

Büyükbaş hayvanlarda amortisman işlemlerinin VUK ve TMS kapsamında karşılaştırmalı olarak incelenmesi ve taslak hesap planına göre muhasebe uygulamaları*
Comparative examination of depreciation transactions in case of cattles within the scope of TPL and TAS and accounting applications according to the draft chart of accounts

Gönderim Tarihi / Received: 04.08.2023

Kabul Tarihi / Accepted: 24.08.2023

Doi: [10.31795/baunsobed.1337864](https://doi.org/10.31795/baunsobed.1337864)

Şaban MERDANE**1

Abitter ÖZULUCAN²

ÖZ: Türkiye dâhil tüm dünyada tarımsal faaliyetler ve bu faaliyetler içerisinde büyükbaş hayvan yetiştiriciliği özellikle et ve süt üretimi açısından hayati öneme sahiptir. Bu çalışma, büyükbaş hayvanlarda amortismanın tarımsal faaliyetler içindeki rolünü ele almaktadır. Çalışmada öncelikle büyükbaş hayvan yetiştiriciliği ve amortisman kavramları tanıtılmakta, daha sonra süt üretimi ve damızlık hayvanlar için amortisman uygulamaları Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) açısından kuramsal ve uygulamalı olarak irdelenmektedir. Örneklerin seçiminde uygulamada karşılaşılan ve sıkça sorulan sorular dikkate alınmıştır. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde, maddi duran varlıklarda (dolayısıyla işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere elde tutulan büyükbaş hayvanlarda) amortisman işlemlerinin VUK ve TMS açısından karşılaştırılmasını göstermek amacıyla tablo düzenlenmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise, özellikle uygulamacılara örnek oluşturması açısından büyükbaş hayvan yetiştiriciliği yapan bir tarım işletmesinde VUK ve TMS'ye göre örnek muhasebe uygulamalarına yönelik dönem içi ve dönem sonu muhasebe kayıtları yapılmıştır. Tekdüzen Hesap Planı (THP), tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusunda yetersiz kalmaktadır. Örneğin, canlı varlıkların kayıtlanması ve net gerçeğe uygun değerlemeye tabi tutulması durumunda ortaya çıkacak değerlendirme farklarının muhasebeleştirilmesinde uygun bir hesap bulunmamaktadır. Bu nedenle, gelecekte ülkemizde uygulanması planlanan Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'ndan yararlanılmıştır. **Anahtar Kelimeler:** Tarım muhasebesi, Hayvansal canlı varlıklar, Büyükbaş hayvan yetiştiriciliği, TMS 41 Tarımsal faaliyetler, TMS 16 maddi duran varlıklar

ABSTRACT: Agricultural activities, including the rearing of cattle, hold crucial significance worldwide, including in Turkey, particularly in terms of meat and milk production. This study examines the role of depreciation in cattle farming within the context of agricultural operations. The study initially introduces cattle farming and depreciation concepts, followed by a theoretical and practical analysis of depreciation practices for milk production and breeding animals, considering the Tax Procedure Law (TPL) and Turkish Accounting Standards (TAS). Examples address common queries encountered in practice. Subsequent sections of the study present a comparison of depreciation procedures for tangible fixed assets (specifically, cattle held for operational use) according to TPL and TAS, illustrated through a table to highlight perspectives, similarities, and differences between the two frameworks. The study's final section presents sample accounting entries based on TPL and TAS for a cattle farming operation, aiming to serve as a reference for practitioners. The Uniform Chart of Accounts (UCA) falls short in accounting for agricultural activities. For instance, there is no appropriate account for addressing valuation differences arising from recording biological assets and subjecting them to fair value adjustments. For this reason, the Draft Chart of Accounts in Accordance with Financial Reporting Standards published by the Public Oversight Authority (POA), which is planned to be implemented in our country in the future, has been utilised.

Keywords: Agricultural accounting, Livestock animal assets, Cattle breeding, TAS 41 Agricultural Activities, TAS 16 Tangible Fixed Assets

* Bu çalışma Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında hazırlanan "41 no'lu Türkiye Muhasebe Standardı ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Tarım İşletmelerinde Canlı Varlıkları Muhasebeleştirme İşlemlerinin İncelenmesi ve Büyükbaş Hayvan Yetiştiriciliği Yapan Bir İşletmede Uygulama" isimli tezden türetilmiştir.

** Sorumlu Yazar / Corresponding Author

¹ Öğr. Gör., Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi/Niğde Sosyal Bilimler MYO/Muhasebe ve Vergi Bölümü, smerdane@ohu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-7278-1016>

² Prof. Dr., Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi/İİBF/İşletme/Muhasebe Finansman ABD, abitter42@hotmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-4157-8218>

EXTENDED ABSTRACT

Introduction

Today, the importance of depreciation has a very important and complex structure for enterprises engaged in professional cattle breeding, as well as in general terms. The reason for this is that living beings have biological attributes like growth, birth, maturation, aging and dying, which can increase or decrease their value. This situation causes difficulties in accounting and valuation of these assets. In order for a biological asset to be depreciated, it must have characteristics such as depreciation, obsolescence and depreciation. Otherwise, it is not possible to calculate depreciation according to the theoretical principles of accounting for animals kept for commercial purposes, except for cattle kept in the enterprise with the aim of milk production and breeding. The issue of depreciation, which is of vital importance for the accurate determination of period expenses and production costs and for accurate pricing, also plays a crucial role in ensuring the continuity of the enterprise. Otherwise, it is not possible for businesses that cannot accurately calculate their period expenses, unit and total costs, to accurately evaluate the outcomes of their endeavors and to take correct decisions according to the prepared financial statements. For this reason, although the majority of cattle breeding enterprises in Turkey are not sufficiently aware of this issue, the issue of depreciation in cattle should never be ignored so that the theoretically obtained information can reflect the truth.

Comparison of depreciation of tangible fixed assets within the framework of TPL and TAS

In this study, depreciation transactions in cattle were compared within the framework of TPL and TMS principles, and their similar and different aspects were discussed both theoretically and within the framework of period and end-of-period accounting practices. The main reason for the determination made in terms of both regulations is the effort of the TPL to reveal data for tax purposes and the TMS to provide data for informational purposes. That is, while tax legislation focuses on the tax to be collected, TAS focuses on presenting truthful, impartial, transparent, reliable, accountable and accurate information. Therefore, in the end; While TMS produces information (data) with universal validity; TPL produces information with national validity. Therefore, in terms of revealing universal information, it is necessary to increase and implement the efforts to harmonize the TAS and tax legislation in line with the possibilities. Thus, it will contribute to the fact that the financial statements prepared by the mentioned enterprises reflect the truth, the costs are calculated correctly and the fictitious profits are prevented. Research conducted in this field will have a direct and/or indirect impact on the national economy on a larger scale and on the economic and financial framework of individual enterprises on a smaller scale.

Findings and discussion

The general and specific (depreciation specific) results determined in this study conducted within the framework of VUK and TMS can be listed as follows:

- The most important difference identified in terms of both regulations is that TPL tries to produce data for tax purposes, while TAS strives to produce data for information purposes. This understanding also applies to depreciation in cattle.
- While depreciation is optional according to TPL, it is mandatory according to TAS.
- In TPL, depreciation (except for passenger cars) is calculated annually. However, according to TMS, the calculation is made in the form of pro-rata depreciation on a daily basis.
- According to the TPL, the valuation is made based on the cost value. If the cost value cannot be determined, the valuation is made with the precedent value. In TAS, on the other hand, valuation with net fair value is adopted as long as it can be determined. If not, the historical cost method will be used. Therefore, even if the net fair value of cattle increases/decreases according to TPL, these changes are not associated with the fixed asset account. Therefore, the change characteristics of the biological entities in question are ignored in the TPL. This practice causes the recorded value (book value/cost value) of the related asset to differ from its market value. However, according to TMS, this change is associated with the recorded value of the fixed asset and the balance sheet value of the asset is determined. The difference amount (increases and decreases) is reflected in the income statement through the relevant result account. Therefore, the depreciation amount is calculated differently for both arrangements according to the

depreciation base determined. Of course, such different applications also change the calculated tax amount.

- The residual value is not mentioned in the TPL. However, if it can be determined according to TAS, consideration should be given to the residual value in determining the depreciation base. Since there is always an active market for cattle in Turkey, the residual value will be taken into account for the animals subject to depreciation.
- TAS contains more detailed and clear explanations on the conditions under which bovine biological assets should be taken into assets compared to the TAS.
- According to TPL, the depreciable cost of cattle is the cost price. The period determined by the Ministry of Treasury and Finance is 5 years. According to TAS, the period and therefore the rate are determined by the taxpayer. According to TAS, in the initial recognition of bovine biological assets, they can be valued at cost. Therefore, depreciation is calculated over the cost value. In the case of choosing a revaluation model (although there are contrary opinions in the literature), in our opinion, depreciation should not be calculated over the fair value.
- TPL has adopted the distribution Perspective on depreciation. TAS, on the other hand, has adopted a valuation perspective in the depreciation of cattle. This difference naturally affects the production cost and naturally the financial statement data.
- Although direct and indirect methods are allowed for recording the depreciation amount in TAS, there is no clear explanation about the recording method in TAS. However, since information-based accounting is essential in TAS, information must be shared without being hidden. For this reason, the indirect recording method should be taken as a basis.

Results and recommendations

TPL and TAS (as in all tangible assets) have generally adopted different principles regarding the depreciation of cattle. Among these differences; It is possible to list applications such as the obligation to depreciate bovine biological assets, the determination of the depreciable value, the depreciation period, the depreciation period, the depreciation calculation and recording methods, the depreciation rates, the pro-rata depreciation application, the residual value and the obligation to set aside depreciation. These different approaches naturally lead to the transfer of cattle to financial statements with different values and the differentiation of operating results in the income statement. In other words, it leads to variations between the book values and the market values of the enterprises. Of course, these differences also raise serious concerns about the validity/current/reliability of the financial statements prepared according to the TPL. It is clear whether or not the enterprises will prefer these applications according to their legal position and expectations from accounting. However, no matter which regulation is taken as a basis, the subject of depreciation, which is increasing its importance day by day, should definitely not be ignored in order to obtain realistic, understandable, clear, transparent, accountable and reliable operating results. Otherwise, it will be difficult for companies operating in Turkey to compete on an international scale with nationally valid information.

Giriş

Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de tarımsal faaliyetler (gıda üretimi, istihdam, hammadde vb. nedenlerle) ve bu faaliyetler içerisinde büyükbaş hayvan yetiştiriciliği, insanlığın geleceği açısından oldukça önemlidir. Söz konusu öneminden dolayı ülkemizde büyükbaş hayvan yetiştiriciliği ile uğraşan çok sayıda işletme mevcuttur. Bu uygulamayı yapan işletmelerin; gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun ve şeffaf mali tablo düzenlemelerine katkı veren işlemlerden bir tanesi de amortisman konusudur. Günümüzde amortismanın önemi genel anlamda olduğu kadar profesyonel anlamda büyükbaş hayvan yetiştiriciliği yapan işletmeler için de önemli ve karmaşık bir yapıya sahiptir. Bunun nedeni, canlı varlıkların doğma, büyüme, olgunlaşma, yaşlanma ve ölme özelliği olan yaşayan organizma olmalarıdır.

Ülkemizde büyükbaş hayvan yetiştiriciliği yapan küresel ölçekte büyük ölçekli işletme sayısının az olması, canlı hayvan üreten diğer işletmelerin ise geleneksel usullerle ve aile işletmesi tarzında faaliyetlerini idame ettirmeleri nedeniyle amortisman uygulamalarının Türkiye’de yeteri kadar önemsenmediği bir gerçektir. Dünya ve Türkiye nüfusunun hızla artması nedeniyle gelecekte kuşkusuz modern teknikler kullanarak üretim yapacak olan büyük ölçekli canlı hayvan üreten işletmelerin önemi ile birlikte söz konusu işletmeler için amortismanın önemi de artacaktır. Bu nedenle muhasebe biliminin tüm konularında olduğu gibi amortismanlar konusunda da sadece VUK’a bağlı kalarak bilgi ortaya konulması, söz konusu bilginin sadece ulusal ölçekte kabul görmesi anlamına gelmektedir. Evrensel ölçekte geçerliliği olan bilgi üretilebilmenin (şu an için) tek yolu ise, muhasebe uygulamalarında Standartların esas alınmasıdır. Böylece Standartların esas alınması ile birlikte ortak bir muhasebe anlayışının/dilinin ortaya konulması sağlanabilecektir. Sonuçta evrensel geçerliliği olan bilgi ortaya koyan şirket ve ülkelere daha çok yabancı sermayenin aktarılması ve dolayısıyla da rekabet avantajının sağlanması mümkün olabilecektir. Bu nedenle büyükbaş hayvanlarda amortisman konusu VUK ve TMS’nin bakış açıları (VUK vergi odaklı, TMS ise bilgi odaklı) çerçevesinde bu çalışmanın konusu olarak seçilmiştir.

Bu çalışmada; yaptıkları işin niteliği bakımından diğer işletmelerden farklılık gösteren ve sürekli olarak ürününden yararlanmak amacıyla elde tutulan büyükbaş hayvan yetiştiriciliği ile uğraşan tarım işletmelerinde “büyükbaş hayvanlarda amortisman” konusu VUK ve TMS hükümleri çerçevesinde irdelenmiştir. Çalışmada sadece teorik bilgilere değil, çalışma hayatında karşılaşılan sorunlara yönelik araştırma yapılarak, uygulamalara da yer verilmiştir. Çalışmanın ilk kısmında öncelikle teorik bilgi verilmiş, sonra da münferit ve bir bütün olarak (TMS 16/1’de belirtildiği üzere (KGK, 2016a); varlıkların kayıt altına alınması, kayıtlı değerlerinin saptanması ve mali tablolarda gösterilmesi gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararları gibi konularda THP’nin oldukça yetersiz olması nedeniyle) Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı dikkate alınarak muhasebe uygulamaları yapılmıştır. Araştırmanın sonucunda ise söz konusu uygulamaların temel mali tablolara (bilanço ve gelir tablosu) etkisi, her iki düzenleme açısından benzer ve farklı yönler belirtilerek, tespit ve önerilerde bulunulmuştur.

Türkiye’de büyükbaş hayvan yetiştiriciliği

Ülkemiz, hayvan yetiştiriciliğine oldukça elverişli ülkeler arasında yer almaktadır. Ülkemizde gerçekleştirilen hayvan yetiştiriciliği milli gelire önemli derecede katkı sağlamaktadır. Türkiye’de hayvan varlığı yeterli olmasına rağmen, süt üretimi konusunda yeterli seviyede değildir. Et ürünlerinde dönemler bazında ortaya çıkan talep artışları süt sığırlarının etlik olarak kesilmesine neden olmakta, bu durum süt üretimini olumsuz bir biçimde etkilemektedir (Turan, Şanver ve Öztürk, 2017: 61). Tüm dünyada süt üretiminin % 89’u ile kırmızı et üretiminin % 25’i tek başına sığırlardan karşılanmaktadır. Türkiye’de ise süt üretiminin % 88’i, et üretiminin yaklaşık % 35’i tek başına sığırlardan karşılanmaktadır. Kırmızı et üretimi bakımından ülkemizde küçükbaş hayvanların katkısı oldukça azdır. Bu nedenle sığır, ülkemizde et ve süt üretiminin büyük kısmını karşılamaktadır (Nergiz, 2013: 32).

TMS’ye göre, 0 ile 13 aylık büyükbaş hayvanlar, yetişmekte olan büyükbaş hayvanlar olarak sınıflandırılmaktadır. Damızlık olarak kullanılmaya başlananlar veya en az bir defa buzağı veren büyükbaş hayvanlar ise, yetişen büyükbaş hayvanlar olarak sınıflandırılmaktadır. İşletmede bir yıldan kısa süre tutulan ve çeşitli nedenlerle kullanılma amacı güdülmeyen büyükbaş canlı hayvanlar dönen

varlık, bir yıldan daha uzun süre çeşitli amaçlarla yararlanmak üzere tutulan canlı varlıklar ise duran varlık kabul edilmiştir (Usul ve Top, 2010: 69).

Büyükbaş canlı varlıklar dört grupta sınıflandırılabilir (Özulucan ve Deran, 2008: 2-3):

- a. “Damızlık büyükbaş canlı hayvanlar,”
- b. “Ürün veren büyükbaş canlı hayvanlar,”
- c. “Besilik büyükbaş canlı hayvanlar,”
- d. “Yetişmekte olan büyükbaş canlı hayvanlar.”

Dolayısıyla maddi duran varlıkların bütününde olduğu gibi büyükbaş canlı hayvanlar da edinilme, yetiştirilme ve işletmede tutulma amacına göre sınıflandırılmıştır. Bu yaklaşım açısı, muhasebeleştirme işlemlerini de doğrudan etkilemektedir.

Amortismanın tanımı ve büyükbaş hayvanlarda amortisman işlemleri

Amortisman kavramı

Amortisman, Türk Dil Kurumu tarafından yıpranma payı olarak tanımlanmıştır. Literatürde yıpranma payı ile birlikte aşınma payı veya tükenme payı gibi birden çok ifade de kullanılmaktadır. Genel olarak amortisman kavramında bir faydanın, bir borcun, bir duran varlığın, dönemlere bölünerek peyderpey yok edilmesi, sonlandırılması ve ödenmesi şeklinde üç temel anlamdan oluşmaktadır (Doğan, 2004: 2). Dolayısıyla amortisman, bir varlığın belli bir zaman içerisinde kullanımına bağlı olarak sayısal ve fonksiyonel kalitesinde devamlı ve sürekli azalmayı ifade etmektedir (Hatipoğlu, 2012:189).

Amortisman, işletmeye ait sermayeyi muhafaza etmek ve zamanla değerini kaybeden duran varlıkların kısmen ya da tamamen karşılanmasını sağlamak için, söz konusu varlığın kullanıldığı zaman içerisinde aşınma, yıpranma ve zamanla yok olmalarına karşılık olacak şekilde, varlık maliyetinin gider kaydedilmesi işlemidir (Özulucan, 2021: 275).

Başka bir ifadeyle amortisman, işletmelerde bir yıldan daha uzun zaman içerisinde kullanılabilen ve bu zaman süresinde fiziki, teknik ve sosyal sebeplerle ya da zamanın geçmesi nedeni ile değer kaybeden varlıklardaki değer azalışlarının ortaya çıkardığı maliyetlerin ilgili dönemlere gider olarak dağıtılmasıdır (Sevilengül, 2016: 417).

VUK'ta amortismanla ilişkin tanım yapılmamış olup, amortismanla ilişkin başlık altında yer alan 313. maddede; işletme tarafından bir yıldan uzun süre kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya değer kaybetmeye maruz kalan varlıkların kanun hükümleri çerçevesinde hesaplanan değerinin bu kanun hükümleri çerçevesinde tüketilmesi amortisman konusunu teşkil ettiği hükmü yer almaktadır.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ise amortismanı, bir maddi duran varlığın amortimana tabi olan tutarının faydalı ömrü boyunca sistematik bir şekilde dönemlere dağıtılması şeklinde ifade etmiştir (KGK, 2016a, para. 6).

Yapılan tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere amortisman kavramı her disiplinde farklı ifade edilmiştir. Bu farklılıkların nedeni konunun hangi açıdan ele alındığı ile ilişkilidir. Bu bakış açılarındaki tek ortak nokta, amortisman uygulamasının sabit bir varlığa ilişkin maliyetin belli dönemler bazında belli metotlar kullanılarak dönemlere gider olarak dağıtılması işlemidir. Farklı tanımlamaların nedeni ise; amaçlara göre yaklaşımların değişiklik göstermesinden ileri gelmektedir. Söz konusu yaklaşımlar şu şekilde özetlenebilir (Sevilengül, 2016: 417- 418):

- a. “**Değerleme yaklaşımı:** Bu yaklaşımda amortisman; kullanılması, demode olması, yıpranması veya değerini yitirmesi gibi nedenlerden dolayı maddi duran varlığın değerindeki azalma olarak ifade edilmiştir. Yani bu yaklaşım, amortisman uygulamasını bir aktif düzeltme işlemi olarak görmektedir.”
- b. “**Tüketim Yaklaşımı:** Bu yaklaşımda amortisman, maddi duran varlık edinen işletmenin bir fayda stoku elde etmesi ve edinilen bu fayda stokunun dönem içinde azaltılması olarak

tanımlanmıştır. Yani bu yaklaşım, amortisman uygulamasını duran varlığın fayda stokunun tüketilmesi işlemi olarak görmektedir.”

- c. **“Yenileme Yaklaşımı:** Bu yaklaşımda amortisman, maddi duran varlığın ekonomik ömrünün sonunda yenilenebilmesi için gereken fonun tutulması amacıyla yapılan işlem olarak tanımlanmıştır. Yani bu yaklaşım, amortisman uygulamasını söz konusu varlığın yenilenebilmesi için fon biriktirilmesi amacıyla yapılan işlem olarak görmektedir.”
- d. **“Dağıtım Yaklaşımı:** Bu yaklaşımda amortisman, maddi duran varlıkların elde edilmesi için katlanılan maliyetlerin, bu varlıkların ekonomik ömürleri içerisinde kalan dönemlere dağıtılması olarak ifade edilmiştir. Yani bu yaklaşım, amortisman uygulamasını katlanılan maliyetlerin dönemlere dağıtılması işlemi olarak görmektedir.”

Standart, canlı varlıklara ve bitkilerle ilgili amortisman işlemlerinde değerlendirme bakış açısını benimsemiştir. Bunun sebebi, TMS 41’e göre canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesinin ilke olarak kabul edilmesidir. Bu bakış açısı esas alındığında; canlı varlıkların dönem başı ile dönem sonu arasında meydana gelen değer artış ve azalışlarına ilişkin hesaplanan fark tutarının doğrudan kar/zarar olarak gelir tablosuna aktarılması gerekir (Tunçez, 2011:140).

Geleneksel amortisman hesaplama yaklaşımında, üretilen mamul ile ilgili hesaplanan amortisman tutarı, üretilen mamulün maliyetine yüklenirken, değerlendirme Bakış açısına göre hesaplanan amortisman tutarı, dönem gideri şeklinde kayıtlara aktarılmaktadır. VUK ve TMS’ye göre amortismanın hesaplanmasında ve yevmiye kayıtlarının yapılmasında farklı esaslar benimsenmiştir. Bu düzenlemeler neticesinde canlı varlıklar farklı değerler ile bilançoda yer alarak gelir tablosunun farklılaşması gibi bir sonuçla karşılaşmaktadır (Özulucan, 2008: 164).

Amortisman süresi

VUK’a göre (md. 320); duran varlığa ilişkin aktife giriş tarihi, amortisman ayırma işleminin ilk aşamasını oluşturur. Diğer bir ifadeyle, bir duran varlığa ilişkin amortisman hesaplama işlemine başlama tarihi, o duran varlığın aktife giriş tarihidir.

İşletme aktifine girdiği varsayılan ve amortisman işlemine dahil olan duran varlıklar için (VUK’a göre) duran varlığın iktisap tarihine bakılmaksızın (binek otomobilleri hariç), yıllık amortisman uygulama esası söz konusudur. Amortismanla ilişkin herhangi bir ayırma aksaklığı ya da ilk orandan düşük oranda ayrılan amortismanla ilişkin süre uzatımı söz konusu değildir.

TMS’ye göre amortisman hesaplarırken, duran varlığın faydalı ömrü veya duran varlık ile kazanılacak mal ya da hizmetin büyüklüğü esas alınır. Bu ölçüyü Maddi Duran Varlıklar Standardı TMS 16 “faydalı ömür” olarak nitelendirmiştir. Faydalı ömür, işletme tarafından bir varlığın değerlendirilebilmesi için arzulanan zaman dilimini belirtmektedir. Faydalı ömür, ilgili varlıktan sağlanması beklenen üretim miktarı veya benzeri üretim birimi esas alınarak gerektiğinde revize etmek koşuluyla işletme tarafından belirlenir.

Amortisman oranları

VUK’a göre (md. 315); amortisman oranı, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca belirlenen ve ilan edilen oranlar üzerinden hesaplanır.

TMS’de ilke olarak, kullanıldıkları süre boyunca varlıklardan yararlandığı kabul edilmekte ve bu süre, faydalı ömür ya da hizmet süresi adı verilen bu zaman dilimi esas alınarak amortisman oranları işletmeler tarafından serbestçe belirlenmektedir. (Deran ve Yakupçebioğlu, 2006: 6).

Amortisman ayrılmasını gerektiren nedenler

Amortisman ayrılmasını gerektiren nedenleri; iktisadi ve teknik nedenler olmak üzere iki başlık altında incelemek mümkündür.

- a. **Teknik Nedenler:** Teknik sebepler arasında aşınma ve yıpranma, eskime ve bozulma, olağan üstü nedenlerden dolayı varlığın kullanım dışı kalması, parça değiştirme işlemi ve bakım-onarım faaliyetinin zamanında ve gereğince yapılmaması yer almaktadır.

- b. Ekonomik Nedenler:** Ekonomik sebepler arasında duran varlığın yetersiz duruma gelmesi, teknolojik gelişme sonucunda yerine yenisinin geçmesi, moda ve benzeri etkenlerle ürüne olan talebin değişmesi, duran varlıkların üretim akışı içerisindeki etkinliklerini artırmak ve sosyal, siyasal ve kültürel gelişmeler yer almaktadır.

Amortisman tabi değer in tespiti ve amortisman tabi büyükbaş hayvanlar

VUK'ta genel ilke olarak amortisman işlemine konu olan iktisadi değerlerin, yine bu kanunun değerlendirme hükümleri uyarınca belirlenmiş olan değeri olmalıdır. VUK madde 269'da bu değer, maliyet bedeli olarak açıklanmıştır. Yani bu açıklamalar doğrultusunda VUK'un öngördüğü amortisman tabi değer, maliyet bedelidir.

VUK'a göre faydalı ömre sahip büyükbaş canlı varlıklar, büyüme dönemi sürecinde amortisman tabi tutulamazlar. Fakat ürün (süt) vermeye başladıklarında/işletme faaliyetlerinde kullanıldıklarında (damızlık olarak), amortisman tabi tutulmaları mümkündür (Tunçez, 2011: 315). Başka bir ifadeyle tarım işletmelerinde henüz ürün vermeyen büyükbaş canlı hayvanlar amortisman tabi tutulamazlar. Söz konusu bu canlı hayvanlar ürün vermeye başladığı zamandan kasaplık olana kadarki zamana kadar arada geçen sürede amortisman tabi tutulabilirler. İşletmede yetiştirilen ve satılmak amacıyla satın alınan büyükbaş canlı varlıklar amortisman tabi değildir. Şöyle ki, söz konusu bu hayvanlar bir yıldan fazla süre ile işletmede bulundursalar bile amortisman tabi tutulamazlar (Okutmuş ve Kural, 2015: 266).

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında yer alan hayvanlarda amortisman uygulamasına ilişkin bilinmesi gereken en önemli konu, hayvanın ne amaçla işletmede tutulduğudur (KGK, 2019c). İşletmede doğan ve büyüyen buzağılar, düve (henüz doğurmamış genç inek, dişi dana) olup ilk doğumlarını gerçekleştirene kadar değerlerinde artış meydana gelmektedir. Fakat ilk doğumunu gerçekleştiren düvelerde biyolojik bakımdan gelişme yavaşlar ve bunun sonucunda yıpranmaya ve yaşlanmaya maruz kalırlar. Bu nedenlerden dolayı düvelerde amortisman ayırma bu tarihte başlar (Taştan, 2014: 179). Aynı şekilde işletme faaliyetlerinde kullanılmaya başlayan damızlık hayvanlar da yararlı ömürleri sürecinde amortisman tabi tutulurlar.

TMS'ye göre büyükbaş canlı hayvanlar ilk kez muhasebeleştirilmeleri esnasında maliyet bedeliyle değerlemeye tabi tutulmaları durumunda, amortisman faydalı ömrü sonundaki kalıntı değer in maliyetten düşüldükten sonraki bedel üzerinden hesaplanmaktadır. İlk kez muhasebeleştirilmeleri esnasında ve sonraki değerlendirme dönemlerinde gerçeğe uygun değerleri ile değerlemeye tabi tutulmaları durumunda ise, ilgili büyükbaş canlı hayvanların (gerçeğe uygun değer üzerinden) amortisman tabi tutulacağını savunan görüşler olduğu gibi, zaten söz konusu hayvanlar gerçeğe uygun değeri ile değerlendirme yapıldıkları için, piyasa değeri ile ifade edildikleri gerekçesiyle, amortisman tabi tutulmalarını gerektirmediğini savunan görüşler de vardır (Detaylı bilgi için bkz. Özkan ve Aksoylu, 2012; Gökgez, 2013: 146'dan Taştan, 2014: 178). TMS'ye göre amortisman bir değerlendirme işlemi kabul edildiği için, ilgili varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden amortisman ayrılması durumunda, varlığın bilançodaki değeri, piyasa değerinin altına düşecektir. Bu nedenle söz konusu varlıklar için amortisman ayrılması gerekir.

Amortisman hesaplama metotları

Bu çalışma çerçevesinde amortisman hesaplama metotlarını, VUK ve TMS açısından iki başlık altında incelemek mümkündür.

VUK'ta amortisman hesaplama metotları

VUK'ta amortisman hesaplama metotları arasında; normal amortisman (md.315), azalan bakiyeler üzerinde amortisman (mükerrer md. 315/2), olağanüstü amortisman (md. 317) ve madenlerde amortisman metotları (md. 316) yer almaktadır.

Normal amortisman

Bu metot; eşit tutarlı, basit doğrusal ya da sabit yüzdelerle amortisman olarak da bilinmektedir. Bu metoda göre, amortisman tabi duran varlığın maliyet bedeli varlığın ekonomik ömrü boyunca her döneme eşit bir şekilde dağıtılarak gidere dönüştürülür. Bu metot, amortisman tutarlarının

hesaplanmasının kolay olması, duran varlığın kullanımında zaman kavramının öncelikli olarak dikkate alınması nedeniyle yaygın bir şekilde kullanılmaktadır (Sevilengül, 2016: 420). VUK'ta, mükelleflerin tipik amortisman metodunu kullanarak hesaplama yaptığı durumda, azalan bakiyeler metoduna geçemeyeceklerine dair bir hüküm bulunmaktadır. Diğer yandan azalan bakiyeler metoduna göre amortisman hesaplamaya başlayan mükelleflerin sonraki zamanlarda normal amortisman metoduna geçebilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir.

Azalan bakiyeler

Hızlandırılmış amortisman metodu da denilen bu metotta amortisman tutarı, varlığın ekonomik ömrünün ilk yılında mukayyet değerine, takip eden yıllarda ise kalan değerine her yıl sabit bir amortisman oranının uygulanması ile hesaplanır. Dolayısıyla bu metotta amortisman tabi varlığın ilk yıllarda daha fazla yıprandığı varsayımı geçerlidir.

Olağanüstü (Fevkalade) amortisman

Olağanüstü olarak nitelendirilen olaylar sonucunda değerini kısmen veya tamamen yitiren, teknolojik yeniliklerden dolayı teknik verim ve değerlerini kaybederek kısmen veya tamamen kullanılmaz olan ve aşırı çalıştırılmalarından dolayı, normalden fazla eskiyen ve yıpranan varlıklar (ilgili idareye başvuru yapmak ve izin almak koşuluyla) olağanüstü amortisman tabi tutulabilmektedir.

Madenlerde amortisman

İşletildiklerinden dolayı iktisadi kıymetlerini yitiren madenlerin veya taş ocaklarının imtiyaz ya da maliyet değerleri, bu varlıkların büyüklüğü ve mahiyeti dikkate alınarak, her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak şartıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından tespit edilen oranlar dikkate alınarak amortisman hesaplanır.

VUK'ta (md. 320) yukarıda belirtilen amortisman Metotları dışında "***kıst amortisman***" uygulamasından da bahsedilmiştir. Bu uygulama VUK'a göre sadece binek otomobilleri için geçerlidir. Diğer duran varlık veya büyükbaş canlı varlıklar için geçerli değildir. Bu bağlamda kıst amortisman uygulaması işletmenin faaliyeti dışındaki binek otomobillerinin kiralanması ya da farklı amaçlarla işletilmesi nedeniyle kullanılan binek otomobilleri hariç olmak üzere işletmenin aktifinde kayıtlı olan otomobiller için geçerlidir. Binek otomobillerinin aktife kaydedildiği hesap dönemine ait ay, tam ay sayılarak kalan aylar dikkate alınarak amortisman hesaplanır ve ilk yılda aktife girdiği hesap dönemine ait aydan önceki aylara ait ayrılmayan amortisman tutarı, son yılın amortisman tutarına eklenir (Yılmaz, 2019: 91). Dolayısıyla VUK'ta belirtilen uygulama şekli ile kıst amortisman uygulamasında binek otomobilinin içinde bulunulan ayın kaçınıcı gününde alındığı önemli değildir. Başka bir ifadeyle, binek otomobilleri için satın alındığı ayın ilk gününden itibaren amortisman tutarı hesaplanır. Yani "ay bazlı" amortisman hesaplanır. Bu yaklaşıma göre gerçeğe uygun amortisman tutarının ilgili varlığın içinde bulunulan ayda, ayın ilk gün satın alınması hariç, doğru sonuç vermesi mümkün değildir. Çünkü bu uygulama şeklinde, ay içinde kullanılmayan günler için de amortisman hesaplaması yapılmaktadır. Bu hesaplama şeklinin VUK'ta da (TMS'de olduğu gibi) "ay bazlı" değil, "gün bazlı" hesaplanması ve canlı varlıklar da dahil tüm varlıklar için kullanılması gerektiği düşünülmektedir. Aksi taktirde canlı varlıklar için hesaplama da dahil işletmede kullanılmayan günler için hesaplanan amortisman tutarı, faaliyet sonucunu olumsuz etkileyecektir.

TMS'de amortisman hesaplama metotları

TMS'de amortisman hesaplama metotları; normal amortisman metodu, azalan bakiyeler üzerinden amortisman metodu ve üretim miktarı metodudur³.

³ Bu metotlar tavsiye niteliğindedir. Bu nedenle işletmeler gerçeğe uygun bilgi ortaya koymaları koşuluyla makul ve mantıklı başka bir metodu da kullanabilirler. Örneğin "Yıl Sayılarının Toplamı Metodu", "Formüllü Azalan Bakiyeler Metodu" gibi (Taştan, 2014: 180).

Doğrusal amortisman metodu

Varlığın kalıntı (hurda) değerinde bir değişiklik olmadıkça, amortisman gideri faydalı ömrü süresince değişmeyip varlığın yıllık amortisman tutarı, işletme yöneticilerince (eğer belirlenebiliyorsa hurda değeri) belirlenen hurda değer, varlığın maliyet bedelinden mahsup edilerek yararlı ömre bölünmesi suretiyle hesaplanmaktadır.

Azalan bakiyeler metodu

Azalan bakiyeler metodu, varlığın veriminin ekonomik ömrü içerisinde giderek azalacağı ve bakım-onarım giderlerinin artacağı düşüncesiyle varlığın kullanılma maliyetinin yükseleceği düşüncesiyle, varlığa ilk dönemlerde çok, sonraki dönemlerde daha az amortisman ayrılması esasına dayanmaktadır. Bu metotta, amortisman oranı normal amortisman oranının iki katı dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Fakat VUK'ta olduğu gibi üst sınır söz konusu değildir.

Üretim miktarı metodu

Üretim miktarı metodu, varlığın üretim miktarı veya beklenen kullanımı üzerinden amortisman ayrılması esasına dayanır. Bu metoda göre amortisman oranı, varlığın maliyet değerinden (varsa/tespit edilebiliyorsa) kalıntı değeri mahsup edildikten sonraki değer varlığın tahmini faydalı ömrü boyunca üretilmesi düşünülen üretim miktarına bölünmesi suretiyle tespit edilir. Yıllık amortisman tutarı ise amortisman oranının yıllık üretim miktarı ile çarpılmasıyla elde edilmektedir.

TMS'de kıst amortisman uygulaması duran varlıkların hepsi için geçerlidir. Ayrıca hesaplama gün bazında yapılır. Bu şekilde yapılan bir hesaplama, faaliyet sonucunun gerçeğe uygun olarak hesaplanmasına katkı sağlayacaktır. Başka bir ifadeyle fiktif faaliyet sonuçlarının elde edilmesine engel olacaktır.

Amortisman dönemi

Amortisman dönemi; VUK ve TMS'ye göre iki başlık altında incelenebilir.

VUK'ta amortisman dönemi

VUK md. 320'ye göre, iktisadi kıymetin aktife alındığı yılda amortisman dönemi başlar. Amortisman süresi belirlenirken, işletmelere ait binek otomobilleri hariç, iktisadi kıymetin edinilme tarihine bakılmaksızın yıllık uygulama esasına göre amortisman hesaplanır.

VUK'ta (md.320), "işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan süre için amortisman hesaplanacağı" belirtilmiştir. Bu uygulamaya ise "kıst amortisman" denilmektedir. Bu uygulama şekline göre, amortisman ayrılmayan zaman dilimine ilişkin bakiye değer, son yılın amortisman gideri olarak dikkate alınır. Ayrıca VUK'a göre amortisman dönemi mükellef tarafından ihtiyari olarak değiştirilemez. Yani amortismanın bir yıl yapılamamasından veya düşük bir oranda ayrılmasından ötürü süre uzatılamaz.

TMS'de amortisman dönemi

TMS'de iktisadi kıymetin amortismanı iktisadi kıymetin yönetim tarafından istenilen faaliyetleri gerçekleştirebilecek yer ve duruma getirildiği anda başlamakta ve iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca her döneme sistemli bir şekilde dağıtılmaktadır. Söz konusu yararlı ömür şu kriterlere göre belirlenmelidir (KGK, 2019a, para. 56):

- İktisadi kıymete ilişkin tahmin edilen kullanım, beklenen veya fiziksel üretim göz önünde bulundurularak değerlendirilmelidir.
- İktisadi kıymetin kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve atıl zaman tamiratları ve bakımı gibi faktörlere dayalı beklenen aşınma ve yıpranmalar göz önünde bulundurularak değerlendirilmelidir.
- Üretimdeki değişiklikler ve gelişmeler ya da iktisadi kıymetin ürettiği ürün/hizmetin pazar talebinde meydana gelen değişikliklerden doğan teknik veya ticari değer kaybı göz önünde bulundurularak değerlendirilmelidir.
- İlgili kiralama işlemlerinin geçerlilik tarihinin son bulması, iktisadi kıymetin kullanımında yasal veya benzer kısıtlamalar göz önünde bulundurularak değerlendirilmelidir.

TMS' ye göre iktisadi kıymet bilanço (finansal durum tablosu) dışı bırakıldığında, bu iktisadi kıymete ilişkin amortisman uygulamasına son verilmelidir. Amortisman uygulaması; iktisadi kıymet tamamen itfa olmayınca, atıl kalınca veya kullanımdan kaldırınca sonlandırılmaz. Fakat, kullanım doğrultusunda amortisman uygulaması yapılırken, üretim olmadığı zamanlarda amortisman gideri sıfır olabilir (Hatipoğlu, 2012: 196).

Süt üretiminde yararlanılan ve damızlık olarak kullanılan büyükbaş hayvanlarda amortisman ve muhasebe işlemleri

Bu bölümde süt üretiminde yararlanılan ve damızlık olarak kullanılan büyükbaş hayvanlarda amortisman işlemleri VUK ve TMS çerçevesinde irdelenmiştir.

VUK'a göre süt üretimi amacıyla yararlanılan büyükbaş canlı hayvanlarda ve damızlık hayvanlarda amortisman giderlerinin muhasebeleştirilmesi⁴

VUK'a göre amortisman tabi tüm varlıklarda olduğu gibi, süt üretimi amacıyla yararlanılan ve damızlık olarak kullanılan büyükbaş canlı hayvanlarda da amortisman uygulaması ihtiyaridir.

VUK'a (madde: 321) göre sütlük ve damızlık sığırların (süt ineği, damızlık danalar vb. bu sınıfa dahildir.) faydalı ömrü 5 yıl olarak kabul edilmiştir. Aynı maddede amortisman oranı % 20 olarak ifade edilmiştir. Bu bağlamda normal amortisman metodunun önerildiği açıktır. Fakat bilanço esasına göre defter tutan birinci sınıf tacirlerin azalan bakiyeler metoduna göre hesaplama yapmaları da mümkündür. Fakat belirlenen oran VUK'a göre % 50'yi aşamaz.

Örneğin, süt üretiminde 5 yıl süreyle kullanmak amacıyla 10.01.2023 tarihinde 10 adet inek tanesi 24.000 TL'den satın alınmıştır.

Yukarıdaki bilgiler doğrultusunda VUK'a göre amortisman işlemi (normal amortisman metodu esas alındığında) aşağıdaki gibi hesaplanarak muhasebeleştirilir.

- Amortisman oranı: $1/5 \text{ yıl} = 0,20$
- 2023 yılı amortisman gider toplamı: $240.000 \text{ TL} \times 0,20 = 48.000 \text{ TL}$

31/12/2023		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	48.000	
730 07 Amortisman Giderleri		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		48.000
257 01 Canlı Varlık Birikmiş Amortisman.		
Süt üretiminde kullanılmak üzere satın alınan inekler için amortisman ayrılması		

TMS'ye göre süt üretiminde ve damızlık olarak kullanılan büyükbaş canlı hayvanlarda amortisman giderlerinin ve değerlendirme artışlarının muhasebeleştirilmesi

TMS'ye göre amortisman tabi tutulabilecek tüm varlıklarda olduğu gibi süt üretiminde ve damızlık olarak kullanılan büyükbaş canlı varlıklarda da amortisman ayrılması zorunludur. Fakat amortisman ayırma işlemi, süt üretimi amacıyla işletmede tutulan ineklerde süt vermeye başladığı tarihten itibaren, damızlık hayvanlarda ise damızlık olarak kullanılmaya başlanılan tarihten itibaren başlar.

Duran varlık olarak kabul edilen söz konusu hayvanlar (sağmal inekler ve damızlık inekler) için mutlak surette kalıntı değer mevcuttur. Ayrıca bu hayvanların aktif piyasalarının olması nedeniyle kalıntı değerlerinin gerçeğe yakın hesaplanması da mümkündür. Bu nedenle TMS 16'ya göre "büyükbaş canlı varlığın değerinden kalıntı değer çıkarılmak suretiyle amortisman tabi tutar (amortisman matrahı) hesaplanır" (Taştan, 2014: 179, 180). Aksine yapılan bir uygulama tıpkı VUK uygulamalarında olduğu gibi muhasebenin kuramsal ilkeleri ile örtüşmez. Çünkü satmak yoluyla işletmeye gelir sağlayan kasaplık hayvanların bedelinin amortisman yoluyla giderleştirilmesi yanlış bir uygulamadır.

a. Amortisman işlemlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi,

⁴ Damızlık hayvanlarda da amortisman işlemleri süt üretiminde kullanılmak amacıyla elde tutulan inekler ile aynıdır. Bu nedenle bu çalışmada sadece süt inekleri ile ilgili amortisman işlemleri örneklendirilmiştir.

Örneğin, süt üretiminde 5 yıl süreyle kullanılmak amacıyla 10.01.2023 tarihinde 10 adet inek tanesi 24.000 TL'den satın alınmıştır. Kalıntı değer 100.000 TL olarak hesaplanmıştır.

- Amortisman oranı: $1/5 \text{ yıl} = 0,20$
- Amortisman matrahı: $240.000 \text{ TL} - 100.000 \text{ TL} = 140.000 \text{ TL}$
- Yıllık amortisman tutarı: $140.000 \times 0,20 = 28.000 \text{ TL}$
- 2023 yılı amortisman gider toplamı: $28.000 \text{ TL} / 12 \text{ Ay} \times 3 \text{ Ay} = 7.000 \text{ TL}$

31/12/2023		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	7.000	
730 07 Amortisman Giderleri		
277 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		7.000
277 01 Canlı Varlık Birikmiş Amortisman.		
Süt üretiminde kullanılmak üzere satın alınan inekler için amortisman ayrılması nedeniyle		

VUK ve TMS'ye göre elde edilen sonuçlar karşılaştırıldığında cari yıl (2023) için VUK'a göre amortisman tutarı 48.000 TL iken, TMS'ye göre 7.000 TL'dir. Sonuçların farklı olmasının nedeni, VUK'a göre büyükbaş hayvanlar için amortisman yıllık olarak hesaplanıp, kalıntı değeri dikkate alınmaz iken, TMS'ye göre kıst amortisman uygulaması ve kalıntı değerinin amortisman matrahının tespitinde zorunlu olarak dikkate alınmasıdır. Elde edilen sonuçlar doğal olarak bilançoda varlıkların bedelini, gelir tablosunda faaliyet sonucunu farklılaştıracaktır.

b. Değer artış işlemlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi,

Örneğin; ineklerin alış maliyetleri 240.000 TL, içinde bulunulan tarih itibarıyla satış maliyetleri düşülmüş tahmini gerçeğe uygun değeri ise 490.000 TL olarak hesaplanmıştır. İneklerin yetiştirilmesi ile ilgili yıl sonuna kadar katlanılan gider tutarı 200.000 TL'dir.

Sağmal ve gebe ineklerin satın alma maliyeti, yetiştirilme aşamasında katlanılan giderler, toplam maliyet, satış maliyetleri düşülmüş tahmini gerçeğe uygun değer ve değer artış tutarı ile ilgili detaylı bilgiler Tablo 1'de olduğu gibidir.

Tablo 1: Süt üretimi yapan işletmenin inek envanterine ilişkin değerlendirme

Hayvan Türü	Adet	Satın Alma Maliyeti (TL)	Yetiştirilme Aşamasında Katlanılan Giderler (TL)	Toplam Maliyet (TL)	Satış Maliyetleri Düşülmüş Tahmini Gerçeğe Uygun Değer (TL)	Değer Artış Tutarı (TL)
Sağmal İnek	8	192.000	160.000	352.000	392.000	40.000
Gebe İnek	2	48.000	40.000	88.000	98.000	10.000
TOPLAM	10	240.000	200.000	440.000	490.000	50.000

TMS'de tüm varlıklarda olduğu gibi canlı varlıklarda da gerçeğe uygun değerlerin esas alınması önerilmiştir. Söz konusu artış tutarı ise "643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları"⁵ hesabında izlenir.

TMS'ye göre değer artış tutarının muhasebeleştirme işlemi aşağıdaki gibidir:

31/12/2023		
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	50.000	
272 01 001 Sağmal İnekler 40.000		
272 01 002 Gebe İnekler 10.000		
643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI		50.000
Süt üretiminde kullanılan ineklerin değerleye tabi tutulması nedeniyle		

Maddi duran varlıklarda amortisman işlemlerinin vuk ve tms çerçevesinde karşılaştırılması

⁵ Yapılan değerlendirme sonucunda negatif bir sonucun tespiti durumunda, 272 Büyükbaş Hayvanlar hesabının alacağı karşılığında 653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-) hesabı borçlandırılacaktır.

Bu bölümde VUK ve TMS'ye göre maddi duran varlıklara ilişkin (dolayısıyla amortismanına tabi büyükbaş hayvanlar için) amortisman uygulamaları karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır.

Tablo 2: Maddi duran varlıklarda amortisman işlemlerinin VUK ve TMS çerçevesinde karşılaştırılması

	VUK'a göre;	TMS'ye göre;
Büyükbaş canlı varlıklarda amortisman;	<p>- İşletme faaliyetlerinde kullanılmak/yararlanılmak (damızlık ve süt üretimi için) üzere tutulan büyükbaş canlı varlıklar için büyüme dönemi boyunca amortisman hesaplanmaz. Lakin ürün vermeye başladıktan sonra amortisman hesaplanabilir.</p> <p>- İşletmede yetiştirilen ve satılmak amacıyla satın alınan büyükbaş canlı varlıklar amortismanına tabi değildir.</p> <p>- Et ve et ürünleri elde etmek için işletmede beslenen büyükbaş canlı hayvanlar alım satım amaçlı olarak işletmede bulundurulmaları nedeniyle bir yıldan fazla süre ile işletmede tutulsalar bile amortismanına tabi değildirler.</p>	<p>- Bilinmesi gereken en önemli konu, hayvanın ne amaçla elde tutulduğudur. Büyükbaş canlı varlıklarda amortisman uygulaması; süt hayvanlarında süt vermeye başladığı tarih, diğer hayvanlarda (damızlık hayvanlarda) ise, işletme faaliyetlerinde ilk kullanıldığı tarihten itibaren başlamaktadır.</p> <p>- İşletmede kullanılmayan satılmak amacıyla bulundurulan büyükbaş hayvanlar amortismanına tabi değildir. 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 nedenle düveler için amortisman ayırma işlemi, bu tarihte başlar.</p>
Amortismanına tabi değerlerin tespiti ve finansman giderleri;	<p>Amortismanına tabi değer, ilgili varlığın maliyeti yani kayıtlı değeridir. İlgili duran varlığın elde edildiği döneme ait borçlanma maliyetleri (faiz ve kur farkları), toplam maliyete eklenmekte⁶ ve bu tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır. Sonraki dönemlerde borçlanma maliyetlerinin toplam maliyete eklenmesi veya dönem gideri olarak kaydedilmesi isteğe bağlıdır. Bu uygulama canlı büyükbaş hayvanlar için de geçerlidir.</p>	<p>Canlı varlıklarda maliyet modelinin seçilmesi durumunda amortismanına tabi değer, ilgili varlığın maliyet bedelidir. Eğer yeniden değerlendirme modeli benimsenmiş ise, amortisman ayrılması hususunda literatürde iki görüş vardır. Birinci görüşe göre, büyükbaş hayvan yetiştiriciliği yapan işletmelerin ilgili canlı varlıklar için amortisman ayırmaması gerekir. Bu görüşe göre canlı varlığın güncel değeri, zaten gerçeğe uygun değerdir. Amortisman konusunu oluşturan yıpranma, büyükbaş canlı varlığın gerçeğe uygun değerine yansıtacağından, söz konusu varlıklar için ayrıca amortisman hesaplanması doğru değildir (Özkan ve Aksoylu, 2012; Gökgöz, 2013: 146'dan Taştan, 2014: 178). İkinci görüşe göre, amortisman hesaplanması mümkündür (Detaylı bilgi için bkz. Taştan, 2014: 178). TMS'nin ruhu esas alındığında</p>

⁶ Yatırım dönemi yani aktifleştirme tarihine kadar olan **faiz giderleri** ilgili duran varlığın maliyetine eklenir. Aktifleştirme tarihinden sonra dönem gideri ya da maliyetle ilişkilendirilmesi ihtiyaridir. **Kur farkları** ise; ilgili duran varlığın iktisap edildiği dönem sonuna kadar hesaplanan kısmı maliyete eklenmek zorundadır. Diğer dönemlerde oluşan kur farklarının maliyetle ilişkilendirilmesi ya da dönem gideri olarak kaydedilmesi ihtiyaridir (VUK Genel Tebliği Sıra No: 163).

		<p>birinci görüşün gerçeğe uygun olduğu kanısındayız. Çünkü gerçeğe uygun değer, piyasa değerine eşit değeri ifade eder.</p> <p>- TMS 23’de (KGK, 2019b, para. 4/a) “İşletmelerce aşağıdaki varlıkların elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ile ilgili olarak bu Standardın uygulanması gerekli değildir.” (a) “Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen bir özellikli varlık, örneğin TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamındaki bir canlı varlık,” şeklinde net bir açıklama yapılmıştır. Dolayısıyla gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçüme tabi tutulmayan ya da başka bir ifadeyle değerlendirilmede maliyet bedelini esas alan işletmelerin büyükbaş hayvanlar ile ilgili katlandıkları borçlanma maliyetlerini ilgili varlığın bedeline yüklemesi gerekir. Çünkü söz konusu bu varlıklar özellikli varlık olarak kabul edilmelidir.</p>
Amortisman dönemi;	<p>VUK’a göre (md. 320); amortisman dönemi maddi duran varlığın aktifte alındığı yılda başlamaktadır. Amortisman süresi belirlenirken, işletmelere ait binek otomobilleri hariç maddi duran varlığın elde edilme tarihine bakılmaksızın yıllık olarak amortisman hesaplanmaktadır. Bu uygulama büyükbaş hayvanlar için de geçerlidir.</p>	<p>TMS’de maddi duran varlığın amortismanı, söz konusu varlığın istenilen faaliyetleri gerçekleştirebilecek yer ve duruma getirildiği anda başlamakta ve varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca her döneme sistemli bir şekilde dağıtılmaktadır. Bu uygulama büyükbaş hayvanlar için de geçerlidir.</p>
Amortisman süresi (Faydalı ömür);	<p>Amortisman süresi Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir. Eğer söz konusu yayımlanan listede ilgili varlığa ilişkin (büyükbaş hayvanlarda 5 yıl) amortisman süresi verilmemiş ise, işletmelerin ilgili Bakanlıktan faydalı ömrün tespitine ilişkin talepte bulunmaları gerekmektedir. (VUK canlı varlıklar için de yararlı ömrü tayin etmiştir. Olağanüstü durumlar dışında bu süre sabittir.).</p>	<p>-Büyükbaş hayvanın yararlı ömrü (dolayısıyla amortisman oranı) işletme yönetimi tarafından (gerektiğinde değiştirmek üzere) belirlenir.</p> <p>-Büyükbaş hayvanlar için tüm dünyada kabul edilen verimli süre 5 yıldır. Tabii ki bu süre büyükbaş hayvanın cins, bakım ve içinde bulunduğu şartlara göre her hesap dönemi sonunda işletme tarafından değiştirilebilir.</p>
Amortisman tutarını hesaplama Metotları;	<ol style="list-style-type: none">1. Normal Amortisman Metodu2. Azalan (Hızlandırılmış) Bakiyeler Metodu3. Madenlerde Amortisman Metodu4. Fevkalade Amortisman Metodu	<ol style="list-style-type: none">1. Doğrusal Amortisman Metodu2. Azalan Bakiyeler Metodu3. Üretim Miktarı Metodu <p>(Gerekli olması ve gerçeğe uygun vermesi koşuluyla diğer metotlar da kullanılabilir. Örneğin; “Yıl Sayılarının Toplamı Metodu”, “Formüllü Azalan Bakiyeler Metodu” gibi.</p>
Büyükbaş canlı varlıklarda kıst amortisman uygulaması;	<p>Kıst amortisman uygulaması VUK’da düzenlenmiş olup, sadece binek otomobilleri için geçerlidir. Diğer duran varlıklar dolayısıyla büyükbaş canlı varlıklar için geçerli değildir.</p>	<p>“TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardı; maddi duran varlıklar için “kıst amortisman uygulaması”ndan direkt olarak söz etmemekle birlikte, bir maddi duran varlığın kullanılmaya başladığı yıl için, kullanıma</p>

		başladığı gün itibariyle amortisman ayrılması gerektiğini belirtmektedir. Uygulama bakımından maddi duran varlıkların (büyükbaş canlı varlıklar da dahil) tamamı kıst amortismanına tabi tutulur.
Amortisman oranları;	<p>-Normal amortisman metodunu tercih eden işletmeler, amortismanına tabi varlığın amortismanını Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen ve ilan edilen amortisman oranlarını baz alarak hesaplama yapmaları zorunludur.</p> <p>Amortisman oranlarının belirlenmesinde varlıkların yararlı ömürlerinin baz alınacağı da hükme bağlanmıştır.</p> <p>-Azalan bakiyeler metodunu tercih eden işletmelerin uygulayacağı amortisman oranı % 50'yi aşmamak koşuluyla normal amortisman oranının 2 katıdır. Bu metoda göre, son yıla devreden değer, son yıl defaten (bir defada) yok edilmektedir.</p> <p>- VUK uyarınca madenlere her bir maden ve taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na tespit edilen oranlar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.</p> <p>-Olağanüstü amortisman metodunda ise, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na her işletme için işin içeriği doğrultusunda ayrı ayrı belirlenmiş olan olağanüstü ekonomik ve teknik amortisman oranları uygulanmaktadır.</p>	Standartta herhangi bir amortismanına tabi varlık için amortisman oranı belirtilmemiştir. Amortismanına tabi tutarın, ilgili varlığa yararlı ömrü boyunca sistemli bir şekilde dağıtılması gerektiği hükme bağlanmıştır. Bu nedenle amortisman oranı, tüm varlıklar (dolayısıyla büyükbaş hayvanlar) için ilgili varlığın yararlı ömrü veya üretim miktarı baz alınarak işletmenin kendisi tarafından hesaplanır.
Kalıntı değer;	<p>Kalıntı değer (hurda değer) önemsizdir. Bu nedenle VUK'a göre tüm varlıkların hurda değeri "sıfır" kabul etmiştir.</p> <p>VUK'ta kalıntı değer ile ilgili herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Dolayısıyla büyükbaş hayvanlar için amortisman hesaplanması durumunda kalıntı değer sıfır kabul edilecektir.</p>	<p>Tüm varlıklarda kalıntı değer (yani hurda değeri) önemlidir. İlgili varlığın değerinden (belirlenmesi mümkünse) kalıntı değerinin mahsup edilmesiyle amortismanına tabi değer hesaplanır.</p> <p>TMS 16'ya göre büyükbaş canlı varlığın değerinden kalıntı değer düşülerek amortisman matrahına ulaşılır (Taştan, 2014: 180). Çünkü büyükbaş hayvanlar kasaplık olduklarında, kalıntı değerleri mevcuttur.</p>
Amortisman tutarının kayıtlanmasında kullanılan metotler;	<ol style="list-style-type: none">1. Direkt Metot2. Endirekt Metot	Literatürdeki uygulamalarda endirekt kayıt metodu tercih edilmiştir. Fakat Standartlarda hangi metodun uygulanması/uygulanmaması hususunda net bir açıklama yoktur. Standartların ruhu esas alındığında bilgi muhasebesi açısından endirekt kayıt metodunun kullanılması daha uygundur.
Amortisman ayırma zorunluluğu;	Zorunlu değildir.	Zorunludur.

Kaynak: (Taştan, 2013: 176-180; Hatipoğlu, 2012: 200-204).

Tablo 2'de maddi duran varlıklar için (dolayısıyla büyükbaş canlı varlıklar için) amortisman işlemleri VUK ve TMS açısından karşılaştırılmıştır. VUK ve TMS'deki uygulamalar arasında; büyükbaş canlı varlıkların amortismanına tabi tutulma zorunluluğu, amortismanına tabi değer tespiti, amortisman dönemi, amortisman süresi, amortisman hesaplama ve kayıt Metotları, amortisman oranları, kıst amortisman uygulaması, kalıntı değer ve amortisman ayırma zorunluluğu bakımından önemli farklılıkların olduğu tespit edilmiştir.

Büyükbaş hayvan yetiştiriciliği yapan bir tarım işletmesinde vuk ve tms'ye göre örnek muhasebe uygulamaları

Süt ve süt ürünleri üretimi yapan "X" İşletmesinin 2020, 2021 ve 2022 yıllarına ait işlemleri aşağıdaki gibidir (Ödemelerin tamamının 6 ay vadeli çekle yapıldığı kabul edilmiştir.):

- a. 15.03.2020 tarihi itibarıyla süt üretmek için tanesi 5.000 TL'den 240 tane düve toplam 1.200.000 TL'ye satın alınmıştır.
- b. Düvelerin satın alma tarihinden (15.03.2020) dönem sonuna (31.12.2020) kadar yapılan giderler şöyle hesaplanmıştır. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri 200.000 TL, direkt işçilik giderleri 100.000 TL, genel üretim giderleri 100.000 TL olmak üzere toplam 400.000 TL'dir.
- c. Düvelerin 31.12.2020 tarihi itibarıyla henüz süt vermeye başlamadıkları ve toplam net gerçeğe uygun değerinin 1.750.000 TL olduğu tespit edilmiştir.
- d. 01.01.2021 - 31.12.2021 tarihleri arasında; direkt ilk madde ve malzeme giderleri 300.000 TL, direkt işçilik giderleri 150.000 TL, genel üretim giderleri ise 150.000 TL'dir.
- e. 31.12.2021 tarihinde düvelerin toplam net gerçeğe uygun değeri 2.250.000 TL olarak tespit edilmiştir.
- f. 01.01.2022 - 31.12.2022 tarihleri arasında; direkt ilk madde ve malzeme giderleri 400.000 TL, direkt işçilik giderleri 150.000 TL, genel üretim giderleri ise 200.000 TL olmak üzere toplam 750.000 TL'dir. İçinde bulunulan tarih (31.12.2022) itibarıyla düveler süt vermeye başlamıştır. Bu dönem itibarıyla düvelerin net gerçeğe uygun değeri 4.000.000 TL olarak tespit edilmiştir.
- g. Amortisman, normal amortisman metoduna göre hesaplanacaktır.

VUK'a göre dönem içi ve dönem sonu muhasebe kayıtları

a.

15/03/2020		
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	1.200.000	
278 01 Canlı Büyükbaş Hayvanlar		
278 01 001 Düveler		
322 VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER		1.200.000
Sütünden faydalanmak amacıyla satın alınan düveler nedeniyle		

b.

15/03/2020 - 31/12/2020		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	200.000	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	100.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	100.000	
322 VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER		400.000
Düvelerin yetiştirilme sürecinde katılan giderler nedeniyle		

31/12/2020		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. YANSITMA HS.	200.000	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.	100.000	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.	100.000	
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		200.000
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		100.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		100.000
Dönem giderlerinin ilgili yansıtma hesaplarına aktarılması nedeniyle		

31/12/2020		
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	400.000	
278 01 Canlı Büyükbaş Hayvanlar		
258 01 001 Düveler		
711 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANSITMA HS.		200.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.		100.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.		100.000
Dönem içinde yapılan giderlerin ilgili varlık hesabı ile ilişkilendirilmesi nedeniyle		

c. VUK'ta değerlendirme ölçüleri arasında "gerçeğe uygun değer" yer almamaktadır. Bu nedenle net gerçeğe uygun değer (1.750.000 TL) ile ilgili herhangi bir işlem yapılmayacaktır. (Başka bir ifadeyle VUK'a göre büyükbaş hayvanlar maliyet bedeli ile üzerinden değerlemeye tabi tutulur.).

d.

01/01/2021 - 31/12/2021		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	300.000	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	150.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	150.000	
322 VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER		600.000
Düvelerin bakımına ilişkin katlanılan giderler nedeniyle		

31/12/2021		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. YANSITMA HS.	300.000	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.	150.000	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.	150.000	
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		300.000
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		150.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		150.000
Dönem giderlerinin ilgili yansıtma hesaplarına aktarılması nedeniyle		

31/12/2021		
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	600.000	
278 01 Canlı Büyükbaş Hayvanlar		
278 01 001 Düveler		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. YN. HS.		300.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANST. HS.		150.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANST. HS.		150.000
Dönem içinde yapılan giderlerin ilgili varlık hesabı ile ilişkilendirilmesi nedeniyle		

f. VUK'a göre herhangi bir muhasebe işlemi yapılmayacaktır.

g.

01/01/2022 - 31/12/2022		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	400.000	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	150.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	200.000	
322 VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER		750.000
Düvelerin bakımına ilişkin katlanılan giderler nedeniyle		

31/12/2022		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. YANSITMA HS.	400.000	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.	150.000	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.	200.000	
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		400.000
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		150.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		200.000
Düvelerin bakımına ilişkin dönem giderlerinin yansıtma hesaplarına aktarılması nedeniyle		

31/12/2022		
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	750.000	
278 01 Canlı Büyükbaş Hayvanlar		
278 01 001 Düveler		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. YANSITMA HS.		400.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.		150.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.		200.000
Dönem içinde yapılan giderlerin ilgili duran varlık hesabı ile ilişkilendirilmesi nedeniyle		

31/12/2022		
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	2.950.000	
272 01 Canlı Büyükbaş Hayvanlar		
272 01 001 İnekler		
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI		2.950.000

VARLIK YATIRIMLARI 278 01 Canlı Büyükbaş Hayvanlar 278 01 001 Düveler Süt vermeye başlayan ineklerin (düvelerin) ilgili duran varlık hesabına devredilmesi nedeniyle		
---	--	--

Bu dönemde ineklerin süt vermeye başlaması nedeniyle, toplam maliyet bedeli geçici hesap niteliğinde olan “278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları” hesabına alacak, “272 Büyükbaş Hayvanlar” hesabına borç olarak kaydedilmiştir. Bu dönemden itibaren süt vermeye başlayan inekler için amortisman hesaplaması yapılacaktır.

1. Normal amortisman metodu tercih edildiği için % 20 üzerinden amortisman tutarının hesaplanması ve yevmiye kaydı aşağıdaki gibi yapılabilecektir.
- 2022 yılı amortisman tutarı (2.950.000 x 0,20) 590.000 TL’dir.

Yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

31/12/2022		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730 20 Canlı Büyükbaş Hayvan Amortisman Giderleri 277 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 277 01 Büyükbaş Hayvan Birikmiş Amortisman. Amortisman giderleri nedeniyle	590.000	590.000

Yukarıda yapılan yevmiye kayıdan da anlaşıldığı gibi, amortisman tabi tutulan hayvanların toplam maliyeti (satın alma maliyeti + yetiştirme giderleri) 2.950.000 TL’dir. 2022 döneminde ineklerden süt elde edildiği için amortisman hesaplaması yapılmıştır. Bu nedenle (VUK’a göre ihtiyari olduğu için) yukarıda örnek bir yevmiye kaydı yapılmıştır.

TMS’ye göre dönem içi ve dönem sonu muhasebe kayıtları

a.

15/03/2020		
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 278 01 Canlı Büyükbaş Hayvanlar 278 01 001 Düveler 322 VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER Satın alınan düveler nedeniyle	1.200.000	1.200.000

b.

15/03/2020 - 31/12/2020		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 322 VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER Düvelerin bakımına ilişkin katılan giderler nedeniyle	200.000 100.000 100.000	400.000

31/12/2020		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. YANSITMA HS. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS. 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS. 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ Düvelerin bakımına ilişkin dönem giderlerinin yansıtma hesaplarına aktarılması nedeniyle	200.000 100.000 100.000	200.000 100.000 100.000

31/12/2020		
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 278 01 Canlı Büyükbaş Hayvanlar	400.000	

278 01 001 Döveler		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. YANSITMA HS.		200.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.		100.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.		100.000
Dövelerin bakımına ilişkin dönem giderlerinin ilgili duran varlık hesabı ile ilişkilendirilmesi nedeniyle		

c. TMS'ye göre canlı büyükbaş varlıklar gerçeğe uygun değerleri üzerinden değerlemeye tabi tutuldukları için, büyükbaş hayvanların maliyet değerleri ile gerçeğe uygun değerleri karşılaştırılarak aradaki olumlu farkın "643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları" hesabında muhasebeleştirilmesi gerekir.

Bu farkı aşağıdaki şekilde hesaplamak mümkündür.

Büyükbaş canlı varlıkların net gerçeğe uygun değeri 1.750.000 TL

Büyükbaş canlı varlıkların maliyet değeri (-)..... 1.600.000 TL

Toplam olumlu fark tutarı 150.000 TL

Olumlu fark tutarının yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

31/12/2020		
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	150.000	
278 01 Canlı Büyükbaş Hayvanlar		
278 01 001 Döveler		
643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI		150.000
643 01 Canlı Varlık Değerleme Artışı		
Dövelere ait olumlu değer farkının ilgili duran varlık hesabı ile ilişkilendirilmesi nedeniyle		

Yukarıdaki yevmiye kaydı ile birlikte 31.12.2020 tarihi itibarıyla mevcut dövelerin değeri (278 no.lu hesabın borç toplamından anlaşıldığı üzere) 1.750.000 TL'dir. Bu tutar mevcut varlıkların aynı zamanda net gerçeğe uygun değeridir.

d.

01/01/2021 - 31/12/2021		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	300.000	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	150.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	150.000	
322 VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER		600.000
Dövelerin bakımına ilişkin katılan giderler nedeniyle		

31/12/2021		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. YN. HS.	300.000	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.	150.000	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.	150.000	
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		300.000
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		150.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		150.000
Dövelerin bakımına ilişkin dönem giderlerinin yansıtma hesaplarına aktarılması nedeniyle		

31/12/2021		
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	600.000	
278 01 Canlı Büyükbaş Hayvanlar		
278 01 001 Döveler		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. YANSITMA HS.		300.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.		150.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.		150.000
Dövelerin bakımına ilişkin giderlerin ilgili duran varlık hesabı ile ilişkilendirilmesi nedeniyle		

Yukarıda yapılan yevmiye kayıtlarından da anlaşıldığı üzere, VUK ve TMS'ye göre, değerlendirme ölçüsü dışında, muhasebeleştirme işlemlerinde herhangi bir farklılık yoktur. Çünkü VUK'a göre maliyet bedeli esas alınırken, TMS'ye göre gerçeğe uygun değer ile değerlendirme yapılmaktadır. Dolayısıyla TMS kapsamında gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirme yapılması ve bulunan olumlu farkın "643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları" hesabında, olumsuz farkın ise "653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)" hesabında izlenmesi gerekir. Her iki durumda da karşılığında bir bilanço hesabı olan 278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları hesabı kullanılır.

f.

31/12/2021		
653 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI 653 01 Canlı Varlık Değerleme Azalışı 278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 278 01 Canlı Büyükbaş Hayvanlar 278 01 001 Düveler Düvelere ait hesaplanan olumsuz değer farkının ilgili duran varlık hesabı ile ilişkilendirilmesi nedeniyle (1.200.000 TL + 400.000 TL + 150.000 TL + 600.000 TL = 2.350.000 TL) (2.350.000 TL - 2.250.000 TL = 100.000 TL)	100.000	100.000

g.

01/01-31/12/2022		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 322 VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER Düvelerin bakımına ilişkin katılan giderler nedeniyle	400.000 150.000 200.000	750.000

31/12/2022		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. YANSITMA HS. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS. 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS. 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ Düvelerin bakımına ilişkin dönem giderlerinin yansıtma hesaplarına aktarılması nedeniyle	400.000 150.000 200.000	400.000 150.000 200.000

31/12/2022		
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 278 01 Canlı Büyükbaş Hayvanlar 278 01 001 Düveler 643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI 643 01 Canlı Varlık Değerleme Artışı Düvelere ait değerlendirme farkının ilgili duran varlık hesabı ile ilişkilendirilmesi nedeniyle (1.200.000 TL + 400.000 TL + 150.000 TL + 600.000 TL = 2.350.000 TL) (2.350.000 TL - 2.250.000 TL = 100.000 TL) 31.12.2021 tarihi itibarıyla düvelerin net gerçeğe uygun değeri: 2.250.000 TL 31.12.2022 tarihi itibarıyla düvelerin maliyet değeri: 2.250.000 TL + 750.000 TL = 3.000.000 TL Net gerçeğe uygun değer: 4.000.000 TL Değer artış tutarı: 4.000.000 TL - 3.000.000 TL = 1.000.000 TL	1.000.000	1.000.000

ı. İnekler (düveler) gerçeğe uygun değer üzerinden değerlemeye tabi tutuldukları için amortisman hesaplaması yapılmayacaktır.

Sonuç

Canlı varlıkların doğma, büyüme, olgunlaşma, yaşlanma ve ölme gibi biyolojik özelliklere sahip olması, değerlerini artırıp azaltabilmektedir. Bu durum söz konusu bu varlıkların muhasebeleştirme ve değerlendirme işlemlerinde güçlükler yaşanmasına neden olmaktadır. Bir canlı varlığa amortisman hesaplanabilmesi için bu canlı varlığın yıpranma, eskime ve değer kaybetme gibi özelliklere sahip

- VUK'a göre büyükbaş hayvanların amortismanına tabi bedeli maliyet bedelidir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen süre 5 yıldır. TMS'ye göre ise, süre ve dolayısıyla oran mükellef tarafından belirlenir. TMS'ye göre büyükbaş canlı varlıkların ilk olarak muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli ile değerlendirme yapılabilir. Dolayısıyla maliyet bedeli üzerinden amortisman hesaplanır. Yeniden değerlendirme modelinin seçilmesi durumunda ise, (her ne kadar literatürde aksine görüşlere rastlansa da) kanımızca gerçeğe uygun değer üzerinden amortisman hesaplanmaması gerekir.
- VUK, amortisman konusunda dağıtım bakış açısını benimsemiştir. TMS ise büyükbaş hayvanların amortismanında değerlendirme Bakış açısını benimsemiştir. Bu farklılık, doğal olarak üretim maliyetini ve doğal olarak mali tablo verilerini etkilemektedir.
- VUK'ta amortisman tutarının kayıtlanmasında direkt ve indirekt metoda izin verilmekle birlikte, TMS'de kayıt metodu ile ilgili net bir açıklama yoktur. Fakat TMS'de bilgi odaklı muhasebeleştirme esas olduğu için, bilginin gizlenmeden paylaşılması gerekmektedir. Bu nedenle indirekt kayıt metodu esas alınmalıdır.

Sonuç olarak (özetle); VUK ve TMS (maddi duran varlıkların tamamında olduğu gibi) büyükbaş hayvanların amortismanı konusunda da genel olarak farklı ilkeleri benimsemiştir. Bu farklılıklar arasında; büyükbaş canlı varlıkların amortismanına tabi tutulma zorunluluğu, amortismanına tabi değerlerin tespiti, amortisman dönemi, amortisman süresi, amortisman hesaplama ve kayıt Metotları, amortisman oranları, kıst amortisman uygulaması, kalıntı değer ve amortisman ayırma zorunluluğu gibi uygulamaları saymak mümkündür. Söz konusu bu farklı yaklaşımlar, doğal olarak büyükbaş hayvanların farklı değerlerle mali tablolara aktarılmasına ve faaliyet sonuçlarının gelir tablosunda farklılaşmasına yol açmaktadır. Yani işletmelerin defter değerleri ile piyasa değerlerinin farklılaşmasına yol açmaktadır. Tabii ki bu farklılıklar da VUK'a göre düzenlenen mali tabloların geçerliliği/güncelliği/güvenilirliği konusunda ciddi kaygılar ortaya koymaktadır. İşletmelerin içinde buldukları yasal konum ve muhasebeden beklentilerine göre söz konusu uygulamaları tercih edip/etmeyecekleri açıktır. Fakat hangi düzenleme esas alırsa alınsın, özellikle günümüzde her geçen gün önemini artıran amortisman konusu gerçeğe uygun, anlaşılabilir, net, şeffaf, hesap verilebilir ve güvenilir faaliyet sonuçlarının elde edilebilmesi için kesinlikle göz ardı edilmemelidir. Aksi takdirde ulusal geçerliliği olan bilgilerle Türkiye'de faaliyet gösteren işletmelerin uluslararası ölçekte rekabet etmeleri zorlaşacaktır.

Kaynakça

- Deran, A.ve Yakupçebioğlu N. S.(2006). Türk Vergi Mevzuatı'nda amortisman muhasebesi. *Mevzuat Dergisi*, 9 (104). <https://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.htm>
- Doğan, Z. (2004). Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu açısından amortisman muhasebesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 4 (12), 3.
- Hatipoğlu, A. G. (2012). Maddi duran varlıklarda amortisman işlemlerinin muhasebe standartları ile vergi mevzuatı açısından incelenmesi ve finansal tablolar üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 12 (24), 185-216.
- Gökgöz, A. (2013). *Tarımsal faaliyet muhasebesi. Ekin Kitabevi.*
- KGK. (2019a). *Maddi duran varlıklar (TMS 16)*.
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Mavi_Kitap/TMS/TMS%2016.pdf
- KGK. (2019b). *Borçlanma maliyetleri (TMS 23)*.
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Mavi_Kitap/TMS/TMS%2023.pdf
- KGK. (2019c). *Tarımsal faaliyetler (TMS 41)*.
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Mavi_Kitap/TMS/TMS%2041.pdf
- Nergiz, M. (2013). *Tarımsal faaliyetler ve canlı hayvan yetiştiriciliği konularıyla iştigal eden işletmelerde stoklar, muhasebe ve maliyet muhasebesi uygulamaları [Yüksek lisans tezi]*, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi.
- Okutmuş, E. ve Kural, U. (2015). Bir tarım işletmesinde canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 15 (25), 252-281.

- Özulucan, A. (2021). *Genel muhasebe ilkeleri ve uygulamaları*. Dizgi Ofset.
- Özulucan, A. (2008). Vergi Usul Kanunu ve Tarımsal Faaliyetler Standardı çerçevesinde devamlı olarak ürününden yararlanmak amacıyla edinilen küçük ve büyükbaş hayvanların amortisman işlemleri ve muhasebeleştirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 11 (1-2), 157-182.
- Özulucan, A. ve Deran, A. (2008). 41 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı açısından küçük ve büyükbaş canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değerlendirme işleminde karşılaşılan güçlükler ve çözüm önerileri. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1 (25), 1-22.
- Sevilengül, O. (2016). *Genel muhasebe* (18. Baskı). Gazi Kitabevi.
- Taştan, H. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Vergi Usul Kanununa (VUK) göre büyükbaş canlı varlıklar için amortisman ayrılmasının karşılaştırmalı incelenmesi. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11 (1), 175-184.
- Taştan, H. (2013). *Büyükbaş canlı varlık işletmelerinde muhasebe düzeni*. Detay Yayıncılık.
- Tokay, S. H. ve Deran, A. (2006). Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuat ile Sermaye Piyasası Kurulu tarafından getirilen düzenlemelerin karşılaştırılması-I. *Yaklaşım Dergisi*, 157, 16-19.
- Tunçez, H. A. (2011a). *Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinin Türkiye muhasebe standardı-41 çerçevesinde incelenmesi: Bir tarım işletmesinde örnek uygulama*. [Doktora Tezi]. Selçuk Üniversitesi.
- Tunçez, H. A. (2011b). Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinin Türkiye muhasebe standardı-41 çerçevesinde incelenmesi: Bir tarım işletmesinde örnek uygulama. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 14(1-2), 311-328.
- Turan, Z., Şanver, D. ve Öztürk, K. (2017). Türkiye’de hayvancılık sektöründen süt inekçiliğinin önemi ve yurt içi hasılaya katkısı ve de dış ülkelerle karşılaştırılması. *Ömer Halis Demir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10 (3), 60-74.
- Usul, H. ve Top. T. (2010). TMS-41’e göre büyükbaş hayvancılık faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 31, 65-76.
- Yılmaz, M. (2019). *Duran varlıklarda amortisman uygulamalarının vergi mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre karşılaştırmalı olarak incelenmesi ve muhasebeleştirilmesi* [Yüksek lisans tezi], Ömer Halisdemir Üniversitesi.

Etik kurul onayı

Çalışma anket ya da ölçek uygulamayı gerektiren, görüşme ve gözlem içeren; doküman, resim, anket vb. diğerleri tarafından geliştirilen ve kullanım izni gerektiren çalışmalar ya da klinik ve deneysel insan ve hayvanlar üzerindeki çalışmalardan olmaması sebebi ile bu araştırma etik kurul izni gerektirmeyen çalışmalar arasında yer almaktadır.

Araştırmacıların katkı oranı beyanı

Yazarlar çalışmaya eşit oranda katkı sağlamıştır.

Çıkar çatışması beyanı

Bu çalışmada herhangi bir potansiyel çıkar çatışması bulunmamaktadır.