

PAPER DETAILS

TITLE: TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI VE VERGİ USUL KANUNU
ÇERÇEVESİNDE BÜYÜKBAS CANLI VARLIKLARIN MUHASEBELESTİRİLME İSLEMLERİNİN
İNCELENMESİ VE ÖRNEK UYGULAMALAR

AUTHORS: Saban Merdane, Abitter Özulucan

PAGES: 153-165

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/4324584>



Araştırma Makalesi / Research Article

Tms 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilme İşlemlerinin İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar

An Example Application Regarding The Accounting Procedures Of Bovine Living Assets Within The Framework Of Tms 41 Agricultural Activities Standard And Tax Procedure Law

Şaban Merdane¹, Abitter Özulucan²

Makale Bilgisi

Alındı:	29.10.2024
Düzeltildi:	19.12.2024
Kabul Edildi:	27.12.2024
Yayımlandı:	31.12.2024

Öz

Büyükbaş canlı varlıklar, etinden sütünden faydalanmak, yetiştirip satmak veya damızlık olarak kullanmak amacıyla elde bulundurulmuş inek, sığır, manda gibi hayvanlardır. Canlı varlıklar, biyolojik bir organizma oldukları için doğum, ölüm, büyüme ve yaşlanma gibi özelliklere sahiptirler. Büyükbaş canlı varlıkların bu özellikleri nedeni ile muhasebeleştirilmeleri ve değerlemeleri özellik arz etmektedir. Ayrıca, tarımsal faaliyetler ile ilgili 41 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) ile Türk Vergi Mevzuatında büyükbaş canlı varlıkların değerlendirme ve muhasebeleştirme ilkeleri farklıdır. Tekdüzen Hesap Planı (THP)'ndaki hesapların canlı varlıkların ilk kez kaydedilmesi ve değerlendirme dönemlerinde canlı varlıklardaki değer değişikliklerini kaydetmede yetersiz kalması, bu tür canlı varlıkların muhasebeleştirilmesini daha da güçleştirmektedir. Bu nedenle bu çalışmada canlı varlıkların yukarıda bahsedilen düzenlemeler çerçevesinde muhasebeleştirilme işlemlerinde karşılaşılan güçlükler belirlenerek uygulamadan örnekler verilmiş ve bu güçlüklerle ilişkin çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

Anahtar Sözcükler: TMS 41, Tarım Sektöründe Muhasebe İşlemleri, Büyükbaş Canlı Varlık Üretimi Yapan İşletmelerde Maliyet Hesaplamaları.

Article Information

Received:	29.10.2024
Revised:	19.12.2024
Accepted:	27.12.2024
Published Online:	31.12.2024

Abstract

Bovine living creatures are animals such as cows, cattle, and buffaloes that are kept for the purpose of benefiting from their meat and milk, for breeding and selling, or for use as breeding stock. Since living animals are biological organisms, they have characteristics such as birth, death, growth and aging. Due to these characteristics of bovine biological assets, their accounting and valuation are special. In addition, the valuation and accounting principles of bovine living assets in the Turkish Accounting Standard No. 41 (TMS 41) regarding agricultural activities and the Turkish Tax Legislation are different. The fact that the accounts in the Uniform Chart of Accounts are recorded for the first time for biological assets and are insufficient to record the value changes in biological assets during valuation periods makes the accounting of such biological assets even more difficult. In this study, the difficulties encountered in the accounting of biological assets within the framework of the above-mentioned regulations were determined and solutions to these difficulties were presented.

Key Words: TMS 41, Accounting Transactions in the Agricultural Sector, Cost Calculations in Bovine Livestock Production Enterprises.

¹ Dr. 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>

Citation/Atıf: Merdane, Ş., Özulucan, A. (2024). Tms 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilme İşlemlerinin İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar, UÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 17(2), 153-165.



1. Giriş

Büyükbaş canlı varlıkları yetiştiren işletmeler büyükbaş canlı varlıkları genelde yetiştirip satmak veya ürünlerini hasat ederek kazanç sağlamak amacıyla elde tutarlar. Hasat edilen ürünler (süt ve et gibi) işletmede işlenip (sütün tereyağı veya peynire dönüştürülmesi gibi) satılabileceği gibi, hiçbir işleme tabi tutulmadan doğrudan da satılabilir. Büyükbaş canlı varlıkların yetiştirilip canlı veya etini işleyip (sucuk, pastırma, salam, sos, kavurma yapım v.s.) satılmaları amacıyla veya yararlanmak amacıyla elde bulundurulmaları, söz konusu varlıkların Vergi Usul Kanunu (VUK), THP ve TMS 41 kapsamında muhasebeleştirilme işlemlerini değiştirmektedir.

Büyükbaş canlı varlıklar; doğma, gelişme, yaşlanma ve ölüm süreçlerine tabi olan ve bu süreçlere bağlı olarak değerlerinde oluşan farklılıklar, bu varlıkların değerlendirme, muhasebeleştirme ve finansal tablolarda sunma işlemlerini özellikli kılmaktadır (Özulucan ve Deran, 2008: 2).

Canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesindeki değerlendirme işlemi, bu varlıkların üreme yolu ile edinilmesi dolayısıyla özellikli bir durum arz etmektedir. Ayrıca üreme yoluyla elde edilen bu varlıkların değerini tespit ederek söz konusu varlıkların işletmenin ekonomik ve mali sonuçlarına etkisinin ne şekilde yansıtılacağı ciddi bir sorun oluşturmaktadır.

Bu çalışmada, öncelikle TMS 41 ve VUK çerçevesinde büyükbaş canlı varlıklara ilişkin değerlendirme işlemleri ve bu işlemlerin muhasebeleştirilmesi, dolayısıyla finansal tablolara yansıtılmalarına ilişkin olarak uygulamada meydana gelen sorunlar ele alınmış ve bu sorunlara ilişkin uygulamadan örnekler verilerek çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

2. BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRME İŞLEMLERİ

Üreme, büyüme, gelişme, ölme gibi değişim içinde olan niteliksel ve niceliksel olarak sürekli olarak izlenmesi ve değişimin sağlıklı bir şekilde yönetilebilmesi gereken büyükbaş canlı varlıklar, kullanım amacına göre dönen ve duran varlıklar hesap sınıfında izlenebilmektedir (Özulucan, Keleş, 2020: 103).

2.1. Dönen Varlık Hesaplarında Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirme İşlemleri

Canlı varlıklar genel olarak 1 yıl ya da 1 yıldan uzun ömürlü olan bitkiler ile yaşayan hayvanlardan oluşmaktadır. Canlı varlıklar değişim özelliklerine sahip olup, bu değişim özelliklerinin ölçülebilir ve yönetilebilir olması nedeniyle en fazla 1 yılda satılacak olanlar ya da canlı varlık olma özelliği değişecek olanlar dönen varlıklar hesap sınıfında izlenmektedir (Merdane, 2024: 65). Dönen varlıklara; satılmak üzere beslenen inek, dana, manda, deve gibi büyükbaş canlı varlıklar örnek olarak gösterilebilir.

2.1.1 VUK Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirme İşlemleri

Azami 1 yıllık sürede satılarak ya da işletmede tüketilmek suretiyle biyolojik özelliklerini yitiren büyükbaş canlı varlıklar bu hesap sınıfında izlenmektedir. VUK'a göre canlı büyükbaş canlı varlıklara ait biyolojik dönüşüm kayda alınmamaktadır. Bunun nedeni, söz konusu varlıkların maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulmasıdır.

Bütün canlı varlıklarda olduğu gibi büyükbaş canlı varlıklar da VUK ve THP hükümlerine göre maliyet bedelleri ile değerlendirilerek bilançoda gösterilmek zorundadır. Söz konusu canlı varlıklar öncelikle 150 İlk Madde ve Malzeme hesabında izlenir. İzleyen süreçte 151 Yarı Mamuller hesabında daha sonra da olgunlaşma sürecinin sonunda ise 152 Mamuller hesabına aktarılır ve bilançoda bu hesap aracılığı ile temsil edilir. Bu yaklaşım, büyükbaş canlı varlıkları stok kapsamında ele alarak değerlendirilmesini ve biyolojik dönüşümlerini göz önüne almaması nedeniyle TMS 41 ile uyumsuzdur. Bu nedenle THP'de dönen varlık özelliğindeki canlı varlıkların 14 ya da 16 no'lu grupta yeni oluşturulacak hesaplarda izlenmesi önerilmektedir. Daha sonra hasat edilerek tarımsal ürüne dönüşen söz konusu canlı varlıklar 15 Stoklar grubunda yeni oluşturulacak olan 154 ya da 155 Tarımsal Ürünler hesabında ya da 152 Mamuller hesabında izlenebilir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012: 609).

VUK kapsamında, ilk olarak elde edilen büyükbaş canlı varlıklar, satın alındıklarında ve dönem sonlarında maliyet değeri belli ise maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulur. Eğer maliyet değeri belirlenemiyorsa emsal değeriyle değerlendirilir. Bundan dolayı değer artış ya da azalışlarından ileri gelen bir değer farkı oluşmadığı için, bu farkların muhasebeleştirilmesine yönelik zorluklarla karşılaşmamaktadır. Fakat işletme, ilerleyen zamanlarda satmak amacıyla elinde bulundurduğu büyükbaş canlı varlıkların değerlerinde satış bedellerine oranla %10'luk ya da daha fazla bir oranda azalış olan büyükbaş canlı varlıklarını emsal değeriyle değerleyebilirler. Gerçekleşen değer azalışı 654 Karşılık Giderleri hesabının borcuna ya da 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabının borcuna kaydedilerek gelir tablosuna aktarılır. Canlı varlıkların değerlerinde bir artış olması durumunda, maliyet bedeli dikkate alındığından dolayı muhasebe kaydına gerek kalmamaktadır.

VUK kapsamında, alınıp satılmak amacıyla elde bulundurulmuş canlı varlıklar, maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutuldukları için, satış esnasında maliyet değeri ile satış bedeli arasında oluşacak müspet fark kar olarak, menfi fark ise zarar olarak gelir tablosuna kaydedilir (Tokay ve Deran, 2006: 17). Büyükbaş canlı varlıkların maliyet

değeri büyükbaş canlı varlıkların satın alma bedeli ile besi/gelişme döneminde katlanılan ve ilgili varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen giderler toplamından oluşur. Büyükbaş canlı varlıklara ait değer artışları/azalışları canlı varlığın maliyeti ile ilişkilendirilir.

2.1.2. TMS 41 kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirme İşlemleri

İşletmeler aşağıdaki üç şartın var olması durumunda canlı varlık ya da tarımsal ürünü TMS 41 kapsamında muhasebeleştirir. Bunlar (Deran, 2005: 81):

- i. İşletmenin kayda alacağı canlı varlığın geçmişte yaşadığı bir olay neticesinde kontrolünün sağlanabilmesi gerekmektedir.
- ii. Canlı varlığın ileride ortaya çıkabilecek ekonomik faydalarının işletmeye devredilme olasılıklarının olması gerekmektedir.
- iii. Canlı varlığın maliyetinin ya da Gerçeğe Uygun Değer (GUD)' in net bir biçimde ölçülebiliyor olması gerekmektedir.

TMS 41 kapsamında canlı varlıklar ilk elde edildiklerinde ve dönem sonlarında, GUD ile değerlendirilerek değişimden kaynaklanan artış ya da azalışların gider ya da gelir hesaplarına aktarılması ve gelir tablosuna yansıtılması gerekir. Yavru ya da fide olarak yetiştirilen canlı varlıklar, duran varlıklar grubundaki 276 no'lu Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları hesabında izlenebilir. Yavru canlı varlığın büyümesi ile birlikte söz konusu varlıklar gerçeğe uygun değeri ile 272 no'lu Büyükbaş Hayvanlar hesabına aktarılır.

Büyükbaş canlı varlıkların değerlendirme işlemi esnasında satış anındaki olası giderler (tahmini Pazar yeri maliyetleri) varlığın değerinden indirilerek net GUD bulunur. Böylece ilk defa değer tespiti yapılan canlı varlıkta, müspet ya da menfi bir fark ortaya çıkabilir. Her iki halde de ortaya çıkan müspet ya da menfi farklar, döneme ait gelir tablosuna aktarılmalıdır. TMS 41, büyükbaş canlı varlıkların GUD ile değerlerinin belirlenmesi neticesinde biyolojik dönüşümden ve piyasa fiyatlarında ortaya çıkan değişimden kaynaklanan değer artış ya da azalışlarının açıklanarak ayrıntılı olarak gösterilmesi gerekir (Deran, 2005: 85).

Büyükbaş canlı varlıklarda ortaya çıkan biyolojik dönüşümün muhasebe hesaplarına yansıtılması ve böylelikle bilançonun GUD ile sunulması amaçlanmaktadır. TMS 41 büyükbaş canlı varlıklardaki değer artışını; fiziksel değişim sonucunda ortaya çıkan değer artışı ve fiyat hareketleri sonucunda ortaya çıkan değer artışı şeklinde iki alt başlıkta incelemekte olup, bunları birbirinden ayırt etmek zordur (Çetintaş, 2019: 71).

2.2. Duran Varlık Hesaplarında Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirme İşlemleri

Uzun vadeli olarak bir yıl veya bir faaliyet döneminden fazla elde tutulup kendisinden tarımsal ürün alınacak olan büyükbaş canlı varlıklar, duran varlıklar hesap sınıfında izlenmektedir. Bilançoda büyükbaş canlı varlıklar dışında kalan duran varlıklar, eskime yıpranma dışında niteliksel olarak değişmezler, faydalı ömürlerinin sonunda hurda fiyatından ya da kıymetsiz bir fiyattan elden çıkarılırlar. Duran varlık niteliğindeki büyükbaş canlı varlıklar hem niteliksel hem de niceliksel olarak sürekli değişim durumunda olup, uzun süre yetiştirilip sonrasında satılarak nakde dönüştürülürler (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 55). Duran varlık niteliğindeki büyükbaş canlı varlıklara; süt ineklerini ve anaç balıkları örnek göstermek mümkündür.

2.2.1. VUK Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Büyükbaş canlı varlık yetiştiren tarım işletmeleri, ürün veren veya ürün elde etmek için işletme varlıkları içerisinde yer alan büyükbaş canlı varlıkları duran varlık hesap sınıfında izlenmelidir (İldır, 2017: 33).

VUK'ta duran varlık niteliği taşıyan büyükbaş canlı varlıklar, ilk elde etme (satın alma aşamasında) ve üretimin her aşamasında maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulduklarından dolayı söz konusu varlıkların dönem sonu bilanço değerleri değişmediği için müspet ya da menfi nitelikte bir değerlendirme farkı oluşmaz. Aynı zamanda bu varlıklar ile ilgili dönemde Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlemiş olan amortisman oranları üzerinden amortisman hesaplanır. Satış işlemleri gerçekleştiği anda satış bedeli ve maliyet bedeli arasındaki müspet farklar kar, menfi farklar ise gelir tablosuna zarar olarak aktarılır. İlgili büyükbaş canlı varlıklardan alınan ürünler (süt, ağız gibi) ile yaşam sürecini tamamlayan diğer varlıklar 25 Maddi Duran Varlıklar grubundan çıkartılarak 15 Stoklar grubunda yer alan ilgili hesaplarda izlenir. Duran varlık hesap sınıfında takip edilen büyükbaş canlı varlıklar ürün vermeye başlayana kadar THP'de 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenir. Ürün vermeye başlayınca da canlı demirbaş olarak 255 Demirbaşlar veya 256 Diğer Duran Varlıklar hesabına alt hesap açarak kaydedilebilir. Büyükbaş canlı varlıkların piyasa değeri ile ilgili canlı varlıklar için katlanılan maliyetler arasında kayda değer farklar olabilir. Bundan dolayı tarihi maliyet değerlemesi kapsamında düzenlenmiş bilanço, işletmeye ait varlıkları tam anlamıyla yansıtamaz. Bu nedenle bilançonun "Tam Açıklama ve Sosyal Sorumluluk Kavramı"na uygun olması bakımından büyükbaş canlı varlıklar piyasa değeriyle ya da en azından piyasa değerine yakın bir

değerle bilançoda gösterilmelidir. Böylece yöneticiler muhasebe hesapları aracılığıyla gerçek durumu görebileceklerdir.

Duran varlık özelliği taşıyan büyükbaş canlı varlıklar VUK kapsamında maliyet değerleri üzerinden 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabında izlenebilir. Esasen büyükbaş canlı varlıklardan tarımsal ürün (süt ve ağız gibi) elde eden bir işletmenin “Önemlilik Kavramı” ile “Tam Açıklama Kavramı” gereğince 256 no’lu hesapta izlemesi hoş karşılanmamaktadır. Önemlilik Kavramı gereğince “diğer” hesaplar kapsamında takip edilen varlıklara ait tutarlar tabi bulunduğu grubun toplam değerinin % 20 ve daha fazlası bir tutara ulaşması durumunda ayrı olarak raporlanmalıdır. Esas faaliyeti hayvan üretimi olan tarım işletmeleri bu sorunla karşı karşıya kalabilmektedirler. Tam Açıklama Kavramı gereğince işletmelerin mali tablolarında ilgili kişi ve kuruluşlara açıkladıkları bilgiler net ve anlaşılır olmalıdır. Böylece tarım işletmelerinin esas faaliyet unsuru oluşturan hayvancılığa ilişkin tutarların bu faaliyetle direkt ilişkili olan bir hesapta takip edilmesi daha gerçekçi olacaktır (Yazan, 2010: 68). Tarım işletmelerinin esas faaliyet unsuru oluşturan hayvancılığa ilişkin tutarlar, VUK açısından 25 numaralı hesap grubunda açılacak hesapta izlenmelidir. Uygulamada tercih edilen bu hesap, 255 Demirbaşlar hesabıdır.

2.2.2. TMS 41 Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Dönen varlıklar arasında yer alan büyükbaş canlı varlıklar ilk edinildiklerinde satın alma bedeli üzerinden sonra da GUD’a göre değerlemeye tabi tutulur. Yani duran varlık hesap sınıfında yer alan büyükbaş canlı varlıklarda öncelikle ilk elde etme tarihinde maliyet bedelinin sonrasında da dönem sonlarında GUD’a göre değerlendirilerek kayıtlı değerlerinin tespit edilmesi, bu aşamada oluşan değer artış ve azalışlarının dikkate alınması zorunludur. Diğer yandan TMS 1 kapsamında büyükbaş canlı varlıkların bilançoda ayrı raporlanarak sunulması gerekmektedir. Tarım işletmelerinin uzun vadeli olarak sahip olduğu büyükbaş canlı varlıkların kalite ve miktar yönünden gözlenebilen sürekli bir değişime uğramasından dolayı gerçek değerlerinde de değişimler meydana gelmekte ve bu canlı varlıklar diğer duran varlıklardan farklı olabilmektedir. Canlı varlıkların çeşitli özellikleri göz önünde bulundurularak THP’de yer alan 25 no’lu hesap grubu içerisinde değil de 21 ya da 23 no’lu “Canlı Varlıklar” hesap grubu içerisinde, hasat edilmiş ürünler ile ömrü bitmiş olan canlı varlıklar da 15 no’lu “Stoklar” hesap grubu içerisinde gösterilebilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 272).

3. Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri

1994 yılından günümüze kadar ülkemizde Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT) çerçevesinde THP, bazı işletmeler tarafından zorunlu olarak uygulanmaktadır. Büyükbaş canlı varlıkların kayıtlanmasında THP’de kullanılabilecek özel hesaplara yer verilmemiştir. Uygulamada dönen varlık (stok) niteliğindeki büyükbaş canlı varlıkların 152 Mamuller veya 153 Ticari Mallar hesabında, duran varlık niteliğindeki büyükbaş canlı varlıklar ise 256 Diğer Duran Varlıklar veya 255 Demirbaşlar hesabında izlenmektedir. Ancak hem dönen varlık hem de duran varlık niteliğindeki büyükbaş canlı varlıkları THP’de izlemekte kullanılan hesaplar, söz konusu canlı varlıkları açıklamakta yetersiz kalmaktadır (Bellek, 1997: 46-47). Bunun sebebi 15 ve 25 gruplarda izlenen diğer varlıklarla büyükbaş canlı varlıkların hem nitelik hem de muhasebe uygulamaları açısından birbirine benzememesidir.

Büyükbaş canlı varlıklar; biyolojik dönüşüme tabi oldukları için bir başka ifadeyle değişim kapasitesine sahip oldukları için, bu değişimin yönetilebilmesi ve değişimin niteliksel (kalite) ve niceliksel (miktar) olarak ölçülebilmesi nedeniyle THP’de ayrı/müstakil bir grupta izlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle günümüzde canlı varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak THP’de yeni hesap gruplarının oluşturulması ve yeni hesapların açılması ihtiyaçtan öte zorunlu hale gelmiştir.

4. Uygulama Örnekleri

4.1. Örnek Uygulama 1

“AFT” Tarım ve Hayvancılık Ürünleri Limited Şirketi bağlı bulunduğu şirketler topluluğuna dahil “KLM” Et Ürünleri İşleme Tesisi’nin et ihtiyacını karşılayabilmek amacıyla 01.11.2023 tarihinde tanesi gerçeğe uygun değeri 20.000 TL olan 400 adet dana satın almıştır. Toplam tutar işletmenin bankadaki ticari mevduat hesabından havale edilerek ödenmiştir.

31.12.2023 tarihine kadar danalar için 120.000 TL direkt ilk madde ve malzeme, 80.000 TL direkt işçilik ve 100.000 TL genel üretim gideri olmak üzere toplam 300.000 TL gidere katlanılmıştır. 31.12.2023 tarihi itibarıyla danaların toplam net gerçeğe uygun değerlerinin 8.350.000 TL olduğu tahmin edilmiştir.

Danalar için 01.04.2024 tarihine kadar 200.000 TL direkt ilk madde ve malzeme, 150.000 TL direkt işçilik ve 200.000 TL genel üretim gideri olmak üzere toplam 550.000 TL gidere katlanılmıştır. Bu tarihte danaların kesilecek olgunluğa ulaştığı ve toplam net gerçeğe uygun değerlerinin 8.800.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

Danalar, 15.04.2024 tarihinde “KLM” Et Ürünleri İşleme Tesisi’ne 8.850.000 TL’ye peşin olarak satılmıştır.

İstenenler: MSUGT, VUK/THP ve TMS 41 çerçevesinde “AFT” Tarım ve Hayvancılık Ürünleri Limited Şirketi’nin yapması gerekli muhasebe kayıtlarını gösteriniz.

4.1.1. MSUGT, VUK/THP Çerçevesinde Muhasebe Kayıtları

1	01/11/2023..... 150 İLK MADDE VE MALZEME 102 BANKALAR Beslemek amacıyla dana alımı	8.000.000	8.000.000
2	01/11/2023..... 710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ 150 İLK MADDE VE MALZEME 150.01 Besi Hayvanları 8.000.000 Beslemek amacıyla alınan danaların ilgili gider hesabına devri	8.000.000	8.000.000
3	31/12/2023..... 710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR Döneme ait giderlerin ilgili hesaplara kaydı	120.000 80.000 100.000	300.000
4	31/12/2023..... 151 YARI MAMULLER - ÜRETİM 711 DİM ve MALZ. GD. YANSITMA 721 DİREKT İŞL. GİD. YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GD. YANSITMA Üretim giderlerinin ilgili bilanço hesabına aktarılması	8.300.000	8.120.000 80.000 100.000

Kayıtlardan da anlaşılacağı üzere MSUGT, VUK/THP çerçevesinde yapılan muhasebe kayıtları sonucunda danalar bilançoda maliyet bedeli ile 151 Yarı Mamuller-Üretim hesabında izlenmektedir. Yarı mamullerin kayıtlı bedeli 8.300.000 TL’dir.

4.1.2. TMS 41 Çerçevesinde Muhasebe Kayıtları

Büyükbaş canlı varlıklar TMS 41 kapsamında, ilk muhasebeleştirme anında GUD olarak kabul edilen maliyet bedeli esas alınarak (örneğin 172 Büyükbaş Hayvanlar hesabında) muhasebeleştirilir. Bu uygulama şekli ile TMS 41 ile VUK arasında herhangi bir farklılık yoktur. Çünkü VUK’ta da ilk kayıt anında (maliyet bedelinin bilinmesi durumunda) canlı varlıkların maliyet bedelleri ile kaydedilmesi öngörülmektedir.

Dönem sonu itibarıyla büyükbaş canlı varlıklar TMS 41 kapsamında net GUD ile değerlemeye tabi tutulacaktır. Dolayısıyla TMS 41 ile VUK arasında bu farklı anlayış, canlı varlıkların finansal tablolarda farklı değerlerle gösterilmesine neden olmaktadır.

TMS 41 kapsamında yukarıda verilen örneğin muhasebe kayıtları, aşağıdaki gibi yapılabilir.

1	01/11/2023..... 172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 102 BANKALAR Beslemek amacıyla dana alımı	8.000.000	8.000.000
2	31/12/2023..... 710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR Döneme ait giderlerin ilgili hesaplara kaydı	120.000 80.000 100.000	300.000
3	31/12/2023..... 172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 711 DİM ve MALZ. GD. YANSITMA 721 DİREKT İŞL. GİD. YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GD. YANSITMA Üretim giderlerinin ilgili bilanço hesabına aktarılması	300.000	120.000 80.000 100.000
4	31/12/2023..... 172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞ. ARTIŞLARI Canlı varlıkların net gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi	50.000	50.000

Yukarıdaki yevmiye kayıtlarından sonra büyükbaş canlı varlıklar MSUGT, VUK/THP'ye göre bilançoda 151 Yarım Mamuller Üretim hesabında 8.300.000 TL şeklinde, TMS 41 kapsamında ise, 172 Büyükbaş Varlıklar hesabında 8.350.000 TL şeklinde yer alacaktır.

Yukarıda da görüldüğü gibi farklı muhasebe yaklaşımları hem hesap isimlerini hem de canlı varlıkların bilançoda görünen değerlerini etkilemektedir. TMS 41 açısından da önemli bir yere sahip olan gerçeğe uygun değer yaklaşımının yalnızca bilançoya değil, aynı zamanda gelir tablosuna da bazı etkisi vardır. Çünkü dönem sonu itibarı ile büyükbaş canlı varlıklar net gerçeğe uygun değer ile değerlemeye tabi tutulmuş ve 50.000 TL tutarında değer artışı gelir olarak kaydedilmiştir. VUK'a göre bu gelir tutarı, vergiye tabi değildir. Bu durum ertelenmiş vergi olgusunu da gündeme getirmekle beraber, VUK/THP ve TMS 41' göre hazırlanmış gelir tabloları arasında da 50.000 TL tutarında bir fark ortaya çıkmıştır.

MSUGT, VUK/ THP'ye göre, 01.01.2024 ile 15.04.2024 tarihleri arasında yapılan işlemlere ait yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi yapılabilir.

1	01/04/2024..... 710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR İlgili döneme ait giderlerin ilgili hesaplara kaydı	200.000 150.000 200.000	550.000
2	01/04/2024..... 151 YARI MAMULLER - ÜRETİM 711 DİM ve MALZ. GD. YANSITMA 721 DİREKT İŞL. GİD. YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GD. YANSITMA Üretim giderlerinin ilgili bilanço hesabına aktarılması	550.000	200.000 150.000 200.000
3	01/04/2024..... 152 MAMULLER 151 YARI MAMULLER - ÜRETİM Olgunlaşan danaların ilgili hesabına aktarılması	8.850.000	8.850.000
4	15/04/2024..... 100 KASA 600 YURTIÇI SATIŞLAR Peşin dana satışı	8.850.000	8.850.000
5	15/04/2024..... 620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 152 MAMULLER 152.01 Besi Hayvanları 600.000 Satışı yapılan besi hayvanlarının maliyeti nedeniyle	8.850.000	8.850.000

TMS 41 kapsamında, 01.01.2024 ile 15.04.2024 tarihleri arasında gerçekleşen işlemlere ait yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi yapılabilir.

1	01/04/2024..... 710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR İlgili döneme ait giderlerin ilgili hesaplara kaydı	200.000 150.000 200.000	550.000
2	01/04/2024..... 172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 711 DİM ve MALZ. GİD. YANSITMA 721 DİREKT İŞL. GİD. YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA Üretim giderlerinin ilgili bilanço hesabına aktarılması	550.000	200.000 150.000 200.000
3	01/04/2024..... 172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 653 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞER. AZALIŞLARI 172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR Yetiştirme döneminde tamamlanan danaların, olgunlaşmış canlı varlık hesabına devredilmesi	8.800.000 100.000	8.900.000
4	15/04/2024..... 100 KASA 600 YURTIÇI SATIŞLAR Peşin dana satışı	8.850.000	8.850.000
5	15/04/2024..... 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ 152 MAMULLER Satışı yapılan besi hayvanlarının maliyeti nedeniyle	8.800.000	8.800.000

MSUGT, VUK/THP'ye ve TMS 41 kapsamında yapılan yevmiye kayıtları finansal tabloları farklı etkilemektedir. Canlı varlıklar bilançoda farklı gruplarda ve farklı hesap isimleri ve tutarları ile yer almaktadır. Örneğin 01.04.2024 tarihinde bilanço düzenlenseydi, VUK / THP'ye göre oluşturulan bilançoda büyükbaş canlı varlıklar 152 Mamuller

hesabında 8.850.000 TL şeklinde, TMS 41 kapsamında oluşturulan bilançoda büyükbaş canlı varlıklar 172 Büyükbaş Hayvanlar hesabında 8.800.000 TL şeklinde yer alacaktır.

15.04.2024 tarihinde canlı varlıkların 8.850.000 TL'ye satılmasının ardından, aynı gün oluşturulacak gelir tablosunda VUK kapsamında brüt satış karı sıfır, TMS 41 kapsamında brüt ise $8.850.000 - 8.800.000 = 50.000$ TL olarak hesaplanacaktır.

4.2. Örnek Uygulama 2

“AFT” Tarım ve Hayvancılık Ürünleri Limited Şirketi süt ve süt ürünleri üretimi yapmak amacıyla 01.03.2023 tarihinde gerçeğe uygun değeri 15.000 TL'den 400 adet düve satın almıştır. Toplam bedel, işletmenin bankadaki ticari mevduat hesabından havale edilerek ödenmiştir.

2023 dönem sonuna kadar düveler için 150.000 TL DİMM, 100.000 TL DİG ve 150.000 TL GÜG olmak üzere toplam 400.000 TL gidere katlanılmıştır.

31.12.2023 itibariyle ineklerin olgunlaştığı (süt vermeye başladığı) varsayılmaktadır. Ayrıca ineklerin net GUD'un bu tarih itibari ile 6.500.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

01.01.2024 - 31.12.2024 tarihleri arasında inekler için 200.000 TL direkt ilk madde ve malzeme, 150.000 TL direkt işçilik ve amortisman gideri hariç 150.000 TL genel üretim giderine katlanılmıştır.

2024 dönemi sonunda net GUD'u 6.000.000 TL olarak saptanmıştır. Ayrıca 2024 dönemi sonu itibariyle ineklerden sağılan sütlerin net GUD'unun 550.000 TL olduğu kabul edilmiştir (VUK'ta inekler için amortisman oranı % 20'dir.).

İstenenler: MSUGT, VUK/THP ve TMS 41 çerçevesinde “AFT” Tarım ve Hayvancılık Ürünleri Limited Şirketi'nin yapması gerekli yevmiye kayıtlarını gösteriniz.

4.2.1. MSUGT, VUK/THP Çerçevesinde Muhasebe Kayıtları

1	01/03/2023..... 150 İLK MADDE VE MALZEME 102 BANKALAR Süt üretimi yapmak amacıyla düve alımı	6.000.000	6.000.000
2	01/03/2023..... 710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ 150 İLK MADDE VE MALZEME 150.01 Besi Hayvanları 8.000.000 Süt üretmek amacıyla alınan düvelerin ilgili gider hesabına devri	6.000.000	6.000.000
3	31/12/2023..... 710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR Döneme ait giderlerin ilgili hesaplara kaydı	150.000 100.000 150.000	400.000
4	31/12/2023..... 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 711 DİM ve MALZ. GİD. YANSITMA 721 DİREKT İŞL. GİD. YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA Üretim giderlerinin ilgili bilanço hesabına aktarılması	6.400.000	6.150.000 100.000 150.000

5	31/12/2023..... 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR Olgunlaşan düvelerin ilgili hesaba aktarılması	6.400.000	6.400.000
---	---	-----------	-----------

31.12.2023'te inekler olgunlaşmış kabul edildiği için, ilgili duran varlık hesabına aktarılmıştır. THP'de duran varlık niteliğindeki büyükbaş canlı varlıkların izlenmesinde kullanılacak özel bir hesap bulunmamaktadır. Bu nedenle uygulamada canlı varlıkların takip edilmesinde (255 Demirbaşlar hesabı ile birlikte) "256 Diğer Maddi Duran Varlıklar" hesabı da kullanılmaktadır. Bütün duran varlıklar için doğru maliyetin hesaplanabilmesi açısından en uygun yöntemin gün esasına dayalı "Kıst Amortisman Yöntemi" olduğu düşünülmektedir. İlgili varlıklar 31.12.2024'te aktive alınsa bile VUK'a göre inekler için % 20 amortisman ayrılması gerekmektedir. Bu sebeple aşağıdaki gibi yevmiye kaydı yapılmalıdır.

6	31/12/2023..... 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Olgunlaşan düvelerin amortismanına tabi tutulması (6.400.000*0,20=1.280.000)	1.280.000	1.280.000
---	---	-----------	-----------

Amortisman işlemi sonucunda MSUGT, VUK / THP açısından canlı varlıklar bilançoda 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabında (6.400.000 – 1.280.000) 4.120.000 TL net değeri ile yer alacaktır.

MSUGT, VUK / THP'ye göre 01.01.2024 ile 31.12.2024 tarihleri arasındaki işlemlere ait yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

1	//..... 710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR İlgili döneme ait giderlerin ilgili hesaplara kaydı	200.000 150.000 150.000	500.000
2	31/12/2024..... 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Olgunlaşan düvelerin amortismanına tabi tutulması (6.400.000*0,20=1.280.000)	1.280.000	1.280.000
3	31/12/2024..... 151 YARI MAMULLER - ÜRETİM 711 DİM ve MALZ. GD. YANSITMA 721 DİREKT İŞL. GİD. YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GD. YANSITMA Üretim giderlerinin ilgili bilanço hesabına aktarılması	1.780.000	200.000 150.000 1.430.000
4	15/04/2024..... 152 MAMULLER 151 YARI MAMULLER - ÜRETİM Olgunlaşan düvelerin ilgili hesabına aktarılması	1.780.000	1.780.000

4.2.2. TMS 41 Çerçevesinde Muhasebe Kayıtları

1	01/03/2023..... 150 İLK MADDE VE MALZEME 102 BANKALAR Süt üretimi yapmak amacıyla düve alımı	6.000.000	6.000.000
2	01/03/2023..... 710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ 150 İLK MADDE VE MALZEME 150.01 Besi Hayvanları 8.000.000 Süt üretmek amacıyla alınan düvelerin ilgili gider hesabına devri	6.000.000	6.000.000
3	31/12/2023..... 710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR Döneme ait giderlerin ilgili hesaplara kaydı	150.000 100.000 150.000	400.000
4	31/12/2023..... 276 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 711 DİM ve MALZ. GİD. YANSITMA 721 DİREKT İŞL. GİD. YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA Üretim giderlerinin ilgili bilanço hesabına aktarılması	6.400.000	6.150.000 100.000 150.000
5	31/12/2023..... 272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 276 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞ. ARTIŞLARI Süt üretim ineklerde meydana gelen değer artışının ilgili hesaplara aktarılması	6.500.000	6.400.000 100.000

Muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıklardan doğan büyükbaş canlı varlıkların fark tutarlarını, düzenlenecek mali tablolarda gösterilmesi açısından irdelemek gerekirse; canlı varlıkların MSUGT, VUK/THP'ye göre kaydedilmesi halinde inekler bilançoda 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabında ve amortisman işlemi dolayısıyla (6.400.000 1.280.000) 4.120.000 TL olarak yer alacaktır. TMS 41 kapsamında ise, 272 Büyükbaş Hayvanlar hesabında 6.500.000 TL olarak yer alacaktır. Ayrıyeten VUK esas alınarak hesaplanan amortisman tutarı nedeniyle TMS 41 kapsamında dönem karı 1.280.000 TL daha düşük hesaplanacaktır. Bu doğrultuda VUK esas alınarak tutulan muhasebe kayıtlarında işletme hem finansal açıdan daha zayıf gözükcek hem de o yıl (kar ettiği varsayımı esas alınarak) 1.280.000 TL kadar daha az kar etmiş olacaktır.

Dönem başı ve dönem sonu tarihleri arasındaki işlemlere ilişkin yevmiye kayıtları TMS 41 kapsamında aşağıdaki gibi yapılabilir.

1	//..... 710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR İlgili döneme ait giderlerin ilgili hesaplara kaydı	200.000 150.000 150.000 500.000	
2	31/12/2024..... 151 YARI MAMULLER 711 DİM ve MALZ. GD. YANSITMA 721 DİREKT İŞL. GİD. YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GD. YANSITMA Üretim giderlerinin ilgili bilanço hesabına aktarılması	500.000 200.000 150.000 150.000	
3	31/04/2024..... 152 MAMULLER 151 YARI MAMULLER 643 TARIMSAL FAALİYETLER. DEĞ. ARTIŞLARI Üretilen sütün gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi	550.000 500.000 50.000	
4	31/12/2023..... 272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞ. ARTIŞLARI İneklerin gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi	500.000 500.000	

TMS 41 kapsamında süt 152 Mamuller hesabında izlenebilmektedir. Yukarıda verilen örnekte sütün maliyeti 500.000 TL'dir. Fakat net GUD 550.000 TL olduğu için, TMS 41 kapsamında aradaki olumlu fark tutarı, tarımsal ürün değerlendirme farkı olarak gelir tablosuna aktarılmalıdır. Bunun içinde 643 no'lu Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları hesabına aktarılmıştır.

5. SONUÇ

Büyükbaş canlı varlıkları ilk kayda almada, değerlemede, satışta ve hasatta VUK ve TMS 41'in farklı yaklaşımları benimsedikleri bu çalışmada tespit edilen unsurlardan bir tanesidir. Buna ilaveten, THP'nin, hem büyükbaş canlı varlıkları kayda alması, hem de canlı varlıkların TMS 41 kapsamında net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi halinde ortaya çıkacak olan değerlendirme farklarının muhasebeleştirilmesi noktasında yetersiz kaldığı tespit edilmiştir. Çünkü TMS 41, canlı varlıkların ilk kayıt anında ve her değerlendirme döneminde gerçeğe uygun değerle değerlendirilmeleri sonucu ortaya çıkacak değerlendirme farklarını kar veya zarar olarak gelir tablosuna yansıtılması gerektirmekte olup, bu hesap THP'de mevcut değildir.

MSUGT, VUK/THP dikkate alınarak yapılan kayıtlarda; besi hayvanları öncelikle 150 İlk Madde ve Malzeme hesabında izlenmiştir. 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabında olgunlaşmış inekler ve 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında da olgunlaşmamış büyükbaş canlı varlıklar izlenmektedir. TMS 41 kapsamında yapılan kayıtlarda ise, besi hayvanları 172 Büyükbaş Hayvanlar hesabında, olgunlaşmış inekler 272 Büyükbaş Hayvanlar hesabında ve olgunlaşmamış büyükbaş canlı varlıklar ise 276 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları hesabında izlenmektedir. Canlı varlıkların GUD'u TMS 41 kapsamında göre aktif piyasa koşulları doğrultusunda belirlenmektedir.

TMS kapsamında tarımsal faaliyetlere ait canlı varlıkların değeri finansal tablolarda THP'deki gibi Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabının yardımcı hesaplarında izlenmek yerine, oluşturulacak yeni ve kendine özgü hesaplarda izlenmektedir. Bu nedenle dönen varlık niteliği taşıyan varlıkların 17 no'lu grupta; duran varlık niteliği taşıyan varlıkların ise; 27 no'lu grupta yer almaktadır. TMS 41 kapsamında GUD üzerinden değerlendirilen canlı varlıkların değerinde azalış ya da artış söz konusu olabilmektedir. Bu azalış ya da artışlar söz konusu döneme ilişkin mali tablolarda yer almaktadır. İlgili artışlar 643 no'lu Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları hesabında azalışların ise 653 no'lu Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları hesabında izlenmiştir.

THP’de canlı varlıkların; çağ değişimi, büyüme, çoğalma, yaşlanma ve çürüme gibi biyolojik değişimleri göz ardı edilerek bu canlı varlıklar diğer dönen ve duran varlıklar olarak değerlendirilmişlerdir. Bu canlı varlıkların bu tür özellikleri göz önünde tutularak diğer varlıklardan ayrı biçimde muhasebeleştirilmesi, değerlemesi ve raporlanması gerekmektedir. Aksi takdirde canlı varlıkların biyolojik değişimlerini dikkate almadan THP’ye göre düzenlenen mali tabloların güvenilirliği olmayacaktır.

TMS’nin tüm işlemler tarafından benimsenmesi durumunda muhasebeleştirme işlemleri esnasında yapılabilecek hileler önlenilecek, işletmelerin piyasa değeri ile defter değeri arasındaki fark ortadan kalkabilecek, vergi kayıp ve kaçakları önlenilebilecektir. Canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerle değerlemeye tabi tutulması durumunda muhasebe kayıtları tutarlı ve gerçekçi olacaktır. Bu nedenle Tarımsal Faaliyetler Standardının tarım sektöründe daha ciddi bir biçimde uygulanması gerekmektedir. Dolayısıyla konu ile ilgili olarak yapılacak akademik çalışmalar daha da çeşitlendirilmelidir. Bu konunun arz ettiği önem nedeniyle üniversiteler ile meslek mensupları arasında bu konu ile ilgili daha fazla bilimsel çalışmalar ve iş birliği gerçekleştirilmelidir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, N. ve SEVİLENGÜL O. (2007), Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, (İSMMMO Yayın No 83, İstanbul).
- Bellek, M. (1997), Tarım Ürünleri ve Tekdüzen Hesap Planı, *Mükellefin Dergisi*, (Şubat), 46-47.
- ÇETİNBAS, M.E. (2019). TMS 41 Kapsamında Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebe Uygulamalarındaki Yeri ve Örnek Bir İşletme Üzerinde Uygulama Sonuçları (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- DERAN, A. (2005), Meyve Bahçelerinin Maliyetlerinin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları (Basılmamış doktora tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- ÖRTEN, R., KAVAT, H., ve KARAPINAR, A. (2012). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları TMS-TFRS. Ankara: Gazi Kitabevi.
- ILDIR, G. (2017). Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi ve Bir Uygulama (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- MERDANE, Ş. (2024). TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi İşlemleri ve Büyükbaş Hayvan Yetiştiriciliği Yapan Bir İşletmede Uygulama (Yayınlanmamış doktora tezi). Ömer Halisdemir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- ÖZKAN, A. (2001). Büyükbaş Hayvancılık İşlemlerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi (Yayınlanmamış doktora tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- 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 Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(25).
- ÖZULUCAN, A., ve KELEŞ, D. (2020). 41 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı’na Göre Küçük ve Büyükbaş Hayvanlarda Dönemiçi ve Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları (Kayıtlama, Değerleme, Amortisman ve Teşvikler). *Mali Çözüm Dergisi*, (Sayı 161), Eylül- Ekim).
- TOKAY, S. H., DERAN A. (2006). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı İle Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması. *Yaklaşım Dergisi*, (Yıl 14, Sayı 157, Ocak), 17.
- YAZAN, Ö. (2010), Canlı Varlıkların TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı. (2005). T.C. Resmî Gazete, 26040, 31.12.2005.
- TMS 23 Borçlanma Maliyetleri. (2007). T.C. Resmî Gazete, 26583, 15.07.2007.
- TMS 41. (2006). TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı. 26090 Sayılı T.C. Resmî Gazete. 24.02.2006.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (1961). T.C. Resmî Gazetesi, 10700: 06.01.1961.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (1961). T.C. Resmî Gazetesi, 10703: 10.01.1961.

[https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Finansal%20Raporlama%20Standartlarına%20Uygun%20Hesap%20Planı%20\(PDF\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Finansal%20Raporlama%20Standartlarına%20Uygun%20Hesap%20Planı%20(PDF).pdf)