) Üretim,
- Orman Ürünleri Üretimi,
- Su Ürünleri (balık ve diğer deniz ürünleri) Üretimidir.

#### **I.1.3.1.Bitkisel Üretim**

Ülkemiz bulunduğu coğrafi konumu gereği değişik bölgelerde farklı türlerde ürünler yetiştirilmeye elverişlidir. 2000 yılında Tarım Bakanlığı'nın yapmış olduğu çalışmaya göre, tarım faaliyetleri içinde ilk sırada yer alan bitkisel üretim; üretim potansiyelini yeterince gerçekleştirmediği için verimi düşük kalmaktadır (Demirkol, 2006: 15). Bitkisel üretim, tarla ürünleri ve bahçe bitkileri olmak üzere iki grupta incelenmektedir (Cihangir, 2010: 4).

Bitkisel üretim, toprak kullanarak başka türdeki bitki çeşitlerini yetiştirip ürünü meydana getirme sürecidir. Ülkemizde toprak yapılarının bölgelere göre farklılıklar göstermesi ve iklimde meydana gelen değişiklikler nedeniyle farklı farklı ürünler yetiştirilmesine imkân sağlamaktadır. Ülkemizde 1950'li yıllarda bitkisel üretim konusunda önemli bir artış görülmüştür. Meydana gelen bu artışın sebebi olarak, tarımsal girdi, teknolojinin kullanılması ve yeni tarım alanlarının oluşturulması gösterilmektedir (Antepli, 2014: 15). Günümüzde üretimi gerçekleştirilen bitkisel ürünlerin dereceleri aşağıda yer alan Grafik 1'de belirtilmiştir.

**Grafik 1:** Bitkisel Ürünlerin Yeterlilik Dereceleri (Milyon Ton)

**Kaynak:** TÜİK, 2021.

2019-2020 dönemine ilişkin tahıl, sebze, meyve ve diğer bitkisel ürünlerin dağılımı TÜİK verilerinden elde edilmiştir. Buna göre; yukarıdaki Grafik 1’de görüldüğü üzere, tahıllar ve diğer bitkisel ürünlerde yurt içi üretim 2019 yılında 63,8 milyon ton gerçekleşmiştir. 2020 yılında ise 69,3 milyon tona yükselmiştir. Toplam sebze üretiminin 2019 yılında 31,1 milyon ton iken 2020 yılında ise önemli bir artış meydana gelmemiştir. Meyve, içecek ve baharat bitkilerinde de 2019 ile 2020 yılı üretiminde önemli bir fark meydana gelmemiştir.

TÜİK’ten alınan verilere göre, 2019 yılı esas alındığında 2020 yılında tahıl ürünleri üretiminde %8,1 oranında artış meydana gelmiştir. 2019 yılına göre buğdayda %7,9, arpada %9,2, dane mısırdaki %8,3, yulafta %18,7, kırmızı mercimekte %5,9, patatesteki %4,4, tütünde %12,2, şeker pancarında %16,3 oranında artış gerçekleşirken, baklada %8,8, ayçiçeğinde %1,6 oranında azalış gerçekleşmiştir. 2020 yılı sebze üretim miktarı ise 2019 yılına göre %0,3 artarak 31,2 milyon tona ulaşmıştır. 2019 yılına göre yumru ve kök sebzelerde %0,7, diğer sebze türlerinde %3,4, domateste %2,8, kuru soğanda %3,6, biberde %4,6 artış gerçekleşmiş, karpuzda %9,8, kavunda %2,9, salatalıkta ise %1,6 oranında azalış gerçekleşmiştir. 2020 yılı meyve üretiminde ise 2019 yılına göre %5,8 oranında artış meydana gelmiştir. Kirazda %9,1, elmada %18,8, çilekte %12,3, şeftalide %7,4, narda %7,3, muzda %32,8, mandalınada %13,3, antep fıstığında %248,7, incirde ise %3,2 oranında artış görülmüştür (TÜİK, 2021).



### **I.1.3.2.Hayvansal Üretim**

İnsanoğlu yaşamı boyunca hayvancılık sektörü ile iç içedir. Hayvancılık, hayvanların ürünlerini ve güçlerini insanlara yararlı şekilde kullanımı amacıyla yetiştirilen evcil hayvanları, bu hayvanların bakımı, beslenmesi, üretimini kapsamaktadır. Hayvansal üretimin kapsadığı alanlar ise; hayvansal üretim ile ilgili temel bilimler, hayvanların yetiştirilmesi, hayvanların beslenmesi, hayvanların ıslah edilmesi, biyoteknoloji, ekonomi ve istatistik, hayvansal ürünler ve pazarlama vb. alanlardır (Antepli, 2014: 18). Hayvansal üretim içerisinde yer alan bazı ürünler arasında beyaz et, kırmızı et, yumurta, süt ve süt ürünleri, deri ve bağırsak vb. bulunmaktadır. Nüfusun artması ve gelir seviyesindeki yükselme ile hayvansal ürünlere olan talep de artmakta, bu da hayvancılık sektörünün geliştirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır (Cihangir, 2010: 9). Ancak hayvancılık sektöründe, işletme başına düşen hayvan sayısının düşük olması, yem bitkilerinde ekim alanlarının yetersizliği, hayvan hastalıklarının etkisi, üreticilerin hayvan sektörü hakkında yetersiz bilgi sahibi olması gibi nedenlerin bulunması verimlilik düzeyinin istenilen seviyeye çıkmasına engel olmaktadır (Demirkol, 2006: 16).

Hayvansal üretim, ülkemizin tarımsal üretim içerisinde Avrupa ülkeleri ile kıyaslandığında daha düşük paya sahiptir (Akpınar ve diğ. 2011: 11). Tarım faaliyet türlerinde hayvansal üretim, %23'lük payı ile ülkemizde bitkisel üretimden sonra ikinci en önemli tarımsal üretim çeşididir (Antepli, 2014: 18). Türkiye'de geçmiş verilere bakıldığında 1995 yılında sığır mevcudunun 1,7 milyonunu kültür ırkı sığırlar oluşturmaktadır. 2009 yılına kadar olan dönemde yerli ırk mevcudu yaklaşık 3 milyon azalırken, kültür ırkı 2 milyon artmıştır. Melez sayısında ise önemli bir değişiklik görülmemiştir (Uzundumlu, 2012: 42). 2019 yılında ise toplam 18 milyon sığır varlığının %48'ini kültür ırkı, %43'ünü melez ırk ve %9'unu yerli ırk oluşturmaktadır (tigem.gov.tr, 2020).

TÜİK verilerine göre, 2018 yılına göre Türkiye'nin toplam süt üretimi miktarı 2019 yılında %3,8 artış göstermiştir. Bu miktarda inek sütü payı %90,5, koyun sütü payı %6,6, keçi sütü %2,5 ve manda sütünün payı %0,3'tür. Et üretimi ülkemizin en önemli geçim kaynaklarından biri olarak bilinmektedir. Aşağıda Tablo 1'de Türkiye'de yıllar itibariyle kırmızı et üretimi verilmiştir.

**Tablo 1:** Türkiye’de Yıllar İtibariyle Et Üretimi (Ton)

YIL	SIĞIR	KOYUN	KEÇİ	MANDA	TOPLAM
2013	869.292	102.943	23.554	366	996.155
2014	881.999	98.978	26.770	526	1.008.272
2015	1.014.926	100.021	33.990	326	1.149.262
2016	1.059.195	82.485	31.011	351	1.173.042
2017	987.482	100.058	37.525	1339	1.126.403
2018	1.003.859	100.831	13.603	402	1.118.695
2019	1.075.479	109.382	16.536	73	1.201.469

**Kaynak:** TÜİK, 2021.

Tablo 1’de görüldüğü üzere, 2013-2016 dönemleri arası toplam kırmızı et üretiminde artış söz konusu iken 2016 yılından sonra azalma söz konusu olmuştur. 2013-2016 dönemi arasında sığır eti ile elde edilen et üretiminin arttığı yukarıdaki Tablo 1’de görülmektedir. Koyun eti, keçi eti ve manda eti üretiminde dalgalı bir seyir izlemektedir. 2018 yılında ise sığır ve koyun sayısında meydana gelen artış 2019 yılında da devam etmektedir. 2013-2019 dönemleri arasında en fazla azalış ise keçi eti üretiminde görülmüştür.

**Tablo 2:** Türkiye’de Yıllar İtibariyle Süt Üretimi (Ton)

Yıl	İnek	Koyun	Keçi	Manda	Toplam
2015	8.933.807	41.141	56.286	1.335	9.032.569
2016	9.213.844	35.117	53.884	1.554	9.304.399
2017	9.104.218	27.407	42.489	1.574	9.175.688
2018	10.033.452	35.966	49.163	2.439	10.121.020
2019	9.565.310	31.473	40.540	2.388	9.639.711
2020	9.841.522	31.313	46.994	1.674	9.921.503

**Kaynak:** TÜİK, 2021.

Yukarıdaki Tablo 2’de 2015-2020 yılları arasında Türkiye’de yıllar itibariyle süt üretimi ton bazında gösterilmektedir. Buna göre, ülkemizde en çok süt üretimi inekten elde edilmektedir. 2015 yılında 8.933.807 ton iken 2020 yılında 9.841.522 tona ulaşmıştır. Koyun sütü üretimi 2020 yılı baz alındığında, 2015 yılına göre önemli miktarda azalış meydana gelmiştir. 2015 yılında 41.141 ton olan koyun sütü, 2020 yılında 31.313 tona düşmüştür. Keçi sütünde de önemli miktarda azalış görülmektedir. 2015 yılında 56.286 ton olan keçi sütü, 2020

yılında 46.994 tona düşmüştür. Manda sütünde ise, 2015-2019 dönemi arasında bir artış meydana gelirken, 2020 yılında ise azalış olduğu görülmektedir. Toplam süt üretimi 2015 yılında 9.032.569 ton iken, 2020 yılında 9.921.503 tona ulaşmıştır.

### I.1.3.2.1.Büyükbaş Hayvancılık

Ülkemizde hayvancılıkta da bitkisel üretimdeki gibi çeşitlilik fazladır. Tarım işletmelerinde hayvancılık bitkisel üretimle iç içe yürütülmektedir (Antepli, 2014: 20). Aşağıda Tablo 3 ve Tablo 4'te büyükbaş hayvan varlığı ile küçükbaş hayvan varlığı kıyaslandığında küçükbaş hayvan varlığının daha fazla ağırlık gösterdiği görülmektedir.

**Tablo 3:** Türkiye’de Yıllar İtibariyle Büyükbaş Hayvan Sayıları

YIL	SIĞIR	MANDA	BÜYÜKBAŞ TOPLAM
2013	14.415.257	117.591	14.532.848
2014	14.223.109	122.114	14.345.223
2015	13.994.071	133.766	14.127.837
2016	14.080.155	142.073	14.222.228
2017	15.943.586	161.439	16.105.025
2018	17.042.506	178.397	17.220.903
2019	17.688.139	184.192	17.872.331
2020	17.965.482	192.489	18.157.971

**Kaynak:** TÜİK, 2021.

Yukarıdaki Tablo 3’te görüldüğü gibi, 2014 yılında bir önceki yıla göre sığır sayılarında düşüş görülmektedir. 2015 yılına bakıldığında yine bir önceki yıla göre sığır sayılarında düşüş görülürken, manda sayısında artış görülmektedir. 2015 yılı sonrası her yıl sığır sayılarında artış meydana gelmiştir. Tablo 3’teki toplam sütununda görüldüğü üzere, 2013-2015 dönemi arasında hayvan sayılarında azalış gerçekleşirken 2016-2020 dönemi arasında hem sığır sayısında hem de manda sayısında artış gerçekleşmiştir.

### I.1.3.2.2.Küçükbaş Hayvancılık

Ülkemiz küçükbaş hayvan varlığı açısından önemli ülkelerden biridir. Küçükbaş hayvancılık sektörüne gereken ilgi verilmemesine rağmen ülkemizdeki hayvansal ürünlerin başta Avrupa ülkeleri olmak üzere dış piyasada rekabet gücünün yüksek olduğu da önemli bir gerçektir (zmo.org.tr, 2021).

**Tablo 4:** Türkiye’de Yıllar İtibariyle Küçükbaş Hayvan Sayıları

YIL	KOYUN	KEÇİ	KÜÇÜKBAŞ TOPLAM
2013	29.284.247	9.225.548	38.509.795
2014	31.140.244	10.344.936	41.485.180
2015	31.507.934	10.416.166	41.924.100
2016	30.983.933	10.345.299	41.329.232
2017	33.677.636	10.634.672	44.312.308
2018	35.194.972	10.922.427	46.117.399
2019	37.276.050	11.205.429	48.481.479
2020	42.126.781	11.985.845	54.112.626

**Kaynak:** TÜİK, 2021.

Yukarıdaki Tablo 4’te görüldüğü gibi, 2015 yılı küçükbaş hayvan varlığı önceki yıla göre artış gösterirken 2016 yılı incelendiğinde, 2015 yılına göre koyun ve keçi sayılarında azalmalar meydana gelmiştir. 2016 yılından sonra koyun ve keçi sayıları her yıl artış göstermektedir. En önemli artış ise 2020 yılında koyun sayısında görülmektedir. 2017 yılında koyun sayısı 33.677.636 iken 2020 yılında koyun sayısı 42.126.781 olduğu görülmektedir.

Koyun sayısındaki söz konusu artışın nedeni, 2018 yılında yapılan devlet teşvikleridir. 2020 yılında ise hem koyun sayısında hem de keçi sayısında artış olduğu görülmektedir.

### I.1.3.3.Orman Ürünleri Üretimi

Orman ürünleri; odun, kâğıt, mobilya ve inşaat gibi birden fazla sektöre hammadde ve yardımcı malzeme sunarak ekonomiye büyük ölçüde katkı sağlamaktadır. Ülke ekonomisine katkı sağlayan ormanlar, yıllar itibariyle plansız ve aşırı kullanımlar sonucunda tahrip edilmiş ve erozyona maruz kalmıştır. Cihangir (2010) tarafından yapılan çalışma sonucuna göre; ülkemizde bulunan toplam arazinin (fundalık ve makilikler dâhil), %27,63’ü koruluk ve orman arazisinden oluşmaktadır (Cihangir, 2010: 9).

Ülkemiz, endüstriyel odun üretiminde bulunan orman varlığı açısından önemli bir yerdedir. 2000 yılında ülkemizde 7,3 milyon m<sup>3</sup> endüstriyel odun üretimi yapılmakta iken, 10,4 milyon m<sup>3</sup> yakacak odun üretilmekteydi. 2003 yılından sonra yakacak odun miktarında azalma olmakla birlikte endüstri ile odun üretiminde artış meydana gelmiştir. 2016 yılında ülkemizde 13,3 milyon m<sup>3</sup> endüstriyel odun üretimi gerçekleştirilmiştir. Söz konusu üretim miktarı Türkiye’nin endüstriyel odun talebini karşılamamaktadır. Ülkemiz orman ürünleri üretim sektöründe son 15 yıl içerisinde 5,5 milyon m<sup>3</sup>/yıl üretimden 8,5 milyon m<sup>3</sup>/yıla ulaşmıştır.

Fakat üretimde meydana gelen artış ihracata gerektiği kadar yansımamış, ithalat ise 4 katı oranında artmış ve 1,18 milyon m<sup>3</sup>'e ulaşmıştır (OGM, 2020).

Türkiye lif levha ve yonga levha sektöründe orman endüstrisinin en hızlı gelişen alt sektörleri arasında yer almaktadır. Yonga Levhacılar Derneği'nin açıkladığı verilere göre ülkemizde lif levha işletmesi 14 adet, yonga levha işletmesi 13 adettir. Sektörün yıllık 11,5 milyon ton odun hammaddesi ihtiyacı bulunmaktadır. Lif levha üretiminde Avrupa'da birinci sırada yer alan Türkiye, dünyada ikinci sıradadır. Yonga levha üretiminde, Avrupa'da üçüncü sırada, dünyada beşinci sıradadır. Ayrıca Laminant parke üretiminde Avrupa'da ikinci sırada, dünyada üçüncü sıradadır. Buna rağmen Türkiye ürettiği levhanın sadece %10-%12 sini ihraç etmektedir. Mobilya endüstrisinde ise yıllara göre azalış görülmektedir (OGM, 2020).

Orman Genel Müdürlüğü (OGM) tarafından açıklanan verilere göre, 2019 yılında toplam 32.600 ton defne üretimi gerçekleşmiştir. 2005 yılında defne ihracatı geliri yaklaşık 12 milyon dolar iken 2019 yılında 40 milyon dolara ulaştığı açıklanmıştır (OGM, 2020).

#### **I.1.3.4.Su Ürünleri Üretimi**

Su ürünleri açısından büyük bir potansiyele sahip olan ülkemizde, kıyı balıkçılığı, su kirliliği, ekolojik dengede meydana gelen değişimler ve kaynak kullanımının bilinçsiz bir şekilde yapılması sonucu su ürünlerinin ekonomiye katkısı oldukça düşüktü (Cihangir, 2010: 9). Bu nedenlere çözüm bulunması ve su ürünleri yetiştiriciliğinde sürdürülebilirliğin sağlanması amacıyla 2004 yılında Su Ürünleri Yetiştiriciliği Yönetmeliği yürürlüğe girmiştir (Demirkol, 2006: 17).

Su ürünleri sektörünün kapsadığı alanlar; deniz /iç sularda bulunan bitkisel ve hayvansal organizmalara, kaynakların doğru kullanımına, su kirliliği, su ürünleri sanayisini, kıyı balıkçılığı, yetiştiriciliği, kooperatifçiliği, ürünlerin pazarlanmasını, ağ imalatını, işleme ve entegre tesislerini, sektörün balıkçı barınağı, gemi inşasını ve bütün sektör faaliyetleri yanı sıra bunların araştırma, geliştirme ve eğitimidir (Çalık, 2015: 4).

Türkiye'de su ürünleri tarım sektörünün alt sektöründe yer alır. Ülkemizde su ürünleri sektörü sürekli olarak yükselme eğilimi göstermektedir. Öyle ki AB'ye ihracatı yapılan tek hayvansal ürün su ürünleridir (Eskin ve Güvemli, 2015: 90). Su ürünleri insanların besin

ihtiyacını karşılaması, sanayi sektörüne hammadde temin etmesi, istihdamın önünü açması ve ihracat gücünü yükseltmesi açısından önemli bir yere sahiptir (Tektüfekçi, 2010: 34).

Ülkemiz 1968’li yıllarda su ürünleri yetiştiriciliğine karasal alanda iç su balık yetiştiriciliği alanı ile başlamıştır. Deniz ortamında ise 1980’li yıllardan sonra ağ kafeslerde levrek ve çipura yetiştiriciliği hızla artmıştır. Kültürel üretim 1986’da 3 bin ton civarındadır. Bu sayı sürekli artış göstermiş ve 1994’te 16 bin tona kadar ulaşmıştır. 2013 yılına kadar ciddi bir artış meydana gelmemiş, sonraki yılda ise 2012 yılına göre %5,8 oranında azalma görülmüştür (Çalık, 2015: 4). 2019 yılında, 2018 yılına göre su ürünleri üretimi %33,1 artarak 836 bin 524 tona ulaşmıştır. Bu üretimin, %44,8’i avcılıkla denizden elde edilmekte, %6,8’i avcılıkla diğer deniz mahsulleri, %3,8’i iç su ürünleri, %44,6’sı ise yetiştiricilikle elde edilmektedir. Su ürünleri üretimi 2018 yılında kişi başına 6,14 kg, 2019 yılında %2 artış ile 6,24 kg düşmektedir (TÜİK, 2020). FAO, su ürünleri yetiştiriciliğini dünyada en çok ilerleyen gıda sektörü olarak seçmiştir (Güney ve Aydın, 2016: 1096).

Stok takviyesi, gıda, süs, sportif ve bilimsel amaçlı olarak yetiştirilen su ürünleri ya da akuakültür; bitkisel ve hayvansal (balık, yumuşakça, kabuklu ve eklembacaklılar) su canlılarının kontrolü ya da yarı kontrollüdür (Tektüfekçi, 2010: 20). Aşağıda Tablo 5’te avcılık ve yetiştiricilikte üretimi en fazla olan su ürünleri dört grup halinde ele alınmaktadır.

**Tablo 5:** Avcılık ve Yetiştiricilik Üretimi Fazla Olan Türler

Deniz Balıkları	Diğer Deniz Ürünleri	İç Su Ürünleri	Yetiştiricilik
Bakalorya	Beyaz Kum Midyesi	Gümüş Balığı	Alabalık
Barbunya	Deniz Salyangozu	Gümüşi Havuz Balığı	Çipura
Çaça	Kırmızı Karides	İnci Kefali	
Hamsi	Pembe Karides	Sazan	
İstavrit	Kalamerya		
Lüfer	Merekkep Balığı		
Mezgit			
Palamut			
Sardalya			
Tekir			

**Kaynak:** TÜİK, 2021.

## I.2.Canlı Varlıklar

Yaşayan bitki veyahut hayvan, canlı varlık olarak adlandırılmaktadır. Bu bağlamda işletmeler canlı varlıkları iki grupta incelemektedir (Ertaş ve diğ.2018: 583):

*Tüketilebilir canlı varlıklar*, canlı haldeyken satılan veya hasat edilen varlıklardır. Et üretimi amacı ile veya canlı satılma amacı ile elde tutulan hayvanlar, çiftliklerde yetiştiriciliği yapılan balıklar, arpa, mısır, buğday vb. mahsuller ve kereste kullanımı için yetiştirilmekte olan ağaçlar örnek gösterilebilir.

*Taşıyıcı canlı varlıklar* ise hayvandan elde edilen süt üretimi, meyve ağaçları, üzüm asmaları ve yakacak odun ihtiyacı için kesilen fakat gövdesi korunmakta olan ağaçlardır.

### I.2.1.Tarla Bitkileri

Tarla bitkileri, arpa, çavdar, yulaf, mısır, pamuk, şeker pancarı vb. gibi bitkileri içerisinde barındırır ve tek yıllık bitkilerdir. Tek yıllık bitkiler olduğu için muhasebeleştirilirken dönen varlıklar içerisinde dahil edilmiştir. Tarla bitkilerinde biyolojik dönüşümün meydana gelmesiyle büyüme, bozulma, tohum oluşumu ve tarımsal ürünler ortaya çıkmaktadır. Aşağıda Tablo 6’da tarla bitkileri; tahıllar, yumru bitkiler, yağlı tohumlar, baklagiller, endüstriyel bitkiler ve yem bitkileri olmak üzere altı başlık halinde gruplandırılmıştır.

**Tablo 6:** Tarla Bitkileri

Tahıllar	Baklagiller	Endüstriyel Bitkiler	Yağlı Tohumlar	Yumru Bitkiler	Yem Bitkileri
Buğday	Bezelye	Tütün	Susam	Kuru Soğan	Korunga
Arpa	Pirinç	Şeker Pancarı	Ayçiçeği	Kuru Sarımsak	Fiğ
Mısır	Mercimek	Pamuk	Keten Tohumu	Patates	Mısır
Pirinç	Mürdümük	Anason	Aspir		Burçak
		Kimyon	Kolza		Üçgül
		Acı Bakla	Soya		Yonca
			Yer Fıstığı		

**Kaynak:** Bozbayır, 2018: 20.

Söz konusu bu tarla bitkileri muhasebeleştirilirken şu yol takip edilmektedir; Tarla bitkilerinin üretimi kısa bir dönem içinde gerçekleştiğinden dolayı işletmenin aktifinde dönen varlıklar grubunda yer almaktadır. KGK’nın yeni yayımladığı taslakta 12 ay içerisinde elden çıkartılacak bitkilerin üretimi esnasında katlanılan giderleri “170 Tarla Bitkileri Hesabına”

borç kaydedilmekte, 12 aydan uzun süreli ekonomik fayda sağlayan bitkiler ise “270 Tarla Bitkileri Hesabına” borç kaydedilmektedir. Hasat işlemi gerçekleştikten sonra söz konusu bitkilerden elde edilen ürünler stoklara alınarak “152 Mamuller Hesabı” borçlandırılır ve karşılığında borçlandırılan tutar “170 Tarla Bitkileri Hesabına” alacak olarak kaydedilmektedir. Bunların yanında söz konusu bitkilerden elde edilecek ürünler hasadı yapılmadan direkt tarlada satılması durumunda satış tutarı “620 Satılan Mamullerin Maliyeti hesabına” borç kaydedilmekte ve karşılığı “170 Tarla Bitkileri Hesabına” alacak olarak kaydedilmektedir. İlgili canlı varlıkların değerlendirme işlemleri esnasında meydana gelen değer artışları ise “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları Hesabına” alacak kaydedilirken karşılığında aynı miktar bu hesaba borç kaydedilmektedir, değerlendirme azalışlarında ise azalan tutar “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları Hesabına (-)” borç kaydedilirken; bu hesaba alacak kaydedilmektedir (kgk.gov.tr, 2020; Bozbayır, 2018: 19).<sup>1</sup>

### I.2.2. Bahçe Bitkileri

Bahçe bitkileri olarak; sebzeler, meyveler, çiçek türleri ve süs bitkileri, bağcılık, çaycılık ve zeytincilik yer almaktadır. Çiçekli bitkiler içerisinde yer alan bahçe bitkileri kapalı tohumlular grubundadır. Bahçe bitkileri yetiştiriciliğinin kapsadığı alanlar fizik ve kimya, matematik, biyoloji, fizyoloji, ekoloji açısından botanik; entomoloji, fitopatoloji ve zooloji ile iç içedir.

**Tablo 7:** Bahçe Bitkileri

Yaprağı Yenen Sebzeler	Meyvesi Yenen Sebzeler	Baklagil Sebzeler	Soğansı Yumru ve Kök Sebzeler	Diğer Sebzeler
Marul	Bamya	Fasulye	Taze Soğan	Karnabahar
Ispanak	Balkabağı	Bakla	Taze Sarımsak	Kuşkonmaz
Nane	Kavun	Bezelye	Havuç	Brokoli
Lahana	Karpuz	Barbunya	Turp	Kültür Mantarı
Kereviz	Biber	Börülce	Yer Elması	
	Domates			
	Patlıcan			

**Kaynak:** Bozbayır, 2018: 20.

<sup>1</sup> Paragrafta yer alan hesap kodları ve hesaplar 13.12.2018 tarihinde KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağında yer alan hesaplardır.



Yukarıda yer alan Tablo 7’de bahçe bitki türleri; yaprağı yenen ve meyvesi yenen sebzeler, baklagiller, soğansu yumru ve kök sebzeler ve diğer sebzeler olarak beş başlık altında incelenmektedir.

Bu bitkiler tek yıllık bitkilerden meydana gelmekte ve bu durumdan dolayı işletmenin aktifinde dönen varlıklar grubunda yer almaktadır. Örneğin, domatesin tohumunun martta ekilmesi mayıs ayında ise fidelerin ekiminin yapılıp, temmuz ayında hasadın yapılmasıyla birlikte faaliyeti tamamlanır. Bu süreç bir yıldan az bir zaman aldığından dolayı domates tek yıllık bitkidir (Nergiz, 2013: 18).

Söz konusu bahçe bitkileri muhasebeleştirilirken takip edilen işlemler; 12 ay içerisinde elden çıkartılacak olan bahçe bitkilerinin üretimi esnasında katlanılan giderler (tohum, gübreleme, ısıtma, sulama gibi) “171 Bahçe Bitkileri Hesaba” borç olarak kaydedilmekte; 12 aydan uzun süre içerisinde ekonomik fayda sağlayacak olan ağaçlar ve ormanlar için katlanılan giderler “271 Ağaçlar Hesabına” borç kaydedilmektedir. Hasat işlemin gerçekleşikten sonra bu bitkilerden elde edilen ürünler stoka alınarak “152 Mamuller hesabına” borç kaydedilmekte ve karşılığında borçlandırılan tutar bu hesaba alacak kaydedilmektedir.

Ayrıca söz konusu bitkilerden elde edilecek ürünler hasadı yapılmadan direkt tarlada satılması halinde satış tutarı “620 Satılan Mamullerin Maliyeti hesabına” borç kaydedilir ve karşılığı “171 Bahçe Bitkileri Hesabına” alacak kaydedilir. İlgili canlı varlıkların değerlendirilmesi esnasında meydana gelen değer artışları ise “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları Hesabının” alacağına kaydedilirken karşılığında aynı miktar bu hesaba borç kaydedilir, değerlendirilmesinde ise azalan tutar “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları Hesabının (-)” borcuna kaydedilirken; bu hesaba alacak kaydedilmektedir (kgk.gov.tr, 2020; Bozbayır, 2018: 20).

### **I.2.3.Kanatlı Hayvanlar**

Tarımın önemli üretim dallarından birisi de hayvansal üretimdir. Tarımda olduğu gibi hayvansal üretimde de mekanikleşme üretim için gereken işlemlerin modern üretim tekniği ile olması gereken zamanda daha kolay ve nitelikli olarak ucuz bir şekilde üretimi yapılmaktadır. Canlı kümes hayvanları; tavuk, hindi, güvercin, deve kuşu, bıldırcın, ördek, kaz vb. olarak sıralanabilir. Canlı kümes hayvanları için önemli olan tek yıllık (bir yıl içerisinde yetiştirilip satılan varlıklar) veya çok yıllık (birden fazla yılda yetiştirilip satılan varlıklar) ayırımının

yapılmasıdır. Türkiye’de kanatlı sektörünün geliştirilmesi için canlı kümes hayvancılığı Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu ile üretim ve tüketim sektöründe gereken ortam oluşturulmuştur. Bu bağlamda canlı kümes hayvancılığı için büyük ölçekli entegre işletmelerinin sayısı artırılmıştır. Aile işletmesi olarak faaliyet gösteren işletmelerin sektöre girmeleri sağlanmış ve yıllık cirosu 4,5 milyar dolar haline gelmiş ve de yaklaşık 2 milyon kişinin istihdamı sağlanmıştır (Nergiz, 2013: 22).

Söz konusu kanatlı hayvanların muhasebeleştirilme işlemlerinin takip edilmesinde; Kendisinden ya da ürününden 12 aydan kısa sürede fayda sağlanan tavuk, bıldırcın, hindi vb. kanatlı canlı varlıklar ile arıcılık faaliyetinde katlanılan giderler “174 Kanatlı Hayvanlar Hesabında” izlenmekte, 12 aydan daha uzun sürede fayda sağlanan tavuk, bıldırcın vb. kanatlı canlı varlıklar için katlanılan giderler “274 Kanatlı Hayvanlar Hesabında” izlenmektedir. Raporlama döneminde ortaya çıkan artışlar “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları Hesabının” alacağına kaydedilirken karşılığında aynı miktar bu hesaba borç kaydedilir. Değerleme azalışlarında ise azalan tutar “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları Hesabının (-)” borcuna kaydedilirken; bu hesaba alacak kaydedilmektedir (kgk.gov.tr, 2020; Bozbayır, 2018: 19).

Arıcılık ve ipek böcekçiliği, kanatlı hayvanlar içerisinde yer almaktadır. Tablo 8’de yıllar itibariyle arıcılık verileri yer almaktadır.

**Tablo 8:** Türkiye’de Yıllar İtibariyle Arıcılık Verileri

YIL	Eski Arılı Kovan (Adet)	Yeni Arılı Kovan (Adet)	Toplam (Adet)	Bal Üretimi (Ton)	Bal Mumu (Ton)
2013	183.265	6.458.083	6.641.348	94.694	4.241
2014	193.825	6.888.907	7.082.732	103.525	4.053
2015	222.635	7.525.652	7.748.287	108.128	4.756
2016	220.882	7.679.482	7.900.364	105.727	4.440
2017	194.406	7.796.666	7.991.072	114.471	4.488
2018	203.922	7.904.502	8.108.424	107.920	3.987
2019	198.992	7.929.368	8.128.360	109.330	3.971
2020	222.152	7.956.933	8.179.085	104.077	3.765

**Kaynak:** TÜİK, 2021.

Yukarıda yer alan Tablo 8’e göre, arı üretiminde eski arılı kovan sayısında 2016 yılında 2015 yılına göre azalma görülmektedir. Bu azalma 2017 yılında da devam etmiş, 2018 yılında

artış meydana gelmiştir. Yeni arılı kovan sayısı az da olsa her yıl artış göstermiştir. Bal üretiminde 2018 yılında 2017 yılına göre azalma meydana gelmiştir. Bu nedenle bal veriminde ciddi oranda azalış görülmektedir. 2019 yılında ise bal üretiminde tekrar artış görülmekte ancak 2020 yılında önemli miktarda azalış görülmektedir. 2019 yılı baz alındığında, 2020 yılında bal üretimi %4,8 azalış göstermekte, bal mumu üretimi %5,2 azalış göstermekte, eski kovan sayısı %11,6, yeni kovan ise %0,3 artış göstermektedir. Aşağıda yer alan Tablo 9’da yıllar itibariyle ipekböcekçiliği verileri yer almaktadır.

**Tablo 9:** Türkiye’de Yıllar İtibariyle İpekböcekçiliği Verileri

Yıl	Köy Sayısı	Hane Sayısı	Açılan Kutu	Yaş Koza Üretimi
2013	328	2.348	5.266	121
2014	343	1.760	3.738	80
2015	474	1.956	4.674	115
2016	576	2.001	5.303	103
2017	659	2.128	5.686	102
2018	693	2.210	6.238	94
2019	675	2.062	5.890	90
2020	662	1.965	5.775	90

**Kaynak:** TÜİK, 2021.

Yukarıda Tablo 9’da verilen bilgilere göre, ipekböcekçiliği yetiştiriciliğinde 2014 yılı esas alındığında yaş koza üretiminde her yıl azalma görüldüğü, açılan kutu sayısında ise 2016 yılına kadar azalma görüldüğü ve bu durumun 2016 yılında değişmeye başladığı görülmektedir. 2016 yılından sonra köy sayısında az da olsa bir artış söz konusudur. Yaş koza üretiminde 2013-2019 yılları arasında ciddi azalma söz konusudur. 2014 yılından 2018 yılına kadar köy sayısı, hane sayısı ve açılan kutu sayısı ise az da olsa her yıl artış göstermiştir. Fakat bu durum 2019 yılında azalma olarak seyrini değiştirmiştir. 2019 yılı baz alındığında, 2020 yılında yaş koza üretiminin değişmediği görülmekte, köy sayısının %1,9 oranında azalarak 662’ye indiği görülmekte, hane sayısının ise %4,7 azalarak 1965’e indiği görülmektedir.

Aşağıda Tablo 10’da yıllara göre kanatlı hayvanların verileri yer almaktadır. Kanatlı hayvanların damızlık için ne kadar ayrıldığı, ticari etlik için ve ticari yumurtacılık için ne kadar ayrıldığı Tablo 10’da gösterilmiştir.

**Tablo 10: Yıllara Göre Kanatlı Verileri**

YIL		Kuluçkahane	Damızlık	Ticari Etlik	Ticari Yumurtacı	Toplam
2013	İşletme sayısı	80	322	9.444	994	10.840
	Kümes sayısı	-	2.086	13.505	3.103	18.694
2014	İşletme sayısı	80	341	9.782	1.046	11.328
	Kümes sayısı	-	2.237	14.360	3.141	19.738
2015	İşletme sayısı	75	354	9.676	1.113	11.296
	Kümes sayısı	-	2.390	14.415	3.229	20.034
2016	İşletme sayısı	62	357	7.834	1.698	10.017
	Kümes sayısı	-	2.351	12.534	3.616	18.501
2017	İşletme sayısı	72	374	7.717	2.053	10.280
	Kümes sayısı	-	2.304	12.490	4.025	18.819
2018	İşletme sayısı	75	367	7.655	2.715	10.879
	Kümes sayısı	-	2.388	12.542	5.066	19.996
2019	İşletme sayısı	74	338	7.807	2.837	10.992
	Kümes sayısı	-	2.439	12.725	5.058	20.222

**Kaynak:** TÜİK, 2021.

Yukarıda yer alan Tablo 10'da görüldüğü üzere işletmelerin kuluçkahane işletmesi sayılarında yıllar içinde çok fazla bir değişim yoktur. 2013-2015 dönemi arasında damızlık kanatlılar işletmesi artış göstermiş ancak 2015-2017 dönemi arasında azalma meydana gelmiştir. Ticari etlik işletmesi sayısında da 2013- 2015 döneminde artış meydana gelirken 2016-2017 yıllarında azalış meydana gelmiştir. Ticari yumurtacılık işletmesinde ise az da olsa yıllar itibariyle artış olduğu görülmektedir. 2019 yılında diğer yıllara göre az da olsa toplamda artış görülmektedir. 2018 Kasım ayında kümes hayvanı üretimi istatistiklerine göre; tavuk yumurtası üretimi Kasım ayında Ekim ayına göre %2,3 azalma gösterirken, 2017 yılına göre %0,1 artış gösterdiği tespit edilmiştir. Kesilen tavuk sayısı ise 100 milyondur. 2019 yılında ise kümes hayvan sayısı %2,9 oranında azalma göstermiştir. 2018 yılında 359.217.862 olan kümes hayvan sayısı, 2019 yılında 348.784.885 baş olmuştur.

Aşağıda yer alan Tablo 11'de yıllara göre kanatlı hayvan eti ve yumurta üretim miktarları yer almaktadır. Buna göre, 2015 yılı incelendiğinde, bir önceki yıla göre hem yumurta üretiminde hem de kanatlı ette azalmalar meydana gelmiştir. 2015 yılından sonra yumurta üretimi 16.726 tondan 18.098 tona ulaşmıştır. 2019 yılına kadar da yumurta üretiminde artış meydana gelmiştir. Kanatlı et üretiminde ise 2016 yılında 1.879.018 ton üretimden 2019 yılında 2.138.451 ton üretime ulaşılmıştır. 2020 yılında ise yumurta üretimi ve kanatlı et üretimi 2019 yılına göre cüzi bir azalış göstermiştir.

**Tablo 11:** Türkiye’de Yıllara Göre Kanatlı Hayvan Eti ve Yumurta Üretim Miktarları

Yıl	Yumurta Üretimi (Ton)	Kanatlı Eti (Ton)
2013	16.497	1.758.363
2014	17.145	1.894.669
2015	16.726	1.909.276
2016	18.098	1.879.018
2017	19.281	2.136.734
2018	19.643	2.156.671
2019	19.898	2.138.451
2020	19.788	2.136.263

Kaynak: TÜİK, 2021.

#### I.2.4.Canlı Su Hayvanları

Su ürünlerinin kapsadığı alanlar; balıklar, insan gıdası olarak tüketimi yapılan ve suda yaşamını sürdüren yumuşakçalar, kabuklular, bitkiler ve diğer su canlılarıdır. Sularda üretilen/avlanan balık ve balıkçık ürünlerinden oluşan her şey canlı su hayvanları olarak ifade edilmektedir.

**Tablo 12:** Dünya Su Ürünleri Üretimi

AVCILIK (Milyon Ton)				YETİŞTİRİCİLİK (Milyon Ton)			
Yıllar	Deniz	İçsu	Toplam	Yıllar	Deniz	İçsu	Toplam
2010	76.283	10.864	87.146	2010	21.744	36.062	57.806
2011	81.013	10.520	91.533	2011	22.629	37.216	59.845
2012	77.566	10.896	88.462	2012	23.805	39.694	63.498
2013	78.701	10.937	89.638	2013	24.743	42.240	66.984
2014	79.183	11.063	90.246	2014	26.101	44.449	70.549
2015	80.436	11.119	91.554	2015	26.903	45.910	72.814
2016	78.095	11.337	89.432	2016	28.379	48.101	76.480
2017	80.599	11.924	92.523	2017	30.626	49.510	80.136

Kaynak: FAO, 2020.

Yukarıda yer alan Tablo 12’de dünyada su ürünleri üretiminin avcılıktan elde edilen ve yetiştiricilik ile elde edilen veriler yıllara göre açıklanmıştır. Buna göre, yukarıdaki tablo incelendiğinde avcılık ile su ürünleri elde etme daha fazla olduğu görülmektedir. Avcılıkta 2010 yılında toplam üretilen 87.146 milyon ton su ürününün dalgalı artış- azalışlar gösterdiği, 2017 yılında avcılıkta toplam üretimin 92.523 milyon tona ulaştığı görülmektedir. Yetiştiricilik ile elde edilen su ürünlerinde ise hem iç sulardan hem de deniz yetiştiriciliğinden elde edilen su ürünleri 2010-2017 dönemi arasında sürekli artış göstermiştir.

Türkiye’de su ürünleri üretim miktarları aşağıda Tablo 13’te yer almaktadır.

**Tablo 13: Türkiye Su Ürünleri Üretimi**

AVCILIK (Ton)			YETİŞTİRİCİLİK (Ton)				TOPLAM	
Yıllar	Deniz	İçsu	Toplam	Yıllar	Deniz	İçsu		Toplam
2010	445.680	40.259	485.939	2010	88.573	78.568	167.141	653.080
2011	477.658	37.097	514.755	2011	88.344	100.446	188.790	703.545
2012	396.322	36.120	432.442	2012	100.853	111.557	212.410	644.852
2013	339.047	35.074	374.121	2013	110.375	123.019	233.394	607.515
2014	266.078	36.134	302.212	2014	126.894	108.239	235.133	537.345
2015	397.731	34.176	431.907	2015	138.879	101.455	240.334	672.241
2016	301.464	33.856	335.320	2016	151.794	101.601	253.395	588.715
2017	322.173	32.145	354.318	2017	172.492	104.010	276.502	630.820
2018	283.955	30.139	314.094	2018	209.370	105.167	314.537	628.631

**Kaynak:** TÜİK, 2021.

Yukarıda yer alan Tablo 13’e göre, Türkiye’de su ürünleri üretiminde avcılık sektörü yetiştiriciliğe göre daha çok yapılmaktadır. Ülkemizde avcılıkta deniz yoluyla su ürünleri üretiminde 2010 ve 2011 yılında artış görülmekteyken, 2012 yılında azalma meydana gelmiştir. Bu azalış 2014 yılına kadar devam etmiş 2014 yılında bir artış olmuştur. 2015 yılı ve sonrası yıllarda azalış devam etmiştir. 2018 yılında ise 2010 yılı baz alındığında avcılık üretiminde hem deniz su ürünleri üretiminde hem de içsu su ürünleri üretiminde önemli bir azalış görülmektedir. Yetiştiricilik ile elde edilen su ürünleri üretim miktarı incelendiğinde ise deniz yoluyla yetiştiricilikte 2011-2018 dönemi arasında her yıl artış görülmekte, içsu yoluyla yetiştiricilikte 2010 yılından 2014 yılına kadar artış görülmekte ve 2014-2015 yılında bir azalma olduğu görülmekte, sonraki yıllarda ise artış devam etmiştir.

**Tablo 14: En Çok Su Ürünleri Üretimi Yapan Ülkelerin Üretim Miktarları (Milyon Ton)**

ÜLKELER	AVCILIK	YETİŞTİRİCİLİK
Çin	15.373	46.825
Endonezya	6.689	6.180
Hindistan	5.428	6.150
ABD	5.036	3.821
Rusya	4.869	2.333
Peru	4.157	1.452
Vietnam	3.278	1.308
Japonya	3.204	1.203
Norveç	2.368	1.049
Myanmar	2.150	0.890
Diğer Ülkeler	39.969	80.136

**Kaynak:** FAO, 2020.

Yukarıda yer alan Tablo 14’te su ürünleri üretimi yapan ülkelerin üretim miktarları verilmektedir. FAO’dan alınan veriler doğrultusunda, su ürünleri üretimini en çok yapan ülke Çin’dir. İkinci sırada ise Endonezya yer almakta, Hindistan ve ABD bu sırayı takip etmektedir. FAO’dan alınan verilere göre, Dünya’da en çok yetiştirilen balık türü ise Sazan balığı türüdür. En yaygın sazan türünün üretimi 4 milyon 189 bin ton iken, Atlantik Salmon veya Somon balıkları ise 2.435.000 tondur. Ülkemizde ise en yaygın tüketimi olan alabalık 848.100 ton olduğu açıklanmıştır.

Su ürünleri üretimine Türkiye Muhasebe Standartları açısından bakıldığında, TMS-41’e göre canlı varlıkların biyolojik dönüşümün yönetilebilmesi şarttır. Canlı su hayvanlarında denizden veya tatlı sudan yapılan avcılık standardın kapsamı dışında bırakılmıştır. Bunun nedeni balık avcılığında değişimin yönetilememesidir (Nergiz, 2013: 24).

Söz konusu canlı su hayvanlarının muhasebeleştirilmesinde takip edilen yol; İşletmede yetiştirilmekte olan ve 12 ay içerisinde elden çıkarılması muhtemel her türlü balık ve diğer su ürünleri “175 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar Hesabında” izlenirken, 12 aydan uzun süreli elde bulundurulması muhtemel her türlü balık ve diğer su ürünleri “275 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar Hesabında” borçlu hesapta izlenmektedir. Canlı varlıklarda ya da tarım ürünlerinde değer değişimlerinden dolayı meydana gelen kârlar “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları Hesabının” alacağına kaydedilirken karşılığında aynı miktar bu hesaba borç kaydedilir. Değerleme azalışlarında ise azalan tutar “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları Hesabının (-)” borcuna kaydedilirken; bu hesaba alacak kaydedilmektedir (kgk.gov.tr, 2020; Doğan ve Arslan, 2018: 1060).<sup>2</sup>

### **1.2.5. Büyükbaş Canlı Hayvanlar**

Hayvancılık sektörü ülkemizde birçok amaç için kullanılmaktadır. İnsanların gıda ihtiyacını karşılaması, tarımda kullanımı, kente nüfus göçünü önleme gibi amaçlarla kullanılmaktadır. Türkiye bulunduğu konumu ve iklimi açısından her türlü hayvansal ürün üretimi için uygundur. Türkiye’de GSMH içerisinde sadece hayvancılığın oranı %6’larda olması bunun en önemli göstergesidir. Ancak, ülkemizin bu potansiyelinin verimli bir şekilde değerlendirilmemektedir. Türkiye’nin büyükbaş ve küçükbaş canlı hayvan varlığı

<sup>2</sup> Paragrafta yer alan hesap kodları ve hesaplar 13.12.2018 tarihinde KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağında yer alan hesaplardır.

Cumhuriyet'in kuruluş döneminden bu yana sürekli artış göstermekteyken, 1980 yılından sonra ani düşüşler söz konusu olmuştur (Nergiz, 2013: 28). Bu azalış 2007 yılına kadar devam etmiş, 2010 yılından sonra ise artışlar gerçekleşmeye başlamıştır. 2010 yılından 2011'e %8,9, 2011 yılından 2012'ye de %12,4 oranında artış meydana gelmiştir. Hayvancılık sektöründeki bu artış 2019 yılına kadar devam etmektedir. 2019 yılında ise bir önceki yıla göre, büyükbaş hayvan sayısı %3,8 artarak 17.872.000 ulaşmıştır (TÜİK, 2021).

2000-2016 yılları arasında ülkemizde hayvan varlığı ile et ve süt üretiminde oldukça önemli değişimler meydana gelmiştir. Bunun yanında hayvan varlığı içinde yer alan et ve süt üretimi verimi daha yüksek olan kültür ırkı hayvanlarda önemli düzeyde artış meydana gelmiştir (Güven, 2018: 777). Büyükbaş hayvanların et ve süt üretimi ayrımı olmaksızın, sadece ilgili hayvanların durumuna göre muhasebeleştirme işlemleri yapılmaktadır.

Büyükbaş hayvanların kendisinden ya da hayvandan ortaya çıkacak olan ürünlerden fayda sağlamak üzere 12 aydan kısa sürede elde tutulan küçükbaş hayvanların maliyetleri "*172 Büyükbaş Hayvanlar Hesabında*" izlenmekte, 12 aydan daha uzun sürede elde tutulan küçükbaş hayvanların maliyetleri "*272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabında*" izlenmektedir.

Değerleme zamanında maliyet değerleri ile gerçeğe uygun değer arasında meydana gelen artışlar "*643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları Hesabının*" alacağına kaydedilirken karşılığında aynı miktar bu hesaba borç kaydedilir, değerleme azalışlarında ise azalan tutar "*653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları Hesabının (-)*" borcuna kaydedilirken; bu hesaba alacak kaydedilmektedir (kgk.gov.tr, 2020; Bozbayır, 2018: 19).<sup>3</sup>

## **I.2.6.Küçükbaş Canlı Hayvanlar**

Küçükbaş canlı hayvanlar genellikle zayıf çayır ve meralarda nadas alanlarında yetiştirilmektedir. Küçükbaş hayvanlar koyun, keçi ve kümes hayvanlarıdır. Küçükbaş hayvanlarda keçi yetiştiriciliği genellikle az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerin geleneksel üretim kolu olarak bilinmektedir (Paksoy ve Özçelik, 2008: 421). Keçi yetiştiriciliğinde ise özellikle süt keçisi yetiştirilmekte ve bunun için oldukça önemli teşvikler verilmektedir (Engindeniz ve Uçar, 2014: 5).

<sup>3</sup> Paragrafta yer alan hesap kodları ve hesaplar 13.12.2018 tarihinde KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağında yer alan hesaplardır.



2007 yılı itibariyle dünyada toplam koyun sayısı 1,1 milyara kadar ulaşmıştır. Dünyada en çok koyun yetiştiriciliğinin yapıldığı ülke Çin'dir. Çin'de 172 milyonu aşkın koyun bulunmaktadır. Ülkemiz koyun yetiştiriciliği sırasında dünyada üçüncü olduğu 1980'den beri, koyun yetiştiriciliği 20 milyondan fazla azalma göstermiştir (Günaydın, 2009: 19). Bunun yanında hayvancılık sektörü içinde koyun sayısında 48,6 milyondan 25 milyona, keçi sayısı ise 19 milyondan, 7,3 milyona kadar düşüş meydana gelmiştir. Bu durum incelendiğinde koyun ve keçi yetiştiriciliği, bazı özellikleri sebebiyle sürdürülebilir olmadığından dolayı bu düşüş 1980 yılından bu yana süre gelmektedir. Bu durumun başlıca nedenleri ise, canlı hayvanların üretimi konusunda oldukça geleneksel ve çağdaş gelişmeleri kabullenmeyen küçük işletmelerden oluşmasıdır (Gürsoy, 2009: 80). Hayvan sayısında meydana gelen bu düşüşler 2000 yılında çok daha vahim bir hale gelmiştir. 1990 yılında 40.553.000 baş olan koyun sayısı 2000 yılında 28.492.000'e kadar düşmüştür. Küçükbaş hayvan sayısında meydana gelen bu düşüşler 2010 yılına kadar devam etmiştir. 2010 yılından sonra küçükbaş hayvan sayısında her yıl belirli oranda artışlar görülmektedir (TÜİK, 2021). Küçükbaş hayvanların et, süt veya kıl vb. nedenlerine bağlı yetiştirilme amacına göre muhasebeleştirme işlemlerinde farklılıklar oluşabilmektedir.

Küçükbaş hayvanların kendisinden ya da hayvandan ortaya çıkacak olan ürünlerden fayda sağlamak üzere 12 aydan kısa sürede elde tutulan küçükbaş hayvanların maliyetleri "*173 Küçükbaş Hayvanlar Hesabında*" izlenmekte, 12 aydan daha uzun sürede elde tutulan küçükbaş hayvanların maliyetleri "*273 Küçükbaş Hayvanlar Hesabında*" izlenmektedir. Değerleme zamanında maliyet değerleri ile gerçeğe uygun değer arasında meydana gelen artışlar "*643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları Hesabının*" alacağına kaydedilirken karşılığında aynı miktar bu hesaba borç kaydedilir, değerlendirme azalışlarında ise azalan tutar "*653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları Hesabının (-)*" borcuna kaydedilirken; bu hesaba alacak kaydedilmektedir (kgk.gov.tr, 2020; Bozbayır, 2018: 20). Aktife alınan küçükbaş hayvan için VUK 'a göre, sütlük olarak bulundurulmuş koyun/keçiler ile damızlık olarak bulundurulmuş koç/tekeler dahil belirlenen faydalı ömür 5 yıldır (Nergiz, 2013: 66).

### **I.2.7.Meyve Ağaçları ve Meyve Vermeyen Ağaçlar**

Türkiye iklimi ve toprak yapısı sayesinde birçok meyve türlerinin yetiştiği bir ülkedir. Günümüzde Türkiye'de pek çok yörede yetiştirilen elma, erik, armut, ayva, muşmula, kiraz, vişne, fındık, ceviz, fıstık, kestane, mısır, zeytin, incir, nar vb. meyve türleri bulunmaktadır. Meyve veren ağaçlar; elma, kayısı, vişne, fındık vb. ağaç türleridir. Meyve vermeyen ağaçlar;

çam, kavak, gürgen, meşe gibi yaşlanması uzun zamanda gerçekleşen ve yıpranmanın az olduğu ağaç türleridir (Nergiz, 2013: 37).

Meyve türleri, meyve ve çekirdek yapısı bakımından 7 grup altında incelenmektedir (Nergiz, 2013: 37). Bunlar; *Yumuşak çekirdekli*ler (elma, ayva, muşmula, kuşburnu vb.), *Sert çekirdekli*ler (kayısı, kiraz, erik, ığde vb.), *Sert kabuklular* (ceviz, badem, fındık, kestane vb.), *Turunçgiller* (limon, portakal, turunç vb.), *Akdeniz meyveleri* (zeytin, muz, hurma, incir vb.), *Üzümsü meyveler* (üzüm, çilek, dut, böğürtlen vb.), *Keyif bitkileri* (çay, kakao, kahve).

Meyve türleri iklim isteklerine göre 3 gruptan oluşmaktadır (Nergiz, 2013: 38). Bunlar; *Tropik iklim meyve türleri* (Hindistan cevizi, muz, ananas, mango vb.), *Ilıman iklim meyve türleri* (elma, erik, armut, kiraz, ayva, kayısı, vişne, ceviz, badem, fındık, kestane, çilek, üzüm, Antep fıstığı vb.), *Subtropik iklim meyve türleri* (portakal, limon, zeytin, nar, hurma, altıntop, çay, incir vb.). Meyve ağaçları ve meyve vermeyen ağaçların muhasebeleştirilme sürecinde ise farklılıklar oluşmamaktadır.

Meyve ağaçlarının üretiminde katlanılan giderler (gübreleme, ilaçlama, budama, sulama gibi) maliyet hesapları aracılığı ile “271 Ağaçlar Hesabına” borç kaydedilmekte; hasat işlemi gerçekleştikten sonra ağaçlardan elde edilen ürünler stoklara alınarak “152 Mamuller Hesabı” borçlandırılmakta ve karşılığında borçlandırılan tutar bu hesaba alacak kaydedilmektedir. Ayrıca bu ağaçlardan elde edilecek ürünler hasat işlemi gerçekleşmeden direkt tarlada satılması durumunda satış tutarı “620 Satılan Mamullerin Maliyeti Hesabına” borç kaydedilmekte ve karşılığında aynı tutar bu hesaba alacak olarak kaydedilmektedir.

İlgili canlı varlıkların değerlendirme işlemleri esnasında ortaya çıkan değer artışları “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları Hesabının” alacağına kaydedilirken karşılığında aynı miktar bu hesaba borç kaydedilir, değerlendirme azalışlarında ise azalan tutar “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları Hesabının (-)” borcuna kaydedilirken; bu hesaba alacak kaydedilmektedir (kgk.gov.tr, 2020; Bozbayır, 2018: 27).

Meyve ağaçlarında amortisman; dikimi yapılan meyve ağaçlarının belirli bir süre geçtikten sonra ürün vermeye başladığı dönemden ağaçların kesiminin gerçekleşeceği döneme kadar olan süre içinde amortismanı hesaplanmaktadır (Tazegül ve Kahramani, 2018: 253).

### I.3.Et ve Süt Üretimi Hakkında Genel Bilgiler

Bir ülkenin gelişmişliğinin en önemli göstergesi, hayvansal ürün üretim miktarı ve tüketim seviyesi olduğu ifade edilebilir (Kan ve Direk, 2006: 44). Ülke ekonomisine güç katan hayvancılık sektörü, birim yatırım açısından da en yüksek katma değeri sağlayıp minimum maliyetle maksimum istihdam oranı sağlayan bir sektördür (Demir, 2012: 58). Hayvancılık sektörü denildiğinde akla sadece et ve süt ürünlerinin üretilmesi gelmemelidir. Hayvancılık sektörü, ayakkabı, giyim, kozmetik sanayi, ilaç sanayi ve daha birçok sektöre de hammadde ve yardımcı madde sağlayan bir sektördür (Akar, 2017: 3).

Ülke ekonomisine önemli katkılar sağlayan hayvancılık, halen istenilen seviyede değildir. Günümüzde gelişmiş ülkelere bakıldığında toplam tarımsal gelirin %60-%80'nini hayvancılık sektörü oluştururken, ülkemizde tarımsal üretimin %32,45'ini hayvancılık sektörü oluşturmaktadır (Kan ve Direk, 2006: 44). Ülkemizde hayvancılık sektörü ile ilgili sorunlar 1980 yıllarında başlamıştır. Bu yıllarda hayvancılık oldukça azalmış ve ithalat giderek artmıştır. Ortaya çıkan sorunları çözmek amacıyla değişik önlemler alınmış ve politikalar uygulanmış ancak başarılı olunamamıştır (Ata ve Yılmaz, 2015: 46). 1980 yıllarından sonra nüfusun %70'in üzerinde artış göstermesi ve toplam hayvan varlığının %32 düzeyinde gerilemesi ülkemizde daha büyük sorunlara yol açmıştır (Akar, 2017: 3). 2000 yılında Türkiye hayvancılık sektörünün içinde bulunduğu buhrandan kurtarmak için "*Hayvancılığın Desteklenmesi Hakkındaki Kararname*" uygulamaya konulmuştur. Bunun yanında 2005 yılından sonra hayvancılık sektörü ile ilgili destekler çeşitlenmiş, süt, yem bitkileri ve suni tohumlama gibi destekleme politikaları uygulanmıştır. 2005-2013 yılları arasında Hayvancılık Ana Planı ve Stratejisi hazırlanmıştır (Ata ve Yılmaz, 2015: 46).

Yapılan teşviklere rağmen 2014-2015 yılları arasında organik üretim için yetiştirilen canlı hayvan sayısı %11,6, et üretim toplamı %47,6 ve süt üretim toplamı %64 oranında azalış meydana gelirken, organik yumurta toplamı %22,7 oranında artış göstermiştir. Dünya genelinde organik üretim için gereken faaliyetler son yıllarda hızla artmaktadır. Dünya genelinde 50,9 milyon hektar organik tarım arazisi bulunmaktadır. AB ülkeleri ile karşılaştırıldığında ülkemiz, organik tarım arazisi bakımından 9. sırada yer almaktadır (Çelikyürek ve Karakuş, 2018: 300).

### I.3.1. Dünya’da Et ve Süt Üretimi

Son yıllarda birçok ülkede hayvancılık sektöründe köklü değişiklikler meydana gelmiştir. Örneğin, Avrupa’da yem kaynaklarının azalması sonucunda hayvanlara uygulanan antibiyotik büyütme olarak kullanılan yem katkı maddelerinin yasaklanması, et üretiminde sağlık kısıtlamalarının artması gibi sorunlar hayvansal üretime karşı insanları bilinçlendirme çalışmalarını beraberinde getirdi. Bunların sonucunda günümüzde daha bilinçli ve sağlıklı beslenmeye duyarlı hayvan üretimi yapılmaya özen gösterilmektedir (Atasever ve Erdem, 2007: 338).

Hayvancılık sektörü, insanları yakından ilgilendiren öncelikli olarak gıda sektörü akıllara gelmektedir. Gıda sektörü içerisinde insanların beslenme kaynağının büyük bir bölümünü et ve süt üretimi oluşturmaktadır. Dünyada süt üretimi ile ilgilenen yaklaşık 150 milyon hane bulunmaktadır. Son yıllarda, gelişmekte olan ülkeler küresel süt üretiminde paylarını arttırmış ve bu artışın hayvansal üretkenlikten ziyade hayvan üretenlerin sayısının artmasından kaynaklandığını belirtilmiştir (Turan ve diğ. 2017: 67).

İklim, ekonomik şartlar, dünyada farklı bölgelerde üretimi gerçekleştirilen süt ve süt ürünleri ticaretini etkileyen en önemli faktörlerden biri taleptir. Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım Örgütü (FAO) ve Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Örgütü’nün (OECD) hazırladığı “*OECD-FAO Tarımsal Bakış 2010-2019*” raporunda son 10 yıl içerisinde gelişmekte olan ülkelerdeki tahmini süt ve süt ürünleri üretim/tüketimindeki meydana gelecek artıştan dolayı uluslararası süt ve süt ürünleri ticaretinin, süt üretimine göre %6’nın altında olacağı öngörülmüştür (Uzun, 2012: 53).

Dünya’da ve Türkiye’de büyükbaş canlı varlık yetiştiriciliği denildiğinde akla sığır yetiştiriciliği gelmektedir. Son 30 yılda toplam süt üretimi %50’den fazla artış göstermiştir. Bu artışta sığırdan sağlanan toplam süt üretimi (679 milyon ton) 2007 yılı itibariyle %83,46’dır. 1980-2007 dönemleri arasında toplam süt üretimi içerisinde inek sütünün payında sürekli azalış gelmektedir. Söz konusu bu durumun keçi ve manda sütündeki meydana gelen önemli artışından kaynaklandığı düşünülmektedir (Yılmaz, 2010: 52). 1980 yılı sonrasında süt üretiminin en fazla yapıldığı bölge Güney Asya bölgesidir. Bu bölgede toplam süt üretiminin en çok yapıldığı ülke Hindistan’dır. Hindistan dünya toplam süt üretiminin %18’ini gerçekleştirmektedir. Toplam süt üretimi yapan ülkeler arasında 2. sırada ABD yer almaktadır.

Listenin devamında ise Çin, Pakistan ve Brezilya bulunmaktadır. Dünyada süt üretiminin fazla olduğu ülkeler ise sırasıyla; Yeni Zelanda, ABD, Almanya, Fransa, Avustralya ve İrlanda iken, dünyada en fazla arz açığı olan ülkeler; Çin, İtalya, Rusya Federasyonu, Meksika, Cezayir ve Endonezya olduğu tespit edilmiştir (FAO, 2017).

Dünya’da süt ve süt ürünleri üretimi arttıkça tüketimi de artmaktadır. Dünya genelinde toplam süt ürünleri ithalat piyasasında Çin, Rusya, Meksika, Japonya ve Cezayir öne çıkan ülkelerdir. Dünya’da süt ve süt ürünleri tüketiminin gelişmiş ülkelerde daha fazla olduğu bilinmektedir. Üretimi gerçekleştirilen ve ticareti yapılan süt ve süt ürünlerinin miktarı ile bölgesel süt tüketimi belirlenmektedir. Bu verilere göre dünya genelinde süt miktarının önemli bir bölümü Asya ve Avrupa ülkeleri tarafından tüketilmektedir. Okyanusya ve Avrupa Bölgelerine göre daha düşük seviyede olan Afrika ve Asya bölgesinde yaşam standartlarının oldukça düşük olması ve kıtlıkların yaşanmasından dolayı tüketilen süt ve süt ürünleri miktarı daha azdır.

Kişi başı yıllık içme sütü tüketimi Avrupa ülkelerinde 100 kg’ın üzerinde olduğu açıklanmıştır. Asya ve Afrika ülkelerinde kişi başı içme sütü tüketimi diğer bölgelere göre daha düşükken, kişi başı süt tüketiminin en düşük olduğu ülkeler arasında ise Çin yer almaktadır (Turan ve diğ.2017: 68).

Dünya genelinde 2016 yılında 25 milyar adet kanatlı hayvan bulunurken, 2,2 milyar baş koyun ve keçi, 1,5 milyar baş sığır, 982 milyon baş domuz, 199 milyon baş manda, 28 milyon baş deve bulunmaktadır. 1970 yılı ile karşılaştırıldığında 2016 yılı hayvan varlıkları; sığır-manda varlığı %41, koyun ve keçi varlığı %51 ve domuz varlığı %79’luk artarken, kanatlılarda %376 oranında artış sağlanmıştır. Dünya genelinde toplam süt üretimi 1970 yılında 392 milyon ton iken 2016 yılında yaklaşık %104 artarak 798 milyon tona ulaşmış, et üretimi ise %228 artış göstererek 101 milyon tondan 330 milyon tona ulaşmıştır. Dünyada 168 milyon baş olduğu düşünülen manda varlığının %95’i Asya bölgesinde bulunurken, %2’si Afrika’da (özellikle Mısır), %2’si Güney Amerika’da ve %1’den daha azı Avustralya ve Avrupa bölgesinde bulunmaktadır (FAO, 2020).

**Tablo 15:** Dünya Hayvan Varlığı (1.000 baş)

Hayvan türü	2000	2010	2014	2015	2016	2017	2018
Sığırlar	1.314.761	1.428.636	1.482.144	1.452.464	1.474.888	1.491.687	1.489.744
Koyun-Keçi	1.805.676	2.000.380	2.216.694	2.139.562	2.176.164	2.236.837	2.255.383
Domuz	899.105	965.855	986.649	990.507	981.797	967.385	978.332
Manda	164.114	194.169	195.098	196.142	199.280	200.968	206.600
Deve	28.117	24.086	27.777	28.305	28.456	34.830	35.525
Kanatlı	14.401.862	19.458.571	23.243.347	24.163.913	24.796.170	24.856.230	25.693.119

**Kaynak:** FAO, 2020.

Yukarıda Tablo 15'te dünyada bulunan hayvan varlığı yer almaktadır. Bu tablo verilerine göre; Dünyada toplam hayvan varlığı türü en yüksek paya sahip olan hayvanlar kanatlılardır. Sığır sayısında 2014 yılına kadar artış görülmekte, 2015 yılında ise önemli oranda azalış görülmektedir. 2016-2017 yıllarında artış görülen sığır sayısı 2018 yılında, 1.489.744.000 başa ulaşmıştır. Koyun-keçi sayısı 2014 yılına kadar artmakta iken, 2015 yılında azalış görülmekte ve 2016 yılından sonra 2018 yılına kadar artış meydana gelmektedir. Koyun-keçi sayısı 2018 yılında 2.255.383.000 başa ulaşmıştır. Domuz sayısı 2016 yılına kadar artış göstermekte, 2016-2017 yılında ise azalış göstermektedir. 2018 yılında domuz sayısı 978.332.000 başa ulaşmıştır. Manda sayısında ise 2000-2018 yılları arasında sürekli bir artış söz konusudur. Deve sayısında ise 2010-2018 arası dönemde sürekli artış görülmektedir.

**Tablo 16:** Ülkelerin Süt Üretimi (1.000 Ton)

Ülkeler	2000	2010	2014	2015	2016	2017	2018
Dünya	582.091	724.802	801.649	806.700	809.798	827.884	843.035
AB	156.155	153.367	164.148	166.673	166.369	168.250	168.381
ABD	76.023	87.474	93.461	94.644	96.372	97.761	98.716
Türkiye	9.794	13.544	18.631	18.655	18.489	20.670	22.121
Afrika	27.986	44.329	46.908	48.771	48.048	46.975	46.654

**Kaynak:** FAO, 2020.

Yukarıda Tablo 16'da dünyada ve bazı ülkelerde gerçekleşen süt üretimi miktarı verilmiştir. Bu tablo verilerine göre; Dünyada ülkelerin süt üretimi miktarları 2000 yılında

582.091.000 ton iken, 2018 yılında 843.035.000 tona ulaşılmıştır. Ülkemizde süt üretimi 2000 yılında 9.794.000 ton iken, 2016 yılında 22.121.000 tona ulaşmıştır.

**Tablo 17:** Ülkelerin Et Üretimleri (1.000 Ton)

Ülkeler	2000	2010	2014	2015	2016	2017	2018
<b>Dünya</b>	229.938	293.485	317.855	324.355	330.480	334.230	342.396
<b>AB</b>	43.107	44.927	45.202	46.583	47.885	47.685	47.985
<b>ABD</b>	74.177	92.755	42.565	43.264	44.634	45.790	46.832
<b>Afrika</b>	11.549	16.408	18.581	18.705	19.080	19.376	20.171
<b>Türkiye</b>	1.397	2.356	3.169	3.404	3.397	3.584	3.668

**Kaynak:** FAO, 2020.

Yukarıda Tablo 17’de dünyada ve bazı ülkelerde gerçekleşen et üretimi miktarı verilmiştir. Bu tablo verilerine göre; Dünya’da 2000 yılında toplam et üretimi 229.938.000 ton iken, 2018 yılında 342.396.000 tona yükselmiştir. Dünyada domuz eti üretimi yaklaşık %36 oranındadır. Ülkemizde ise domuz eti üretimi yok denecek kadar azdır. Buna karşın ülkemizde kanatlı hayvan üretimi oldukça yüksektir.

**Tablo 18:** Et Üretimi ve Uluslararası Ticaret Toplam Et İstatistikleri

	Üretim		İthalat		İhracat		Kullanım	
	2018	2019	2018	2019	2018	2019	2018	2019
<b>Asya</b>	143.495	136.354	17.577	19.576	4.692	4.675	156.350	151.177
<b>Afrika</b>	20.150	20.518	3.060	2.941	258	266	22.952	23.193
<b>Orta Amerika</b>	10.159	10.455	3.507	3.597	725	829	12.941	13.223
<b>Güney Amerika</b>	45.955	47.147	1.160	1.236	8.903	9.814	38.212	38.569
<b>Kuzey Amerika</b>	51.797	53.375	2.931	2.885	9.828	9.944	44.889	46.243
<b>Avrupa</b>	63.930	64.269	3.005	2.937	6.259	7.265	60.688	59.934
<b>Okyanusya</b>	6.685	6.709	507	566	3.138	3.315	4.054	3.961

**Kaynak:** FAO, 2020.

Yukarıda Tablo 18’de dünyadaki bölgelerde 2018-2019 yıllarında üretilen et üretimi, toplam ithalat ve ihracat miktarları verilmektedir. Bu tablo verilerine göre; Asya Bölgesi, üretimin en fazla yapıldığı bölgedir. Avrupa Bölgesinin et üretiminde Asya Bölgesini takip ettiği görülmektedir. İthalatı en fazla olan bölge Asya, İhracatı en fazla olan bölge ise Kuzey

Amerika'dır. Et üretimi ve ithalatı en az olan bölge Okyanusya, ihracatı en az olan bölge ise Afrika'dır.

**Tablo 19:** FAO Et Fiyat Endeksleri

Yıllar	Sığır Eti	Küçükbaş Et	Domuz Eti	Kümes Hayvanı
2010	165	158	138	179
2011	191	232	153	206
2012	195	205	153	201
2013	197	178	157	206
2014	231	202	164	200
2015	213	157	126	168
2016	191	154	123	156
2017	204	194	135	169
2018	204	227	124	160
2019	217	222	135	165

**Kaynak:** FAO, 2020.

Tablo 19'da FAO tarafından 2020 yılında açıklanan dünya et fiyat endeksleri verilmiştir. Tabloya göre, 2010-2019 dönemleri arasında sığır etinin fiyat endeksinde 2014 yılına kadar artış, 2015-2018 dönemi arasında azalış görülmekte, 2019 yılında ise artış meydana gelmiştir. Küçükbaş etinde, 2011-2014 döneminde azalış, 2014 yılında artış olup, 2015-2016 yıllarında azalış görülmektedir. 2016-2018 yıllarında artış meydana gelmiş ve 2019 yılında 222'ye düşmüştür. Domuz eti ve kümes hayvanları fiyat endeksinde ise 2010 yılına göre genelde bir azalış meydana gelmiştir.

### I.3.2. Türkiye'de Et ve Süt Üretimi

Ülkemiz verimli arazileri, bitki çeşitliliği ve oldukça fazla hayvan varlığının bulunduğu bir yer olduğu halde hayvancılık sektörünün bilinçli ve verimli yapılamadığı görülmektedir. Bunun başlıca sebebi süt ve süt ürünleri sektörü üretiminin çoğunlukla küçük aile işletmeleri tarafından yapılıyor olmasıdır. Hayvancılık sektörü ile ilgilenen işletmelerin küçük ölçekli olması, kırsal ekonomik kalkınma etkinliğinin azalmasına en büyük etkendir (Uzun, 2012: 57). Bu işletmeler üretim maliyetleri açısından da sektörü olumsuz yönde etkilemektedir. Bunların yanında üretimde yaşanan verim düşüklüğü de sektörün gelişmesinin önünde büyük bir engeldir (Turan ve diğ.2017: 63). Bu sorunların çözülmesi amacıyla belirli yatırımlar yapılmış ve üretimde büyük ölçüde artışlar yaşanmıştır (Uzun, 2012: 57). Son yıllarda yapılan bu



yatırımlarla Doğu Anadolu ve Güney Doğu Anadolu Bölgelerinde büyük gelişmeler meydana gelmiştir.

Ülkemizde gıda ekonomisi içerisinde süt ve süt ürünleri sektörünün payı %15'tir (Mundan ve diğ. 2017: 239). Gelişmiş ülkelere göre süt ve süt ürünleri tüketimi ülkemizde oldukça düşüktür. Son yıllarda ülkemizde gerçekleşen gelir ve tüketim alışkanlıklarındaki farklılıklardan dolayı geleneksel metotlar yoluyla üretimi yapılan ürünlerden ziyade modern tesislerde üretimi yapılan ürünler tercih edilmeye başlanmıştır. Gıda ve içecek sektörü üzerine faaliyet gösteren işletme sayısı 2010 yılında 34.315 adettir. Bunların içerisinde 1.670 adet işletme süt ve süt ürünleri sektöründe faaliyet göstermektedir. Ülkemizde Ege ve Marmara Bölgesi, süt ve süt ürünleri üretiminin gerçekleştiği en fazla olan yerlerdir. Genel olarak tüketilen ürünler ise süttten ziyade, peynir, yoğurt ve ayrandır (Uzun, 2012: 57).

2000-2016 yılları arasında ülkemizde büyükbaş hayvan sayısında önemli dalgalanmalar meydana gelmiştir. Bu dönemde büyükbaş hayvan sayısı %26,6 oranında artış göstermiştir. Bu durum AB ülkelerinde ise tam tersidir. AB ülkelerinde 2000-2016 yılları arasında sığır varlığında %10 oranında bir azalış meydana gelmiştir. Gelişmekte olan ülkelere kıyasla gelişmiş ülkelerde et ve süt tüketimi oranının fazla olması, AB ülkelerinde büyükbaş hayvan sayısının azalması sektörde verimlilik artışı sağlandığının bir ispatıdır (Güven, 2018: 770). 2015 yılında ülkemizde üretilen süt miktarının (18.654 milyon ton) %90,7'si (16.933.520) sığırdan elde edilmiştir. Holstein inekleri ülkemizdeki besi çiftliklerinin %80'nini oluşturmaktadır. Ülkemizde süt amaçlı beslenen yerli sığır ırkları ve yabancı ırklar aşağıda Tablo 20'de verilmiştir (Akar, 2017: 11).

**Tablo 20:** Türkiye'de Süt Amaçlı Beslenen Sığır Irkları

Süt Amaçlı Beslenen Yerli Sığırlar	Süt Amaçlı Beslenen Başlıca Yabancı Irklar
Boz Irkı	Jersey Irkı
Doğu Anadolu Kırmızısı (Dak) Irkı	Simental Irkı (Sarı Alaca)
Güney Anadolu Kırmızısı (Gak) Irkı	Shorthorn Irkı
Yerli Güney Sarısı (Ygs) Irkı	Zavot Irkı
Yerli Kara Irkı	Guernsey Irkı
	Ayrshire Irkı (Dunlop)
	Brown Swiss Irkı (Montofon -Esmer)
	Holstein Irkı (Siyah Alaca)

**Kaynak:** Akar, 2017: 11.

1980-2008 dönemi arasında ülkemizde kesilen hayvan sayısında dalgalanmalar görülmektedir. 1980 yılında kesilen hayvan sayısı 8.690.820 baş iken 2008 yılında 8.099.833 baş olarak %6,80 oranında azalış göstermiştir. Koyunlar %69 oranla kesilen hayvan sayısı içinde en yüksek paya sahiptir. İkinci sırada ise %21,43 oranla sığır varlığı yer alırken %9,48 oranla keçi varlığı sırayı takip etmektedir (Yılmaz, 2010: 65). Aşağıdaki Tablo 21’de ülkemizde kesilen hayvan sayısının TÜİK verileri verilmiştir.

**Tablo 21:** Kesilen Hayvan Sayısı (Baş)

Yıl	BÜYÜKBAŞ HAYVAN SAYISI (BAŞ)			KÜÇÜKBAŞ HAYVAN SAYISI (BAŞ)		
	Sığır	Manda	Toplam	Koyun	Keçi	Toplam
2010	2.602.246	15.720	2.617.966	6.873.626	1.219.504	8.093.130
2015	3765.077	1.391	3.766.468	5.008.411	1.999.241	7.007.652
2016	3.900.307	1.499	3.901.806	4.083.620	1.756.360	5.839.980
2017	3.602.115	6.123	3.608.238	5.134.338	2.068.866	7.203.204
2018	3.426.180	1.880	3.428.060	4.652.525	693.405	5.345.930
2019	3.633.730	338	3.634.068	5.057.026	836.376	5.893.402

**Kaynak:** TÜİK, 2021.

Yukarıda bulunan Tablo 21’de yer alan verilere göre, 2010-2019 döneminde kesilen büyükbaş ve küçükbaş hayvan sayısında gerileme meydana geldiği görülmektedir. Kesilen hayvan sayısında en çok gerileme manda ve keçide görülmektedir. 2010 yılında manda kesimi 15.720 baş iken, 2019 yılına gelindiğinde 338 başa inmiştir. Keçi kesimi ise 2010 yılında 1.219.504 baş iken, 2019 yılına gelindiğinde bu sayı 836.376 başa düşmüştür. 2010 yılı ile 2019 yılı karşılaştırıldığı zaman sığır kesiminde bir artış görülmektedir. 2010 yılında sığır kesimi 2.602.246 baş iken, 2019 yılında bu sayı 3.633.730 baş olmuştur. Koyun kesimi ise; 2010-2019 dönemi arasında genelde azalma göstermiştir. 2010 yılında koyun kesimi 6.873.626 baş iken 2019 yılında 5.057.026 baş olduğu görülmektedir.

1980 yılında ülkemizde sağılan hayvan sayısı 39.268.620 baş olduğu belirlenmiştir. Bu sayı 2008 yılına gelindiğinde %59,89 oranında gerileme göstererek 15.751.542 baş olmuştur. 1980-2008 döneminde sağılan inek sayısı %31,21 oranında gerilemiştir (Yılmaz, 2010: 67). Aşağıdaki Tablo 22’de 2010-2019 dönemi içinde ülkemizde sağılan hayvan sayısı verilmiştir.

**Tablo 22: Sağılan Hayvan Sayısı (Baş)**

Yıl	Sığır	Koyun	Keçi	Manda	Toplam
2010	4.384.130	10.583.608	2.582.539	35.726	17.563.350
2015	5.535.773	15.362.927	4.578.494	62.999	25.540.193
2016	5.431.714	15.149.414	4.555.105	63.329	25.199.562
2017	5.969.047	17.503.414	4.963.581	69.497	28.505.539
2018	6.337.906	18.819.287	5.327.166	75.879	30.560.238
2019	6.580.753	19.836.985	5.471.086	79.333	31.968.157

**Kaynak:** TÜİK, 2021.

Yukarıdaki Tablo 22’deki verilere göre sağılan hayvan sayısı en çok olan tür koyundur. 2010 yılında sağılan koyun sayısı 10.583.608 baş iken 2019 yılında 19.836.985 baş olmuştur. Sağılan hayvan sayısı en çok olan sığırdır. Sağılan sığır sayısı 2010 yılında 4.384.130 baş iken 2019 yılında 6.580.753 başa ulaşmıştır. 2010-2019 dönemi arasında sağılan keçi ve manda sayısı ise %50 oranında bir artış göstermiştir.

**Tablo 23: Sağılan Hayvan Başına Ortalama Süt Üretim Miktarı (Kg)**

Yıl	Sığır	Koyun	Keçi	Manda
2010	2.847	77	106	1.004
2015	3.059	77	105	996
2016	3.090	77	105	996
2017	3.143	77	105	999
2018	3.161	77	105	998
2019	3.158	77	105	887

**Kaynak:** TÜİK, 2021.

Yukarıdaki Tablo 23’te sağılan hayvan başına ortalama süt üretim miktarı verilmiştir. Buna göre, 2010-2019 döneminde koyun ve keçinin süt üretim miktarında herhangi bir değişiklik görülmemektedir. Sığır süt üretim miktarında ilgili dönemde bir artış görülürken manda süt üretim miktarında gerileme görülmekle birlikte özellikle 2015 yılından itibaren kayda değer bir artış ya da azalış olmadığı ifade edilebilir.

Aşağıda Tablo 24’te sağılan inek miktarı ve süt verimleri ile ilgili 2010-2018 yılı dönemleri arasındaki verilere yer verilmektedir.

**Tablo 24:** Sağılan İnek Miktarı, Süt Üretim Miktarı ve İnek Başına Ortalama Süt Verimleri

Yıl	Sağılan inek (baş)	Süt üretimi (kg/baş/yıl)	Süt verimi (kg/baş/yıl)
2010	4.384.130	12.418	2.847
2015	5.535.773	16.933	3.059
2016	5.431.714	16.786	3.090
2017	5.969.046	18.762	3.143
2018	6.337.907	20.036	3.161

**Kaynak:** TÜİK, 2020.

Yukarıda Tablo 24’te ülkemizde sağılan inek miktarı ve bunların süt üretim miktarı ile verimleri verilmiştir. Bu tablo verilerine göre; sağılan hayvan sayısı 2010 yılında 4.384.130 iken 2018 yılında 6.337.907’ a ulaşmıştır. Süt üretiminde ise yıllar itibariyle büyük artışlar görülmemektedir. 2010 yılında süt verimi 2.847 kg iken 2018 yılında ise 3.161 kg’ a ulaşmıştır.

Son yıllarda ülkemizde et üretiminde artış meydana gelmesinde en önemli etken kanatlı et üretimidir. Ülkemizde toplam tavuk eti üretimi 1.724.000 ton olduğu bilinmektedir. Küçükbaş hayvanlarda et üretimi ise 126.497 tondur (Mundan ve diğ.2017: 239). 1980 yılı ile karşılaştırıldığında ülkemizde toplam et üretimi 2017 yılında 2,67 kat artmıştır. 1980 yılında toplam et üretimi içinde sığır eti üretimi %18,96 iken, 2007 yılında %23,52’ ye ulaşmıştır. Koyun ve keçi üretiminde, 1980-2007 dönemi arasında önemli bir azalma meydana gelmiştir. 1980 yılında koyun eti üretimi %34,81, keçi eti üretimi %7,65 iken, 2007 yılında sırasıyla %14,81 ve %2,45’ tir. Manda eti üretimi ise, %1,55’ ten %0,11 seviyesine gerilediği görülmektedir. 1980 yılında toplam et üretimi içinde %34,92 olan piliç eti üretimi, 2007 yılında %58,19’ a yükseltmiştir (Yılmaz, 2010: 69).

2013 yılında ülkemizde 996 bin ton olarak yapılan et üretiminin %87’ si sığır kesimlerinden elde edilen kırmızı ettir. Daha sonra %10 ile koyun eti, %2 ile keçi eti ve %0,1 ile de manda eti gelmektedir. Buna göre büyükbaş hayvanlardan elde edilen kırmızı et oranı küçükbaş hayvanlara göre daha yüksektir. Küçükbaş hayvandan elde edilen kırmızı et üretiminde azalma meydana gelmesinin en önemli sebepleri arasında yoğun işgücü ve beslenmenin meralardan elde edilmesi, örgütlenmenin çok düşük seviyede olması,

yetiştiriciliğin daha çok süt, peynir, yoğurt, yapağı, yün gibi hayvansal ürünler için yapılması vb. yer almaktadır (Akar, 2017: 11).

Aşağıdaki Tablo 25’te ülkemizde büyükbaş hayvandan sağlanan et üretimi verilmiştir.

**Tablo 25:** Büyükbaş Et Üretimi

Yıl	Toplam Büyükbaş	Kesilen Büyükbaş Sayısı	Kesilen Büyükbaş Payı	Büyükbaş Et Üretimi
2010	11.454.526	2.617.966	22,9	621.971
2015	14.127.837	3.766.468	26,7	1.015.251
2016	14.222.228	3.901.806	27,4	1.059.546
2017	16.105.025	3.608.238	22,4	988.821
2018	17.220.903	3.428.060	19,9	1.004.261
2019	17.872.331	3.634.068	20,3	1.075.552

**Kaynak:** TÜİK, 2021.

Yukarıdaki Tablo 25’e göre 2010 yılında toplam yetiştirilen 11.454.526 büyükbaş hayvandan 2.617.966 baş hayvanın kesimi gerçekleşmiştir. Bu hayvanlardan elde edilen et üretimi 621.971 tondur. 2010 yılında büyükbaş etin payı ise %79,7 olarak belirlenmiştir. 2017 yılında ise toplam yetiştirilen 16.105.025 büyükbaş hayvan bulunmaktadır.

Bu hayvanlardan 3.608.238 baş hayvanın kesimi yapılmıştır. Hayvanlardan elde edilen et üretimi ise 988.821 tondur. 2019 yılında ise, 17.872.331 büyükbaş hayvandan 3.634.068 baş hayvanın kesimi gerçekleşmiştir.

## II. BÖLÜM

### TARIMSAL FAALİYETLERİN SINIFLANDIRILMASI VE BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde Dünya’da ve Türkiye’de tarımsal faaliyetlerin muhasebesinin gelişim süreci ele alınmıştır. Türkiye’de tarım sektörü ile ilgili yapılan çalışmalardan, tarımsal faaliyetlerin değerlemesinden bahsedilmekte, amortisman işlemleri hakkında bilgi verilmekte ve VUK, TMS-41 ve BOBİ FRS BÖLÜM 7’ye göre tarımsal faaliyetler muhasebe standardı ile uygulanan devlet teşvikleri açıklanmıştır.

#### II.1.Türkiye’de Tarım ve Hayvancılık Sektörü ile İlgili Çalışmalar ve Uygulanan Politikalar

Türkiye’de tarım muhasebesinin tarihsel gelişimine bakıldığında uzun zaman önemli çalışmalar yapılamadığı bilinmektedir (İçöz, 2015: 1232). Tarım muhasebesi, tarım şirketlerinin tarımsal ürünlerinden ortaya çıkan finansal işlemleri kaydedip, amacına uygun biçimde özetleyen, analiz edip fayda sağlayacak sonuçlar çıkaran muhasebe dalıdır. Tarım muhasebesi işletmenin yapısına göre farklılık göstermektedir. Küçük işletmelerde gelir-gider, borç-alacak kontrolü, vergilerin hesaplama işlemleri yeterli iken büyük işletmelerde bunların yanında işletmenin iletişimde olduğu kurum ve kuruluşlara bilgi vermek için bir rapor hazırlaması gerekmektedir (Fidan, 2018: 94). Tarım muhasebesinin ilgilendiği tarımsal faaliyetler oldukça çeşitli içeriklerden oluşmaktadır. Fakat bu çeşitliliğe rağmen tüm tarım faaliyetleri ortak özelliklere sahiptir. Tarım faaliyetleri içerisinde yer alan çeşitlilik: hayvan yetiştiriciliği, meyve yetiştiriciliği, çiçek yetiştiriciliği, orman ürünleri vb.’dir (Lefter ve Roman, 2007: 16).

Tarımsal faaliyetlerin geleneksel çizgisinden çıkması ile birlikte muhasebe sisteminde gelişmeler meydana gelmeye başlamıştır. Geçmiş yıllarda tarım işletmeleri küçük aileler tarafından gerçekleştirilirken günümüzde büyük işletmeler tarafından gerçekleştirildiği ve sanayileşme ile birlikte tarım sektörünün geliştiği görülmektedir (Kırılıoğlu ve Gökgez, 2012: 108). Dönemler itibariyle uygulanan politikalar aşağıdaki gibidir:

1923-1949 Dönemi Arasında Uygulanan Politikalar, 1950-1960 yılları arasında uygulanan politikalar, 1980-2000 yılları arasında uygulanan politikalar ve 2001 yılı sonrası uygulanan politikalar aşağıdaki gibidir (Süklüm ve Akdoğan: 2016:4):

#### *1923-1949 Dönemi*

- 1923 yılında I. İktisat Kongresinde alınan kararlarla Aşar Vergisi kaldırılmıştır,
- 1942'de kaldırılan bu verginin yerine Toprak Mahsulleri Vergisi getirilmiştir,
- Topraksız olan köylülere toprak verilmiştir,
- Meralar tarıma açılmıştır,
- 1929 yılında meydana gelen Ekonomik Buhran nedeniyle tarımsal faaliyetler azalmış, bu azalmaları durdurmak için desteklemeler uygulanma kararı alınmıştır,
- İlk destekleme 1932'de buğday fiyatı destekleme programı olmuştur,
- 1940'ta tütün ve çay alımı desteklemesi yapılmıştır,
- 1945'te Çiftçi Topraklandırma Kanunu çıkarılmıştır.

#### *1950-1960 Dönemi*

- Dış ticaretin artması, sanayileşme ile özel girişimciliğin desteklenmesi, devletçilik sınırlandırılması gerçekleşmiştir,
- 1949'da Marshall Planı sayesinde dış kaynakla traktör alımı yapılmıştır,
- Devlet, buğdayı yüksek fiyatla üreticiden almış aradaki farkı kendi kapatmıştır,
- Bu dönemde sanayiye dayalı büyüme uygulanmıştır,
- Bu dönem sonunda planlı döneme geçilmiş ve planlı dönemle kimyasal gübreleme, tarımsal mücadele, tohumluk ve sulama gibi verim artışında etkin girdilerin kullanımı desteklenmiştir. Ve alımlarda destekleme kapsamı daha çok genişletilmiştir

#### *1980-2000 Dönemi*

- Finansman açıklarının kapatılması için Merkez Bankasından kredilerin çekilmesi enflasyona baskı yapmış ve bu durumdan dolayı 24.01.1980 kararları alınmıştır,
- Bu dönemde Serbest Piyasa Koşulları uygulanmıştır,
- KİT'lerde özelleştirme dönemi başlamıştır,
- 5 Nisan 1994'te açıklanan paketle, desteklemede sadece stratejik ürünlerin desteklemesi sınırı getirilmiştir,
- 2000 yılına kadar destekleme politikaları işe yaramayı başaramamıştır,

- 2000 yılından sonra doğrudan gelir desteği uygulanmıştır,
- Girdi desteği uygulaması ve prim ödemeleri yapıldı,
- Alternatif ürün desteği uygulandı,
- Hayvancılığa ve yem bitkilerine destekler yapıldı,
- Tarım sigortası desteği verildi,
- 5 yıllık tarım stratejisi hazırlandı.

#### *2001-2018 Dönemi*

- Çiftli Muhasebe Vergi Ağı (ÇMVA) uygulamaları yapılmıştır. ÇMVA kurulması birbirini takip eden iki proje ile gerçekleştirilmiştir. İlk proje, Danimarka ortaklığında “Pilot Çiftlik Muhasebe Vergi Ağı” projesi oluşturulmasıdır. Bu projeye 2008 sonu itibarıyla belirlenen 9 ilde (Adana, Erzurum, Şanlıurfa, Bursa, Giresun, Tekirdağ, Konya, İzmir, Nevşehir) uygulama gerçekleştirilmiştir. İkinci proje, 2011’de başlamış ve üç il daha (İstanbul, Malatya, Samsun) projeye dahil edilmiştir. Bu proje hala sürdürülmektedir (Kıllı ve Hatunoğlu, 2016: 10).
- IASC’nin 1 Ocak 2003 tarihinde tarımsal faaliyetlerle ilgili standardı yürürlüğe koyması ile tarımsal alanda önemli bir adım atılmıştır.
- Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi standardı TMSK tarafından 24.02.2006 tarihinde ilk kez yayımlandı (Gençoğlu ve diğ. 2013: 667).
- KOBİ (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler) muhasebe uygulamalarına yön vermek için 01.11.2010 tarihinde KOBİ TFRS yayımlandı. Günümüzde işletmelerin muhasebe uygulamalarına vergisel açıdan bakmaları nedeniyle uygulama çok fazla yaygınlaşmamıştır (Kıllı ve Hatunoğlu, 2016: 10).
- 29.07.2017 tarihinde BOBİ’ler için Finansal Raporlama Standartları Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Yayımlanan bu tebliğin esas amacı finansal tablolardaki vergiye dayalı rapor hazırlanmasının, finansal raporların gerçeğe uygun ve ihtiyaca uygun bilgi sunma amacından uzaklaşmasına neden olması dolayısı ile KGK, bağımsız denetimi tabi olup TMS uygulamayan işletmelerin finansal tablo hazırlama sürecinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine (MSUGT) ek düzenleme yapmıştır (Mortaş, 2019: 121).



## II.2.Dünya’da ve Türkiye’de Tarımsal Faaliyetler Muhasebesinin Gelişimi

Dünya’da ve Türkiye’de tarımsal faaliyetlerin muhasebe sürecinin gelişim evresi aşağıda iki başlık halinde verilmiştir.

### II.2.1.Dünya’da Tarımsal Faaliyetler Muhasebesinin Gelişimi

Muhasebenin tarihsel süreci incelendiğinde, muhasebenin ilk ortaya çıkışı bilinmemesine rağmen çok eskiye dayalı bir geçmişinin olduğu bilinmektedir. Öyle ki yazının icadını muhasebeye bağlayan muhasebe tarihçileri dahi bulunmaktadır. Günümüzde uygulanan çift taraflı kayıt sisteminin geçmişine bakıldığında 1494 yılında İtalya’da Luca Pacioli tarafından yazılan bir kitapta ilk kez ele alındığı ifade edilmektedir (Kıllı ve Hatunoğlu, 2016: 3). 18. yy.’a kadar tarım muhasebesi ile ilgili önemli bir gelişme yaşanmamıştır.

İngiltere’de 1741-1820 yılları arasında ilk çalışmayı gerçekleştiren Arthur Young, işletme ilgililerine yardımcı olmak için ve yıllık faaliyetler sonucu kâr-zarar hesaplanması için muhasebeyi tarımda uygulamıştır (Bozbayır, 2018: 2). Arthur Young bu konuda birçok eser yazmıştır. Young, işletmelerde muzaaf muhasebe sistemi uygulamasını üç kayıt yöntemi (günlük defter, kasa defteri, büyük defter) ile gerçekleştirmiştir. Young, tarım işletmelerinin sermaye maliyetlerinin hesaplanıp kira giderlerinin ne kadar olması gerektiği konusunda çalışmalar gerçekleştirmiştir. Bu ve buna benzer konuda birçok çalışma ortaya koymuştur.

Almanya’da ilk olarak 18 yy. sonlarına doğru Albrecht D. Thear tarımsal muhasebe uygulamalarında çalışmalar gerçekleştirmiş, 1809 yılında “*Grundsadze Der Rationalen Landwirtschaft (Rasyonel Tarımın Prensipleri)*” adlı eseri yayımlamıştır. İtalyan muhasebe tekniği olarak bilinen ticaret muhasebesi ile tarım işletmelerinin özel şartlarıyla uyarlayan ilk kişi olduğu bilinmektedir (Kıllı ve Hatunoğlu, 2016: 5). Thear’e göre maliyet hesaplaması iki aşamadan oluşur; tarımsal faaliyette kullanılmak amacıyla elde tutulan sermayenin faiz hariç bütün masraflarının hesaplanıp, her ürünün ve tarlanın net geliri bulunur, tarla başına düşen sermaye ayrı ayrı hesaplanıp, tarlalara ayrılan sermayelerin faizi hesaplanır. Böylelikle her ürünün ve tarlanın ayrı ayrı kâr ve zararı bulunabilmektedir (Bozbayır, 2018: 5).

19 yy.’da W. Hermann Howard’ın çalışmaları ile yeni bir örgütlenme biçimi geliştirilmiştir. Howard, kendisi adına muhasebe büroları kurup, yönetmiş ve büroların kayıtlarının kontrol, analiz, değerlendirme ve yorumunu yapmıştır. 1910 yılında Friedlich Aerebo, Howard’ın maliyet muhasebesi uygulamalarına eleştiriler yapmıştır. Bu dönem

“*Aerebae Ekolü (Bilimsel Ekol)*” olarak ta bilinmektedir (Kıllı ve Hatunoğlu, 2016: 6). Aereboe, tarım faaliyet muhasebesinin 3 ana görevi olduğunu belirtmektedir. Birincisi işletmelerin yıllık faaliyetlerinin ekonomik sonucunu ortaya çıkartmak, ikincisi tarım faaliyetlerinin kontrolünü kolaylaştırmak ve son olarak işletmelerin faaliyet sonuçlarını belirlemek amacıyla temel bilgileri elde edip sistematik şekilde sunmaktadır (Bozbayır, 2018: 10).

İsviçre’de Ferdinand Lour’un yaptığı çalışmalar oldukça dikkat çekmiştir. Lour, İsviçre ekolünün kurucusu olarak bilinen ve küçük işletmelerde uygulanabilir basit bir muhasebe sistemini ortaya koyan kişidir. Lour’a göre tarımsal faaliyet muhasebesi (Bozbayır, 2018: 10);

- Basit bilanço ile basit muhasebe sistemi,
- Genişletilmiş,
- Ticari hesap ile basit muhasebe sistemi,
- Çift taraflı tarımsal faaliyet muhasebesi olarak belirtilmektedir.

ABD’de ilk çalışmalar Minnesota eyaletinde Andrew Boss ve arkadaşları tarafından gerçekleştirilmiştir. Geliştirilen sistem “*Minnesota Sistemi (Tarımsal Maliyet Muhasebesi)*” olarak ifade edilmektedir (Kıllı ve Hatunoğlu, 2016: 7). F.W. Peck ve A. Boss’un 1918 yılında yaptıkları bir araştırmada, maliyet hesaplarında fiyat ve fiziksel değişim ele alınmıştır. 1950’li yıllardan sonra tarımsal faaliyetlerde basit muhasebe sistemi (Amerikan muhasebe sistemi) uygulaması yapılmıştır. Bu sistem, çok sütunlu işletme defteri ya da analizli işletme defteri olarak adlandırılan nakit gelir ve giderlerin kaydını esas almaktadır (Demirkol, 2006: 31). 1980’li yıllarda ortaya çıkan tarım krizi sonrasında, AICPA, tarım üreticilerinin muhasebe uygulamalarını yönlendirecek standartlar geliştirmek için teşvik edilmiştir.

Avrupa’da 1960 yılında tarım alanında çalışanların verimliliğini arttırmak için ve uygun fiyat politikaları düzenlemek için Ortak Tarım Politikası kurulmuştur (Kıllı ve Hatunoğlu, 2016: 8). Bupolitika; ortak bir pazarın kurulması ve mali dayanışma prensibi ile hareket ederek ürünlerin serbest dolaşımını sağlamak ve rekabeti engelleyen vergilerin kaldırılmasını öngörmektedir. Daha sonrasında Ortak Tarım Politikası hakkında gerçekçi kararlara varabilmek için Avrupa Topluluğu Komisyonu, üye ülkelerdeki çiftliklerin finansal performansını da öğrenmek istemiştir. Bu sebeple 15.06.1965 tarihinde Tarımsal Faaliyet Muhasebesi Veri Ağı (Farm Accounting Data Network) kurulmuştur (Demirkol, 2006: 35). Bu

ağ, tarım işletmelerinin detaylı finansal ve mali bilgilerini toplayan ve AB’de uygulanan bir sistemdir.

Sistemin faydaları (Kıllı ve Hatunoğlu, 2016: 9);

- Tarımsal politikalar,
- Çiftçinin işletmesinin ekonomik analizi,
- Ulusal ve bölgesel kalkınma olarak sıralanabilir.

## II.2.2.Türkiye’de Tarımsal Faaliyetler Muhasebesinin Gelişimi

Osmanlı döneminde tarımda muhasebenin uygulandığını gösteren en büyük kanıt, toprağın (has, zeamet, tımar) gelirlere göre ayrılması ve tarım için kullanılan arazilerin verimlerinin devletçe tespit edilmesidir. Ancak bu işlemlere ilişkin örnek kayıtlara günümüze kadar rastlanmamaktadır (Kıllı ve Hatunoğlu, 2016: 9). Bunun en büyük sebebi 18. Yüzyıla kadar Osmanlı’da muhasebe kitaplarının yokluğundan dolayı muhasebe eğitiminde usta-çırak ilişkisi olmasıdır. 18. yy. başlarında ise genel muhasebe eğitimi verilmeye başlanmış fakat muhasebenin vergiye dayalı olmasından dolayı muhasebenin gelişimi uygulamaya yansımamıştır. Osmanlı imparatorluğunda tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebe çalışmaları ilk kez 18 yy. sonlarında gerçekleştirilmiştir. Yapılan bu çalışmalar arasından Selanik’te 1885 yılında Aram Margosyan’ın kaleme aldığı “*Muhasebe-i Ziraiye*” adlı eseri dönemin en bilinen eseridir (Demirkol, 2006: 31).

Ülkemizde 1921-1922 yıllarında tarımsal faaliyet ile ilgili ilk kitap “*Ameli Usul-i Muhasebe-i Ziraiye ve Çiftlik Muhasebesi*” İbrahim Fazıl tarafından ele alınmıştır. 1926- 1927 yıllarında yürürlüğe giren Muamele, İstihlak ve Kazanç Vergileri ile Vergi Usul Kanunu (VUK), Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ve muhasebe uygulamalarını da etkilemiştir (Demirkol, 2006: 31).

Ülkemizde vergi uygulamalarından dolayı tarım işletmelerinde daha çok basit muhasebe sistemi tercih edilmiştir. 1960 yılına kadar Türkiye’de tarım muhasebesi ile ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. 1960 yılında ise küçük çapta çalışmalar yapılmış ve yapılan çalışmalara 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda yer verilmiştir (Bozbayır, 2018: 10).1964 yılında ise GVK’da yapılan değişiklikler ile birçok çiftçi vergiden muaf sayılmış ve muhasebeye sadece vergi amaçlı yaklaşmış bu nedenle de tarımsal faaliyet muhasebesi yaygınlaşmamış,

bunun sonucunda XX. Yüzyılın ilk yarısında muhasebe eğitimi çok düşük seviyelerde kalmıştır (Demirkol, 2006: 31). Bunun yanı sıra Atatürk tarafından kurulan Devlet Üretme Çiftliklerinde 1976 yılına kadar Amerikan muhasebe sistemi uygulanırken sonrasında Tekdüzen Muhasebe Sistemi kullanılmaya başlanmış ve 1994 yılında MSUGT çerçevesinde THP uygulamaya geçilmiştir (Köse, 2009: 22).

Ülkemizde tarım alanında yapılan bir diğer çalışma Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (ÇMVA) uygulamalarıdır (Kıllı ve Hatunoğlu, 2016: 10). 15.11.2003 tarihinde SPK tarafından yapılan ve Resmî Gazete’de yayımlanan “*Seri: XI, No: 25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğinde*” yer alan 31. Bölümde tarım faaliyetleri konusuna yer verilmiş ve tarım faaliyetleri ile ilgili ülkemizde ilk kez birtakım çalışmalar yapılarak çeşitli düzenlemelere yer verilmiştir. Tarımsal faaliyetlerle ilgili bir diğer düzenleme de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yapılmıştır. 31.12.2015 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde uygulanmak üzere ilk defa 24.12.2006 tarihinde 26090 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır (Bozbayır, 2018: 10). Sonrasında 01.11.2010 tarihinde Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelere (KOBİ) muhasebe uygulamalarında rehber olması açısından KOBİ TFRS yayımlanmıştır (Kıllı ve Hatunoğlu, 2016: 10).

2011 yılında tarımsal verimliliğin artırılması amacıyla Tarımsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu (TKDK) kurulmuştur. Daha sonra TKDK, IPARD I kapsamındaki 42 ilde yapılmakta olan hayvancılık, su ürünleri, süt ve süt ürünleri, kırsal turizm, sebze ve meyve işlenmesi, arıcılık vb. tarım faaliyetlerine önemli destekler vermiştir. 27.02.2016 tarihinde TKDK bu hususta desteklemelerini ülkenin 81 vilayetine yaymak için Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan “*Kırsal Kalkınma Destekleri Kapsamında Tarıma Dayalı Yatırımların Desteklenmesine İlişkin Karar*” kapsamında çalışmalarını devam ettirmiştir. Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından Avrupa Komisyonuna 2015 yılında sunulan 2014 – 2020 dönemini kapsayan IPARD II onaylanarak yürürlüğe girmiştir. IPARD’ın tamamlayıcıları olarak DAP ve GAP projeleri kapsamında çiftçilerin desteklenmesi de yerini almıştır (Çütçü ve Telli, 2019: 105). IPARD II Programı 2014-2020 yılları arasında gerçekleştirilecek tedbirlerin sektörler ve destek bütçeleri Tablo 26’da verilmektedir.

**Tablo 26: IPARD II Programı Kapsamında Desteklenecek Sektörler ve Destek Bütçesi (2014-2020)**

Tedbir Adı	Sektör Kodu	Sektör Adı	Destek Oranı	Toplam Destek Bütçesi (Avro)
Tarım İşletmelerinin Fiziki Varlıklarına Yönelik Yatırımlar (101)	101-1	Süt üretimi, kırmızı et ve beyaz et üretimi, yumurta üretimi tarım işletmeleri	%40-70	164,706,348
	101-2			
	101-3			
	101-4			
Çiftlik Faaliyetlerinin Çeşitlendirilmesi ve İş Geliştirme (302)	302-1	-Bitkisel üretimin çeşitlendirilmesi, işlenmesi ve paketlenmesi, su ürünleri yetiştiriciliği, arıcılık üretimi, işlenmesi ve paketlenmesi, zanaatkarlık ve katma değerli ürün işletmeleri, yenilenebilir enerji yatırımları, kırsal turizm ve regreasyon faaliyetleri, makine parkları	%55-65	87.239.811
	302-2			
	302-3			
	302-4			
	302-5			
	302-6			
	302-7			

**Kaynak:** Çütçü ve Telli, 2019: 105.

### II.3. Tarımsal Faaliyetlerin Sınıflandırılması

Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilme süreci Tek Düzen Hesap Planı (TDHP), VUK, TMS ve BOBİ FRS açısından ele alınmıştır. Canlı varlıklar tarla bitkileri, bahçe bitkileri, kanatlı hayvanlar, canlı su hayvanları, büyükbaş ve küçükbaş canlı hayvanlar, meyve ağaçları ve meyve vermeyen ağaçlar olarak türlere ayrılmaktadır. Bunların muhasebeleştirilme durumu ise TDHP ve VUK'a göre Dönen Varlıklar ve Duran Varlıklarda sınıflandırılmaktadır. TMS ve BOBİ FRS'ye göre ise Canlı Varlıklar hesap gruplarında sınıflandırılmaktadır.

#### II.3.1. Tek Düzen Hesap Planı Açısından Tarımsal Faaliyetler

Canlı varlıkların TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında bilançoda ayrı başlıklar halinde raporlanması gerektiği belirtilmiştir. Varlıklar niteliklerine göre canlı varlıklar ve canlı olmayan varlıklar olarak iki başlığa ayrılmıştır (Tektüfekçi, 2010: 132).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)'nun yeni yayımlanan taslağı esas alınarak hazırlanan Tekdüzen Hesap Planı (THP) aşağıdaki gibidir (kgk.gov.tr, 2020):

#### **17 CANLI VARLIKLAR**

##### **170 Tarla Bitkileri**

##### **171 Bahçe Bitkileri**

##### **172 Büyükbaş Hayvanlar**

##### **173 Küçükbaş Hayvanlar**

##### **174 Kanatlı Hayvanlar**

- 175 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar*
- 176 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)*
- 179 Verilen Sipariş Avansları*
- 27 CANLI VARLIKLAR**
- 270 Tarla Bitkileri*
- 271 Ağaçlar*
- 272 Büyükbaş Hayvanlar*
- 273 Küçükbaş Hayvanlar*
- 274 Kanatlı Hayvanlar*
- 275 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar*
- 276 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)*
- 277 Birikmiş Amortismanlar (-)*
- 278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları*
- 279 Verilen Avanslar*

### **Gelir Tablosu Hesapları**

#### **60 BRÜT SATIŞLAR**

*600 Yurtiçi Satışlar*

#### **62 SATIŞLARIN MALİYETİ**

*620 Satılan Mamuller Maliyeti*

*621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti*

#### **64 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİR VE KAZANÇLAR**

*643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları*

#### **65 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDER VE ZARARLAR**

*653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları*

*659 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar*

### **Maliyet Hesapları**

#### **71. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ**

*710. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı*

*711. Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı*

*712. Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkı*

*713. Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkı*

#### **72. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ**

*720. Direkt İşçilik Giderleri*

*721. Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı*

*722. Direkt İşçilik Ücret Farkları*

*723. Direkt İşçilik Süre Farkları*

**73. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ**

- 730. Genel Üretim Giderleri*
- 731. Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı*
- 732. Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları*
- 733. Genel Üretim Giderleri Verimlilik Giderleri*
- 734. Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları*

**76. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ**

- 760. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri*
- 761. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı*
- 762. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Fark Hesabı*

**77. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ**

- 770. Genel Yönetim Giderleri*
- 771. Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı*
- 772. Genel Yönetim Gider Farkları Hesabı*

**78. FİNANSMAN GİDERLERİ**

- 780. Finansman Giderleri*
- 781. Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı*
- 782. Finansman Giderleri Fark Hesabı*

**II.3.2. VUK'a Göre Tarımsal Faaliyetler**

Vergi Usul Kanununun 277. Maddesi uyarınca; üretmek ya da sütünden veya diğer mahsullerinden yararlanmak maksatları ile büyütülen veya satın alınarak elde edilen hayvanlar, cinsleri ve yaşları dikkate alınarak gruplandırılır. Maliye Bakanlığı ve Tarım Bakanlığının söz konusu gruplar için hazırlanan ortalama maliyet cetvellerinde ortaya konulan kıymetlere göre değerlendirilir (İçöz, 2015: 1231).

VUK'a göre değerlemeye tabi olan küçükbaş ve büyükbaş canlı varlıkların elde tutulmasının amacı değerlendirme sürecinde göz önüne alınan bir konudur. Bunun önemi, VUK'da satış amaçlı elde bulundurulmuş canlı varlıklar amortismanına tabi olmazken, devamlı olarak ürünü hasat yapılan (süt üretimi gibi), satış amaçlı elde bulundurulmuş canlı varlıklar amortismanına tabidir (Özulucan ve Deran, 2008: 5). VUK'da canlı varlıklar için belirlenen faydalı ömür süreleri aşağıda Tablo 27'de yer almaktadır.

**Tablo 27:** Bazı Canlı Varlıklar İçin VUK’da Belirlenen Faydalı Ömürleri

Duran Varlık Adı	Faydalı Ömür (yıl)
Sağmal inekler ve damızlık sığırlar	5
Süt amaçlı koyun ve keçiler	5
Damızlık koç ve tekeler	5
Arılar	5
Yumurtalık tavuklar (Civciv ve besilik tavuklar hariç)	2

**Kaynak:** Taştan, 2015: 180.

Yukarıda yer alan Tablo 27’de Vergi Usul Kanununa göre canlı varlıkların faydalı ömrü verilmiştir. Buna göre, sağmal inekler-damızlık sığırlar, süt amaçlı olan koyun-keçiler, damızlık koç-tekeler, arıların faydalı ömrü 5 yıl olarak belirlenirken yumurtalık tavukların faydalı ömrü 2 yıldır.

Beş yıl tamamlandıktan sonra canlı varlığın kasaba verilmesi gerektiği değerlendirilir. Söz konusu varlığın yaş, cins gibi durumları göz önüne alındığında bu süre daha da uzayabilmektedir. TMS’de bir canlı varlığın faydalı ömrü her hesap dönemi sonu gözden geçirilerek, verilerin tahmininden farklı sonuçlar vermesi halinde, ortaya çıkan farklar “*TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardına*” göre muhasebe tahminde değişiklik şeklinde kaydı gerçekleştirilmektedir. VUK açısından bu durum söz konusu olmamaktadır (Taştan, 2015: 180).

### II.3.3.TMS/TFRS’ye Göre Tarımsal Faaliyetler

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının ortaya çıkışı; IASC’ye üye olan ülkelerin gayri safi milli hasılası içinde tarımsal alandaki payının önemli oranda olması, tarım firmalarının canlı varlıklardaki biyolojik değişimleriyle ilgili olayların firma için nasıl ve ne zaman muhasebeleştirilmesi gerektiğinin bilinmemesi durumu gösterilebilir (İçöz, 2015: 1231).

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının amacı; tarım faaliyetlerine ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Aşağıda verilen varlıklar, tarımsal faaliyetle ilgili olmaları halinde standart kapsamında muhasebeleştirilmektedir (TMS-41 madde 1, Yılmaz, 2014: 234):

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



Standart, tarım faaliyetleri ile ilgili olup bu kapsama alınmayan fakat atıfta bulunulan standartlar ise aşağıdaki gibidir (TMS-41, md.2-3);

- Tarım faaliyetleri ile ilgili arsalar (TMS-16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller),
- Tarım faaliyetleri ile ilgili maddi olmayan duran varlıklar (TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar),
- Hasat sonrasında işleme sonucu meydana gelen yeni ürünler (TMS-2 Stoklar).

TMS-41, işletmenin hasadı yapılmış canlı varlıkları olan tarımsal ürünlerine, sadece hasat noktasında uygulanmakta; bu durum sonrasında, “*TMS 2 Stoklar Standardı*” veya diğer uygun olan bir Standart uygulanmaktadır. Yani hasat sonrası ortaya çıkan ürünlerin işlenmesi TMS-41 kapsamı dışında bırakılmıştır (örneğin bir ağacın faydalı ömrü sona erdikten sonra odun ve kağıt haline getirilme işlemi) (TMS-41 madde 3, Okutmuş ve Kural, 2015: 255). TMS-41 Standardının 12. Maddesi gereğince, canlı varlıkların ilk muhasebeleştirildikleri zaman ve her raporlama dönemi sonunda (GUD’un güvenilir biçimde ölçülememesi hariç) gerçeğe uygun değerden ürünün satış maliyetlerinin düşürülmesi sonrasında kalan değerle değerlendirilmektedir (Örten ve diğ.2018: 728).

*Örnek:* X İşletmesi, Konya’da 100 ağaçlık bir elma bahçesini, 2.000 TL’ye satın almıştır. Dönem sonunda ağaçlardan elde edilmesi beklenen elmaların gerçeğe uygun değeri 500 TL belirlenmiştir. İşletmenin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir (Örten ve diğ.2018: 729);

271 AĞAÇLAR HS. -Elma Ağaçları	.../.../2020	100 KASA HS.	2.000	2.000
171 BAHÇE BİTKİLERİ HS. -Hasat Edilmemiş Elma	.../.../2020	643 TARIMSAL FAALİYETLER DEĞERLEME ARTIŞLARI HS.	500	500

### II.3.4. BOBİ FRS'ye Göre Tarımsal Faaliyetler

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)'nin uygulanması için aşağıda yer alan üç ölçütün en az ikisi gerçekleşmesi durumunda, varsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte, art arda iki raporlama dönemi boyunca gerekli olan üç şarttan en az ikisini taşıyan işletmelerde, müteakip raporlama döneminde BOBİ-FRS uygulanması gerekmektedir (Ataman ve Cavlak, 2017: 157):

**Şekil 1:** BOBİ FRS Uygulaması İçin Gereken Şartlar



**Kaynak:** Mortaş, 2019.

Yukarıda verilen ölçütlerin altında kalan fakat denetime tabi olma şartlarına uyan işletmeler ise standartta orta boy işletmelerin uyması gerekli olan kurallara göre finansal raporlamalarını hazırlayacaktır (Cömert, 2019: 71). UMS ve AB düzenlemeleri ile uyumlu 27 Bölüm olarak açıklanan BOBİ FRS, orta büyüklükte olan işletmeler için maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülmüş, büyük işletmeler için ek olarak başka yükümlülükler getirilmiştir (Gençoğlu, 2017: 2).

#### II.3.4.1. BOBİ FRS'nin Oluşumu ve Genel Özellikleri

30/12/2014 tarihli 29221 sayılı Resmî Gazete Avrupa Birliği'nde Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) uygulamayan işletmeler finansal tablolarını, 01.01.2016 tarihi itibarıyla AB katılım müzakereleri kapsamında Türkiye mevzuatının AB mevzuatı ile uyumlu hale getirilmesi gerekli görülmüştür.

BOBİ FRS'nin hazırlanma amacı, bağımsız denetime tabi olan fakat TMS uygulamayan işletmelerin ayrı bir finansal raporlama standardı geliştirmesi ve ihtiyaca uygun, güvenilir bilgi sunan raporlama çerçevesi oluşturulmasıdır. Bu amaç doğrultusunda 29.07.2017 tarihi itibarıyla Resmî Gazete'de yayımlanan ve 01.01.2018 tarihinde uygulanacak olan tebliğin içeriğinde, BOBİ FRS'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte bağımsız denetime tabi olması ve

TFRS uygulamayan 4700 civarındaki şirket finansal tablolarını hazırlarken bu standardı uygulayacak olması öngörülmektedir. BOBİ FRS, 240 sayfadan ve 27 Bölümden oluşan tek başına bir standarttır (Doğan, 2018: 118). BOBİ FRS’de yer alan standartlar, sade ve anlaşılabilir bir dille kaleme alınması nedeniyle başka bir standart setine ihtiyaç duyulmadan finansal tabloların hazırlanmasına imkân vermektedir (Tunçez, 2018:1021). Aşağıda Tablo 28’de BOBİ FRS ve Tam Set TMS uyumluluk düzeyi verilmiştir.

**Tablo 28:** BOBİ FRS ve Tam Set TMS Uyumluluk Düzeyi

Uyumluluk Düzeyi	BOBİ FRS Bölümler (B)	Bölüm Sayısı
Yüksek	B2, B3, B4, B5, B7, B8, B10, B11, B13, B15, B16, B17, B18, B20, B23, B24, B27	17
Orta	B1, B6, B9, B12, B14, B19, B21, B22, B25	9
Düşük	B26	1

Yüksek: en fazla bir, orta: en az iki veya daha fazla, düşük: birçok konuda farklılık olması

**Kaynak:** Ataman ve Cavlak, 2017: 163.

#### II.3.4.2. BOBİ FRS’de Yer Alan Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler

BOBİ FRS Bölüm 7, tarımsal faaliyetler ile ilgili işletmelerin canlı varlık ve hasat zamanındaki tarım ürünlerinin kaydedilmesi ve ölçülmesine ilişkin muhasebe ilkelerini düzenlemektedir. Bu bölümde söz konusu hükümler tarım ürünlerine hasat sonrasında uygulanmaz. Tarım ürünlerinin hasat sonrasındaki ölçümü, sunumu ve finansal tablo dışında bırakılma işlemi ile hasat sonrası ürünün işlenmesi ve ortaya yeni bir ürünün çıkması (örneğin sosis üretimi) halinde muhasebe kayıtları stoklar bölümünde veya diğer ilgili bölümler içerisinde olmaları halinde ilgili bölümlerine göre gerçekleştirilmektedir (Cömert, 2019: 71).

Kısaca Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetlerin esas amacı “*tarım faaliyetleri ile ilgili işletmelerin, canlı varlıklarının ve hasat zamanındaki tarım ürünlerinin kayda alınmasını ve ölçümüne*” ilişkin gereken muhasebe koşullarını düzenlemektir.

Bir faaliyetin tarım faaliyeti olabilmesi için gerekli koşullar aşağıdaki gibidir (Ergi, 2019: 74);

- Canlı “*bitki ve hayvanların biyolojik dönüşümünün mümkün olması*”,

- Biyolojik “*dönüşüm sürecinde dönüşümün*” gerçekleşebilmesi için gerekli koşulların meydana gelmesi,
- Arzu edilen kalite ve miktarda ürün alınması.

Tarımsal ürünlerin ve canlı varlıkların kaydedilebilmesi için gerekli olan koşullar ise (Ergi, 2019: 74);

- 1) Tarım ürünlerinin ve canlı varlıkların kontrolünün işletme tarafından sağlanması,
- 2) Tarım ürünlerinin ve canlı bir varlığın “*gelecekte işletmeye ekonomik yarar sağlamanın muhtemel olması*”,
- 3) Tarım ürünlerinin ve canlı varlığın “*maliyetinin veya gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde*” ölçümü yapılabilmelidir.

BOBİ FRS BÖLÜM 7’de canlı varlıkların ölçümü maliyet yöntemi ya da GUD ile gerçekleşmektedir. VUK’da ise canlı varlıkların ölçümü maliyet bedeli ile kullanılmakta fakat zirai işletmelere dâhil canlı varlıkların maliyet bedeli tespiti mümkün olmadığı durumlarda emsal bedeli ile gerçekleşmektedir. BOBİ FRS BÖLÜM 7’ye göre işletmede bulunan tarım ürünlerinin hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmekte iken, VUK’a göre maliyet bedeli ile ölçülmektedir. BOBİ FRS BÖLÜM 7’de canlı varlıkların sunumu Finansal Durum Tablosunda, dönen varlık veya duran varlık grubunda yer alan “*Canlı Varlıklar*” kaleminde ayrı bir şekilde sunulduğu görülmekte, MSUGT’da canlı varlıkların ayrı olarak sunulması ile ilgili ayrı bir hüküm yer almamaktadır (Doğan, 2018: 122).

#### **II.4. Canlı Varlıkların Aktifleştirilmesi ve Değerlemesi**

Canlı varlıklar, satmak için veya damızlık, et, süt, yün gibi ürünlerin üretimini gerçekleştirmek için elde tutulan bitkiler, hayvanlar ve su ürünlerinden oluşmaktadır (Okutmuş ve Kural, 2015: 256). Bu varlıkların büyüme, bozulma, çürüme ve yaşam süresinin sona ermesi gibi özellikleri bulunmaktadır. Canlı varlıkların bu özelliklerinin olması söz konusu varlığın bir demirbaş, makine vb. olmadığını gösteren önemli bir kanıttır. Bu durum dikkate alındığında Tekdüzen Muhasebe Sistemi eksik kalmaktadır. Çünkü bir varlığın bir yıldan daha fazla elde bulundurulması durumunda varlık maddi duran varlıklar hesabında izlenmektedir. Fakat canlı varlıkların, duran varlık hesaplarında izlenmesi söz konusu değildir (Gökgöz, 2013: 40). Bu durumdaki canlı varlıklar, “*17 Canlı Varlıklar Hesabında*” ve “*27 Canlı Varlıklar Hesabında*” izlenmektedir.

TMS-41 Standardına göre; bir canlı varlığın aktifleştirilebilmesi için gerekli kriterler şunlardır (Timurtaş, 2016: 156);

- İşletmenin, canlı varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması,
- Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- Varlığın maliyetinin ya da gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde ölçülebilmesi.

Değerleme, işletme varlıklarının para ölçüsü ile belirlenmesidir (Tunçez, 2011: 70). TMS'de değerlendirme ile ilgili ölçüleme esasları aşağıdaki gibidir (Altınkaynak, 2020: 17);

- **Maliyet (Tarihi maliyet) bedeli:** Varlık ya da yükümlülüğün ilk kayda alındığı tarihteki değeridir.
- **Kalıntı Değer:** Bir varlığın tahmin edilen faydalı ömrünün sonunda, ilgili varlığın elden çıkarılması ile elde edilmesi beklenen gelirden, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülmesi sonucu, ulaşılan tahmini tutara denir.
- **İtfa değer (Gerçekleşebilir değeri):** Vadesi cari dönem üzerinde olan alacakların ve borçların, dönem sonları itibarıyla olan net değerleridir.
- **Gerçeğe uygun değer (GUD):** Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek ya da bir borcun devrinde ödenecek fiyata denir.
- **Bugüne İndirgenmiş Değer:** Bir varlıktan beklenen nakit akımlarının gelecekteki riski yansıtacak bir iskonto oranı ile bugüne indirgenmesi ile bulunan değerdir.
- **Sınıf Değişikliği Tarihindeki Değer:** Duran varlıkların kullanım amaçlarının değiştiği tarihteki, ilgili duran varlığın o tarihteki GUD ile duran varlıklar grubuna aktarılan değeridir.

VUK'nda değerlendirme ölçüleri olarak maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel ve emsal bedeli ve ücreti sayılmıştır. Değerleme ölçüleri aşağıda açıklanmaktadır (Tunçez, 2019: 212):

- **Maliyet Bedeli:** İktisadi bir varlığın elde edilmesi veyahut değerinin artırılmasıyla ilgili olarak yapılan ödemelerle bunların bağlı olduğu her türlü giderlerin toplamıdır.

- **Borsa Rayici:** Menkul kıymetler ve kambiyo borsasına ya da ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerinin ortalama değerleridir.
- **Tasarruf Değeri:** Bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir.
- **Mukayyet Değeri:** Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.
- **İtibari Değer:** Her çeşit senetlerle hisse senetleri ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir.
- **Vergi Değeri:** Bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanununun 292. maddesine göre tespit edilen değeridir.
- **Rayiç bedel:** VUK'a sonradan ilave edilen bu ölçünün kullanımı bina ve arazinin vergi değerinin saptanması ile sınırlandırılmıştır
- **Emsal Bedeli ve Ücreti:** VUK'un 267. maddesine göre emsal bedeli gerçek bedeli olmayan, bilinmeyen ya da doğru olarak tespit edilemeyen bir varlığın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran sahip olacağı değerdir.

Değerleme ölçüleri TMS ve VUK'da farklı olmasından dolayı ortaya çıkan finansal durum tablosundaki değerler de farklı olmaktadır. VUK'da küçükbaş ve büyükbaş canlı hayvanların değerlemesinde herhangi bir ayırım yapılmamakta genel bir açıklama bulunmaktadır. Bu açıklamaya göre; VUK'da küçükbaş ve büyükbaş canlı hayvanlar ilk kayda alınırken maliyet bedeli yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntemin mümkün olmaması durumunda ya da gerçek değerinin belirlenememesi halinde ise emsal bedeli yöntemi uygulanmaktadır. Canlı varlıkların alım satıl bedelinin belli olması durumunda emsal bedeli değil, maliyet bedeli yöntemi kullanılmaktadır. İşletme içerisinde doğan küçükbaş ve büyükbaş hayvanların maliyet bedelinin tespit edilmesi durumu zorlaşması nedeni bu canlı hayvanlar, komisyonların bölgeler itibariyle 3 yıl geçerli olarak açıklanan ortalama maliyet bedeli ile yani emsal bedel ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. Küçükbaş ve büyükbaş canlı hayvanların satın alma yoluyla elde edilmesi durumunda ise varlıkların maliyetinin tespiti çok kolay olduğundan dolayı varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. VUK'da tüm varlıklar (canlı varlıklar da dahil) ayrı ayrı değerlemeye tabi tutulmaktadır. Ancak bazı durumlarda sürü olarak da değerlemeye tabi tutulup sonrasında ortalama maliyet üzerinden birim maliyetleri hesaplanmaktadır. VUK'da, küçükbaş ve büyükbaş canlı varlıkların değerlerini ölçme işlemi üç zamanda (ilk

kayıt, hasat sonrası ve dönem sonu kayıt) da aynıdır. TMS-41’de de değerlendirme işlemi üç zamanda da aynıdır. Fakat bu değerlendirme işlemi VUK’da uygulanan maliyet bedeli ve emsal bedel değildir. TMS-41’e göre ilk muhasebeleştirmede varlıklar GUD’un güvenilir biçimde ölçülemediği durumlar hariç olmak üzere gerçeğe uygun değerden tahmini pazar yeri maliyetinin düşürülmesi ile hesaplanmaktadır. GUD güvenilir biçimde ölçülemiyorsa maliyet bedeli yöntemi kullanılmaktadır. Bu maliyet değeri, canlı varlıklara ait toplam maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılıklarının çıkarılması sonucu ortaya çıkan değerdir (Özulucan ve Deran, 2002: 7).

#### **II.4.1. Piyasa Fiyatı Yöntemi**

Aşağıda piyasa fiyatı yöntemleri, canlı varlık ya da tarım ürünlerinin aktif bir piyasasının olup olmamasına göre incelenmiştir. Buna göre, TMS’ye göre canlı varlık ya da tarımsal faaliyetle ilgili aktif bir piyasanın var olması ve söz konusu piyasada uygun bir fiyatın olması GUD tespitinde önemlilik arz eder. Ürünün birden çok piyasası olması halinde ise işlem göreceği piyasadaki fiyat, GUD belirlenirken dikkate alınacak olan fiyattır. Ürünün işlem göreceği aktif bir piyasanın olmaması durumunda ise gerçeğe uygun değer belirlenmesi için aşağıda verilen fiyatlar önemlidir (Büyükipekci ve Kağıtçı, 2015: 110);

- İşlem tarihi ve raporlama dönemi sonunda ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla, en son piyasa işlem fiyatı,
- Benzer varlıklara ilişkin piyasa fiyatları,
- Bir meyve bahçesinin sandık, kile veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi sektör emsal fiyatları.

***Aktif Bir Piyasanın Mevcut Olması:*** Piyasa koşulları altında muvazaasız gerçekleştirilen bir işlemde fiyatların karşılaştırılması sırasında nakit akımlarında meydana gelecek olası değişimlerin göz önünde bulundurulması gerekir. Söz konusu muhtemel değişimler GUD yansıtmaktadır (Okutmuş ve Kural, 2015: 262). İşletmenin biyolojik tarım ürünlerinin satışını gerçekleştirmesi için aktif bir piyasa varsa, bu piyasada geçerli fiyat, GUD tespitinde en iyi ölçüdür (Bozbayır, 2018: 32). Fakat başka piyasalar varsa, o zaman en fazla ilişkisi olan piyasanın fiyatı esastır. Örneğin, işletmenin biyolojik varlıklarını veya tarımsal ürünlerini satabileceği iki aktif piyasa olması halinde işletme, söz konusu piyasaların hangisinde işlem yapmayı bekliyorsa, o piyasanın fiyatını esas almalıdır (Şensoy, 2014: 15).

Aktif bir pazarın özellikleri ise aşağıdaki gibidir (Mıhalcıuc ve Socolıuc, 2008: 250);

- İşlem yapılan elemanlar homojendir,
- Herhangi bir anda, ilgili alıcı ve satıcılar piyasada bulunur,
- Fiyatlar halka açıktır.

***Aktif Bir Piyasanın Mevcut Olmaması:*** Aktif bir piyasa olmaması halinde işletme, yukarıda belirtilen yöntemler ile bulunan fiyatlardan en uygun olan GUD tespitinde kullanabilir (Demirkol, 2008: 117). Değerlendirilen aktifler için aktif bir piyasa bulunmayan durumlarda, piyasadaki değişikliklerle belirlenen fiyatları kontrol etmek gerekmektedir (Mateş ve Grosu, 2008: 457).

TMS-41 Standardı, canlı varlık ya da tarım ürünleri ile ilgili birden fazla aktif piyasasının varlığı halinde en uygun fiyatı seçme kararını işletmenin kararına bırakmaktadır. Aktif piyasanın olmaması halinde ise işletme, GUD tespiti için en son piyasa işlem fiyatı, sektör emsal fiyatı ve benzer varlıkların piyasa fiyatlarından birini kullanabilmektedir. Bunun yanında canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilme ve ilk bilanço dönemi arasında geçen süre uzunluğunun biyolojik dönüşüm açısından önemli bir faktördür. Söz konusu sürenin uzunluğu canlı varlıkların fiziki durumunda değişiklikler meydana gelmesine yol açar. İşletmedeki canlı varlıkların bu değişikliklerinin kâr ve zarar durumunun hesaplarda izlenmesi gerekmektedir (Şensoy, 2014: 16).

Canlı varlıkların fiziki durumunda ortaya çıkan değişiklikler canlı varlıkta değer artışına neden oluyor ise “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları Hesabına” alacak kaydedilirken karşılığında aynı miktar bu hesaba borç kaydedilir, değerleme azalışlarında ise azalan tutar “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları Hesabına (-)” borç kaydedilirken; bu hesaba alacak kaydedilmektedir (Bozbayır, 2018: 33).

***En Son İşlem Fiyatı:*** Canlı varlıklara ya da tarım ürünlerine ilişkin aktif bir piyasasının bulunmaması durumunda, işlem tarihi ile raporlama dönemi sonu arasında meydana gelebilecek ekonomik şartlarda önemli bir değişikliğin bulunmaması halinde, en son piyasa işlem fiyatı GUD tespitinde esas alınabilir (Timurtaş, 2016: 157).

***Örnek:*** X İşletmesi, 12.08.2020 tarihinde tanesini 5.000 TL olarak aldığı 20 adet büyükbaş hayvanı 31.12.2020 tarihinde değerlendirme yapmak istemektedir. Fakat piyasada meydana gelen durgunluktan dolayı GUD hesaplanmasında önemli düzeyde olabilecek bir



piyasa fiyatı oluşmamaktadır. İşletme, büyükbaş canlı varlıkların biyolojik dönüşümünde az miktarda olsa da artmasına rağmen, ekonomik şartlarda herhangi bir değişiklik meydana gelmemesinden dolayı en son piyasa işlem fiyatı olan 100.000 TL'yi (20 adet x 5.000 TL/adet) GUD belirlemede dikkate alabilir (Gökgöz, 2012: 98).

**Benzer Varlıkların Piyasa Fiyatı:** Canlı varlığın piyasa fiyatının oluşmaması durumunda ya da tarım ürününün yerine, piyasa fiyatı oluşan benzer bir varlığın emsal alınarak iki varlık arasındaki farklılıkların düzeltilmesinin ardından ortaya çıkan değer, gerçeğe uygun değerdir (Şensoy, 2014: 16).

*Örnek:* Kuluçkahanede yavru balık üretimi gerçekleştiren Kaya Tarım işletmesi, 31.12.2018 tarihinde 1.000.000 adet Levrek yavru balığı bulundurmaktadır. Fakat levrek yavru balığının aktif bir piyasası bulunmaması, GUD belirlenememesine yol açmıştır. Ayrıca, levrek yavru balığının bir benzeri olan çipura yavru balığının piyasa fiyatı 0,55 TL olduğu bilinmektedir. Levrek ile Çipura yavru balığının tek farkı, çipura balığının üretimi sırasında alg kullanılmaktadır. Sonuç olarak; çipuranın piyasa fiyatından, katlanılan maliyet olan alg fiyatı düşürüldüğünde levreğin fiyatı bulunmaktadır.

Bir adet çipurada kullanılan alg fiyatı 0,05 TL olarak belirlenmiş ve levreğin gerçeğe uygun değerinin hesaplanması şu şekilde yapılmıştır (Gökgöz, 2012: 99):

<i>Çipura yavru balığının birim piyasa fiyatı:</i>	<i>0,55 TL</i>
<i>Bir çipurada kullanılan alg tutarı:</i>	<i>0,05 TL</i>
<i>Levreğin piyasa fiyatı (gerçeğe uygun değer):</i>	<i>0,50 TL'dir.</i>

**Sektör Emsal Fiyatı:** Piyasa fiyatı bulunmayan varlığın ya da tarım ürününün yerine, bir meyve bahçesinin sandık, hektar başı değeri veya kile ile büyükbaş canlı varlığın etinin kilosu cinsinden değeri gibi sektör emsalleri dikkate alınabilir (Şensoy, 2014: 17).

*Örnek:* M Tarım İşletmesinin, 31.12.2018 tarihinde elinde bulunan 60 adet keçi vardır. Yıl sonunda keçilerin GUD tespit etmek istemektedir. Fakat keçilerle ilgili piyasada oluşmuş bir fiyat bulunmamasından dolayı işletmeci, 60 adet keçiden 800 kg et çıkacağını tahminini yapmıştır. Aynı özellikleri taşıyan etin marketteki tutarı ise 40 TL/kg olduğu bilinmektedir. Sonuç olarak keçilerin GUD'u 32.000 TL (800 kg x 40 TL/kg)'dir (Tuğay, 2013: 153).

#### II.4.2. Net Nakit Akışları Yöntemi

Canlı hayvanların piyasada oluşmuş bir fiyatı ya da değeri olmayabilir. Böyle bir durumla karşılaşan işletme, GUD belirlenmesinde, varlıktan elde edilmesi muhtemel olan net nakit akışlarının piyasada oluşan cari ıskonto oranı ile ıskonto edilmeleri durumunda ortaya çıkacak bugünkü değerlerini gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanabilir. Net nakit akışları yöntemi ile gerçeğe uygun değer hesaplanması aşağıdaki gibidir (Şensoy, 2014: 17);

- Canlı bir varlığın dönem itibariyle nakit giriş ve nakit çıkışları ve nakit çıkışı gerektirmeyen giderlerin belirlenmesiyle net nakit akışlar belirlenir,
- Net nakit akışlarının bugünkü değerini hesaplanması için gerekli olan uygun ıskonto oranı tespit edilir,
- Tahmin edilen net nakit akışları, belirlenen ıskonto oranı ile bugünkü değerleri hesaplanır. Böylece tahmin edilen net nakit akışlar bilanço gününe getirilir.

#### II.4.3. Maliyet Değeri Yöntemi

Canlı varlıklar değerlendirirken tarihi maliyet değerinin dikkate alınmasını gerektiren durumları canlı varlığın GUD’u güvenilir olarak ölçülmesi ve ölçülememesi olarak ayrılmaktadır.

**Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Biçimde Ölçülmesi:** FASB Gerçeğe Uygun Değer (GUD)’i: “Alıcıların ve satıcıların ticari amaçlı varlıklarını tamamen esaslı bir işlemle işlemeye istekli olmaları” olarak tanımlamaktadır (Rech ve diğ.2006: 2).

Canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinin ilk muhasebeleştirilmesindeki ölçümü; güvenilir biçimde ölçülebilmesi koşulu altında, gerçeğe uygun değer ile gerçekleştirilmektedir. Canlı varlığın piyasadaki fiyatından, satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle o varlığın gerçeğe uygun değeri belirlenir (Şensoy, 2014: 20).

$$\text{Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri} = \text{Piyasa Fiyatı} - \text{Satış Maliyeti}$$

Satışların maliyeti; finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, canlı varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkili olan maliyetlerdir. Bir canlı hayvanın durumuna göre GUD, değişim gösterir.

*Örnek:* X İşletmesi aktifinde kayıtlı olan ineği, 01.10.2018 tarihinde doğum yapmıştır. Yeni doğan buzağuların hayvan pazarında 680 TL'ye satıldığı belirlenmiştir. İşletmenin hayvan pazarına götürülmesi maliyeti de göz önüne alınarak buzağı satmak için hayvan pazarına götürmüştür. 75 TL nakliye gideri ve 5 TL komisyon ödeneceği varsayımı altında yeni doğan buzağının gerçeğe uygun değeri şu şekildedir (Şensoy, 2014: 20);

<i>Buzağının Piyasa Değeri:</i>	<i>680 TL</i>
<i>Satış Maliyetleri (-):</i>	<i>80 TL</i>
<i>* Nakliye Gideri:</i>	<i>75 TL</i>
<i>*Komisyon Gideri:</i>	<i>5 TL</i>
<i>Buzağının Gerçeğe Uygun Değeri:</i>	<i>600 TL'dir.</i>

***Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Biçimde Ölçülememesi:*** Canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinin, güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır. Fakat bu durum sadece piyasa tutarı ya da değeri olmayan canlı varlıkların maliyetinden her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi ile GUD ölçülür. Duran varlık niteliğindeki bir canlı varlık TFRS 5 Standardına göre satış amaçlı olarak sınıflandırılması halinde, gerçeğe uygun değer güvenilir şekilde ölçülebileceği düşünülür (Şensoy, 2014: 21).

İşletme, gerçeğe uygun değer ölçülememesi durumunda varlığın tarihi maliyet yaklaşımına göre değerlemeye tabi tutar ve aşağıdaki gibi açıklanması gerekir (Antepli, 2014: 107);

- Canlı varlığın türünü,
- Gerçeğe uygun değer neden güvenilir biçimde ölçülemediğini,
- Gerçeğe uygun değer hangi aralıklarda yer aldığına dair olası tahminlerini,
- İtfa yöntemlerini,
- Canlı varlığın yararlı ömrünü ya da kullanılan amortisman oranını,
- Dönem başı ve sonundaki brüt kayıtlı değer ve birikmiş amortismanları açıklanmaktadır.

## II.5. Canlı Varlıklara İlişkin Kazançlar ve Kayıplar

Canlı varlıklar, Gerçeğe Uygun Değer (GUD) ile değerlendirirken oluşan kazanç ve kayıplar o dönemin raporlarına yansıtılmaktadır. Fakat GUD ile değerlendirilen varlıklarda meydana gelen değişikliklerin tamamının kazanç veya kayıp olarak gelir tablosunda gösterilmesi, bütün biyolojik varlıklar için uygun bir yöntem olmayabilir. Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan IPSAS 27'ye göre muhasebeleştirmede biyolojik varlıkların GUD'da meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan farklar, kâr veya zarar olarak raporlanmakta ve biyolojik varlıklar arasında herhangi bir ayırım olmamaktadır. Fakat TMS-41 Standardı, biyolojik varlıkları taşıyıcı bitki olan ürünleri raporlarken bunun haricindeki ürünleri ise TMS 16 Standardına göre raporlamaktadır. Söz konusu varlıklarla ilgili teşviklerde TMS 20 Standardına göre raporlanmaktadır (Yazıcı, 2018: 637).

Tarımsal faaliyetlerde kazançlar ve zararlar aşağıdaki gibi açıklanmaktadır (Nergiz, 2013: 9, Cihangir, 2010: 27);

- Canlı varlıktan GUD tahmini pazar yeri maliyetlerinin düşürülmesi sonrasında ilk muhasebeleştirme esnasında ortaya çıkan kazanç ya da zarar ile ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen kâr ya da zarar ortaya çıktığı dönem kâr veya zararında dikkate alınmaktadır,
- Zararın canlı hayvanın ilk kez muhasebeleştirilmesi esnasında doğması durumu olabileceği gibi kazanç doğması durumu da mümkündür,
- Tarım ürünlerin, GUD'undan tahmini pazar yeri maliyetleri düşürülmesi sonucu ilk muhasebeleştirilmesi esnasında ortaya çıkan kazanç ya da zararlar, oluşturdukları dönemde kazanç ya da zarar hesaplanmasında dikkate alınmaktadır,
- Tarım ürünlerinin hasadı yapıldıktan sonra, ilk muhasebeleştirilmesi esnasında kazanç ya da zarar ortaya çıkabilmektedir.

## II.6. Tarımsal Faaliyet Olarak Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının uygulama alanı büyükbaş hayvan işletmelerinin üretim noktasına kadar olan süreç olarak ifade edilmektedir. Üretimden sonra ise TMS-41 standardı değil, ilgili standartlar uygulanır. Bu nedenle büyükbaş canlı hayvanlardan elde edilen ürünlerin elde edilmesinden sonraki süreç TMS-41 standardının kapsamına girmez. Örneğin, süt TMS-41 standardı kapsamına girerken, sütün işlenip peynir halini alması TMS-41 standardı kapsamına girmemektedir (Azaltun ve diğ.2014: 121).

Aşağıda yer alan Tablo 29’da TMS-41’e göre büyükbaş hayvanların sınıflandırılması yer almaktadır.

**Tablo 29:** TMS’ye Göre Büyükbaş Hayvanların Sınıflandırılması

Yaş	Erkek	Dişi	
0-6 aylık	Buzağı	Buzağı	<b>Yetişmekte olan Büyükbaş hayvanlar (Olgunlaşmamış)</b>
7-12 aylık	Dana	Dana	
13 aylık –ilk buzağılayıncaya kadar		Düve	
13 aylık-ilk damızlıkta kullanılıncaya kadar	Tosun		
Damızlıkta kullanılan (iki yaş üstü)	Boğa		<b>Yetişen büyükbaş Hayvanlar (Olgunlaşmış)</b>
En az bir kez buzağılayanlar (iki yaş üstü)		İnek	

**Kaynak:** Nergiz, 2013: 28.

Yukarıda yer alan Tablo 29’a göre, büyükbaş hayvanların 13 aylık olana kadar yetişmekte olan büyükbaş hayvanlar sınıfında yer almaktadır. Büyükbaş hayvanların damızlıkta kullanılmaya başlandığında veya en az bir kez buzağıladığında ise yetişen büyükbaş hayvanlar sınıfında yer almaktadır. Kullanım amaçlarına göre büyükbaş canlı hayvanlar ikiye ayrılmıştır. Bunlar, Duran Varlıklar (bir yıldan uzun sürede yetiştirilen canlı varlıklar) ve Dönen Varlıklar (bir yıl içerisinde yetiştirilen canlı varlıklar) grubudur. Büyükbaş canlı hayvanlarda satın alma ya da satışlar, net gerçeğe uygun değerleri ile muhasebeleştirilmektedir (Usul ve Top, 2010: 69).

Büyükbaş canlı varlıklar aşağıdaki gibi dört gruptan oluşmaktadır (Özulucan ve Deran, 2008: 2);

- i. Damızlık olarak elde tutulan büyükbaş canlı hayvanlar,
- ii. Ürün veren büyükbaş canlı hayvanlar,
- iii. Besi olarak elde tutulan büyükbaş canlı hayvanlar,
- iv. Yetişmekte olan büyükbaş canlı hayvanlar.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre canlı varlıkların hangi hesap grubunda muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmamıştır. Muhasebe kaydını yapan kişiler kendi görüş ve düşünceleri doğrultusunda kaydını oluşturmaktadır. Bu durum belirlenirken canlı varlığın hangi amaç için satın alma işleminin gerçekleştiği, üretildiği ya da elde tutulduğuna bakılmaktadır. Yetiştirme süreci belirli bir zaman alan canlı varlıklar, süreç sonrasında bazıları satılarak, bazıları da sağmal olarak kullanılan büyükbaş hayvanların

maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi gerçekleşmektedir (Azaltun ve diğ.2014:125).

TMS-41'e göre dönem sonunda canlı varlık maliyetlerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi ile maliyet bedelinin ölçümü durumunda, işletme, canlı varlıklarla ilgili belirli açıklamalar yapmaktadır. Bu açıklamalar aşağıdaki gibidir (TMS-41 madde 54);

- İlgili canlı varlığın türü,
- GUD güvenilir olarak ölçülememesi durumunda bunun sebepleri,
- Mümkün ise, GUD'a ilişkin oluşabilecek tahmini değer aralıkları,
- Amortisman yöntemi,
- Faydalı ömürleri ya da kullanılan amortisman oranları,
- Dönem başı ve dönem sonu itibariyle brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanları (birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarıyla toplanmak suretiyle).

Amortisman, duran bir varlığın zaman içerisinde yıpranma ve eskimeye maruz kalması sonucu değerinde azalma meydana gelmesi ve bu yıpranma ve eskimenin varlığın değerinden sistematik olarak düşülme işlemidir (Taştan, 2013: 29).

### **Amortisman Yöntemleri**

VUK'a göre amortisman hesaplama konusunda uygulanan yöntemler şunlardır;

- **Normal Amortisman Yöntemi:** VUK'un 315'inci maddesinde düzenlenmiştir. İlgili madde 5024 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesi ile değiştirilmiş ve azami %20 olan amortisman oranı kaldırılmıştır. 5024 sayılı Kanun'la mükelleflerin, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilecek oranlar ile amorti edecekleri belirtilerek, bu oranların tespitinde varlıkların faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır (mevzuatdergisi.com, 2021).
- **Azalan (Hızlandırılmış) Bakiyeler Yöntemi:** VUK'un mükerrer 315'inci maddesinde düzenlenmiştir. Kanun bu maddede; bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden isteyenlerin, amortismanına tabi iktisadi varlıklarını azalan bakiyeler yöntemini kullanarak amorti edebileceklerini hüküm altına almıştır (mevzuatdergisi.com, 2021).

- **Madenlerde Amortisman Yöntemi:** Madenlerin tahmin edilen rezervlerini çıkarma hakkını elde etme ve çıkarma ile ilgili toprak altı yatırımların fiilen elde edilen maden miktarlarıyla bağlantılı olarak giderlerin yapıldıkları dönemde doğrudan giderleştirilmeyip, sonraki dönemlerde beklenen yararlanma süresi dikkate alınarak itfa edilmesidir (vergi.tc, 2021).
- **Fevkalade Amortisman Yöntemi:** Olağandışı durumlar nedeniyle sabit kıymetin değerinin tamamen veya kısmen kaybedilmesi nedeniyle amorti süresinden önce gider veya maliyet unsuru olarak kayıtlara alınmasıdır (muhasebenews.com, 2021).

TMS' ye göre amortisman hesaplama yöntemleri ise şunlardır (Çam, 2015: 14);

- **Doğrusal Amortisman Yöntemi:** Bu yöntemde duran varlığın kalıntı değeri aynı kaldığı takdirde, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca eşit tutarlıdır.
- **Azalan Bakiyeler Yöntemi:** TMS'de azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayrılacağından bahsedilmiş ama VUK'da olduğu gibi net bir tanımlama yapılmamıştır. Bu yöntemde amortisman gider tutarı, duran varlığın yararlı ömrü boyunca azalan tutarlarla hesaplanır. Amortisman gideri bu yöntemde yararlı ömür boyunca azalır.
- **Üretim Miktarı Yöntemi:** Beklenen kullanım ya da üretim miktarı varlığın yararlı ömrünü belirler. Üretim yöntemi modeli genellikle petrol üretim yatırımlarının ve gaz tesisleri gibi doğal madenleri işleme endüstrilerinde kullanılmaktadır.

### II.6.1.Satış Amaçlı Elde Bulundurulmuş Büyükbaş Canlı Hayvanlar

Hayvancılık işletmeleri, yetiştirilen canlı hayvanların teminini hem yurt içinden hem de yurt dışından sağlayabilmektedirler. Yurt içinden alınan büyükbaş canlı hayvanların satın alma maliyeti, katlanılan nakliye bedeli, sigorta ve diğer çeşitli giderleri büyükbaş canlı varlığın maliyetini oluşturmaktadır. Bir canlı varlığın maliyeti, toplam maliyetin hayvan sayısına bölünmesi sonucu elde edilen tutardır (Taştan, 2013: 124).

İthal edilen büyükbaş canlı varlıklarda ise, ithalat nedeniyle oluşan kur farkları, canlı hayvanın elde tutulduğu sürece maliyetlerine eklenebilir veya yılsonuna kadar maliyetine ilave edilir ve gelecek yılda gider olarak izlenir. Söz konusu bu durum, VUK'da işletmelere tanınan bir ihtiyatlılıktır. TMS-41'de ya da TMS 21 de ise ortaya çıkan kur farkları doğrudan gelir/gider

olarak kaydedilmektedir. Giderler “656 Kambiyo Zararları Hesabında” izlenirken gelirler ise “646 Kambiyo Karları Hesabında” izlenmektedir. Dönem sonunda ise “690 Sürdürülen Faaliyetlerin Dönem Karı veya Zararı Hesabına” borç olarak kaydedilmektedir. İşletmeye duran varlık amacıyla yurt dışından alınan büyükbaş canlı hayvanlar “159 Verilen Sipariş Avansları Hesabında” izlenmektedir. Yurt içinden alınan büyükbaş canlı hayvanlar ise, doğrudan duran varlıklar hesabına borç kaydedilerek muhasebeleştirilmektedir (Gebeş, 2019: 90).

TMS-41’e göre, büyükbaş canlı varlıkların izlendiği hesaplar; Doğum süreci gerçekleşen buzağılar işletmede kullanım amacı belli olana kadar “272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabına” borç kaydedilir. Kullanım amacı belirlenen ve 12 aydan kısa sürede elde tutulacak olan buzağılar, Dönen Varlıklar sınıfı içerisinde olan “172 Büyükbaş Hayvanlar Hesabına” borç, “272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabına” alacak olarak kaydedilmektedir. Yetişen hayvanların işletmede 12 aydan daha uzun süre kalacağı belirlenirse ve bu hayvanlar ürün vermeye başlarsa “272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabının” borcuna kaydedilir ve artık canlı hayvanlar işletme için bir duran varlık olarak muhasebeleştirilir. VUK’a göre ise, yeni doğan buzağılar işletmede kullanım amacı belirleninceye kadar “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına” borç kaydedilir. Canlı hayvanlar işletmede kullanılmaya başlanırsa, “272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabı” yerine “256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabına” borç kaydedilmektedir. Hayvanların satılmasına karar verilirse “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının” alacağına kaydedilip kapatılır ve “153 Ticari Mallar Hesabına” aktarılır. Satılması halinde 153 kodlu hesabın alacağına kaydedilip kapatılırken “620 Satılan Malın Maliyeti Hesabına” da borç olarak kaydedilmektedir (Azaltun ve diğ.2014: 125).

## **II.6.2.Yarı Mamul Olarak Alınp Büyütülen Büyükbaş Canlı Hayvanlar**

Büyükbaş canlı hayvanlar faaliyeti ile ilgilenen işletmeler, piyasadan aldıkları büyükbaş canlı hayvanları besleyip büyüttükten sonra satmaktadırlar. Satmak amacıyla alınan büyükbaş canlı hayvanlar satın alındığında “153 Ticari Mallar Hesabına” kaydedilmektedir. Hayvanlar için katlanılan maliyetler ise “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Hesabı, 720 Direkt İşçilik Hesabı ve 730 Genel Üretim Giderleri Hesabında” izlenmektedir. TMS’de, büyükbaş canlı hayvanlar elden çıkarılırken, hayvanın gerçeğe uygun değerinde bir azalış olması durumunda ya da ölmesi halinde alacaklandırılmaktadır. Raporlama esnasında gerçeğe uygun değerde



meydana gelen artışlar ise, “643 Tarımsal Faaliyetler Değerleme Artışları Hesabına” alacak olarak kaydedilmektedir. Azalışlar ise “653 Tarımsal Faaliyetler Değerleme Azalışları Hesabına” borç olarak kaydedilmektedir (kgk.gov.tr, 2020; Gebeş, 2019: 91).<sup>4</sup>

### **II.6.3. İşletme İçerisinde Doğup Yetiştirilen ve Satılan Büyükbaş Canlı Hayvanlar**

İşletmede doğan büyükbaş canlı hayvanın maliyetini hesaplamak oldukça güçtür. Canlı hayvanların maliyetleri hayvanın doğumundan sonra oluşan bütün giderler hesaplanarak tahmini bir maliyet bulunmaktadır.

VUK’da yeni doğan canlı hayvanlar “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında” izlenmektedir. Büyükbaş canlı hayvanların büyüüp üretime başlaması halinde duran varlıklar grubuna aktarılır veya satışı yapılırsa “153 Ticari Mallar Hesabına” borç kaydedilip muhasebeleştirilmektedir.

TMS’de muhasebeleştirme süreci hayvanın doğumu ile birlikte yapılmaktadır. Yeni doğan canlı hayvan işletme için yeni bir varlık değerinde olduğundan finansal tablolarda gösterilmekte ve işletmede kullanım amacı belli olana kadar GUD ile “272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabına” borç kaydedilmektedir (Taştan, 2013: 138). Yeni doğan canlı hayvanlar için satış kararı alındığında ise “272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabına” alacak, “172 Büyükbaş Hayvanlar Hesabına” borç kaydedilerek muhasebeleştirilmektedir. İşletmenin damızlık ya da süt üretimi için elde tuttuğu büyükbaş canlı hayvan yavruları “272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabına” borç kaydedilmektedir. Eğer bu hayvanın işletme için kullanılacağı kararlaştırılırsa “272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabında” kalması uygundur (kgk.gov.tr, 2020; Gebeş, 2019: 92).

### **II.6.4. Büyükbaş Canlı Hayvanlarda Amortisman İşlemleri**

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı içerisinde yer alan hayvanlarda amortisman uygulamasına ilişkin bilinmesi gereken en önemli şey hayvanın ne amaçla elde tutulduğudur. Örneğin, besi amaçlı (et ve et ürünleri elde etmek için) elde bulundurulan küçükbaş ve büyükbaş canlı hayvanlar alım satım amaçlı olduğu için bir yıldan uzun süre işletmede bulundurulsalar bile amortisman tabi olmamaktadır. Aynı şekilde tarım işletmelerinde henüz ürün vermemiş hayvanlar amortisman tabi tutulmamaktadır. Söz konusu olan canlı hayvanlar

<sup>4</sup> Paragrafa yer alan hesap kodları 13.12.2018 tarihinde yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağında yer alan hesaplardır.

ürün vermeye başladığı zaman ile kasaplık olana kadar arada geçen süre içinde amortismanına tabi tutulmaktadır (Okutmuş ve Kural, 2015: 266). Sağmal ineklerde ise ineklerin süt vermeye başladığı yıl, diğer canlı varlıklarda da damızlık olarak kullanılmaya başladıkları yıldan itibaren amortisman işlemine tabidirler (Usul ve Top, 2010:75). Yani ürünlerini devamlı olarak hasat etmek için elde tutulan küçükbaş veya büyükbaş canlı varlıklar duran varlık niteliğinde olmasından dolayı amortisman işlemi uygulanmaktadır (Tunçez, 2011: 315). İşletmede doğan ve büyüyen buzağılar ise, düve olup ilk doğumlarını yapana kadar değerlerinde artış meydana gelmektedir. Fakat ilk doğumunu gerçekleştiren düvelerde biyolojik açıdan gelişme yavaşlar ve bunun sonucunda yıpranmaya ve yaşlanmaya maruz kalırlar. Bu sebepten dolayı düvelerde amortisman ayırma bu tarihte başlamaktadır (Taştan, 2015: 179). Doğum yapan bir düvenin sağmal inekler hesabında izlenmesi muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir:

272- BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS. 272 01- İnek 272 01 01- Sağmal İnek	.../.../2020	XXX	
	272- BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS. 272 01- İnek 272 01 02 Gebe İnek		XXX
	607- CANLI VARLIK DEĞER FARK. HS.		XXX
Doğum Yapan Düvelerin Sağmal İnekler Hesabına Alınması.			

VUK ve TMS amortisman uygulama konusunda farklılık göstermektedir. Büyükbaş hayvanların amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik bir şekilde dağıtılmaktadır. TMS ve VUK burada bir ayrışım içesine girmiştir. Canlı varlıkların faydalı ömrü VUK tebliğleri ile belirlenmektedir. VUK'da belirlenen faydalı ömür Tablo 27'de yer almaktadır. TMS'de ise canlı varlıkların faydalı ömrü işletme tarafından belirlenmektedir (Taştan, 2015: 179).

VUK'a göre faydalı ömre sahip küçükbaş ve büyükbaş canlı varlıkların, yararlı ömürleri boyunca değer kaybedip yıpranacakları kabul edilmesi nedeni ile işletmede tutulan küçükbaş ve büyükbaş canlı varlıklar, büyüme dönemi süresinde amortismanına tabi tutulmazlar, fakat ürün vermeye başladıktan sonra amortismanına tabi tutulmaktadır (Tunçez, 2011: 315).

*Örnek:* X çiftliğinde 120 adet sağmal inek yetiştirilmektedir. Bu sağmal ineklerin toplam maliyeti 250.123 TL'dir. 120 adet sağmal inekten 5 yıl kadar inek başına yaklaşık

32.025 kg süt alınacağı tahmin edilmektedir. İneklerin bir yıldaki toplam süt verimleri 750.300 kg'dır (Birikmiş amortisman tutarı 100.049, 20 TL, Normal amortisman oranı: %20) Her üç amortisman yöntemine göre yapılacak amortisman hesaplamaları ve kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır (Usul ve Top, 2010: 70):

***Üretim Miktarını Esas Alan Amortisman Yöntemi:***

*Toplam Maliyet / Üretilecek Süt Miktarı = 250.123/32.025x (120 adet) = 0,06508 TL/kg*  
*0,06508 x 750.300 = 48.829,52 TL 'dir.*

***Normal Amortisman Yöntemi:***

*Toplam maliyet x Normal Amortisman Oranı = 250.123,00 x 0,20 = 50.024,60 TL 'dir.*

***Azalan Bakiyeler Yöntemi:***

*1/5\*2=0,40*

*150.073,80 (250.123-100.049, 20) x 0,40 = 60.029,52 TL 'dir.*

*Örnek:* Süt ve süt ürünleri üretimi yapan X İşletmesi 15.02.2019 tarihinde süt üretmek için tanesi 4.000 TL'den 2 tane düveyi toplam 8.000 TL'ye (Bu bedel düvelerin gerçeğe uygun değeri kabul edilmiş) peşin olarak satın almıştır. 31.12.2019 tarihine kadar bu düveler için yapılan giderler; Direkt İlk Madde ve Malzeme + Direkt İşçilik Gider + Genel Üretim Gideri 3.500 TL'dir. Düveler 31.12.2019 tarihinde süt vermeye başlamıştır. 31.12.2019 tarihinde ineklerin toplam net gerçeğe uygun değeri 14.000 TL olduğu tahmin edilmiştir. İnekler için 01.01.2020-31.12.2020 dönemleri arasında 1.700 TL (amortisman hariç) direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim gideri meydana gelmiştir. 31.12.2020 tarihinde ineklerin toplam net gerçeğe uygun değeri 15.000 TL olduğu belirlenmiştir. 31.12.2020 tarihine kadar ineklerin ürettiği sütlerin net gerçeğe uygun değeri 1.900 TL 'dir.

Muhasebe kayıtları TMS-41'e göre yapılacak, TMS-41 ile VUK arasında farklılıklar meydana geldiğinde hem TMS-41'e göre hem de VUK'a göre kayıtlar yapılacaktır. VUK'a göre amortisman oranı %20 olduğu belirlenmiştir (Tuğay, 2013: 158-163).

150 İMM HS. 150.15 Büyükbaş Canlı Varlıklar	15/02/2019	8.000	İLGİLİ HESAPLAR	8.000
Süt Üretmek Amacıyla 2 Tane Düve Alış Kaydı				
710 DİMM GİDERİ HS. 710.10.Yetişme Dön. Düve	15/02/2019	8.000	150 İMM HS. 150.15 Büyükbaş Canlı Varlıklar	8.000
Düvenin Gider Hesabına Devri				
710 DİMM GİDERİ HS. 720 DİG HS. 730 GÜG HS.	31/12/2019	3.500	İLGİLİ HESAPLAR	3.500
Dönem İçinde Düveler İçin Yapılan Giderler				

TMS-41'e göre yapılan kayıttaki gibi VUK' ta da aynı kayıt yapılmaktadır.

#### TMS-41'e Göre Kayıtlar:

272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS. 272 01 İnek 272 01 03 Olgunlaşmamış İnek	31/12/2019	11.500	711 DİMM HS. 721 DİG HS. 731 GÜG HS.	11.500
Giderlerin İlgili Bilanço Hesabına Yansıtılması				
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS. 272 01 İnek 272 01 01 Sağmal İnek	31/12/2019	14.000	272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS. 272 01 İnek 272 01 03 Olgunlaşmamış İnek 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARK. HS.	11.500 2.500
İneğin Süt Verecek Çağa (Olgunlaşması) Gelmesi				

**VUK'a Göre Kayıtlar:**

31/12/2019	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLARI HS. 258 02 Dişi Buzağı0-7 aylık	711 DİMM GİD. YANS. HS. 721 DİG YANSIT. HS. 731 GÜG YANSIT. HS.	11.500	11.500
	Giderlerin Yansıtılması			
31/12/2019	256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HS. 256 01 Sağmal İnek	256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HS. 256 02 Olgunlaşmamış İnek	14.000	14.000
	İneğin Süt Verecek Çağa (Olgunlaşması) Gelmesi			
31/12/2019	730 GÜG HS.	257 BİRİKMİŞ AMORTİ. HS.	2.300	2.300
	Amortisman Giderleri (11.500x%20=2.300)			

Canlı varlıkların VUK'a göre kayıt edilmelerinde inekler "256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabında" amortisman hesaplamasından dolayı (11.500-2.300) 9.200 TL olarak hesaplanacaktır. 01.01.2020-31.12.2020 dönemleri arasında gerçekleşen muhasebe kayıtları;

**TMS-41'e Göre Kayıtlar:**

31/12/2020	710 DİMM GİDERİ HS. 720 DİG HS. 730 GÜG HS.	İLGİLİ HESAPLAR	1.700	1.700
	İneklerin Bakımı İçin Yapılan Giderler			
31/12/2020	151 YARI MAMUL ÜRETİM HS. 151.10. Süt	711 DİMM GİDERİ YANSITMA HS. 721 DİG YANSITMA HS. 731 GÜG YANSITMA HS.	1.700	1.700
	Maliyetlerin Bilanço Hesabına Aktarılması			

31/12/2020	152 MAMULLER HS. 152.01. Süt	1.900	
	151 YARI MAMUL-ÜRETİM HS. 151.10. Süt		1.700
	643 TARIMSAL FAALİYET DEĞERLEME ARTIŞLARI HS		200
	Sütün Gerçeğe Uygun Değerle Kaydedilmesi		
31/12/2020	653 TARIMSAL FAALİYET DEĞERLEME AZALIŞLARI HS.	1.600	
	272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS. 272 01 İnek 272 01 01 Sağmal İnek		1.600
	İneklerin Gerçeğe Uygun Değer ile Değerlemesi		

### VUK'a Göre Kayıtlar:

31/12/2020	710 DİMM GİDERİ HS. 720 DİG HS. 730 GÜG HS.	1.700	
	İLGİLİ HESAPLAR		1.700
	İneklerin Bakımı İçin Yapılan Giderler		
31/12/2020	730 GÜG HS.	2.300	
	257 BİRİKMİŞ AMORT. HS.		2.300
	Amortisman Giderleri (11.500x%20=2.300)		
31/12/2020	151 YARI MAMUL ÜRETİM HS. 151.10. Süt	4.000	
	711 DİMM GİDERİ YANSITMA HS. 721 DİG YANSITMA HS. 731 GÜG YANSITMA HS.		4.000
31/12/2020	152 MAMULLER HS. 152.01. Süt	4.000	
	151 YARI MAMUL ÜRETİM HS. 151.10. Süt		4.000

BOBİ FRS ve Tam Set TMS arasında bir uyumsuzluk söz konusu olmadığından dolayı muhasebe kayıtlarında bir farklılık oluşmamaktadır.

## II.7. Tarımsal Faaliyetler Açısından Devlet Teşvikleri

Teşvik; “belirli bir ekonomik faaliyetin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak için kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi/gayri maddi destek, yardım ve özendirmelelerdir.” şeklinde tanımlanmaktadır (Tazegül ve Kahramani, 2018: 240). Devlet teşviki ölçülen bir varlık ile ilgilidir. Devlet teşvikinin olması durumunda UMS 20’den farklı bir muamele vardır (Monea ve Pamuk, 2019: 7).

Tarım ürünleri için devlet teşviklerinin amaçları aşağıdaki gibidir (Temelli, 2019: 6);

- Fiyat istikrarı,
- Gelir seviyesinin arttırılması,
- Verimliliğin arttırılması,
- İstihdamın arttırılması,
- Tüketici menfaati.

Devlet teşvikleri Tarım işletmelerinde TMS-41 kapsamı içerisine dahil edilmiştir. TMS-41 Standardına göre devlet teşvikleri iki ayrı başlığa ayrılmıştır.

1. Gerçeğe Uygun Değerle Değerlenmiş Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri
2. Maliyet Değeri ile Değerlenmiş Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri

**1. Gerçeğe Uygun Değerle Değerlenmiş Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri;** bu teşvikler de kendi içinde iki ayrı başlık olarak incelenmektedir. Bunlar (Okutmuş ve Kural, 2015: 269):

- **Koşulsuz Devlet Teşvikleri:** Gerçeğe uygun değerden satış maliyetinin düşürülmesiyle meydana gelen canlı varlığa ilişkin koşulsuz olarak gerçekleştirilen devlet teşvikleridir. Bu teşvikler sadece alacak haline gelmeleri durumunda kâr veya zarar şeklinde muhasebeleştirilmeleri gerekmektedir.
- **Koşullu Devlet Teşvikleri:** Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşürülerek meydana gelen canlı varlığa ilişkin belirli bir şartla yapılan teşviklerdir. Bu teşvikle belirli bir koşul ile işletmeye verilmesi durumu, yalnızca söz konusu devlet teşvikine ilişkin şartlar oluştuğunda kâr ya da zarar şeklinde muhasebeleştirilmektedir.

Devlet teşviklerinin şartlarında farklılıklar görülmektedir. Örneğin; Yapılan devlet teşviki ile firmanın belirlenen bir yerde 10 yıl süre ile tarım faaliyetini gerçekleştirmesi ve istenilen faaliyetin 10 yıldan kısa bir dönem içinde yapılması halinde ise bütün devlet teşvikinin iadesi koşul gösterilebilir. Yapılan bu teşvik, belirlenen bu 10 yıllık süre tamamlanmadıkça ilgili işletme tarafından kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmesi mümkün değildir. Diğer taraftan ise, teşvik koşullarının, geçen zamana bağlı olarak teşvikin belli bir kısmının işletmece alıkonulmasına izin vermesi durumunda, işletme, yapılan bu teşviki, zaman geçtikçe kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmektedir.

**2.Maliyet Değeri ile Değerleme Yapılmış Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri;** Yapılan bir teşvikin, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşürülmesi sureti ile gerçekleştirilen, canlı varlığa ilişkin olması halinde “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardı uygulanmaktadır (Okutmuş ve Kural: 2015: 270).

*Örnek:* İşletme hasat yapılması koşuluyla tahsil edilen 10.000 TL tutarındaki süt teşvikini almıştır. TMS’ye göre gerçekleştirilecek kayıt aşağıdaki gibidir.

		**.**.2019		
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS.			10.000	
	644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR HS.			10.000
Koşullu Olarak Alınan Teşvik Kaydı				

## II.8.Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilme Sürecinin BOBİ FRS-VUK-TMS/TFRS Karşılaştırılması

TMS/TFRS’nin basitleştirilmesi ile BOBİ FRS oluşturulmuştur. Uygulamalar BOBİ FRS’de tek bölüm altında toplanmakta iken, bazı uygulamalar TMS/TFRS’de farklı bölümler altında incelenmektedir. BOBİ FRS, bağımsız denetime kıstas teşkil edecek bir finansal raporlama çerçevesinin taşınması gereken tüm özellikleri taşımaktadır. Bununla birlikte, BOBİ FRS’de, AB Direktifindeki istisnalardan yararlanarak büyük ölçekli işletmelerin tabi olduğu bazı yükümlülüklerden orta ölçekli işletmelerin muaf tutulması öngörülmüştür (Tunçez, 2018: 1021). Aşağıdaki Tablo 30’da BOBİ FRS ve Tam Set TMS arasındaki farklılıklar verilmektedir.



**Tablo 30: BOBİ FRS ve Tam Set TMS Uyumu**

<b>BOBİ FRS</b>	<b>Farklılık Arz Eden Konular</b>
<b>B1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İhtiyatlılık kavramı eklenmiştir.</li> <li>• Finansal Durum Tablosunda Satış Amaçlı Duran Varlıklar kalemi yer almamaktadır.</li> <li>• Kâr/Zarar Tablosu sadeleştirilmiştir.</li> <li>• Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu Çıkartılmıştır.</li> </ul>
<b>B2 Nakit Akış Tablosu</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İşletme Faaliyetlerinin, Esas Faaliyetler olarak isimlendirilmesi söz konusudur.</li> </ul>
<b>B3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• TMS ile uyumludur.</li> </ul>
<b>B4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• TMS ile uyumludur.</li> </ul>
<b>B5 Hasılat</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vade farkları ayrıştırılmıştır.</li> </ul>
<b>B6 Stoklar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vade farkları ayrıştırılmıştır.</li> <li>• Borçlanma maliyetleri muhasebeleştirilmiştir.</li> <li>• Tam maliyet yöntemi eklenmiştir.</li> </ul>
<b>B7 Tarımsal Faaliyetler</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Canlı varlıkların değerlemesinin maliyet bedeli ile ölçülebilmesi söz konusudur.</li> </ul>
<b>B8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sonraki ölçümde sadece maliyet bedelinin yer alması.</li> </ul>
<b>B9 Finansal Araçlar ve Öz Kaynaklar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Finansal araçların sınıflandırılmıştır.</li> <li>• Değer düşüklüğünde beklenen kredi zararı yaklaşımının bulunmaması,</li> <li>• Ticari ve diğer alacak ve borçların itfası, hisse senetlerinin hangi değer üzerinden izleneceği belirtilmiştir.</li> </ul>
<b>B10 İştiraklerdeki Yatırımlar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İştirak yatırımının ölçülmesinde GUD seçeneği yer almamaktadır.</li> </ul>
<b>B11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Müşterek girişimlerdeki yatırımın ölçülmesinde GUD seçeneği yer almamaktadır.</li> </ul>
<b>B12 Maddi Duran Varlıklar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vade farklarının ayrıştırılması söz konusudur.</li> <li>• Borçlanma maliyetleri muhasebeleştirilmektedir.</li> </ul>
<b>B13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• TMS ile uyumludur.</li> </ul>
<b>B14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Varlığın sonraki dönemlerde sadece maliyet bedeli ile izlenebilmesi söz konusudur.</li> <li>• Sınırsız faydalı ömre sahip varlıkların itfa edilmesi,</li> <li>• Şerefiyenin itfası ve değer düşüklüğü testinin gerçekleştirilmesi söz konusudur.</li> </ul>
<b>B15 Kiralamalar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Faaliyet kiralaması, Geleneksel kiralama olarak değiştirilmiştir.</li> </ul>
<b>B16 Devlet Teşvikleri</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi.</li> </ul>
<b>B17 Borçlanma Maliyetleri</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Özellikle varlık yerine üretilmesi, inşası veya oluşturulması normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren varlıklar tanımlanmasının kullanılması şartı getirilmiştir.</li> </ul>
<b>B18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Şerefiye değer düşüklüğü testine tabi tutulmamaktadır.</li> </ul>
<b>B19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Koşullu yerine şarta bağlı ifadesinin kullanılması,</li> <li>• Karşılık tutarının hesaplanmasında beklenen harcama tutarının kullanılabilmesi,</li> <li>• Kıdem tazminatının hesaplanma yöntemi uygulanmaktadır.</li> </ul>
<b>B20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• TMS ile uyumludur.</li> </ul>
<b>B21 İş Birleşmeleri</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Şerefiyenin hesaplanması ve itfa edilmesi söz konusudur.</li> <li>• Pazarlıklı satın almadan kaynaklanan kazancı negatif şerefiye olarak isimlendirilmiştir.</li> </ul>
<b>B22 Konsolide Finansal Tablolar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hazırlamak zorunda olan işletme kapsamı, bağlı ortaklıkların muhasebeleştirilmesinde GUD seçeneği yer almamaktadır.</li> </ul>
<b>B23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hazırlamak zorunda olan işletme kapsamı.</li> </ul>
<b>B24 Ara Dönem Finansal Raporlama</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hazırlanmasının bağlı bulunan mevzuata göre zorunlu ya da ihtiyari olması.</li> </ul>
<b>B25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ulusal para birimi olarak, TL; genel fiyat endeksi olarak da Yİ-ÜFE' nin belirtilmesi.</li> </ul>
<b>B26 Dipnotlar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aynı bir bölüm şeklinde yer almaktadır.</li> </ul>
<b>B27 Geçiş Hükümleri</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Açıklanacak hususların içeriği.</li> </ul>

**Kaynak:** Ataman ve Cavlak, 2017: 166.

**Tablo 31:** BOBİ FRS ve Tam Set TMS Kapsamındaki Özellikli Düzenlemeleri Uygulayacak Olan İşletmeler

		İŞLETME		
		Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK)	BÜYÜK ÖLÇEKLİ	ORTA ÖLÇEKLİ
DÜZENLEME	Ertelenmiş Vergi Hesaplaması	+	+	-
	Konsolide Finansal Tablo Hazırlama	+	+	-

**Kaynak:** Ataman ve Cavlak, 2017: 167.

Tablo 31’de BOBİ FRS kapsamı içerisinde görülen düzenlemeleri, orta ölçekli işletmelerin uygulama zorunluluğu yoktur. Fakat işletme isterse uygulama hakkı tanınmaktadır. Eğer işletme isteğe bağlı olarak Konsolide Finansal Tabloları hazırlamayı isterse ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları Konsolide Finansal tabloda zorunlu fakat Münferit Finansal Tabloda ihtiyaridir. Aşağıda Tablo 32’de Tarımsal faaliyetler; BOBİ FRS ve Tam Set TMS/TFRS açısından muhasebeleştirilme süreci aşağıdaki açıklamalarda karşılaştırılmalı olarak ele alınmıştır.

**Tablo 32:** Tarımsal Faaliyetler Açısından BOBİ FRS, VUK ve TFRS/TMS Karşılaştırma

ÖZELLİK	BOBİ FRS	VUK	TFRS/TMS
Canlı Varlıkların Ölçümüne Göre	GUD yöntemi-Maliyet yöntemi	Maliyet bedeli-Emsal bedel	GUD
Tarım Ürünlerinin Ölçümüne Göre	GUD	Maliyet bedeli	BOBİ FRS ile uyumlu
Canlı Varlıkların Sunum Şekline Göre	‘Canlı Varlıklar’ kaleminde ayrı bir şekilde sunulur.	Ayrı olarak sunulmasına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.	BOBİ FRS ile uyumlu

**Kaynak:** ankatrio.com.tr, 2020.

Türk Muhasebe Sistemi vergi tabanlı iken, Uluslararası Finansal Raporlama Standardı bilgi tabanlı muhasebe sistemidir. Türk Muhasebe Sisteminde kurallar ön planda iken, Uluslararası Finansal Raporlama Standardında ilke bazında uygulamalar gerçekleştirilmektedir. Bu yüzden iki sistem arasında büyük önem arz eden farklılıklar bulunmaktadır (Büyükepekçi ve Kağıtçı, 2015: 113). Bu farklılıklar ile ilgili bir karşılaştırma aşağıda Tablo 33’te gösterilmiştir.

**Tablo 33:** Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirme Sürecinin TMS-41 ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması

	TMS-41'de Yer Alan Düzenlemeler	Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler
<b>Amacı</b>	Gerçeğe uygun, güvenilir bilgi sunmak	Vergi matrahının belirlenmesi
<b>Kapsamı</b>	Canlı varlıklar, hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri	Hasat anına kadar olan tüm tarımsal faaliyetler ile hasat anından sonraki bazı faaliyetler
<b>Aktifleştirme Kriteri</b>	Kontrol, değer ve ölçümdür	Edinim ve kayıttır
<b>Canlı Varlıkların Değerleme Esasları</b>	İlk aktifleştirmede, piyasa fiyatı veya NBD'ye göre belirlenen NGUD. Nispi istisna durumunda; Tarihi maliyet	Borsa rayicinin olması halinde borsa rayici, borsa rayicinin olmaması halinde kayıtlı değer, o da yoksa emsal bedeli
<b>Zirai Ürünlerin Değerleme Esasları</b>	İlk kayıta, NGUD, Hasattan sonraki bilanço dönemleri kayıtlı değer	Maliyet bedeli
<b>Toprak Varlığının Değerleme Esasları</b>	Üzerindeki ağaç, bina vb. tesisten ayrı olarak maliyet değeri ile	Üzerindeki ağaç, bina vb. tesis ile birlikte maliyet değeriyle
<b>Kâr Ya Da Zararın Ortaya Çıkış Zamanı</b>	İlk kayıt anında, değerlendirme dönemlerinde ve satış anında	Satış anında
<b>Devlet Teşvikleri ile İlgili Açıklama Var mı?</b>	+	-
<b>Kayıt Usulü</b>	Tahakkuk esası	Tahakkuk esası
<b>Değerleme Farkları Nerede Gösterilmektedir?</b>	Gelir Tablosunda	Bilançoda
<b>Amortisman Ayrılıyor Mu?</b>	+	+
<b>Amortisman Tabi Varlıkların İsimleri Ayrıntılı Bir Şekilde Sunulmuş Mu?</b>	-	+
<b>Amortisman Yaklaşımları</b>	Değerleme yaklaşımı	Dağıtım yaklaşımı
<b>Amortisman Tabi Değer</b>	Gerçeğe uygun değer	Maliyet bedeli
<b>Amortisman Hesaplama Yöntemi</b>	Normal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemi	1/ yararlı ömür, (oranlar, maliye bakanlığı tarafından belirlenmektedir)

**Kaynak:** Antepi, 2014: 90.

Yukarıda yer alan Tablo 33'te Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatları Tarımsal Faaliyetler açısından karşılaştırılmıştır. Buna göre, zirai faaliyetler ile ilgili olan TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında ve Türk Vergi Mevzuatındaki uygulamalar arasında büyük farklılıklar vardır. Bu farklılığın sebebi, amaç farklılığıdır.

### III. BÖLÜM

#### ET VE SÜT ÜRETİMİ YAPAN BÜYÜKBAŞ HAYVANCILIK İŞLETMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLME SÜRECİNİN İNCELENMESİ: VUK, TMS-41, VE BOBİ FRS BÖLÜM 7'YE GÖRE KARŞILAŞTIRILMASI

Tarımsal Faaliyetler içerisinde yer alan hayvancılık sektörü ile ilgili yapılan uygulamalar et ve süt hayvancılığı açısından bu bölümde incelenmiştir. Öncelikli olarak süt hayvancılığında kullanılan terimler tanımlanmakta daha sonra, araştırmanın gerçekleştiği Konya ilindeki et ve süt üretimi hakkında bilgiler verilmekte ve daha sonrasında et ve süt üretimi yapan işletmelerin VUK, TMS-41 ve BOBİ FRS BÖLÜM 7 açısından muhasebeleştirilme süreci uygulama süreci yer almaktadır. Araştırmaya konu olan Konya ilindeki et ve süt üretimine ait iki işletmenin verilerinden yola çıkılarak muhasebeleştirme örneklendirmeleri VUK, TMS-41 ve BOBİ FRS BÖLÜM 7 açısından muhasebeleştirilmesi süreci ile ilgili uygulama yer almaktadır.

##### III.1. Araştırmanın Amacı

Çalışmanın esas amacı, tarım ve hayvancılık faaliyetlerinde bulunan iki işletmenin hayvancılık ile ilgili verilerinin dikkate alınarak Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre büyükbaş canlı hayvanların kayıt işlemlerinin nasıl gerçekleştirilmesi gerektiği, bu canlı hayvanların değerlendirme işleminin nasıl yapılması gerektiği, amortisman ayırma işlemi ve büyükbaş canlı varlığın satışına kadar gerçekleşen tüm muhasebe kayıtlarının yapılması ve bu kayıtlar ile TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında yapılması gereken muhasebe işlemleri ve BOBİ FRS BÖLÜM 7'ye göre oluşturulan muhasebe işlemleri ile karşılaştırılması yapıp ortaya çıkan farklılıkları incelemeyi amaçlamaktadır. Bu sayede tarımsal faaliyetlerden olan büyükbaş hayvancılığın muhasebeleştirmelerinde izlenen farklı düzenlemeler açısından ortaya çıkan farklılıkları ve yapılması gereken muhasebe kayıtlarını ortaya konulmuş olacaktır.

### III.2. Araştırmanın Sınırları

YÖK Tez Merkezi'nden yapılan inceleme sonucunda 2021 yılına kadar TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında 14 adet hayvancılık sektörü ile ilgili tez çalışması yapılmıştır. Bu çalışmada sadece Konya'daki iki adet hayvancılık işletmesinin verileri kullanılmıştır. Bu durumda çalışmanın tüm ülkeye genellemesine imkan vermeyebilir. Çalışmanın en önemli kısıtı da bu durumdur.

### III.3. Büyükbaş Hayvancılıkta Kullanılan Terimler

Aşağıda büyükbaş hayvancılık ile ilgili kullanılan terimler verilmektedir (Akar, 2017: 23).

**Sığır:** Genellikle evcil olan sığır, manda, camız gibi büyükbaş canlı varlıklara denilmektedir.

**Rasyon:** Hayvanların beslenme ihtiyacını sağlamak için oluşturulan beslenme programıdır. Hazırlanan bu program hayvan besleme uzmanlarınca günlük, haftalık ya da aylık listeler halinde oluşturulmaktadır.

**Laktasyon:** İneklerin gebelik süreci bittikten sonra süt verme dönemidir. Birinci laktasyon döneminde inek 10 ay civarında süt vermektedir. Her doğumda laktasyon dönemi numaralandırılmakta ve ileri laktasyon dönemlerine gelindiğinde süt verimi düşmektedir.

**İnekler için kuru dönem:** İneklerin sağımı 10 ay civarındaki süt verme dönemi sonrası doğum yaklaştığı için ineklerin sağım işleri durdurulmaktadır. Bu süreç kuru dönem olarak bilinir ve bu süre 45-60 gün arasında değişir. Kuruya çıkan ineklerin beslemesi, süt veren ineğe göre günlük beslenme maliyeti daha düşüktür.

**İneklerin kızgınlık dönemi:** İneklerin doğumdan sonraki 45-60 günlük bir süre içerisinde meydana gelecek farklılıklar izlenmekte ve bu farklılıklar ortaya çıktıktan sonra tohumlanmaya hazır olduğu bilinmektedir. Kızgınlık döneminde suni olarak ya da normal yolla döllenme gerçekleştirilmektedir. İnekler doğum sonrasında 15 ayı tamamlamadan kızgınlık gösterse bile tohumlanma işlemi yapılmamaktadır.

**Suni Tohumlama:** Erkek hayvandan alınan spermanın taze olarak ya da dondurulmuş olarak izole edildikten sonra dişi hayvanın genital kanalına uygun şekilde nakledilme işlemidir (tarimorman.gov.tr, 2020).

**Senkrozasyon (Kızgınlık göstermeyen):** Döl tutmayan hayvanların bir sonraki dönemde döl tutması için tedavi edilerek hazırlanmasıdır.

**Damızlık:** Yetiştirildiği ülkede veya bölgede ırkına özgü özellikleri taşıyan, yüksek verimli, damızlık belgesi ya da saf ırk sertifikası bulunan hayvandır.

**Süt verimi:** İnekten 24 saat içerisinde alınan süt miktarıdır (Litre/Gün).

#### III.4. Konya İli Et ve Süt Üretimi Hakkında Bilgiler

Türkiye’de et ve süt üretiminde birinci sırada olan ilin Konya olması, buradaki firmaların karşılaşacağı sorunların fazla olması nedeniyle çözümün daha kolay bulunabilmesi açısından ve rekabet koşullarının yoğun olmasından dolayı çalışma Konya ilinde gerçekleşmiştir. TÜİK verilerine göre iller bazında hayvancılık ve süt üretimi miktarları aşağıda yer alan Tablo 34, Tablo 35 ve Tablo 36’da gösterilmektedir.

Türkiye’de büyükbaş hayvan sayısı 2019 yılı itibariyle 17.688.139’e yükseldi. Küçükbaş hayvan sayısı ise 48.481.479’e yükseldi. İller arasında ise büyükbaş hayvan sayısının en fazla olduğu il Konya’dır. Aşağıda 2019 yılına ait olan Tablo 34’te illere göre büyükbaş ve küçükbaş hayvan sayıları verilmektedir.

**Tablo 34:** İllere Göre Büyükbaş ve Küçükbaş Hayvan Sayıları (2019 Yılı)

2019 Yılı	Büyükbaş Hayvan Sayısı	Küçükbaş Hayvan Sayısı
Türkiye	17.872.331	48.481.479
Birinci İl	Konya:927.082	Van: 2.708.012
İkinci İl	Erzurum: 827.806	Konya: 2.459.960
Üçüncü İl	İzmir: 780.253	Şanlıurfa: 2.215.725
Dördüncü İl	Diyarbakır: 663.843	Diyarbakır: 1.923.606
Beşinci İl	Kars: 596.966	Ankara: 1.746.476
Altıncı İl	Ankara: 549.774	Mersin: 1.695.174
Yedinci İl	Balıkesir: 543.224	Ağrı: 1.335.004
Sekizinci İl	Aydın: 445.143	Balıkesir: 1.283.958
Dokuzuncu İl	Afyonkarahisar: 416.500	Antalya: 1.273.635
Onuncu İl	Ağrı: 400.320	Şırnak: 1.196.936

Kaynak: TÜİK, 2020.

TÜİK verilerine göre, Konya sığır üreticiliğinde 926.217 baş ile ilk sıradadır. Koyun üreticiliğinde 2.191.228 baş ile ikinci, keçi üretiminde ise 268.732 baş ile onuncu sırada yer almaktadır.

Aşağıda Tablo 35’te 2019 yılı illere göre büyükbaş ve küçükbaş hayvan türlerinin karşılaştırılması verilmektedir.

**Tablo 35: İllere Göre Büyükbaş ve Küçükbaş Hayvan Türlerinin Karşılaştırılması (2019 Yılı)**

2019 Yılı	Sığır	Manda	Koyun	Keçi
<b>Türkiye</b>	17.688.139	184.192	37.276.050	11.205.429
<b>Birinci İl</b>	Konya: 926.217	Samsun: 22.050	Van: 2.505.417	Mersin: 919.519
<b>İkinci İl</b>	Erzurum: 825.725	Diyarbakır: 17.295	Konya: 2.191.228	Antalya: 752.809
<b>Üçüncü İl</b>	İzmir: 780.151	İstanbul: 15.844	Şanlıurfa: 1.969.555	Şırnak: 491.357
<b>Dördüncü İl</b>	Diyarbakır: 646.548	Tokat: 11.743	Diyarbakır: 1.527.051	Adana: 439.870
<b>Beşinci İl</b>	Kars: 596.901	Bitlis: 10.242	Ankara: 1.455.270	Mardin: 433.472
<b>Altıncı İl</b>	Ankara: 547.478	Muş: 7.078	Ağrı: 1.263.535	Kahramanmaraş: 426.414
<b>Yedinci İl</b>	Balıkesir: 536.855	Sivas: 7.029	Balıkesir: 1.112.323	Diyarbakır: 396.555
<b>Sekizinci İl</b>	Aydın: 444.723	Kayseri: 7.020	Iğdır: 1.100.053	Siirt: 377.226
<b>Dokuzuncu İl</b>	Afyonkarahisar: 410.199	Balıkesir: 6.369	Afyonkarahisar: 943.601	Ankara: 291.206
<b>Onuncu İl</b>	Ağrı: 399.201	Afyonkarahisar: 6.301	Eskişehir: 926.814	Konya: 268.732

**Kaynak:** TÜİK, 2020.

2019 TÜİK verilerine göre, Türkiye’de yılda üretilen süt miktarı 22.960.379 tondur. Ülkemizde süt üretiminde birinci olan il 1.388.100 ton süt üretim miktarı ile Konya’dır. Aşağıda Tablo 36’da Türkiye’nin süt üretimi miktarı iller bazında verilmektedir.

**Tablo 36: İllere Göre Süt Üretimi (2019 Yılı)**

<b>TÜRKİYE</b>	22.960.379 Ton
1-Konya	1.388.100 Ton
2-İzmir	1.186.710 Ton
3-Erzurum	970.803 Ton
4-Diyarbakır	783.363 Ton
5-Balıkesir	724.489 Ton
6-Kars	592.154 Ton
7-Aydın	566.298 Ton
8-Afyonkarahisar	548.886 Ton
9-Aksaray	478.344 Ton
10-Sivas	476.226 Ton

**Kaynak:** TÜİK, 2020.

### **III.5.Araştırma Verilerinin Sağlandığı İşletmeler Hakkında Genel Bilgiler**

Uygulama verilerinin sağlandığı Konya ilindeki iki işletmeden alınan veriler doğrultusunda muhasebe kayıtları oluşturulmuştur. İşletmelerin güvenliğini sağlamak amacıyla muhasebe kayıtları ile ilgili bütün girdi miktar ve tutarlar gerçeğe yakın bir şekilde uyarlanmıştır. Bu amaçla Konya ilinde faaliyet gösteren tarım ve hayvancılık sektöründe bulunan iki işletmeden büyükbaş canlı varlık ile ilgili alınan bilgiler ışığında işletmelerin büyükbaş canlı varlık faaliyetlerinin yevmiye kayıtları oluşturularak, büyükbaş hayvancılık ile ilgili et ve süt üretimi yapan işletmeler arası farklılıklar karşılaştırılmıştır. Söz konusu işletmeler, VUK hükümleri uyarınca muhasebe kayıtlarını gerçekleştirmektedir. Bu bakımdan çalışmada gerçekleştirilen muhasebe kayıtlarının TMS-41 çerçevesinde ve BOBİ FRS BÖLÜM 7 çerçevesinde nasıl yapılması gerektiği de oluşturularak muhasebe kayıtları ile var olan muhasebe kayıtlarının karşılaştırılması sağlanmıştır.

Diğer bir durum ise, araştırma verilerinin sağlandığı işletmelerin isimleri değiştirilmiştir. Buna göre söz konusu işletmeler, İşletme-A ve İşletme-Z olarak isimlendirilmiştir.

#### **III.5.1.Araştırmaya Konu Süt Üretimi Yapan Büyükbaş Canlı Varlık İşletmesi Hakkında Genel Bilgiler**

Süt üretimi yapan işletmelerde muhasebeleştirme sürecinin VUK, TMS-41 ve BOBİ FRS BÖLÜM 7'ye göre uygulaması İşletme-Z'den alınan verilere göre gerçekleştirilmiştir.

Süt üretimi konusunda veri sağlanan İşletme-Z 8 yıl önce kurulmuştur. İşletmenin bulunduğu alan 60.000 m<sup>2</sup>, kapasitesi 1.000 Adet büyükbaş hayvan varlığına uygun şekilde tasarlanmıştır. İşletmede bulunan hayvan sayısı 250 adet büyükbaşdır. Bu hayvanların 200 başı inek, 25'i ise danadır. Toplam buzağı sayısı ise 25 adettir. İşletmede çalışan 2 işçi bulunmaktadır. Besi hayvanları pazara sevk edilmekte, inekler ise üretim için ortalama 6 yıl kullanılmaktadır. İşletmede ahır, sağım hane, samanlık ve yönetime ait bina bulunmaktadır. İnekler dana ve buzağılar farklı ahırlardadır. İneklerin sağımı için 30 adet ineğin aynı anda sağımını gerçekleştiren sağım ekipmanları, 10 ton kapasiteli süt soğutma tankı bulunmaktadır. İşletmenin temizliği için traktör kullanılmakta ve 1 adet gübre sıyırıcısı bulunmaktadır. Su sondaj kuyusu, silaj sulama için damlama boruları bulunmaktadır. Ayrıca işletme silaj ekimi de yapmaktadır.



İşletme ilk kurulduğunda hayvanlar ithal olarak alınmış olup ırkları ise Holstein ve Jersey sığır ırkı tercih edilmiştir. Yem, saman, arpa dışarıdan alınmaktadır. Bir dana günde ortalama 12,50 kg yem tüketmektedir. Verimli bir inek ise günde ortalama 40 kg, olgunlaşmamış inekler günde ortalama 24 kg, buzağılar ise 6 kg yem tüketmektedir. Hayvanlara sık sık su verilmekte, 2 öğün yem verilmektedir. Veterinerlik hizmeti dışarıdan karşılanmakta ve her ay hayvanlar kontrol edilmektedir. Hayvanlar doğduğunda küpe numarası ve bir isim verilmektedir.

Daha öncede belirtildiği gibi süt üretimi yapan işletmenin güvenliği açısından gerçek ismi belirtilmemiş olup, işletmeyi temsilen İşletme-Z kullanılmıştır. Verilen bilgilerin tamamı gerçeğe yakın bilgiler olup aşağıdaki Tablo 37 ve Tablo 38'de söz konusu işletme ile ilgili genel bilgiler yer almaktadır.

**Tablo 37:** İşletme-Z' in Dönem Başında Bulunan Hayvan Sayısı

HAYVAN	ADET	BİRİM MALİYET	TOPLAM MALİYET
İnek	200 adet	16.000 TL	3.200.000 TL
Dişi Buzağı	15 adet	2.000 TL	30.000 TL
Erkek Buzağı	10 adet	2.000 TL	20.000 TL
Dana	25 adet	6.234 TL	155.850 TL

Tablo 37'de işletmede bulunan hayvan miktarları ve yaklaşık alış maliyetleri verilmektedir. Tablo 38'de işletmenin kurulduğu alan ve maddi duran varlıkları hakkında bilgi verilmektedir.

**Tablo 38:** İşletme-Z'nin Maddi Duran Varlıklar Bilgileri

Arazi ve Arsalar	500.000 TL
Yer Altı ve Yerüstü Düzenlemeleri Su Sondaj Kuyusu ve Pompaları 13.000 TL Elektrik Şebekesi 30.000 TL	43.000 TL
Binalar Ahır (2.800 M <sup>2</sup> ) 430.000 TL Sağım hane (500 M <sup>2</sup> ) 45.000 TL Samanlık (700 M <sup>2</sup> ) 50.000 TL Yönetim Binası (500 M <sup>2</sup> ) 55.000 TL	580.000 TL
Tesis, Makine ve Cihazlar	29.280 TL
Taşıtlar	104.000 TL

### III.5.2. Araştırmaya Konu Et Üretimi Yapan Büyükbaş Canlı Varlık İşletmesi Hakkında Genel Bilgiler

Uygulamanın ikinci aşamasında et üretimi yapan İşletme-A'dan alınan bilgiler doğrultusunda muhasebeleştirme kayıtları VUK, TMS-41 ve BOBİ FRS BÖLÜM 7 açısından ele alınmıştır.

İncelenen İşletme-A 15 yıl önce kurulmuştur. İşletmenin bulunduğu alan 25.000 m<sup>2</sup>'dir. Kapasitesi 500 Adet büyükbaş hayvan varlığına uygun şekilde tasarlanmıştır. İşletmede önceki dönemden devreden dana sayısı 212 adet dana ve 5 adet inek bulunmaktadır. Dana günde ortalama 12 kg, inekler ise 35 kg yem tüketmektedir. 2019 yılı içerisinde 140 adet dana alınmıştır. Yıl sonunda stokta bulunan hayvan sayısı 145 adettir ve hayvanların tamamı dana olup besi amaçlı büyütülmektedir. İşletmede çalışan 1 işçi bulunmaktadır. Veterinerlik hizmeti dışarıdan karşılanmakta ve her ay hayvanlar kontrol edilmektedir. Hayvanlar 11 aylık süreç içerisinde satılmaktadır. İşletmede ahır, samanlık ve yönetime ait bina bulunmaktadır. İşletmenin temizliği için traktör kullanılmakta ve 1 adet gübre sıyırıcısı bulunmaktadır. Verilen bilgilerin tamamı gerçeğe yakın bilgiler olup aşağıdaki Tablo 39'da söz konusu işletmenin mevcut büyükbaş hayvan varlığı ile ilgili genel bilgiler yer almaktadır.

**Tablo 39:** İşletme-A'nın Dönem Başında Bulunan Hayvan Sayısı

HAYVAN	ADET	BİRİM MALİYET	TOPLAM MALİYET
İnek	5 adet	15.000 TL	75.000TL
Dana	145 adet	5.000 TL	725.000TL

İşletme-A'ya ait maddi duran varlıklar aşağıda Tablo 40'ta verilmektedir.

**Tablo 40:** İşletme-A'nın Maddi Duran Varlıklar Bilgileri

Arazi ve Arsalar	200.000 TL
Yer Altı ve Yerüstü Düzenlemeleri Su Sondaj Kuyusu ve Pompaları 10.000 TL Elektrik Şebekesi 20.000 TL	30.000 TL
Binalar Ahır (2.500 M <sup>2</sup> ) 400.000 TL Sağım hane (50 M <sup>2</sup> ) 15.000 TL Samanlık (700 M <sup>2</sup> ) 50.000 TL Yönetim Binası (200 M <sup>2</sup> ) 30.000 TL	495.000 TL
Tesis, Makine ve Cihazlar	10.000 TL
Taşıtlar	70.000 TL

### **III.6. Et ve Süt Üretimi Yapan Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinin Muhasebeleştirme Sürecinin VUK, TMS-41 ve BOBİ FRS BÖLÜM 7'ye Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Örnek Uygulama**

Konya ilinde gerçekleştirilen araştırmaya konu et ve süt üretimi yapan işletmelerin verileri üzerine muhasebeleştirme işlemleri gerçekleştirilmekte ve işletmelerin güvenliğini korumak amacıyla gerçeğe yakın bilgiler verilmektedir. Söz konusu işletmeler, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca muhasebe kayıtlarını gerçekleştirmekte olup, işlemlerin gerçekleştirilmesi gereken bununla birlikte henüz gerçekleştirmedikleri işlemleri de gerçeğe yakın veriler kullanılarak uyarlanıp muhasebe kayıtlarının VUK, TMS-41 ve BOBİ FRS BÖLÜM 7 çerçevesinde nasıl uygulanması gerektiği oluşturulan muhasebe kayıtları ve açıklamaları ile çalışmanın uygulaması yapılmıştır.

#### **III.6.1. Et Üretimi Yapan İşletmelerde Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirme Sürecinin VUK, TMS-41 ve BOBİ FRS BÖLÜM 7'ye Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Örnek Uygulama**

Büyükbaş canlı varlıklarla et üretimi yapan İşletme-A'nın gerçek işletme verilerinin dikkate alınması ile hazırlanan büyükbaş hayvan varlığının biyolojik dönüşüm sürecinin muhasebeleştirme ve değerlendirme süreci ile finansal raporlara yansıtılma işlemleri aşağıda başlıklar halinde VUK, TMS-41 ve BOBİ FRS BÖLÜM 7 karşılaştırılması yapılmıştır.

##### **III.6.1.1. İşletme İçerisinde Doğup Yetiştirilen Büyükbaş Canlı Varlığın Muhasebeleştirme Süreci**

Bir buzağının doğumu gerçekleştikten sonra ilk üç ay inek sütü, sonraki üç ay ise mama ile beslenmesi gerekmektedir. 7 aylık olan buzağların cinsiyetine göre kullanım amacı belirlenmekte ve çağ değişimine göre muhasebe kayıtları yapılmaktadır. VUK'a göre bir erkek buzağı doğduğunda "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının" borcuna kaydedilmekte, 7 aylık olduğu zaman ise satış amacıyla elde tutulanlar "153 Ticari Mallar Hesabına" aktarılmaktadır. Dişi buzağlar ise "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının" borcunda yer alırken 7 aylık olduğu zaman "256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabına" aktarılmaktadır.

VUK'a göre gebe ineklerin ilk kaydı "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının" borcunda izlenmekte, doğum gerçekleştikten sonra "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı" alacak, "256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabına" borç olarak kaydedilmektedir. Yeni

doğın buzağılar uzun vadeli yatırım olarak düşünöldüğü için “480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabına” alacak kaydedilip “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına” borç kaydedilip kapatılır.

Örnek: 01.02.2019 tarihinde 2 inek doğum yapmış ve 2 erkek buzağı doğmuştur. Buzağıların maliyeti ise 1.500 TL olarak belirlenip kaydedilmiştir. VUK çerçevesinde muhasebe işlemleri aşağıdaki gibi yapılmıştır.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 258 01 Erkek Buzağı 0-7 aylık	01.02.2019	3.000	480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	3.000
Doğın Buzağıların Kaydı				
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HS. 256 01 Sağmal İnek	01.02.2019	30.000	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS. 258 01 03 Gebe İnek	30.000
Doğum Yapan İneklerin Kaydı				

TMS’ye göre gebe ineklerin ilk kaydı “272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabının” alt hesabında borç olarak kaydedilmekteyken, doğum gerçekleşikten sonrada “272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabının” ayrı bir alt hesap açılarak borç olarak kaydedilmektedir. Buzağılar ise, “607 Canlı Varlık Değer Farkları Hesabına” alacak “272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabına” borç kaydedilip kapatılır.

Yukarıdaki olayın TMS-41’e göre kaydı ise aşağıdaki gibidir.

272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS. 272 02 Buzağı 272 02 02 Erkek Buzağı 3.000	01.02.2019	3.000	607 CANLI VARLIK DEĞER FARKLARI HS.	3.000
İneklerin Buzağı Doğum Kaydı				
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS. 272 01 İnek 272 01 01 Sağmal İnek	01.02.2019	30.000	272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS. 272 01 İnek 272 01 02 Gebe İnek	30.000
Doğum Yapan İneklerin Kaydı				

BOBİ FRS BÖLÜM 7’ye göre yapılması gereken kayıt TMS-41’e göre yapılan kayıt arasında herhangi bir farklılık bulunmadığı için aynı kayıt tekrar yapılmamıştır.

### III.6.1.2. Buzağı Olarak Büyükbaş Canlı Varlık Alımının Muhasebeleştirme Süreci

İncelenen İşletme-A'dan alınan verilere göre, hayvanlar ortalama 11 aylık iken besi amaçlı alınmaktadır. Ege bölgesinden alınan hayvanların nakliye bedeli yaklaşık 10.000 TL'dir. Hayvanlar işletmeye getirildiklerinde şap aşılı ve Enterotoksemi (Çelermeye) aşılı yapılmaktadır. Altı ay sonra aşılı tekrar yapılmaktadır. Her ay vitamin iğnesi yapılmaktadır. Düzenli olarak veteriner hekim tarafından muayene edilmektedir. Hayvanlar ilk beş ay yonca ağırlıklı beslenmektedir. Yem, saman, arpa ve silaj mısır dışarıdan alınmaktadır. Bir hayvan günde ortalama 12,50 kg yem tüketmektedir. Hayvanlara sık sık su verilmekte ve 3 öğün yem verilmektedir. Alınan hayvanlar 11 ay beslendikten sonra satılmaktadır.

Satış amacıyla alınan buzağuların muhasebe kaydı VUK'da "153 Ticari Mallar Hesabında" borç tarafında, TMS-41 ve BOBİ FRS BÖLÜM 7'ye göre ise "172 Büyükbaş Hayvanlar Hesabının" borç tarafında izlenmektedir. Dişi buzağı alımında kullanım amacına göre ve çağ değişim sürecine göre farklı hesaplarda izlenmektedir. VUK'a göre alınan dişi buzağı ilk olarak "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına" borç kaydedilmekte kullanım amacı belirlendikten sonra ise dişi buzağular "256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabında" izlenmektedir. TMS'ye göre ise alınan buzağı ilk olarak "272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabına" borç kaydedilmekte kullanım amacı belirlendikten sonra ise dişi buzağular "272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabında", erkek buzağular ise bir yıldan kısa süreli elde tutulacak ise "172 Büyükbaş Hayvanlar Hesabında" izlenmekte, bir yıldan uzun süreli elde tutulacak ise "272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabında" izlenmektedir.

*Örnek:* 01.06.2019 tarihinde 140 adet dananın tanesi 5.000 TL'den alındığı varsayıldığında VUK çerçevesinde yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir (KDV Hariç).

	01.06.2019			
153 TİCARİ MALLAR HS.			700.000	
153 01 Dana				
		320 SATICILAR HS.		700.000
Dana Alışı				

TMS'ye göre, satış amacıyla alınan danalar "172 Büyükbaş Hayvanlar Hesabında" izlenmektedir.

Yukarıdaki olayın TMS-41'e göre kaydı ise aşağıdaki gibidir.

01.06.2019			
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS.		700.000	
172 01 Dana			
172 01 01 Erkek Dana			
	320 SATICILAR HS.		700.000
Dana Alışı			

BOBİ FRS BÖLÜM 7'ye göre yapılması gereken kayıt ile TMS-41'e göre yapılan kayıt arasında herhangi bir farklılık bulunmadığı için aynı kayıt tekrar yapılmamaktadır.

### III.6.1.3. Büyükbaş Canlı Varlığın Büyüme Sürecinin Muhasebeleştirilmesi

Yıl içerisinde işletmede doğup yetiştirilen buzağuların büyüme süreci ise farklı hesaplarda takip edilmektedir. İşletme içerisinde doğumu gerçekleşen buzağular, VUK'a göre, ilk kaydı "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına" borç kaydedilmektedir. TMS'de ise "272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabına" borç kaydedilir. Buzağuların belirli biyolojik dönemleri olmaktadır. 7 ay sonra satış amaçlı elde tutulan danalar "153 Ticari Mallar Hesabına", olgunlaşmamış inekler de "256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabına" borç kaydedilmektedir.

*Örnek:* 2019 yılı şubat ayında doğumu gerçekleşen 2 buzağının 01.09.2019 tarihinde çağ değişiminin muhasebeleştirilmesi VUK'a göre aşağıdaki gibidir.

01.09.2019			
153 TİCARİ MALLAR HS.		3.000	
153 01 Dana			
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.		3.000
	258 01 Erkek Buzağı 0-7 aylık		
Buzağuların Biyolojik Değişim Kaydı			

TMS'ye göre, buzağuların ilk kaydı "272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabına" borç kaydedilmektedir. Buzağuların belirli biyolojik dönemleri olmaktadır. 7 ay sonra buzağular dana ve olgunlaşmamış inekler olarak iki gruba ayrılmakta, danalar "172 Büyükbaş Hayvanlar Hesabına", olgunlaşmamış inekler de "272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabına" borç kaydedilmektedir.

Yukarıdaki olayın TMS-41'e göre kaydı ise aşağıdaki gibidir.

01.09.2019			
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANL. HS.		3.000	
172 01 Dana			
172 01 01 Erkek Dana			
	272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS.		3.000
	272 02 Buzağı		
	272 02 02 Erkek Buzağı 0-7 aylık		
Buzağuların Biyolojik Değişim Kaydı			

BOBİ FRS BÖLÜM 7'ye göre yapılması gereken kayıt ile TMS-41'e göre yapılan kayıt arasında herhangi bir farklılık bulunmadığı için aynı kayıt tekrar yapılmamıştır.

Daha önce yapılan örnekte işletmede doğumu gerçekleşmiş 2 erkek buzağının çağ değişiminden dolayı gerçekleşecek kaydı aşağıda verilmektedir. 3.000 TL değerinde olan 2 erkek buzağının yetiştirilme süreci tamamlanmış ve her birinin satış maliyetleri düşürülmüş gerçeğe uygun değeri 10.000 TL'dir. Buzağuların temmuz ayına kadar katlanılan giderleri 5.000 TL'dir. (3.000+5.000-10.000=2.000 TL değer artışı).

01.09.2019			
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANL. HS.		10.000	
172 01 Dana			
	272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS.		8.000
	272 02 02 Erkek Buzağı		
	643TARIMSAL FAAL. DEĞERLEME ARTIŞI		2.000
Buzağuların Biyolojik Dönüşümdeki Değerlemesi			

#### III.6.1.4.Büyükbaş Canlı Varlığın Tohuma Ayrılması ve Muhasebeleştirme Süreci

Tohumlama işlemi doğrudan ve suni tohumlama olarak iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Erkek hayvandan alınan spermanın taze olarak ya da dondurulmuş olarak izole edildikten sonra dişi hayvanın genital kanalına uygun şekilde nakledilme işlemine suni tohumlama denir. Kızgınlık döneminde olan ineğe suni tohumlama uygulanmaktadır. Döl tutmayan hayvanların bir sonraki dönemde döl tutması için tedavi edilerek hazırlanması işlemi de kızgınlık göstermeyen dişi hayvanlara uygulanan işlemdir. Dişi hayvanların doğumdan sonraki 45 gün ila 60 günlük bir süre içerisinde hareketlerinde ve davranışlarında farklılık başlar ve tohumlanmaya hazırdır. Kızgınlık döneminde suni olarak ya da normal yolla dölleme gerçekleştirilir. İnekler doğum sonrasında 15 ayı tamamlamadan kızgınlık gösterse bile

tohumlanmaz. Tohumlama sonrasında gebe kalan hayvanlar yaklaşık 12-13 ay içerisinde doğum yapmaktadır.

VUK'a göre gebe kalan inek "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına" borç kaydedilmektedir. Doğumu gerçekleştikten sonra ise "256 Maddi Duran Varlıklar Hesabına" kaydedilmektedir.

İşletmede bulunan 5 adet ineğin üçü tohumlaştırılmış ve 01.05.2019 tarihinde 1 inek gebe kalmıştır. "256 Maddi Duran Varlıklar Hesabında" izlenen ineğin gebe kalmasından sonra gerçekleşen kaydı VUK'a göre aşağıdaki gibidir.

	01.05.2019		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS. 258 03 Gebe İnek		15.000	
	256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HS. 256 01 Sağmal İnek		15.000
Gebe İneğin Kaydı			

TMS'ye göre gebe kalan inek için "272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabına" alt hesap açılıp gebe inekler burada izlenmektedir. Doğumu gerçekleştikten sonra ise "272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabında" alt hesap oluşturulup burada izlenmektedir.

Yukarıdaki olayın TMS-41'e göre kaydı ise aşağıdaki gibidir.

	01.05.2019		
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS. 272 01 İnek 272 01 02 Gebe İnek		15.000	
	272 BÜYÜKBAŞ HAYVANL. HS. 272 01 İnek 272 01 01 Sağmal İnek		15.000
Gebe İneğin Kaydı			

BOBİ FRS BÖLÜM 7'ye göre yapılması gereken kayıt ile TMS-41'e göre yapılan kayıt arasında herhangi bir farklılık bulunmadığı için aynı kayıt tekrar yapılmamıştır.



### III.6.1.5. Et Üretimi İçin Yetiştirilen Büyükbaş Canlı Varlıkların Amortisman İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Satış amacıyla alınan ve yetiştirilen büyükbaş canlı varlıklarda amortisman uygulanmamaktadır. İşletme içerisinde doğup büyüyen dişi buzağı ve ineklere amortisman uygulanır. VUK'da süt ineklerinin amortisman oranı 5 yıl olarak belirlenmiştir. TMS'de ise işletmenin kendisine bırakılmıştır. İşletme, ineklerden elde edeceği verimi esas alarak amortisman oranını 6 yıl olarak belirlemiştir.

İşletme-A, faaliyetlerinde 6 yıl yararlanmak üzere 30.12.2018 tarihinde 5 adet ineği tanesi 15.000 TL'den almıştır (Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli ile değerlendirilerek kayıt yapılmıştır. Amortismanın hesaplanmasında kalıntı değer yok sayılmıştır).

VUK'da süt ineklerinin amortisman yılı 5 yıl olarak belirlenmiştir. Buna göre VUK'da amortisman işlemi aşağıdaki gibidir.

*Amortisman Oranı: 0,20 (1/5 yıl)*

*Yıllık Amortisman Tutarı: 15.000 TL (75.000\*0,20)*

31.12.2019			
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HS.		15.000	
	257 BİRİKMiŞ AMORTİSMAN HS.		15.000
5 İnek İçin Amortisman Hesaplama			

TMS'ye göre Amortisman Giderleri:

*Amortisman Oranı: 0,1667 (1/6 yıl)*

*Yıllık Amortisman Tutarı: 12.502,50 TL (75.000\*0,1667)*

*2019 yılı amortisman gider toplamı: 12.502,50 TL*

31.12.2019			
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HS.		12.502,50	
	277 BİRİKMiŞ AMORTİSMAN HS.		12.502,50
5 İnek İçin Amortisman Hesaplama			

İneklerin alış maliyetleri 75.000 TL şu anda satış maliyetleri düşürülmüş gerçeğe uygun değerinin 160.500 TL olduğu tahmin edilmektedir. İneklere yılsonuna kadar katlanılan maliyet

tutarı 74.000 TL'dir (Özulucan ve Keleş, 2020: 104-105). Aşağıda Tablo 41'de et üretimi yapan işletmenin ineklerindeki değerlemesi verilmektedir.

**Tablo 41:** Et Üretimi Yapan İşletmedeki İneklerin Değerlemesi

Hayvanlar		Adet	Satın Alınan Maliyet Tutarı	Katlanılan Giderler	Toplam Maliyet	Tahmini GUD	Değer Artış Tutarı
Önceki Yıl Devreden İnekler	Sağmal İnek	4	60.000 TL	60.000 TL	120.000 TL	128.000 TL	8.000 TL
	Gebe İnek	1	15.000 TL	14.000 TL	29.000 TL	32.500 TL	3.500 TL

VUK'da amortisman hesaplama maliyet bedeli yöntemiyle yapılmaktadır. GUD ile yapılmadığından dolayı değerlendirme işlemi yapılmamaktadır.

İşletme-A'nın yıl sonunda yapmış olduğu değerlendirme tablosu yukarıda verilmektedir. Tablo 41'de işletmede bulunan 5 adet ineğin satın alınan maliyet tutarları ve yıl içerisinde katlanılan giderleri verilmektedir. Değer artış tutarının hesaplama işlemi yapılmıştır. Değer artış tutarı, toplam maliyet ile işletmenin tahmini gerçeğe uygun değeri arasındaki farktır. TMS'de değer artış tutarı "643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları Hesabına" alacak kaydedilmektedir. Erkek buzağılar satış amaçlı elde tutulmasından dolayı değerlemeye tabi tutulmamıştır. TMS'ye göre muhasebe kayıt işlemi aşağıdaki gibidir.

		**.**2019	
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS.			11.500
272 01 İnek			
272 01 01 Sağmal İnek 8.000			
272 01 02 Gebe İnek 3.500			
		643 TARIMSAL FAAL.	
		DEĞERLEME ARTIŞLARI HS.	11.500
Besi Döneminde Tahmin Edilen Olumlu Değerleme Farkının Kaydı			

BOBİ FRS BÖLÜM 7 ise, canlı varlıkların değerlemesinde GUD yöntemi uygulandığı gibi maliyet bedeli ile de ölçülebilmesi söz konusudur.

### III.6.1.6.Büyükbaş Canlı Varlıkların Besi Aşamasında Katılan Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

İşletmelerde faaliyetlerin gerçekleşmesi için doğrudan ve dolaylı giderler bulunmaktadır. Bu giderlerin muhasebe kayıt işlemleri VUK, TMS-41, ve BOBİ FRS BÖLÜM 7 açısından farklılık göstermemektedir.

Yıl içerisinde hayvanlar için katılan giderlerin kayıtları VUK, TMS-41 ve BOBİ FRS BÖLÜM 7 açısından aşağıdaki kayıt gibidir.

		**.**2019		
710 DİMM GİDERİ HS.			1.089.000	
710 01 İnek 74.000				
710 04 Dana 1.015.000				
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ HS.			30.500	
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HS.			15.000	
	İLGİLİ HESAP			1.134.500
Besi Döneminde Katılan Giderler				

### III.6.1.7.Büyükbaş Canlı Varlıkların Satış Amaçlı Bulundurulması ve Büyükbaş Canlı Varlığın Satış İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Büyükbaş canlı varlıkların satış amaçlı bulundurulması durumunda VUK'da "153 Ticari Mallar Hesabı" kullanılırken, TMS-41'de 12 aydan kısa süreli elde tutulan canlı varlıklar "172 Büyükbaş Hayvanlar Hesabı" kullanılmakta, 12 aydan daha uzun süreli elde tutulan büyükbaş hayvanlar ise "272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabı" kullanılmaktadır. BOBİ FRS BÖLÜM 7'ye göre yapılacak kayıt ile TMS-41 kaydı arasında bir farklılık bulunmamaktadır.

Yıl içerisinde hayvanların hastalanması sebebiyle kesime gönderilmesi sonucu VUK'a göre yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir.

*Örnek:* İşletmede 2019 yılı içerisinde tanesi 7.000 TL'den 4 adet dananın hastalandığı ve ilgili hayvanların kesime verildiği varsayıldığında VUK çerçevesinde yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir (KDV Hariç).

		**.**2019		
120 ALICILAR HS.			28.000	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.			28.000
Danaların Kesime Gönderilmesi				

Yukarıdaki olayın TMS-41'e göre kaydı ise aşağıdaki gibidir.

120 ALICILAR HS.	***,2019	28.000	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.		28.000
Danaların Kesime Gönderilmesi			
624 SATILAN CANLI VARLIK MALİYETİ HS.	***,2019	28.000	
	172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS.		28.000
	172 01 Dana		
	172 01 01 Erkek Dana		

BOBİ FRS BÖLÜM 7'ye göre yapılması gereken kayıt ile TMS-41'e göre yapılan kayıt arasında herhangi bir farklılık bulunmadığı için aynı kayıt tekrar yapılmamıştır.

### III.6.2.Süt Üretimi Yapan İşletmelerde Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirme Sürecinin VUK, TMS-41 ve BOBİ FRS BÖLÜM 7'ye Göre Karşılaştırılmasına İlişkin Örnek Uygulama

Büyükbaş canlı varlıklarla süt üretimi yapan İşletme-Z olarak isimlendirilen işletmeden gerçek işletme verilerinin dikkate alınması ile hazırlanan büyükbaş hayvan varlığının biyolojik dönüşüm sürecinin muhasebeleştirme ve değerlendirme süreci ile finansal raporlara yansıtılma işlemleri aşağıda başlıklar halinde VUK, TMS-41 ve BOBİ FRS BÖLÜM 7 karşılaştırılması yapılmıştır.

#### III.6.2.1. İşletme İçerisinde Doğup Yetiştirilen Büyükbaş Canlı Varlığın Muhasebeleştirme Süreci

Bir inek, tohumlandıktan sonra 10 gün beklenir ve gebe olduğu anlaşılınca veteriner gözetiminde tutulur. Gebe kaldıktan 7 ay sonra inek kuruya çıkartılır. İneğin gebelik süresi, 9 ay (280 gün) sürmektedir. Doğum sonrası buzağı üç gün sadece inek sütü içmekte sonrasında mama ve süt ile beslenmektedir. 15. günden sonra ise sadece mama ile beslenmeye başlanır. Yeni doğan buzağının maliyeti 2.000 TL olarak belirlenmektedir. Bu süreçte ineğin takip süreci başlar. İnek doğumdan sonra günlük ortalama 24 litre süt vermektedir. Süt verimi doğumundan sonra ilk üç ay artış gösterir daha sonra ise verimi düşer. İneğin doğum sayısı arttıkça süt verimi de artmaktadır. Bir inek yılda ortalama 8.000 litre süt vermektedir. Doğanların dişi olanları, inek olarak kullanılmakta ve 14. ayda düveye ayrılmakta ve 25 aylıkken doğum

yaptırılmaktadır. Erkek olanlar ise etlik olarak ayrı bir kotrada yetiştirilmekte ve 18 ay sonra kesime verilmektedir.

VUK’ a göre gebe ineklerin ilk kaydı “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında” izlenmekte, doğum gerçekleşikten sonra “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı” alacak, “256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabına” borç olarak kaydedilmektedir. Yeni doğan buzağlar uzun vadeli yatırım olarak düşünüldüğünden dolayı “480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabına” alacak kaydedilip “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına” borç kaydedilip kapatılır.

*Örnek:* 01.04.2019 tarihinde 7 ineğin doğumu gerçekleşmiş, 3 dişi buzağı ve 4 erkek buzağı doğmuştur. Buzağların maliyeti ise 2.000 TL olarak belirlenip kaydedilmiştir. VUK’a göre kaydı aşağıdaki gibidir.

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HS. 256 01 Sağmal İnek  (19.000 TL*7 İnek) Doğum Yapan İneklerin Kaydı	01.04.2019	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS. 258 03 Gebe İnek	133.000	
				133.000
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS. 258 01 Erkek Buzağı 0-7 aylık 258 02 Dişi Buzağı 0-7 aylık  Doğan Buzağların Kaydı	01.04.2019	480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS.	14.000	
				14.000

TMS’ye göre gebe ineklerin ilk kaydı “272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabının” alt hesabında izlenmekte, doğum gerçekleşikten sonra da “272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabının” alt hesabında borç olarak kaydedilmektedir. Buzağlar ise, “607 Canlı Varlık Değer Farkları Hesabına” alacak kaydedilip “272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabına” borç kaydedilip kapatılır.

Yukarıdaki olayın TMS-41'e göre kaydı ise aşağıdaki gibidir.

272 BÜYÜKBAŞ HAYVANL. HS. 272 02 Buzağı 272 02 01 Dişi Buzağı 0-7 aylık 272 02 02 Erkek Buzağı 0-7 aylık  İneklerin Buzağı Doğum Kaydı	01.04.2019	607 CANLI VARLIK DEĞER FARKLARI HS.	14.000		14.000
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANL. HS. 272 01 İnek 272 01 01 Sağmal İnek  (19.000 TL*7 İnek) Doğum Yapan İneklerin Kaydı	01.04.2019	272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS. 272 01 İnek 272 01 02 Gebe İnek	133.000		133.000

BOBİ FRS BÖLÜM 7'ye göre yapılması gereken kayıt ile TMS-41'e göre yapılan kayıt arasında herhangi bir farklılık bulunmadığı için aynı kayıt tekrar yapılmamıştır.

### III.6.2.2. Buzağı olarak Büyükbaş Canlı Varlık Alımının Muhasebeleştirme Süreci

Satış amacıyla alınan buzağuların muhasebe kaydı VUK'da "153 Ticari Mallar Hesabında" borç tarafında, TMS-41 ve BOBİ FRS BÖLÜM 7'ye göre ise "172 Büyükbaş Hayvanlar Hesabının" borç tarafında izlenmektedir. Dişi buzağı alımında kullanım amacına göre ve çağ değişim sürecine göre farklı hesaplarda izlenmektedir. VUK'a göre alınan dişi buzağı ilk olarak "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına" borç kaydedilmekte kullanım amacı belirlendikten sonra ise dişi buzağular "256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabında" izlenmektedir.

TMS'ye göre ise alınan buzağı ilk olarak "272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabına" borç kaydedilmekte kullanım amacı belirlendikten sonra ise dişi buzağular "272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabında", erkek buzağular ise bir yıldan kısa süreli elde tutulacak ise "172 Büyükbaş Hayvanlar Hesabında" izlenmekte, bir yıldan uzun süreli elde tutulacak ise "272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabında" izlenmektedir.

*Örnek:* 01.08.2019 tarihinde 2 adet dananın tanesi 4.000 TL'den alındığı varsayıldığında VUK çerçevesinde yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir (KDV Hariç).

153 TİCARİ MALLAR HS. 153 01 Dana Dana Alışı	01.08.2019	320 SATICILAR HS.	8.000	8.000
--	------------	-------------------	-------	-------

TMS'ye göre, satış amacıyla alınan danalar "*172 Büyükbaş Hayvanlar Hesabında*" izlenmektedir.

Yukarıdaki olayın TMS-41'e göre kaydı ise aşağıdaki gibidir.

172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS. 172 01 Dana 172 01 01 Erkek Dana Dana Alışı	01.08.2019	320 SATICILAR HS.	8.000	8.000
---	------------	-------------------	-------	-------

BOBİ FRS BÖLÜM 7'ye göre yapılması gereken kayıt ile TMS-41'e göre yapılan kayıt arasında herhangi bir farklılık bulunmadığı için aynı kayıt tekrar yapılmamaktadır.

### III.6.2.3. Büyükbaş Canlı Varlığın Büyüme Sürecinin Muhasebeleştirilmesi

VUK'a göre, buzağuların ilk kaydı "*258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına*" borç kaydedilmektedir. Buzağuların belirli biyolojik dönemleri olmaktadır. 7 ay sonra buzağular dana ve olgunlaşmamış inekler olarak iki gruba ayrılmakta, danalar "*153 Ticari Mallar Hesabına*", olgunlaşmamış inekler de "*256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabına*" borç kaydedilmektedir.

*Örnek:* 2018 yılı aralık ayında doğumu gerçekleşen 15 dişi buzağı ve 10 erkek buzağının 01.07.2019 tarihinde çağ değişiminin VUK çerçevesinde muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir.

153 TİCARİ MALLAR HS. 153 01 Dana 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HS. 256.02 Olgunlaşmamış İnek 7-12 Buzağuların Biyolojik Değişim Kaydı	01.07.2019	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIML. HS. 258 01 Erkek Buzağı 0-7 aylık 258 02 Dişi Buzağı 0-7 aylık	20.000 30.000	50.000
---	------------	---	------------------	--------

TMS'ye göre, buzağuların ilk kaydı “272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabına” borç kaydedilmektedir. Buzağuların belirli biyolojik dönemleri olmaktadır. 7 ay sonra buzağular dana ve olgunlaşmamış inekler olarak iki gruba ayrılmakta, danalar “172 Büyükbaş Hayvanlar Hesabına”, olgunlaşmamış inekler de “272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabının” alt hesabına borç kaydedilmektedir.

Yukarıdaki olayın TMS-41'e göre kaydı ise aşağıdaki gibidir.

01.07.2019	172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS.	20.000	
	172 01 Dana		
	172 01 01 Erkek Dana		
	272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS.	30.000	
	272 01 İnek		
	272 01 03 Olgunlaşmamış İnek		
	272 BÜYÜKBAŞ HAYVANL. HS.		50.000
	272 02 Buzağı		
	272 02 01 Dişi Buzağı		
	272 02 02 Erkek Buzağı		
	Buzağuların Biyolojik Değişim Kaydı		

BOBİ FRS BÖLÜM 7'ye göre yapılması gereken kayıt ile TMS-41'e göre yapılan kayıt arasında herhangi bir farklılık bulunmadığı için aynı kayıt tekrar yapılmamıştır.

*Örnek:* İşletmede 50.000 TL değerinde 15 dişi buzağı ve 10 erkek buzağı bulunmaktadır. Dişi buzağuların kayıtlı değeri 30.000 TL, erkek buzağuların kayıtlı değeri 20.000 TL'dir. Dişi ve erkek buzağuların yetiştirilme süreci tamamlanmış ve her birinin satış maliyetleri düşürülmüş gerçeğe uygun değeri 110.000TL'dir. Buzağuların temmuz ayına kadar katlanılan giderleri 62.500 TL'dir ( $50.000+62.500-110.000=2.500$  TL değer azalışı).

01.07.2019	272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS.	66.000	
	272 01 03 Olgunlaşmamış İnek		
	172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS.	44.000	
	172 01 Dana		
	653 TARIMSAL FAAL. DEĞERLEME AZALIŞLARI (-)	2.500	
	272 BÜYÜKBAŞ HAYVANL. HS.		112.500
	272 02 01 Dişi Buzağı		
	272 02 02 Erkek Buzağı		
	Buzağuların Biyolojik Dönüşümdeki Değerlemesi		



### III.6.2.4.Büyükbaş Canlı Varlığın Tohumla Ayrılması ve Muhasebeleştirme Süreci

İneklerin gebe kalması için iki yöntem bulunmaktadır. Bunlar tohumlama ve suni tohumlama yöntemidir. Tohumlama yöntemi, doğal yollardan ineğin gebe kalmasıdır. Suni tohumlama ise erkek hayvanlardan alınan spermanın ineklerin kızgınlık döneminde gerçekleştirilmesidir. İneklerin kızgınlık süresi, 14-18 saat devam etmekte ve hayvanın gebeliği gerçekleşmediği takdirde ortalama 21 gün sonra tekrarlanmaktadır. İneğin en iyi tohumlama zamanı, kızgınlık başladıktan 12 saat sonradır. Tohumlanan bir ineğin gebe olup olmadığı, 45-60 gün sonra anlaşılmaktadır.

VUK'a göre, inekler "256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabında" izlenmektedir. İneklerin tohumlaştırılıp gebe kalması sonrasında bu hesap alacak kaydedilmekte, "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı" da borçlandırılmaktadır.

Örnek: 17.08.2019 tarihinde 40 adet sağmal inek tohumlaştırılmış, 29.08.2019 tarihinde 10 adet inek gebe kalmıştır. VUK'a göre kayıt aşağıdaki gibidir.

29.08.2019			
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.		160.000	
258 03 Gebe İnek			
	256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HS.		160.000
	256 01 Sağmal İnek		
(16.000*10)10 Adet İneğin Gebe Kalması			

TMS'ye göre, inekler "272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabında" izlenmektedir. İneklerin tohumlaştırılıp gebe kalması sonrasında bu hesap alacak kaydedilmekte ve "272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabının" alt hesabı açılarak borçlandırılmaktadır.

Yukarıdaki olayın TMS-41'e göre kaydı ise aşağıdaki gibidir.

29.08.2019			
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS.		160.000	
272 01 İnek			
272 01 02 Gebe İnek			
	272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS.		160.000
	272 01 İnek		
	272 01 01 Sağmal İnek		
10 Adet Gebe Kalan İnek Kaydı			

BOBİ FRS BÖLÜM 7'ye göre yapılması gereken kayıt ile TMS-41'e göre yapılan kayıt arasında herhangi bir farklılık bulunmadığı için aynı kayıt tekrar yapılmamıştır.

### III.6.2.5.Süt Üretimi İçin Yetiştirilen Büyükbaş Canlı Varlıkların Amortisman İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Satış amacıyla alınan ve yetiştirilen büyükbaş canlı varlıklarda amortisman uygulanmamaktadır. İşletme içerisinde doğup büyüyen dişi buzağı ve ineklere amortisman uygulanır. VUK'da süt ineklerinin amortisman oranı 5 yıl olarak belirlenmiştir. TMS'de ise işletmenin kendisine bırakılmıştır. İşletme, ineklerden elde edeceği verimi esas alarak amortisman oranını 6 yıl olarak belirlemiştir. İşletmede doğumu gerçekleşen dişi buzağların ise faydalı ömrü 8 yıl olarak belirlenmiştir.

*Örnek:* İşletme faaliyetlerinde 5 yıl süre ile yararlanmak üzere 01.04.2019 tarihinde 5 ineği tanesi 19.000 TL'den almıştır (Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli ile değerlendirilerek kayıt yapılmıştır. Amortismanın hesaplanmasında kalıntı değer yok sayılmıştır).

$$\text{Toplam ineklerin değeri: } 19.000 * 5 \text{ inek} = 95.000$$

$$\text{Amortisman giderleri: } 95.000 * 0,20 = 19.000$$

VUK'da amortisman gideri yıllık hesaplandığından dolayı amortisman gideri 19.000 TL bulunmuştur. Daha önceden 01.01.2017 tarihinden bu yana işletmede bulunan 200 ineği tanesi 16.000 TL'den satın almıştır. VUK'da amortisman hesaplama oranı 0,20 (1/5 yıl)'dır.

$$\text{Daha önceden alınan 200 adet ineğin değeri } 16.000 \text{ TL} * 200 = 3.200.000 \text{ TL}$$

$$\text{Amortisman Giderleri: } 3.200.000 \text{ TL} * 0,20 = 640.000 \text{ TL}$$

31.12.2019			
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HS.		19.000	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS.		19.000
5 İnek İçin Amortisman Hesaplama			
31.12.2019			
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HS.		640.000	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS.		640.000
200 İnek İçin Amortisman Hesaplama			

Buzağuların amortisman işlemleri ile ilgili uygulama ise aşağıdaki gibidir;

*Örnek:* İşletmede, 2018 tarihinde 15 dişi buzağının doğumu gerçekleşti. Maliyetleri  $15 \times 2.000 = 30.000$  TL olarak belirlenmiştir. Olgunlaşmamış ineklerin VUK'a göre amortisman hesaplama kaydı aşağıdaki gibi gerçekleştirilir (Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli ile değerlendirilerek kayıt yapılmıştır. Amortismanın hesaplanmasında kalıntı değer yok sayılmıştır).

*Amortisman Oranı: 0,20 (1/5 yıl)*

*Yıllık Amortisman Tutarı:  $30.000 \times 0,20 = 6.000$  TL*

31.12.2019			
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HS.		6.000	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS.		6.000
15 Adet Olgunlaşmamış İnek İçin Amortisman Hesaplama			

Cari dönemde doğumu gerçekleşen dişi buzağuların muhasebe kayıtları ile ilgili uygulamalar ise aşağıda verilmektedir;

*Örnek:* İşletmede, 01.04.2019 tarihinde 2 dişi buzağı doğdu. Maliyetleri  $2 \times 2.000$  TL olarak belirlenmiştir. Buzağuların VUK'a göre amortisman hesaplaması aşağıdaki gibidir (Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli ile değerlendirilerek kayıt yapılmıştır).

*Amortisman Oranı: 0,20 (1/5 yıl)*

*Yıllık Amortisman Tutarı:  $4.000 \times 0,20 = 800$  TL*

31.12.2019			
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HS.		800	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS.		800
2 Dişi Buzağı İçin Amortisman Hesaplama			

VUK'a göre gerçekleştirilen muhasebe uygulama örneği TMS açısından aşağıdaki gibi yapılmaktadır. TMS'de amortisman oranı işletme tarafından belirlenmektedir TMS-41'e göre ineklerin faydalı ömrü 6 yıl olarak belirlenmiştir.

*Amortisman Oranı: 0,1667 (1/6 yıl)*

*Yıllık Amortisman Tutarı: 15.836,50 TL ( $95.000 \times 0,1667$ )*

*2019 yılı amortisman gider toplamı:  $15.836,50 \text{ TL} / 12 \text{ ay} = 1.319,71 \text{ TL}$*

*$1.319,71 \text{ TL} \times 9 \text{ ay} = 11.877,40 \text{ TL}$*

31.12.2019			
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HS.		11.877,40	
	277 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS.		11.877,40
5 İnek İçin Amortisman Hesaplama			

*Amortisman Giderleri:**Amortisman Oranı: 0,1667 (1/6 yıl)**Yıllık Amortisman Tutarı: 533.440 TL (3.200.000\*0,1667)*

31.12.2019			
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HS.		533.440	
	277 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS.		533.440
200 İnek İçin Amortisman Hesaplama			

*Örnek:* İşletme, 2018 tarihinde faaliyetlerinde 8 yıl yararlanacağı düşünülmekte olan 15 dişi buzağının doğumu gerçekleşti. Maliyetleri 15\*2.000 TL olarak belirlenmiştir. Olgunlaşmamış ineklerin TMS'ye göre amortisman hesaplaması aşağıdaki gibidir (Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli ile değerlendirilerek kayıt yapılmıştır. Amortismanın hesaplanmasında kalıntı değer yok sayılmıştır). (Not: işletme içerisinde doğumu gerçekleşen buzağının verimi dikkate alınarak amortisman yılı TMS için 8 yıl olarak belirlenmiştir).

*Amortisman Oranı: 0,125 (1/8 yıl)**Yıllık Amortisman Tutarı: 3.750 TL (30.000\*0,125)*

31.12.2019			
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HS.		3.750	
	277 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS.		3.750
15 Adet Olgunlaşmamış İnek İçin Amortisman Hesaplama			

*Örnek:* İşletmede, 01.04.2019 tarihinde 2 dişi buzağı doğdu. Buzağuların işletmede 8 yıl kullanılacağı düşünülmektedir. Maliyetleri 2\*2.000 TL olarak belirlenmiştir. Buzağuların TMS'ye göre amortisman hesaplaması aşağıdaki gibidir (Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli ile değerlendirilerek kayıt yapılmıştır).

*Amortisman Oranı: 0,125 (1/8 yıl)**Yıllık Amortisman Tutarı: 500 TL (4.000\*0,125)**2019 yılı amortisman gider toplamı: 500 TL/12 ay=41,66 TL**41,66\*9 ay=375 TL*

31.12.2019			
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HS.		375	
	277 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS.		375
2 Dişi Buzağı İçin Amortisman Hesaplama			

BOBİ FRS BÖLÜM 7'ye göre yapılması gereken kayıt ile TMS-41'e göre yapılan kayıt arasında herhangi bir farklılık bulunmadığı için aynı kayıt tekrar yapılmamıştır.

*Örnek:* İneklerin şu anda satış maliyetleri düşürülmüş gerçeğe uygun değerinin 5.660.000 TL, gebe ineklerin 320.000 TL, dişi buzağuların 15.000 TL, olgunlaşmamış ineklerin ise 170.000 TL olduğu tahmin edilmektedir. Aşağıda Tablo 42’de et ve süt üretimi yapan işletmedeki inek ve buzağuların değerlemesi verilmektedir.

**Tablo 42:** Et ve Süt Üretimi Yapan İşletme’nin Değerlemesi

Hayvanlar		Adet	Satın Alınan Maliyet Tutarı	Katlanılan Giderler	Toplam Maliyet	Tahmini GUD	Değer Artış Tutarı
Sağmal İnek	Önceki Yıl Devreden İnekler	190	3.040.000 TL	2.280.000 TL	5.320.000 TL	5.500.000 TL	180.000 TL
	Bu Yıl Alınan İnekler	5	95.000 TL	60.000 TL	155.000 TL	160.000 TL	5.000 TL
Gebe İnek		10	160.000 TL	110.000 TL	270.000 TL	320.000 TL	50.000 TL
Olgunlaşmamış İnek		15	30.000 TL	120.000 TL	150.000 TL	170.000 TL	20.000 TL
Dişi Buzağı		2	4.000 TL	10.000 TL	14.000 TL	15.000 TL	1.000 TL

VUK’da amortisman hesaplama maliyet bedeli yöntemiyle yapılmaktadır. GUD ile yapılmadığından dolayı değerlendirme işlemi yapılmamaktadır.

TMS’de ise değerlendirme aşağıdaki gibidir. Tablo 42’de işletmede bulunan 205 adet inek, 15 adet olgunlaşmamış inek ve 2 adet dişi buzağının satın alınan maliyet tutarları ve yıl içerisinde katlanılan giderleri verilmektedir. Değer artış tutarının hesaplama işlemi yapılmıştır. Değer artış tutarı, toplam maliyet ile işletmenin tahmini gerçeğe uygun değeri arasındaki farktır. TMS’de değer artış tutarı “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları Hesabına” alacak kaydedilmektedir. Erkek buzağular satış amaçlı elde tutulmasından dolayı değerlemeye tabi tutulmamıştır.

TMS’ye göre muhasebe kayıt işlemi aşağıdaki gibidir.

**.**2019		
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANL. HS.		256.000
272 01 İnek		
272 01 01 Sağmal İnek 185.000		
272 01 02 Gebe İnek 50.000		
272 01 03 Olg. İ. 20.000		
272 02 Buzağı		
272 02 01 Dişi Buzağı 1.000		
	643 TARIMSAL FAAL. DEĞERLEME ARTIŞLARI HS.	256.000
Besli Döneminde Tahmin Edilen Olumlu Değerleme Farkının Kaydı		

BOBİ FRS BÖLÜM 7’ye ise, canlı varlıkların değerlemesinde GUD yöntemi uygulandığı gibi maliyet bedeli ile de ölçülebilmesi söz konusudur.

### III.6.2.6.Büyükbaş Canlı Varlıkların Besi Aşamasında Katlanılan Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

İşletmelerde faaliyetlerin gerçekleşmesi için doğrudan ve dolaylı giderler bulunmaktadır. Bu giderlerin muhasebe kayıt işlemleri VUK, TMS-41, ve BOBİ FRS BÖLÜM 7 açısından farklılık göstermemektedir.

İşletmede, yıl içerisinde hayvanlar için katlanılan giderlerini aşağıdaki gibi muhasebeleştirmektedir.

	25.03.2019			
710 DİMM GİDERİ HS.			2.814.000	
710 01 İnek 2.450.000				
710 02 Dişi Buzağı 10.000				
710 03 Olgunlaşmamış İ. 120.000				
710 04 Dana 234.000				
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ HS.			62.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HS.			15.000	
		İLGİLİ HESAP		2.891.000
Besi Döneminde Katlanılan Giderler				

### III.6.2.7.Büyükbaş Canlı Varlıkların Satış Amaçlı Bulundurulması ve Büyükbaş Canlı Varlığın Satış İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Büyükbaş canlı varlıkların satış amaçlı bulundurulması durumunda VUK'da "153 Ticari Mallar Hesabı" kullanılırken, TMS-41'de 12 aydan kısa süreli elde tutulan canlı varlıklar "172 Büyükbaş Hayvanlar Hesabı" kullanılmakta, 12 aydan daha uzun süreli elde tutulan büyükbaş hayvanlar ise "272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabı" kullanılmaktadır. BOBİ FRS BÖLÜM 7'ye göre yapılacak kayıt ile TMS-41 kaydı arasında bir farklılık bulunmamaktadır. İşletmede yıl içerisinde gerçekleşen canlı varlığın hastalanması ya da ölmesi durumunda yapılması gereken kayıt aşağıda verilmiştir.

*Örnek:* 31.05.2019 tarihinde doğum yapan 2 adet sağmal inek hastalanmasından dolayı kesime gönderilmiştir. Aynı tarihte ölen 1 adet dişi buzağı zarar olarak kaydedilmiştir. Gerçekleşen olayın VUK'a göre kaydı aşağıdaki gibidir (KDV Hariç).

102 BANKALAR HS.	31.05.2019		38.720	
689 DİĞ. OL. DIŞI GİD. ZARAR HS.			2.000	
		600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		38.720
		258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.		2.000
		258 02 Dişi Buzağı 0-7 aylık		
2 Adet Sağmal İneğin Kesimi ve 1 Buzağının Ölüm Kaydı				

Yukarıdaki olayın TMS-41'e göre kaydı ise aşağıdaki gibidir.

102 BANKALAR HS.	31.05.2019		38.720	
		600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		38.720
2 Adet Sağmal İneğin Kesimi				
624 SATILAN CANLI VARLIK MALİYETİ HS.	31.05.2019		38.720	
		272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS.		38.720
		272 01 İnek		
		272 01 01 Sağmal İnek		
659 DİĞER OL. GİD.VE ZARAR HS.	31.05.2019		2.000	
		272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS.		2.000
		272 02 Buzağı		
		272 02 01 Dişi Buzağı 0-7 aylık		
1 Adet Buzağının Ölüm Kaydı				

İşletmede ölümü gerçekleşen hayvanlar "659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabının" borcunda izlenmektedir.

BOBİ FRS BÖLÜM 7'ye göre yapılması gereken kayıt ile TMS-41'e göre yapılan kayıt arasında herhangi bir farklılık bulunmadığı için aynı kayıt tekrar yapılmamıştır.

İşletmede yıl içerisinde kesime gönderilen danaların kaydı aşağıdaki örnekte gösterilmektedir.

*Örnek:* 15.12.2019 tarihinde 24 adet dana kesime gönderildi. VUK çerçevesinde muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir (KDV Hariç).

102 BANKALAR HS.	15.12.2019		235.000	
		600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.		235.000
Danaların Kesime Gönderilmesi				

Yukarıdaki olayın TMS-41'e göre kaydı ise aşağıdaki gibidir.

102 BANKALAR HS.	15.12.2019	600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.	235.000	235.000
624 SATILAN CANLI VARLIK MALİYETİ HS.	15.12.2019	172 BÜYÜKBAŞ HAYVANL. HS. 172 01 Dana 172 01 01 Erkek Dana	235.000	235.000

BOBİ FRS BÖLÜM 7'ye göre yapılması gereken kayıt ile TMS-41'e göre yapılan kayıt ile aynı şekilde yapılmaktadır.

İşletmede yıl içerisinde ölümü gerçekleşen canlı varlığın kaydı aşağıda verilmektedir.

*Örnek:* 08.04.2019 tarihinde 1 adet dana hastalanmasından dolayı ölümü gerçekleşmiştir. VUK çerçevesinde muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

689 DİĞ. OL. DIŞI GİD. VE ZARAR HS.	08.04.2019	153 TİCARİ MALLAR HS. 153 01 Dana	8.500	8.500
Ölen Dananın Kaydı				

VUK'a göre, ölümü gerçekleşen dana "153 Ticari Mallar Hesabına" alacak kaydedilip gerçekleşen zarar "689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar Hesabının" borcuna olarak kaydedilmektedir.

Yukarıdaki olayın TMS-41'e göre kaydı ise aşağıdaki gibidir.

659 DİĞ. OL. GİD. VE ZARAR HS.	08.04.2019	172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS. 172 01 Dana 172 01 01 Erkek Dana	8.500	8.500
Ölen Dananın Kaydı				

TMS'ye göre, ölümü gerçekleşen dana "172 Büyükbaş Hayvanlar Hesabına" alacak kaydedilip gerçekleşen zarar "659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabına" borç olarak kaydedilmektedir.

BOBİ FRS BÖLÜM 7'ye göre yapılması gereken kayıt ile TMS-41'e göre yapılan muhasebeleştirme işlemi açısından herhangi bir farklılık bulunmadığı için aynı kayıt tekrar yapılmamıştır.



## SONUÇ VE ÖNERİLER

İnsanoğlunun yaşam döngüsünü sürdürebilmesi için en gerekli sektörlerin başında tarım ve hayvancılık sektörü yer almaktadır. Ülkeler tarım ve hayvancılık sektörünün geliştirilmesi için oldukça büyük çaba sarf etmektedir. Teknoloji ile birlikte gelişmiş ülkelerde tarım sektörü büyük işletmelerle birlikte daha verimli bir şekilde yapılmaktadır.

Dünya tarımsal üretimde Çin %27,4 pay ile ilk sırada yerini almaktadır. Hindistan %10,2, ABD %5,9 pay ile sırayı takip etmektedir. Türkiye tarımsal üretimde %2,1 pay ile 9. sırada yer almaktadır. Dünya tarım ihracatında Türkiye, 27. sırada, ithalatta ise 25. sırada yer almaktadır. Dünyada et üretimi sıralamasında AB ilk sırada yer alırken, ABD ve Afrika ülkeleri sıralamayı takip etmektedir. Et üretiminde, Türkiye 11. sırada yer almaktadır. Dünyada en fazla süt üreten ülke ABD olup, Türkiye, süt üretiminde 9. sıradadır.

Ülkemiz hayvancılık sektöründe 1980’li yıllarda oldukça zengin ve kendine yetecek miktarda et üreten ülkelere biriydi. 1980’lerden sonra Türkiye’de nüfus sayısında meydana gelen artışlar ve büyükbaş hayvan sayısında meydana gelen azalışlar ile bu durum tersine dönmüştür. Hayvancılık sektöründe gerilememizin en büyük nedenleri arasında köyden kente yaşanan göçler, su kaynaklarının yetersizliği ve mera kayıpları gösterilmektedir. 2000’li yılların başlamasıyla büyükbaş hayvan sayısında oldukça fazla et açığı ortaya çıkmıştır. Devlet bu durumu destek politikaları ile düzeltmeye çalışsa da istenen sonuç tam olarak elde edilememiştir.

TÜİK 2020 yılı verilerine göre, Türkiye’de büyükbaş hayvan sayısında ilk sırada yer alan şehir Konya ilidir. Süt üretiminde ise 1.388.100 ton ile Konya ili yine ilk sırada yer almaktadır. Çalışma verilerinin, Konya ilinde faaliyet gösteren işletmelerden temin edilmesinin nedeni hem et hem de süt üretiminde il sıralamasında Konya ilinin birinci olması ve büyükbaş hayvancılık sektörü açısından rekabeti yoğun bir ortamı olmasıdır.

Çalışmada Konya ilinde et ve süt üretimi faaliyetinde bulunan iki işletmeden büyükbaş hayvancılık ile ilgili canlı hayvan verileri alınmıştır. Alınan bu veriler, büyükbaş hayvancılık işletmesi konusunda ortaya çıkan maliyetler, amortisman, finansman gelirin elde edilmesi ve gider türleri ile giderlerin ortaya çıkışı ile ilgilidir. Çalışmada muhasebe kayıtlarının VUK, TMS ve BOBİ FRS’ye göre işlemleri gerçekleştirilmiş ve kayıtlar arasında karşılaştırma yapıp ortaya çıkan farklılıklar açıklanmıştır. Bu bağlamda, büyükbaş canlı hayvanlar ve onlardan elde

edilen tarımsal ürünlere ilişkin muhasebeleştirilme ilkeleri ve uygulanabilirliği üzerinde durulmuş, VUK, TMS-41, BOBİ FRS BÖLÜM 7 incelenmiştir. Çalışmanın uygulama kısmında yapılan muhasebeleştirme işlemlerinde; 13.12.2018 tarihinde KGK tarafından yayımlanan “*Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağında*” yer alan hesaplar kullanılmıştır.

Et üretimi yapan işletme ile süt üretimi yapan işletme verileri VUK, TMS-41, BOBİ FRS BÖLÜM 7 açısından ele alınmış ve işletme faaliyetlerinin farklı olması durumunun muhasebe kayıtlarında bir farklılığa neden olmadığı görülmüştür. Muhasebe kayıtlarında meydana gelen farklılıkların sebebi, işletmenin canlı varlığı elde bulundurma durumuna bağlı olmaktadır. İşletme 1 yıldan uzun süre elde bulundurduğu canlı varlıkları TMS’de 272 nolu hesap kodunda takip ederken, 1 yıldan kısa süreli elde bulundurduğu canlı varlıkları ise 172 nolu hesap kodunda takip ettiği, VUK’da ise 1 yıldan uzun süre elde bulundurduğu canlı varlıkları 256 nolu hesap kodunda takip ederken, 1 yıldan kısa süreli elde bulundurduğu canlı varlıkları ise 153 nolu hesap kodunda takip ettiği, BOBİ FRS’nin ise TMS ile uyumlu olduğu tespit edilmiştir. Örneğin, bir inek kesim amacıyla veya kurbanlık amacıyla 1 yıl içerisinde satılmak üzere elde tutuluyorsa her iki işletme faaliyetinde de satış amaçlı elde bulundurulan canlı varlık olarak görülmektedir. Ya da bir dana damızlık olarak 1 yıldan uzun süre elde tutuluyorsa her iki işletme içinde duran varlık olarak ele alınmaktadır.

Ayrıca VUK, TMS-41, BOBİ FRS BÖLÜM 7 açısından incelenen işletmelerde, uygulamalardaki farklılıklardan dolayı muhasebe hesaplarında maliyet farklılıklarının meydana geldiği görülmektedir. VUK ve TMS’deki en belirgin farklılık ise canlı varlıklarda değerlendirme hesaplamasıdır. Diğer belirgin farklılık ise VUK’da vergiye dayalı bir sisteme göre hareket edilmesinden dolayı gerçeği tam yansıtmamakta bu nedenle faydalı finansal bilgi sunamamakta ve uygulamalarda farklılık meydana gelmektedir. VUK ve TMS arasındaki bu farklılıkların ortadan kaldırılması pek mümkün olmasa da azaltmak mümkündür. Bu nedenle çalışmada, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının ülke genelinde yaygınlaştırılması ve denetimlerinin yapılması bu sürecin hızlandırılmasına yardımcı olacağı sonucu elde edilmiştir. Böylece VUK ve TMS arasındaki uygulama farklılıkları azaltılacak, işletmeler ihtiyaca uygun ve faydalı bilgiye ulaşabileceklerdir.

Büyükbaş hayvancılık işletmeleri ile ilgili olarak yapılan literatür taraması ve uygulamalar sonucunda VUK, TMS-41, BOBİ FRS BÖLÜM 7 karşılaştırılması aşağıdaki gibidir.

VUK	TMS-41	BOBİ FRS BÖLÜM 7
Canlı varlıklar maliyet bedeli ile ölçülür. Zirai işletmelere dahil olan hayvanların maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan hallerde ise emsal bedel yöntemi kullanılır. Finansal durum tablosunda ayrı şekilde sunulmamaktadır.	Canlı varlıklar GUD yöntemiyle ölçülür. Finansal Durum Tablosunda, 'Canlı Varlıklar' kaleminde ayrı bir şekilde sunulur.	GUD yöntemiyle ya da maliyet yöntemiyle ölçülür. Finansal Durum Tablosunda, 'Canlı Varlıklar' kaleminde ayrı bir şekilde sunulur.

Yukarıda belirtildiği gibi VUK'da canlı varlıklar maliyet bedeli ile ölçülmekte, maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan hallerde ise emsal bedel yöntemi kullanılmaktadır. TMS'de ise canlı varlıklar gerçeğe uygun değer ile ölçülmektedir. Büyükbaş canlı varlıklar standardına göre, Finansal durum tablosunda canlı varlıklar olarak ayrı şekilde sunulurken, VUK'da böyle bir ayırım bulunmamaktadır. VUK'da büyükbaş hayvanların amortisman oranı 5 yıl olarak belirlenirken, TMS'de ise amortisman oranı işletme yönetimine bırakılmış olup BOBİ FRS BÖLÜM 7 açısından ise TMS-41 uyumlu olduğu tespit edilmiştir.

Büyükbaş hayvancılık işletmelerinde muhasebeleştirilme süreci başlıklar halinde VUK, TMS-41, BOBİ FRS BÖLÜM 7 ile ilgili farklılıkların karşılaştırılması (et ve süt üretimi yapan işletmeler) aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir;

- İşletme İçerisinde Doğup Yetiştirilen Büyükbaş Canlı Varlığın Muhasebeleştirme Süreci;

VUK	TMS-41	BOBİ FRS BÖLÜM 7
İnekler "256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabında" izlenmektedir. Buzağılar "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında" izlenmektedir.	İnekler "272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabının" alt hesabında izlenmektedir. Buzağılar "272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabının" alt hesabında izlenmektedir.	TMS ile uyumlu

- Buzağı olarak Büyükbaş Canlı Varlık Alımının Muhasebeleştirme Süreci;

VUK	TMS-41	BOBİ FRS BÖLÜM 7
Satış amaçlı elde tutulan buzağılar " <i>153 Ticari Mallar Hesabında</i> " izlenmektedir	Satış amaçlı elde tutulan buzağılar " <i>172 Büyükbaş Hayvanlar Hesabında</i> " izlenmektedir.	TMS ile uyumlu

- Büyükbaş Canlı Varlığın Büyüme Sürecinin Muhasebeleştirilmesi;

VUK	TMS-41	BOBİ FRS BÖLÜM 7
Erkek buzağılar 7 aylık olduktan sonra satış amaçlı ise " <i>153 Ticari Mallar Hesabında</i> " izlenmektedir. Dişi buzağılar ise " <i>256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabının</i> " alt hesabına olgunlaşmamış inekler olarak kaydedilmektedir.	Erkek buzağılar 7 aylık olduktan sonra satış amaçlı ise " <i>172 Büyükbaş Hayvanlar Hesabında</i> " izlenmekte satış amaçlı olmayıp damızlık ise " <i>272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabının</i> " alt hesabında izlenmektedir. Dişi buzağılar ise " <i>272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabının</i> " alt hesabına olgunlaşmamış inekler olarak kaydedilmektedir.	TMS ile uyumlu

- Büyükbaş Canlı Varlığın Tohuma Ayrılması ve Muhasebeleştirme Süreci;

VUK	TMS-41	BOBİ FRS BÖLÜM 7
Tohuma ayrılan inek " <i>258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına</i> " borç kaydedilir	Tohuma ayrılan inek " <i>272 Büyükbaş Hayvanlar Hesabının</i> " alt hesabında gebe inekler olarak kaydedilir.	TMS ile uyumlu

- Et ve Süt Üretimi İçin Yetiştirilen Büyükbaş Canlı Varlıkların Amortisman İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme;

VUK	TMS-41	BOBİ FRS BÖLÜM 7
Amortisman yılı 5 yıl olarak belirlenmiştir. Hesaplanan amortisman " <i>257 Birikmiş Amortismanlar Hesabının</i> " alacağına kaydedilir	Amortisman yılı işletme yönetimine bırakılmıştır. Hesaplanan amortisman " <i>277 Birikmiş Amortismanlar Hesabının</i> " alacağına kaydedilir.	TMS ile uyumlu

TMS-41 esasına göre büyükbaş canlı hayvanların ilk kayda alma ve değerlendirme döneminde gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi ve ortaya çıkan artışların "*643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları Hesabı*", azalışların "*653 Tarımsal Faaliyetlerde*

*Değerleme Azalışları Hesabında*” muhasebe işlemlerinin kaydı, amortisman hesaplama sırasında değerlendirme yaklaşımını benimsemesi, standardın temel ilkelerindedir.

Büyükbaş hayvancılık işletmelerinde TMS ve BOBİ FRS'nin uygulanması ile değerlendirme, amortisman işlemlerini ve kayda alma süreci ile faydalı finansal bilgi üretimi gerçekleşmektedir. Faydalı finansal bilgilerin temel niteliksel özelliklerinden ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum özellikleri yerine getirilir. Bu bağlamda bu tür işletmelerin ürettiği finansal tablolar, “*tam, hatasız ve tarafsız*” olduğu ifade edilebilir. Oysa, VUK, vergi esaslı bilgi üretiminden dolayı, üretilen bilgi özellikle finansal bilgi kullanıcılarını değil, vergi alan yani devletin bilgilendirilmesini esas almaktadır.

TDHP’de ise büyükbaş canlı hayvanlar için özel bir hesap grubu bulunmamaktadır. KGK tarafından hazırlanan yeni taslakta hesap planında 17 ve 27 numaralı hesap grupları canlı varlıklar için kullanılmakta olup, bu gruptaki hesaplardan 172 nolu hesap ile işletmede bir yıldan kısa süreli elde bulundurulan Büyükbaş Hayvanlar izlenmektedir. 272 nolu hesap ise işletmede bir yıldan uzun süreli elde bulundurulan Büyükbaş Hayvanların izlendiği hesap olarak kullanılmaktadır. BOBİ FRS BÖLÜM 7’ye göre ise büyükbaş hayvanların hesap grupları TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ile uyumludur.

Büyükbaş canlı hayvan faaliyeti ile uğraşan işletmelerin;

TMS-41 çerçevesinde muhasebe işlemlerinin gerçekleştirilmesi, işletmelerin şeffaf ve güvenilirliğine katkıda bulunacaktır. Bununla birlikte işletmelerde muhasebe hilelerinin ortaya çıkma durumunu da ortadan kaldıracaktır.

TMS-41 uygulaması, büyükbaş canlı hayvanların defter değeri ile piyasa değeri arasındaki farkları yok edeceğinden dolayı finansal bilgi kullanıcılarına daha güvenilir bir finansal raporlama sunabilecektir. Bu bağlamda, büyükbaş canlı hayvanların muhasebeleştirilme işlemlerinin esaslarını benimseyen TMS-41’in uygulanması için VUK ile uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca hayvancılık sektörüne yönelik politikaların ve teşviklerin yapılması, teknolojik ürünlerin daha yaygın kullanılması ve denetlemelerin daha iyi bir şekilde yapılması sektörün gelişimi için oldukça önemli hususlardır.

### KAYNAKÇA

- Ağca, A. Ve Sağlam, N. (2009). *TMS Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları 3.Baskı, s:1087-1118.
- Akar, Ş. (2017). *Besicilik İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulaması*. T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Tezi, s:1-133.
- Akbaba, A.B. (2015). Canlı Varlıkların Değerlemesi, Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması: Borsa İstanbul'da (BİST) Kayıtlı Tarım, Orman ve Balıkçılık Alanında Faaliyet Gösteren İşletmelerde Analiz. *BEU. SBE. Dergisi*, C:4, S:2, s:80-106.
- Akpınar, R., Özsan, M.E. ve Taşçı, K. (2011). Doğu Anadolu Bölgesinde Hayvancılık Sektörünün Rekabet Edebilirliğinin Analizi. *Karadeniz Sosyal Bilimler Dergisi*, C:3, S:5, s:9-22.
- Aksoylu, S. (2013). Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS-41)'E Göre Muhasebeleştirilmesi: Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, S:39, s:65-78.
- Almaca, A. (2014). Tarımsal Üretimde Mikorizanın Önemi. *Harran Tarım ve Gıda Bilimleri Dergisi*, C:18, S:2, s:56-65.
- Altınkaynak, F. (2020). Finansal Raporlama Çerçevesindeki Ölçümleme Esaslarının Kültür Kodları. *İşletme ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, C:1, S:1, s:1-22.
- Antepli, A. (2014). *41 Nolu Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Büyükbaş Hayvancılık İşletmesinde Bir Uygulama*. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, s:1-249.
- Ata, N. Ve Yılmaz, H. (2015). Türkiye'de Uygulanan Hayvansal Üretimi Destekleme Politikalarının Süt Sığırcılığı İşletmelerine Yansımaları: Burdur İli Örneği. *Süleyman Demirel Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*, C:10, S:1, s:44-54.
- Ataman, B. Ve Cavlak, H. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Finansal Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C:2, S:3, s:153-168.

- Atasever, S. Ve Erdem, H. (2007). Organik Süt Sığırcılığının Genel Özellikleri ve Türkiye'deki Uygulanabilirliği. *OMÜ Ziraat Fakültesi Dergisi*, C:22, S:3, s:337-342.
- Azaltun, M, Taştan, H. ve Mert, H. (2014). Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Uygulanmasına Eğitsel Bakış. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C: XV, S: II, s:117-130.
- Bozbayır, V. (2018). *Tarımsal İşletmelerde Canlı Varlıkların TMS-41 Açısından Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu ile Karşılaştırılması*. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, s:10-33.
- Büyükepeççi, S. Ve Kağıtçı, A. (2015). Tarımsal Faaliyetlerin TMS-41' e Göre Muhasebeleştirilmesi. *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, C:12, S:1, s:105-110.
- Cihangir, A.E. (2010). *Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Zirai İşletmelerde Muhasebe Uygulaması: Meyvecilik İşletmelerinde Bir Uygulama*. Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yüksek Lisans Tezi, s: 1-91.
- Cömert, Ç.E. (2019). İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı. İSMMM Seminer, s:71-74.
- Çalık, M. (2015). *Türkiye'de Deniz Balıkları Kuluçkahane Tesislerinde Risk Kaynakları ve Risk Yönetim Stratejileri*. Adnan Menderes Üniversitesi Fen Bilimler Enstitüsü Tarım Ekonomisi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, s:1-88.
- Çam, M. (2015). TMS-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu ile Mukayesesinin İncelenmesi. *Aksaray Üniversitesi İİBF Dergisi*, C:7, S:1, s:11-19.
- Çelikyürek, H. Ve Karakuş, K. (2018). Dünya'da ve Türkiye'de Organik Hayvancılığa Genel Bir Bakış. *Iğdır Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi*, C:8, S:2, s:299-306.
- Çevik, Z. Ve Kırılıoğlu, H. (2016). TMS-41 Tarımsal Faaliyetlerin Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği İşletmelerinde Uygulanması. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, s:16,695-700.

- Çütçü, İ. ve Telli, R. (2019). Avrupa Birliği Tarımsal ve Kırsal Kalkınma Destek Programı (IPARD) ile Tarım İhracatı İlişkisi: Türkiye Örneği. *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*, 4(8), s:101-117.
- Demir, N. (2012). AB ve Türkiye’de Hayvancılık Politikalarındaki Son Gelişmelerin Uyum Süreci Açısından Karşılaştırılması. *Alınleri Ziraat Bilimler Dergisi*, C:23, S:2, s:58-63.
- Demirkol, Ö.F. (2006). *Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartları’na Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe – Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, s:1-242.
- Doğan, A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s:115-132.
- Doğan, Z. Ve Arslan, S. (2018). Tarımsal Faaliyetler Standardı: TMS-41 Çerçevesinde Su Ürünlerinin Muhasebeleştirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, C:10, S:4, s:1047-1065.
- Engindeniz, S. Ve Uçar, K. (2014). Süt Keçisi Yetiştiriciliğinin Ekonomik Yönleri ve Yatırım Özellikleri. *GTHB Türk Tarım Dergisi*, s:78-83.
- Ergi, Ş. (2019). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS): Muhasebe Uygulayıcılarına Yönelik Bir Araştırma*. Kırklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yüksek Lisans Tezi, s:1-185.
- Ertaş, F.C. Çidem, İ. Ve Çiğdem, R. (2018, Eylül). Tarımsal Teşviklerin TMS 20 ve TMS41 Kapsamında İncelenmesi. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, s:579-583.
- Eskin, İ. ve Güvemli, B. (2015). Bir Alabalık Üretim Tesisinde KOBİ TFRS 'ye İlk Geçiş. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s:89-104.
- Fidan, H. (2018). Tarım Muhasebesinin Tanımı, Önemi ve Amaçları. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, C:4, S:1, s:92-99.
- Gebeş, M. (2019). *TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi, Değerlemesi ve Raporlaması: Büyükbaş Hayvancılık İşletmesinde Bir Uygulama*. Bartın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yüksek Lisans Tezi, s:1-180.



- Gençoğlu, Ü.G. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s:1-24.
- Gençoğlu, Ü.G. Özerhan, Y. Ve Karabınar, S. (2013). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Sakarya Üniversitesi, SAUSEM Yayınları.
- Gökgöz, A ve Yılmaz, E. (2015). Doğadan Toplanan Ürünlerin Muhasebeleştirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, s:299-312.
- Gökgöz, A. (2012). Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, s:95-108.
- Gökgöz, A. (2013). *Tarımsal Faaliyet Muhasebesi (Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu)*, Ekin Yayın Evi, Bursa.
- Günaydın, G. (2009). Koyun Yetiştiriciliğinin Ekonomi Politikası. *U.Ü. Ziraat Fakültesi Dergisi*, C:23, S:2, s:15-32.
- Güney, C. ve Aydın, H. (2016). Su Ürünleri Yetiştiriciliği Yapan İşletmelerde Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C:9, S:44, s:1095-1105.
- Gürsoy, O. (2009). Türkiye ve Avrupa Birliğinde Küçükbaş Hayvan Yetiştiriciliğinde Örgütlenme, *U. Ü. Ziraat Fakültesi Dergisi*, C:23, S:2, s:79-95.
- Güven, O. (2018). Türkiye Büyükbaş Hayvancılık Sektörünün AB Ülkeleri ile Karşılaştırmalı Analizi. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S:1, s:765-780.
- Hacıhasanoğlu, T. ve Ünlü, A. (2017). Canlı Varlıkların TMS-41 ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Muhasebeleştirilmesi: Süt Üretim İşletmesi Uygulaması. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C:3, S:9, s:394-410.
- İçöz, A. (2015). TMS-41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Karşılaşılan Sorunlara Öneriler. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C:8, S:41, s:1230-1235.
- Kan, A. Ve Direk, M. (2006). Konya İli Merkez İlçeleri Sığır Besiciliğine Yer Veren Tarım İşletmelerinin Ekonomik Analizi. *S.Ü. Ziraat Fakültesi Dergisi*, C:20, S:40, s:43-52.

- Kıllı, M, & Hatunoğlu, Z. (2016). Dünya’da ve Türkiye’de Tarım Muhasebesi Yazımına Tarihsel Bir Bakış. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, C:3, S:1, s:1-12.
- Kırlıoğlu, H. ve Gökğöz, A. (2012). TMS-41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetleri Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:26, Sayı:2, s:107-127.
- Köse, N. (2009). *Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Tarım İşletmelerinde Uygulanmasının Değerlendirilmesi*. Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Tarım Ekonomisi Anabilim Dalı Doktora Tezi, s:1-162.
- Lefter, V. And Roman, A.G. (2007). IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting. *Theoretical and Applied Economica*, s:15-22.
- Mateş, D. And Grosu, V. (2008). Evaluating And Recognising Biological Assets And Agricultural Activities According To IAS 41. *Lucrari Ştiintifice- Seria Agronomie*, V:51, s:457-462.
- Mihalciuc, C. And Socoluc, M. (2008). Theoretical And Practical Aspects Referring To The Application Of IAS 41 – Agriculture. *Lucrari Ştiintifice- Seria Agronomie*, V:51, s:249-255.
- Monea, A. And Pamuk, D. (2019). Aspecte Privind Contabilizarea Activelor Biologice Şi produsele agricole. *Lucrari Ştiinţifice- Seria*, Vol X (3). s:7.
- Mortaş, M. (2019). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına (BOBİ FRS) Göre Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması*, Editör: O. Çoban, S. Ağcakaya, E. Karakoç, F. Karesioğlu, A. Çoban, Sosyal Beşeri ve İdari Bilimler Alanında Araştırma ve Değerlendirmeler. Gece Akademi, Ankara, C:3, s:119-130.
- Mundan, D., Avcı, M., Memiş, H. Ve Avcı, L. (2017). Hayvancılık Sektörünün Kalkınma ve Sanayileşme Açısından Değerlendirilmesi: Adıyaman İli Örneği. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, C:9, S:17, s:237-244.
- Nergiz, M. (2013). *Tarımsal Faaliyetler ve Canlı Hayvan Yetiştiriciliği Konularıyla İştigal Eden İşletmelerde Stoklar, Muhasebe ve Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, s:1-246.

- Okutmuş, E. ve Kural, Ü. (2015). Bir Tarım İşletmesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, S:29, s:252-281.
- Örten, R. Kaval, H. Ve Karapınar, A. (2018). *TMS-TFRS Türkiye Muhasebe –Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi, s:725-734.
- Öztürk, A. Ve Ünkaya, G. (2019). Canlı Varlıkların TMS-41 Kapsamında Tek Düzen Hesap Planında Muhasebeleştirilmesi. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*, C: 11, S: 1, s: 39-65.
- Özulucan, A. Ve Deran, A. (2008). 41 Nolu TMS, VUK ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s:25,1-22.
- Özulucan, A. Ve Keleş, D. (2020). 41 No’lu Türkiye Muhasebe Standardına Göre Küçük ve Büyükbaş Hayvanlarda Dönemiçi ve Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları. *Mali Çözüm Dergisi*, C:30, S:161, s:95-126.
- Paksoy, M. Ve Özçelik, A. (2008). Kahramanmaraş İlinde Süt Üretimine Yönelik Keçi Yetiştiriciliğine Yer Veren Tarım İşletmelerinin Ekonomik Analizi. *Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Tarım Bilimleri Dergisi*, C:14, S:4, s:420-427.
- Rech, I.J., Pereira, C.C., Pereira, I.V. and Ferresi, M.K. (2006). IAS 41- Agriculture: Um Estudo Da Aplicação Da Norma Internacional De Contabilidade Às Empresas De Pecuária De Corte. 6. *Congresso Gontroladoria E Contabiudade Julha*, s:1-12.
- Süklüm, N. Ve Akdoğan, H. (2016). TMS-41 Çerçevesinde Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. *AKÜ İİBF Dergisi*, C: XVIII S:2, s:1-9.
- Şensoy, H. (2014). *Tarımsal Faaliyetler Standardı ve VUK ‘a göre Büyükbaş Hayvan İşletmelerinde Amortisman Hesaplaması ve Karşılaştırılması*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, s:1-91.
- Taştan, H. (2013). Ceviz Bahçelerinde TMS-41 ve VUK Uyarınca Amortisman Ayrılması ve Değerlemesinin Karşılaştırmalı İncelemesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s:76.

- Taştan, H. (2015). Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Vergi Usul Kanununa (VUK) Göre Büyükbaş Canlı Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmasının Karşılaştırmalı İncelenmesi, *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, C:11, S:1, s:175-184.
- Tazegül, A. Ve Kahramani, A. (2018). Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ve TMS41 Kapsamında Büyükbaş Hayvanlarının Muhasebe Kayıtlarının Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi. *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C:9, S:17, s:230-255.
- Tektüfekçi, F. (2010). *Su Ürünlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Raporlama*. İzmir: Altın Nokta Yayınevi.s:1-132.
- Temelli, F. (2019). Tarımsal Faaliyetlere Yönelik Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C:10, S:19, s:1-18.
- Timurtaş, E.E. (2016). Tarımsal Faaliyetlerin TMS-41 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi ve Borsa İstanbul'da İşlem Gören Tarım İşletmelerinin İncelenmesi. *Muhasebe ve Denetim Dünyası* s:153-177.
- Tuğay, O. (2013). Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C:5, S:8, s:148-165.
- Tunçez, H. A. (2011). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama. *Selçuk Üniversitesi sosyal bilimler enstitüsü dergisi*, s:311-328.
- Tunçez, H.A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Arasındaki Temel Farklılıklar. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C:11, S:61, s:1018-1024.
- Tunçez, H.A. (2019). Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Vergi Usul Kanunu (VUK) Açısından Değerleme Ölçümlerinin Karşılaştırılması. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD)*, C:6, S:1, s:208-214.
- Turan, Z. Şanver, D. Ve Öztürk, K. (2017). Türkiye'de Hayvancılık Sektöründen Süt İnekçiliğinin Önemi ve Yurt İçi Hasılaya Katkısı ve De Dış Ülkelerle Karşılaştırılması.

*Ömer Halis Demir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C:10, S:3, s:60-74.

Usul, H. Ve Top, T. (2010). TMS-41'e Göre Büyükbaş Hayvancılık Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, s:65-76.

Uzun, Ö. (2012). *Üretim İşletmelerinde Safha Maliyet Sisteminin Önemi Aydın İlinde Süt ve Süt Ürünleri İşletmesinde Örnek Bir Uygulama*. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, s: 1-132.

Uzundumlu, A.S. (2012). Tarım Sektörünün Ülke Ekonomisindeki Yeri ve Önemi. *Derleme*, 22(B), s:34-44.

Yazan Ö. Ve Kaya U. (2011). Canlı Varlıkların Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Muhasebeleştirilmesi. *Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE Dergisi*, s: 27-42.

Yazıcı, N. (2018). Tarımsal Faaliyetlerin Uluslararası Kamu Muhasebe Standardı IPSAS-27'ye Göre Değerlendirilmesi. *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C:9, S:18, s:629-639.

Yılmaz, E. (2014). TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, S:22, s:232-239.

Yılmaz, H. (2010). *Süt Sığırcılığında Kooperatifler Aracılığıyla Desteklemenin Ekonomik ve Sosyal Etkileri: Adana İli Örneği*. Çukurova Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Tarım Ekonomisi Anabilim Dalı Doktora Tezi, s:1-311.

## İnternet Kaynakları

<http://www.fao.org/europe/programmes-and-projects/fao-turkey/tr/>, Erişim Tarihi: 12.05.2020

<http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/MADENLERDE-UYGULANACAK-AMORTISMAN/9414423e3d0947c59032d22e7687c553#:~:text=Madenlerde%20amortisman%20uygulamas%C4%B1n%C4%B1%20%C5%9Fu%20%C5%9Fekilde,do%C4%9Frudan%20giderle%C5%9Ftirilmeyip%2C%20sonraki%20d%C3%B6nemlerde%20beklenen,Erişim Tarihi: 22.01.2021>

<https://ankatrio.com.tr/duyurular/tfrs-bobi-frs-msugtvuk-karsilastirmamiz-yayimlanmistir>, Erişim Tarihi: 12.05.2020

<https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Kumes-Hayvanciligi-Uretimi-Aralik-2020-37214>, Erişim Tarihi: 10.03.2021

<https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=tarim-111&dil=1>, Erişim Tarihi: 10.03.2020

<https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017Seti>, Erişim Tarihi: 12.05.2020

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2016Seti/TMS41.pdf>, Erişim Tarihi: 02.07.2020

<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>, Erişim Tarihi: 10.09.2019

<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5488.pdf>, Erişim Tarihi: 29.09.2019

<https://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.htm>, Erişim Tarihi: 22.01.2021

<https://www.muhasebenews.com/fevkaladeamortismannedir/#:~:text=Fevkalade%20amortisman%20genel%20olarak%3B%20ola%C4%9Fand%C4%B1%C5%9F%C4%B1,maliyet%20unsuru%20olarak%20kay%C4%B1tlara%20al%C4%B1nmas%C4%B1d%C4%B1r,Erişim Tarihi: 22.01.2021>

<https://www.ogm.gov.tr/tr>, Erişim Tarihi: 22.08.2020

<https://www.tarimorman.gov.tr/Haber/4560/Tarim-Ve-Orman-Bakanligi-2019da-32-Bin-600-Ton-Defne-Uretimi-Gerceklestirdi...>, Erişim Tarihi: 28.09.2020

<https://www.tigem.gov.tr/WebUserFile/DosyaGaleri/2018/2/a374cc25-acc1-44e8-a54663b4c8bce146/dosya/2019%20YILI%20HAYVANCILIK%20SEKTOR%20RAPORU.pdf>, Erişim Tarihi: 22.07.2020

[https://www.zmo.org.tr/mevzuat/zmo\\_mevzuati.php](https://www.zmo.org.tr/mevzuat/zmo_mevzuati.php), Erişim Tarihi: 22.08.2020