

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

CANLI VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE
BİR UYGULAMA

Şahinaz AŞAN

Danışman
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

İZMİR - 2015

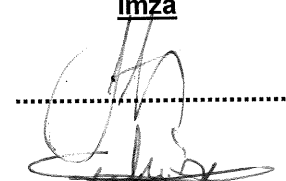
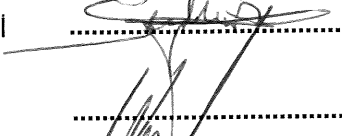
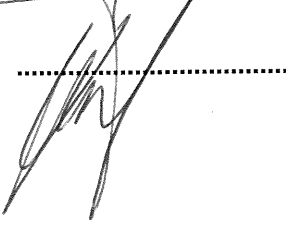
YÜKSEK LİSANS
TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI

2008800006

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : ŞAHİNAZ AŞAN
Tez Başlığı : Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Bir Uygulama

Savunma Tarihi : 12.05.2015
Danışmanı : Prof.Dr.Süleyman YÜKÇÜ

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>	<u>İmza</u>
Prof.Dr.Süleyman YÜKÇÜ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr.Seçkin GÖNEN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Prof.Dr.Türker SUSMUŞ	EGE ÜNİVERSİTESİ	

Oybirliği (X)
Oy Çokluğu ()

ŞAHİNAZ AŞAN tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "**Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Bir Uygulama**" başlıklı Tezi (X) / Projesi () kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Bir Uygulama**” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

13.04.2015

Şahinaz AŞAN

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Bir Uygulama

Şahinaz AŞAN

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe Programı

Son yıllarda tarım sektöründeki uluslararası çaptaki yoğun rekabet nedeniyle ülkemizde aile tipi üretim modelinden işletme tipi üretim modeline geçişler yoğunlaşmıştır. Yaşanan bu değişiklikler muhasebe uygulamalarının da değişmesine, literatüre yeni kavramların girmesine sebep olmaktadır.

Tarımsal faaliyetlere ilişkin uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı 2006 yılında kabul edilmiştir. Bu standarda göre canlı varlık, yasayan bitki veya hayvanlardan, benzer hayvan veya bitkilerin oluşturduğu gruptan oluşmaktadır. Standardın amacı, tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmelerde biyolojik (canlı) varlıklar; hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve belli nitelikteki devlet yardımlarına ilişkin özellik arz eden işlemlerin muhasebeleştirilmesinde uluslararası alanda farklılık gösteren muhasebe uygulamalarından doğan sorunları ortadan kaldırmak olduğu söylenebilir. Standardın Kapsamına; biyolojik (canlı) varlıklar; hasat anında tarımsal ürünler ve belli nitelikteki devlet teşvikleri girmektedir. Canlı varlıkların hayvan ve bitki olmak üzere iki temel gruba ayrılarak her bir grubun dönen varlık ve duran varlık ayrımına tabi tutularak alt grupları oluşturulmuş ve birer muhasebe örneği verilmiştir. Ayrıca canlı varlıklara ilişkin gerçeğe uygun değer ve duran varlık grubundaki canlı varlıkların amortisman uygulamaları konusunda örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır. Son bölümde büyükbaş hayvancılık sektöründe önemli bir yere sahip firma uygulaması üzerinde durularak çalışmamızın amacı ve kapsamı hususunda somut örnekler verilerek literatüre katkı sağlanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Canlı Varlıklar, Büyükbaş Hayvancılık, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, Canlı Varlıkların TMS 41'e Göre Muhasebeleştirilmesi, Gruplandırılması, Canlı Varlıklarda Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

ABSTRACT
Master's Thesis
The Accounting of Biological Assets and It's Application
Şahinaz AŞAN

Dokuz Eylül Üniversitesi
Graduate School of Social Sciences
Department of Business Administration
Accounting Program

In recent years, family business corporations started to turn into standard business corporations because of intensive competition in agriculture industry with international area. All differences resulted to change account applications and entrance of new issues.

TMS 41 Agriculture Activity Standard conformed with international accounting standards about agricultural activities was accepted in 2006. According to this standard, organism consists of living plants or animals and biological assets like them. The aim of this standard is solving problems international differences about biological assets in agriculture corporations, recognition of specific situations about agricultural products in harvest season and some government support . This standard consists of biological assets, agricultural products in harvest season and some government supports too. By separating into two sections as animals and plants, they include subgroups like intangible and tangible assets and accountant examples given for each of them. Also, net book value in biological assets and depreciation applications in intangible assets was tried to be explained by examples. In the last section, the aim of our study is contributing to literature by focusing on an important cattle farming industry application with providing tangible examples.

Keywords: Biological Assets, Cattle Farming, TMS 41 Agriculture Activity Standard, Account of biological assets According to TMS 41, Account Net Book Value of Biological Assets.

CANLI VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE BİR UYGULAMA

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR	x
TABLolar LİSTESİ	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDINA GÖRE CANLI VARLIKLAR

1.1. GENEL KAVRAMLAR	7
1.1.1. Standardın Amacı	8
1.1.2. Standardın Kapsamı	8
1.1.3. Standart Kapsamında Geçen Çeşitli Tanımlar	10
1.1.4. Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri	12
1.2. CANLI VARLIKLAR	19
1.2.1. Bitkiler	21
1.2.1.1. Tarla Bitkileri	~
1.2.1.2. Sebzeler	22
1.2.1.3. Meyveler	23
1.2.1.4. Süs Bitkileri	24
1.2.2. Hayvanlar	25
1.2.2.1. Büyükbaş Hayvanlar	26
1.2.2.2. Küçükbaş Hayvanlar	27
1.2.2.3. Canlı Kumes Hayvanları	27
1.2.2.4. Canlı Su Hayvanları	28

İKİNCİ BÖLÜM**CANLI VARLIKLARIN TMS 41 UYGULAMASI**

2.1. CANLI VARLIKLARIN ÇEŞİTLERİ VE THP AÇISINDAN GRUPLANDIRILMASI	30
2.2. CANLI VARLIKLARIN GERÇEĞE UYGUN DEĞERLE DEĞERLEMESİ	32
2.2.1. Aktif Bir Piyasanın Bulunmaması Halinde Gerçeğe Uygun Değer (GUD) Tespiti	35
2.2.2. Canlı Varlığın Mevcut Durumunun Farklılık Arz Etmesi Halinde GUD Tespiti	36
2.3. CANLI VARLIKLAR GRUBUNDA YER ALAN HESAPLARIN İŞLEYİŞİ	39
2.3.1. Dönen Varlıklar Grubunda Yer Alan Hesaplar	40
2.3.1.1. Tarla Bitkileri	40
2.3.1.2. Bahçe Bitkileri	46
2.3.1.3. Canlı Kümes Hayvanları	50
2.3.1.4. Canlı Su Hayvanları	57
2.3.1.5. Canlı Büyükbaş Hayvanlar	63
2.3.1.6. Canlı Küçükbaş Hayvanlar	64
2.3.1.7. Diğer Canlı Varlıklar	68
2.3.1.8. Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)	70
2.3.2. Duran Varlıklar Grubunda Yer Alan Hesaplar	71
2.3.2.1. Meyve Ağaçları	76
2.3.2.2. Meyve Vermeyen Ağaçlar	78
2.3.2.3. Canlı Kümes Hayvanları	79
2.3.2.4. Canlı Su Hayvanları	80
2.3.2.5. Canlı Büyükbaş Hayvanlar	82
2.3.2.6. Canlı Küçükbaş Hayvanlar	84
2.3.2.7. Diğer Canlı Varlıklar	86

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDINA GÖRE BÜYÜKBAŞ
HAYVANCILIK SEKTÖRÜNDE ÖRNEK UYGULAMA

3.1. UYGULAMANIN AMACI	87
3.2. UYGULAMANIN YERİ VE YÖNTEMİ	87
3.3. ŞİRKET BİLGİLERİ	87
3.3.1. İşletmenin Bölümleri	88
3.3.2. İşletmede Kullanılan Yemler	93
3.3.3. Büyükbaş Hayvanların Doğumu ve Doğum Sonrası Faaliyetleri	95
3.3.3.1. 0-2 Ay Arası Buzağılar	96
3.3.3.2. 2-4 Aylık Buzağılar	97
3.3.3.3. 4-8 Ay Arası Buzağılar	98
3.3.3.4. 8-12 Ay Arası Buzağılar	99
3.3.3.5. 12-13 Ay Arası Buzağılar	101
3.3.3.6. Buzağıların Doğum Kaydı	102
3.3.4. Büyükbaş Hayvancılıkta Amortisman İşlemleri	104
3.4. BÜYÜKBAŞ HAYVAN İŞLETMESİNDEKİ GÜNLÜK İŞLEMLER	106
3.5. İŞLETMEDEKİ GİDER HESAPLARININ BELİRLENMESİ	110
3.6. ÜRETİM MALİYETLERİ	110
3.6.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	110
3.6.2. Direkt İşçilik Giderleri	111
3.6.3. Genel Üretim Giderleri	111
3.7. BÜYÜKBAŞ HAYVANCILIK İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ ÇALIŞMALARI	111
3.8. GİDERLERİN DAĞITIMI	116
3.8.1. I. Dağıtım İşlemi	116
3.8.2. II. Dağıtım İşlemi	119
3.8.3. III. Dağıtım İşlemi	123
SONUÇ	125
KAYNAKÇA	127

KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
APF	Aktif Piyasa Fiyatı
BVBF	Benzer Varlıkların Piyasa Fiyatı
DDGS	Kurutulmuş Damıtık Tahıl (Mısır) + Çözünür Maddeleri
EGD	En Güvenilir Değer
ERP	Kurumsal Kaynak Planlaması
ESİF	En Son İşlem Fiyatı
GUD	Gerçeğe Uygun Değer
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IAS	International Accounting Standards Uluslararası Muhasebe Standartları
IASC	International Accounting Standards Committee Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IOSCO	International Organization of Securities Commissions Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü
İSMMMO	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
MÇD	Mali Çözüm Dergisi
NNABD	Net Nakit Akışların Bugünkü Değeri
SOF	Sektör Ortalamaları Fiyatı
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMD	Tarihi Maliyet Değeri
TMO	Toprak Mahsulleri Ofisi
TMS	Türkiye Muhasebe Standardı
TMSU	Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Canlı Varlıklar, Tarımsal Ürünler ve Hasattan Sonra İşlem Gören Diğer Ürünler	s.9
Tablo 2: Tarla Bitkileri	s.22
Tablo 3: Sebzeler	s.23
Tablo 4: Meyveler	s.24
Tablo 5: Süs Bitkileri	s.25
Tablo 6: Hayvanlar	s.26
Tablo 7: Büyükbaş Hayvanlar	s.26
Tablo 8: Küçükbaş Hayvanlar	s.27
Tablo 9: Kütmes Hayvanları	s.28
Tablo 10: Canlı Su Hayvanları	s.28
Tablo 11: Canlı Varlıklar	s.30
Tablo 12: Canlı Varlıkların Hesap Planı Açısından Gruplandırılması	s.31
Tablo 13: Canlı Varlıkların TMS'ye Göre Gruplandırılması	s.31
Tablo 14: Canlı Varlıklarda Gerçeğe Uygun değerin Belirlenmesi	s.34
Tablo 15: 01.01.2013-30.06.2013 Asgari Ücret Tablosu(1)	s.43
Tablo 16: 01.01.2013-30.06.2013 Asgari Ücret Tablosu(2)	s.43
Tablo 17: Canlı Varlıkların Faydalı Ömürleri Ve Amortisman Oranları	s.74
Tablo 18: Büyükbaş Hayvancılık Çağ Değişimleri	s.83
Tablo 19: Yeni Doğmuş Buzağının 0-2 Aylık (8 Haftalık) Günlük Beslenme Tablosu	s.96
Tablo 20: 2-4 Aylık Buzağuların Beslenmesi	s.97
Tablo 21: 4-8 Aylık Buzağuların Beslenmesi	s.98
Tablo 22: Düveler İçin Karma Yem Miktarı (kg)	s.99
Tablo 23: Besleme Türüne Göre Toplam Maliyetler	s.100
Tablo 24: Stok ve Gider Hesapları	s.105
Tablo 25: Salgın Hastalık Nedeniyle Oluşan Değer Düşüklüğü	s.108
Tablo 26: Gider Yerleri Tablosu	s.111
Tablo 27: Gider Türleri	s.112
Tablo 28: Ocak Ayı Verileri	s.117
Tablo 29: Elektrik Gideri I. Dağıtım Tablosu	s.118
Tablo 30: II. Dağıtım İşlemi	s.119

Tablo 31: Yem Hazırlama Yardımcı Gider Yerinin II. Dağıtım Tablosu	s.120
Tablo 32: Laboratuvar Yardımcı Gider Yerinin II. Dağıtım Tablosu	s.120
Tablo 33: Bakım Onarım Yardımcı Gider Yerinin II. Dağıtım Tablosu	s.121
Tablo 34: Yemekhane ve Sosyal İşler Yardımcı Gider Yerinin II. Dağıtım Tablosu	s.122
Tablo 35: Yem Depo Yardımcı Gider Yerinin II. Dağıtım Tablosu	s.122
Tablo 36: II. Dağıtım Sonucu Oluşan Mizan	s.123

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Canlı Varlıkların Gruplandırılması	s.21
Şekil 2: İdari Binanın Dış Cephe Görüntüsü	s.88
Şekil 3: Sağımhane Ünitesi	s.89
Şekil 4: Süt Soğutma Tankı	s.89
Şekil 5: Yem Karma Makinası	s.90
Şekil 6: Sağımlık Hayvanların Barınma-Beslenme Yeri Toplu Görüntüsü	s.91
Şekil 7: Sağımlık Hayvanların Barınma-Beslenme Yerinin Yakın Görüntüsü	s.92
Şekil 8: Kuru Yem Saman Depo Yeri	s.94

GİRİŞ

İnsanoğlunun avcılık ve toplayıcılıkla mağaralarda başlayan yaşam öyküsü, tarım alanında ekip-biçmeyi ve hasat yapmayı, hayvanların etinden, sütünden, yününden, derisinden yararlanmayı öğrenmesiyle gelişmeye başlamıştır. İlk başlarda avcılık ve toplayıcılıkla başlayan bu süreç daha sonra tarımı öğrenme ve yaygınlaştırma ile yerleşik hayata ve ardından sanayi toplumuna geçişi sağlamıştır. Osmanlı Devleti'nde toplum genel olarak köylülerden oluştuğu için Osmanlı ekonomisinin temelini tarım oluşturmuştur. Tarımın gelişmesini ve önemli bir yere sahip olmasını sağlayan en önemli uygulama ise Tımar Sistemi olmuştur. Toprağın mülkiyetinin devlete, işleme hakkının ise köylülere ait olduğu bu sistemde vergiler sipahiler tarafından toplanmıştır. Bu vergilerin de düzenli toplanabilmesi için köylülerin toprağı sürekli işlemeleri gerekmiştir.

Osmanlı ekonomisinin tarıma dayalı olması hayvancılık faaliyetlerinin de gelişmesini sağlamıştır. Gıda kaynağı olarak hayvanların etinden, sütünden; hammadde kaynağı olarak dericilik ve dokumacılık sanayilerinde deri, kıl ve yapağılarından; ulaşım, taşımacılık ve tarım alanlarında da hayvanların kendisinden yararlanılmıştır. Küçükbaş hayvanlardan alınan verginin ülke ekonomisinde önemli bir yer tutması, göçebelerin geçimini hayvancılıkla sağlaması, kervan ticaretinde ve haberleşmenin sağlanmasında hayvanların kullanılması hayvancılığın önemini artırarak gelişimine katkıda bulunmuştur.

İlk başlarda tarım toplumunda ihtiyaç olan gıdanın ekimi-dikimi-hasadı insan gücüyle yapılmış, basit alet edevatlar da kullanılmıştır. Elde edilen ürünlerin depolanması, el değiştirmesiyle ticaretin temelleri atılmış, daha ucuz ve daha verimli üretim yapılmasının yöntemleri günümüze kadar hep araştırılmıştır. Bunun sonucunda, tarımsal üretimdeki eski yöntemler yerini son dönemlerde modern ekipmanlara, ekim-dikim, hasat makinelerine bırakmıştır. Tohum ıslah çalışmaları yapılarak daha verimli ve zararlılara karşı daha dayanıklı bitkiler geliştirilmeye çalışılarak birim alandan en yüksek verimi almak ana hedef olmuştur.

Dünya ve ülkemiz nüfusunun hızla artması tarımsal ve gıda ürünlerinin önemini de artırmıştır. Gelişen ve değişen dünyada insanoğlunun geçmişten beri var olan ve günümüzde de devam eden önemli sorunlarının başında yeterli ve dengeli beslenme gelmiştir. Tarım ve hayvancılık sektörü; ülke nüfusunun beslenmesini

sağlaması, sanayi sektörünün hammadde ihtiyacını karşılayıp sanayiye sermaye aktarımında bulunarak milli gelir ve istihdam ile ihracata katkı sağlayarak ülke ekonomisinde vazgeçilmez bir sektör olmuştur. Hayvansal ürünler beslenme konusunda taşıdıkları biyolojik özellikleri nedenleriyle vazgeçilmez ve diğer besin maddeleri ile de ikame edilemez bir konumdadırlar.

Coğrafi koşullar ve kültürel faktörler nedeniyle beslenme alışkanlığı ülkeden ülkeye önemli farklılıklar gösterse de ülkeler besin ihtiyaçlarını mümkün olduğunca dışarıya bağımlı olmaksızın karşılamak istemektedir. Bu durum da devleti kapsamlı tarım politikaları oluşturarak sektörü destek ve koruması altına almaya yöneltmiştir.

Tarım ve hayvancılık, ekonomik sistemin çok önemli yapı taşlarından olup, sektör geçmişte olduğu gibi günümüzde de stratejik öneme sahiptir. Günümüzde küreselleşme süreciyle ticaret oldukça gelişmiş, yaygınlaşmış ve geniş boyutlara ulaşmıştır. Büyük sermaye grupları dünya genelinde tarımsal üretimi ve gıda dağıtımını elinde tutmak için çaba ve gayret göstermiştir. Tarımda son yıllarda yaşanan büyük değişim ve rekabet sonucunda miras yoluyla bölünerek küçük araziye dönüşen, verimli olmayan araziler ve ürünler bırakılarak daha büyük arazilerde verimli ve karlı ürünlerin üretimine geçilmiştir. Tarımda verimliliği etkileyen faktörler arasında; arazinin yapısı, sulama, gübreleme, tohum ıslahı, ilaçlama, zirai mücadele, modern pazarlamayı sayabiliriz. Bu yüzden, sektörde maliyet ve karlılık son derece önemli bir hale gelmiştir.

Tarım sektörü içinde yer alan canlı varlıklar; bitkiler ve hayvanlar olmak üzere iki temel gruba ayrılmaktadır. Canlı varlıklar olarak adlandırılan bitkiler ve hayvanlar, yaşamın ana kaynağı olan enerji ve proteinlerin sağlandığı temel besin kaynakları olup, hayatımızın vazgeçilmez unsurlarındandır.

Gelişmiş ülkelerdeki tarım sektörü, alışlagelmiş üretim metotlarını bırakarak verimlilik ve karlılık hedeflerine yönelik son 40-50 yılda büyük ilerlemeler kaydetmiştir. Buna paralel olarak uluslararası muhasebe standartlarında UMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı getirilerek muhasebe işlemlerinde bir standart sağlanmıştır. Ülkemizde ise, 2000’li yıllardan günümüze kadar, tarım sektöründe aile tipi üretim modelinden işletme tipi üretim modeline bir geçiş yaşanmaktadır. Bu değişimler sonucunda uluslararası alanda uygulanan muhasebe standardı ülkemize uyarlanarak TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı olarak yayınlanmıştır.

Çalışmamız üç bölümden oluşmakta olup, birinci bölümde TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre Canlı Varlıklar Standardı'nın amacı, kapsamı, standart kapsamında geçen çeşitli tanımlardan tarımsal faaliyet ve bu faaliyetlerin özellikleri belirtilerek tarımsal ürün, canlı varlık, biyolojik dönüşüm, hasat, hasat noktası, canlı varlık grubu, tüketilebilir canlı varlıklar, taşıyıcı canlı varlıklar, olgunlaşmış canlı varlıklar, olgunlaşmamış canlı varlıklar, aktif piyasa, defter değeri, gerçeğe uygun değer, gerçeğe uygun değere yaklaşma, devlet teşvikleri, pazaryeri maliyetleri, sözleşme fiyatları hakkında bilgi verilmeye çalışılmıştır. Canlı varlıklar bitkiler ve hayvanlar olmak üzere iki temel grupta ele alınarak; Bitkiler grubu Tarla Bitkileri, Sebzeler, Meyveler ve Süs Bitkileri olarak 4 grupta; Hayvanlar Grubu ise Büyükbaş Hayvanlar, Küçükbaş Hayvanlar, Canlı Kümes Hayvanları, Canlı Su Hayvanları ve Diğer Canlı Hayvanlar olmak üzere 5 grupta incelenmiştir. Tarla Bitkileri baklagiller, endüstriyel bitkiler, tahıllar, yağlı tohumlar, yem bitkileri ve yumru bitkiler şeklinde 6 gruba; Sebzeler yaprağı yenen sebzeler, meyvesi yenen sebzeler, baklagil sebzeler, soğans-yumru ve kök sebzeler ile diğer sebzeler olarak 5 gruba; Meyveler içecek bitkileri, sert kabuklular, taş çekirdekli, turuncgiller, üzüm ve üzümşümler, yumuşak çekirdekli ve zeytin olarak 7 gruba; Süs Bitkileri kesme çiçekleri çiçek soğanları ve diğer süs bitkileri(iç mekan bitkileri ve dış mekan bitkileri) olarak 3 grupta tablolar halinde anlatılmıştır.

İkinci bölümde canlı varlıkların TMS 41 uygulaması üzerinde durularak, canlı varlıkların çeşitleri belirtilmiş, tekdüzen hesap planı açısından bir yıldan kısa sürede değerlendirilecek olan varlıklar dönen varlıklar, bir yıldan uzun sürede değerlendirilecek olan varlıklar ise duran varlıklar olarak gruplandırılmıştır. Canlı varlıkların yönetilebilir ve ölçülebilir bir değişim kapasitesine sahip olduğu ve bu özellikleri ile diğer dönen varlıklardan ayrılarak en çok bir yıl içinde satılacak veya canlı olma niteliğini değiştirecek varlıkların "16 CANLI VARLIKLAR" grubunda; duran varlıkların ise "21 CANLI VARLIKLAR" grubunda izlendiği belirtilmiştir. TMS 41' e göre canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi gerektiği anlatılarak gerçeğe uygun değerinin tespitinde izlenecek yol, canlı varlıkların aktif bir piyasanın bulunup bulunmamasına göre farklılık gösterdiği canlı varlıklara ilişkin aktif bir piyasanın bulunması halinde, söz konusu piyasada açıklanan fiyatın, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde esas alınabilecek olan fiyat olduğu, canlı

varlıklara ilişkin aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda ise, gerçeğe uygun değerin tespitinde; en son piyasa işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı ve sektör emsal fiyatlarından birinin kullanılabileceği anlatılmaya çalışılmıştır. Canlı varlığın mevcut durumu açısından gerçeğe uygun değerinin tespit edilememesi veya piyasa fiyatı olsa dahi o canlı varlığın gerçeğe uygun değerini yansıtmaması halinde ise gerçeğe uygun değerin ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değerlerinin kullanılması ile belirlenebileceği örneklerle açıklanmıştır. Canlı varlıklar grubunda yer alan hesapların işleyişi, dönen varlık - duran varlık ayrımı yapılarak her biri için muhasebesel örnekler verilerek anlatılmaya çalışılmış ve canlı varlıklarda değer düşüklüğü ile canlı varlıklarda amortisman uygulaması hakkında bilgiler verilmiştir.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde ise, İzmir ilinde faaliyet gösteren büyükbaş hayvan çiftliğinde TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre büyükbaş hayvancılık sektörü örnek uygulaması ile uygulamanın yeri ve yöntemi, şirket bilgileri, günlük muhasebe kayıt örnekleri ile işletmede bulunan maliyet muhasebesi çalışmaları içinde gider yerleri, gider türlerinin detay bilgisiyle giderlerin dağıtımında I, II, III dağıtım işlemlerine yönelik örnek uygulamalar üzerinde durulmuştur.

Çalışmamızın amacı; işletmeler açısından kolaylık sağlaması için canlı varlıkların mevcut hesap gruplarıyla değil de yeni hesap grupları içinde izlenmesi gerektiğinin önemini belirterek dönen varlık kalemleri için 16 grubunun; duran varlık kalemleri için de 21 grubunun kullanılmasının uygun olduğu, TMS 41'e göre canlı varlıkların gerçeğe uygun değerleriyle mali tablolara yansıtılması ve canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetinin düşülmesi ile net gerçeğe uygun değerine ulaşarak canlı varlığın hasat noktasına kadar net gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilmesi gerektiğini, burada oluşan değer artış ya da azalışlarının ise 6'lı grup içinde 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları altında gösterilebileceğini belirtmek ve uygulamaların bu doğrultuda yapılması konusunda bilgi vermektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDINA GÖRE CANLI VARLIKLAR

Tarım sektörü, tarih boyunca başta sanayi sektörü olmak üzere diğer sektörlerle girdi sağlayan, itici güç rolünü üstlenmiş önemli sektörlerden birisidir. Tarım, gıda üretiminin güvenliği ve sanayi sektörüne hammadde sağlaması nedeniyle sanayileşmiş ülkeler açısından da vazgeçilmez ve stratejik bir sektör niteliğindedir.¹ Günümüzde ve gelecekte de tarım sektörünün önemi giderek artmakta ve sektörde büyük rekabet ve değişim yaşanmaktadır.

Tarım, insanoğlunun yıllardır uğraştığı bir alandır. Günümüzde ise özellikle sınırlı toprak kaynaklarına sahip çiftçilerin daha yüksek verim ve daha çok gelir kaygısı, ürün ve toprak koşullarında tarla içi değişkenliği dikkate alarak üretim yapmalarına neden olmaktadır.²

Tarım, temel sektördür. Çünkü başka bütün sektörlerin anasıdır. Tarım, sığınak sektördür; geçmişte bütün kapılar kapalı iken açık olduğu gibi, gelecekte bütün kapılar kapandığında da bizlere açık duracaktır. Tarım stratejik sektördür. Çünkü yaşatan sektördür.³

Tarım, tüketimde veya daha fazla işlenerek yeni mamullerin elde edilmesinde kullanılacak mahsullerin üretimi için bitkilerin ve hayvanların biyolojik değişimlerinin yönetilmesidir.⁴ Sektörel olarak baktığımızda tarım sektörünü, bitkisel ve hayvansal üretimin, ormancılık ve balıkçılık faaliyetlerinin yanı sıra bu ürünlerin üreticileri tarafından işlenmesi, nakliyesi, depolanması, satılması ile tarım alet ve makinelerinin diğer tarım üreticilerinin üretimle ilgili faaliyetlerinde bir bedel karşılığında kullandırılması şeklinde tanımlayabiliriz.⁵

¹ Zeki Doğan, Seçkin Arslan, Ayberk Nuri Berkman, “Türkiye’de Tarım Sektörünün İktisadi Gelişimi ve Sorunları: Tarihsel Bir Bakış ”, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:8, Sayı:8, 2015, s.38

² Arif Behiç Tekin, Adnan Değirmencioğlu, “Tarımsal Bilişim: İleri Tarım Teknolojileri”, Muğla Üniversitesi, Akademik Bilişim’10-XII. Akademik Bilişim Konferansı Bildirileri, 2010, s.351

³ Osman Gökçe, Tarımsal Girişimcilik ve Kahramanmaraş’ta Tarımsal Girişimciliğin Geliştirilmesi Üzerine Bir İnceleme, Kahramanmaraş Sempozyumu

⁴ Ahmet Ağca, Necdet Sağlam, “TMS-41 Tarımsal Faaliyetler”, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, (Ed. Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk), 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s.995.

⁵ <http://www.muhasebedersleri.com/ekonomi/tarim.html>, (05.11.2014)

Tarım sektörünün iştigel konusu canlı varlıklardır. Canlı varlıkları en temelde bitkiler ve hayvanlar şeklinde iki bölüme ayırabiliriz.

Tarım sektörü son yıllarda büyük gelişmeler göstermiş, dolayısıyla büyük sermaye şirketlerinin dikkatini çekerek bu sektöre ciddi yatırımlar yapılmasını sağlamıştır. Özellikle son 10 yılda ülkemizde tarımsal faaliyetler ve tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, geleneksel yapıdan çıkarak daha yenilikçi bir yapıyı benimsemiş, verimlilik ve kâr odaklı çalışmaya başlamışlardır. Sektörel olarak getirilen yenilikler içinde tohum ıslah çalışmaları, çiftçi bilinçlendirme çalışmaları, toprak toplulaştırma ve ıslah çalışmaları ile birlikte yeni üretim modelleri geliştirilmesini sayabiliriz. Örneğin; 20 yıl öncesinde mısır üretiminde dekar başına 600-800 kilogram arası ürün alınırken günümüzde tohum ıslah çalışmaları sayesinde bu rakam 1500-1800 kilogramlara ulaşmıştır.

Yakın geçmişe kadar muhasebe standartları oluşturan başlıca otoritelerin tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe sorunlarına yeterince eğilmedikleri görülmektedir. Bu durumun muhtemel sebepleri arasında ABD ve İngiltere gibi muhasebe anlamında söz sahibi ülkelerin ekonomilerinin çok fazla tarıma bağılı olmamaları, ekonomisi büyük ölçüde tarıma bağılı olan birçok az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkenin de muhasebe standardı oluşturacak yeterli altyapıya sahip olamamaları gösterilebilir. Uluslararası alanda muhasebe anlamında en önemli bağımsız otorite olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee, IASC) ise 2000'li yıllara kadar oluşturduğu ve geliştirdiği temel standartların içerisine tarımsal faaliyetlere ilişkin herhangi bir çalışmayı dahil etmemiştir. IASC'ın oluşturduğu temel standartların Avrupa Birliği ve bazı kısıtlamalarla IOSCO tarafından kabul edilmesi ve IASC'ın ABD ile daha yakın çalışma ilişkisi içerisine girmesinin ardından, IASC dünyanın birçok ülkesi için temel ekonomik kaynak olan tarımsal faaliyetlerde yaşanan muhasebe sorunları ile daha fazla ilgilenmeye başlamış ve tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemek amacıyla 41 no.lu, IAS kodunu taşıyan son standardı yayınlayarak 1 Ocak 2003'den itibaren yürürlüğe koymuştur.⁶

Tarım birçok ülkede genellikle küçük ölçekli olup aile ferlerinden oluşan işletmeler tarafından yapılmaktadır. Zamanla tarım işletmelerinin iş hacimlerinin büyümesiyle çok ortaklı hale gelmesi, nüfusun beslenmesi bakımından önemli hale gelmesi, yatırımcılar ile kredi kuruluşlarının da muhasebe bilgilerine olan ihtiyaçlarının artmasıyla tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe standardına duyulan

⁶ Ahmet Ağca, Necdet Sağlam, "TMS-41 Tarımsal Faaliyetler", **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, (Ed. Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk), 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, ss. 995-996.

ihtiyaç artmıştır. Dolayısıyla ulusal ve uluslararası alanda düzenlemelerin yapılması zorunluluğu doğmuştur.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu 1994 yılında tarım sektöründe uygulanmak üzere komite kurup, Temmuz 1999'da “Nihai Taslak 65 Tarım” adı ile yayınlamıştır.⁷

Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS41) Hakkında Tebliğ 24 Şubat 2006 tarihli resmi gazete 26090 sayı numarasıyla yayınlanarak 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girmiştir.⁸

1.1. GENEL KAVRAMLAR

Tarım sektörü ile ilgili bir muhasebe standardı oluşturulmasının ardında birçok gerekçe bulunmaktadır. Bu gerekçelerin belli başlıcaları;⁹

- UMSK'na (IASC) üye birçok ülkenin Gayri Safi Milli Hasıla'sı içerisinde tarım sektörünün payının önemli seviyede olmasını;
- Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde her ülkede farklı uygulamanın bulunmasını;
- Tarım işletmelerinin temel unsuru olan canlı varlıkların biçimini, yapısını, özünü değiştiren biyolojik dönüşüm (büyüme ve üreme gibi) ile ilgili önemli olayların işletmeler tarafından ne zaman ve nasıl muhasebeleştirileceğine net yanıt verilememesini sayabiliriz. Sayılan bu gerekçelerin yanı sıra tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde ülkeden ülkeye farklı uygulamaların bulunması ve geleneksel muhasebe yöntemlerinin tarımsal faaliyetlere uygulanmasının zorlukları eklenince IASC'in konuyla ilgilenmesi ve standart oluşturmaya karar vermesi sonucu ortaya çıkmıştır.

⁷ Serhat Timur, Mehmet Yavuz Keleş, Yusuf Taşer, Recep Adanur, Uluslararası Finansal Muhasebe Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi, <https://prezi.com/lgl1xsfu7inc/copy-of-tarimsal-faaliyetlerin-muhasebesi/>, (26.11.2014)

⁸ http://www.alomaliye.com/subat_06/tarimsal_faa_tms_22.htm, (26.11.2014)

⁹ Ahmet Ağca, Necdet Sağlam, “TMS-41 Tarımsal Faaliyetler”, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, (Ed. Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk), 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s. 997.

1.1.1. Standardın Amacı

Tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmelerde biyolojik (canlı) varlıklar, hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve belli nitelikteki devlet yardımlarına ilişkin özellik arz eden işlemlerin muhasebeleştirilmesinde uluslararası alanda farklılık gösteren muhasebe uygulamalarından doğan sorunları ortadan kaldırmak olduğu söylenebilir. Standart, sadece tarıma has özellikleri taşıyan biyolojik (canlı) varlıklara uygulanır. Biyolojik dönüşüm tamamlandığında TMS 41'e göre muhasebeleştirmeye son verilir. TMS 41, biyolojik dönüşüm sürecinin nihai çıktıları olan tarımsal ürünlerin hasat anındaki ilk ölçümlerine ilişkin hususlara ve tarımsal varlıklara ilişkin yapılan devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesine dönük hususlara da açıklık getirmektedir.¹⁰

1.1.2. Standardın Kapsamı

Tarımsal faaliyetle ilgili olmaları koşulu ile biyolojik (canlı) varlıklar; hasat anında tarımsal ürünler ve belli nitelikteki devlet teşvikleri girmektedir. Örneğin; Şekerpancarı hasadı tamamlandıktan sonra şekerpancarı “Stok” olarak ele alınır ve TMS 2 hükümleri geçerlidir.¹¹

TMS 41, aşağıdaki faaliyetler için **geçerli değildir**:

- Tarımsal faaliyetle ilgili arsa,
- Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar,
- Hasat sonrası her türlü ürün veya üretim,

Öte yandan standart,

-“TMS 16, Maddi Duran Varlıklar” standardının kapsamı dışında kalan ormanlar ve benzeri yenilenebilir kaynaklara;

—Net gerçekleşebilir değerle ölçülebilecekleri durumlarda “TMS 2, Stoklar” standardının kapsamı dışında kalan üreticinin canlı hayvan, tarım

¹⁰ Ahmet Ağca, Necdet Sağlam, “TMS-41 Tarımsal Faaliyetler”, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, (Ed. Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk), 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s. 997.

¹¹ Ahmet Ağca, Necdet Sağlam, “TMS-41 Tarımsal Faaliyetler”, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, (Ed. Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk), 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, ss. 997-998.

ve orman ürünleri stoklarına;

- “TMS 18, Hâsılat” standardının kapsamı dışında kalan sürülerde, tarım ve orman ürünlerinde doğal yollarla ortaya çıkan artışlara da uygulanır.

Standart, hasat sonrası elde edilen ürünlerin işlenmesine ilişkin hükümleri içermemektedir. Söz konusu işlemler tarımsal faaliyetin mantıklı ve doğal bir uzantısı ve gerçekleştirilen faaliyetler biyolojik dönüşüme benzerlik gösterir nitelikte olsa dahi, bu tür işleme faaliyetleri bu standartta yer alan tarımsal faaliyet kapsamına alınmamıştır.

Örneğin; Bağbozumu yapılıp üzüm toplandıktan sonra söz konusu üzümlerden pekmez ve sirke yapılması faaliyeti ele alındığında üzüm toplanana kadar TMS 41, toplandıktan sonra TMS 2 hükümleri geçerli olur.¹²

Aşağıdaki tabloda canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünlere ilişkin örneklerle yer verilmiştir.

Tablo 1: Canlı Varlıklar, Tarımsal Ürünler ve Hasattan Sonra İşlem Gören Diğer Ürünler

Canlı varlıklar	Tarımsal ürün	Hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Kerestelik ağaç korusundaki ağaçlar	Kütük	Kereste
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır	Sosis, pastırma
Pamuk bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	İplik, giysi
Şeker kamışı	Hasat edilmiş kamış	Şeker
Tütün bitkileri	Toplanmış yapraklar	İşlenmiş tütün
Çay çalılığı	Toplanmış yapraklar	Çay
Üzüm asmaları	Toplanmış üzümler	Şarap
Meyve ağaçları	Toplanmış meyve	İşlenmiş meyve
Palmiye ağaçları	Toplanmış meyve	Palmiye yağı
Kauçuk ağaçları	Hasat edilmiş lateks	Kauçuk ürünler

Kaynak: TMS 41:md.4.

¹² Ahmet Ağca, Necdet Sağlam, “TMS-41 Tarımsal Faaliyetler”, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, (Ed. Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk), 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s. 997.

1.1.3. Standart Kapsamında Geçen Çeşitli Tanımlar

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında adı geçen bazı tanımlar sırasıyla; Tarımsal Faaliyetler, Tarımsal Ürün, Canlı Varlık, Biyolojik Dönüşüm, Hasat, Canlı Varlık Grubu, Aktif Piyasa, Defter Değeri, Gerçeğe Uygun Değer, Devlet Teşvikleri, Pazar Yeri Maliyetleri ve Sözleşme Fiyatları olarak aşağıda açıklanmaktadır.

a) Tarımsal Faaliyet: Bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi için toprağın ve tohumun beraber kullanılarak üretim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesini tarımsal faaliyet olarak tanımlayabiliriz. Tarımsal faaliyetleri üç bölümde inceleyebiliriz.

***i-Bitki Yetiştiriciliği veya Bitkisel Üretim Faaliyetleri:** Bu sahada bitkisel tohum kullanılarak organik olmayan maddelerden organik madde elde edilmektedir.*

***ii-Hayvan Yetiştiriciliği ve Hayvansal Ürünler Üretim Faaliyeti:** Bu sahada hayvansal tohum kullanılarak ve bitkisel üretimden yararlanılarak hayvanlar ve hayvansal ürünler elde edilmektedir.*

***iii-Tarımsal Teknoloji Faaliyeti:** Bu sahada işletmede üretilen bitkisel ve hayvansal ürünlerin tüketilebilir duruma getirilmesi ve daha değerli ürünlere dönüştürülmesi için gerekli faaliyetler yapılmaktadır.*

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) ise tarımsal faaliyet şöyle tanımlanmıştır: “Arazide, deniz, göl ve nehirlerde ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiat-tan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcıları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya mahsullerden sair şekilde faydalanılmasını ifade eder. Bazı nebat ve hayvan nevilerinde, istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez. Aşım yapmak suretiyle erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetten sayılır. Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadıyla ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu ameliye,

aynı teşebbüsün cüz 'ünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz'ün teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır " (GVK: md.52).¹³

Başka bir tanımda Tarımsal Faaliyet; “satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir”.¹⁴

“Tarımsal faaliyet, geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu kapsar; örneğin, hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik, ve su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftçiliği dahil). Bu çeşitlilik içerisinde belirli bazı ortak özellikler bulunmaktadır.”¹⁵

a) Değişim kapasitesi: Yaşayan hayvanlar ve bitkiler biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahiptir. Yani; tarımsal faaliyetin ana unsuru olan bitkiler veya hayvanlar canlı (hayatta, yaşıyor) ve biyolojik değişime uygun olmalıdır. Örneğin; civcivin büyüyerek piliç haline gelmesi, meyve fidesinin büyüyerek meyve ağacına dönüşmesi ve meyve vermesi gibi,

b) Değişimin yönetilmesi: Yönetim, ilgili sürecin gerçekleşmesi için gereken koşulları geliştirmek veya en azından korumak suretiyle söz konusu dönüşümü kolaylaştırır (örneğin besin seviyeleri, nem, sıcaklık, verimlilik ve ışık). Böyle bir yönetim, tarımsal faaliyeti, diğer faaliyetlerden ayırır. Örneğin, yönetilmeyen kaynaklardan (okyanus balıkçılığı ve ormanların yok edilmesi gibi) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet değildir. Dolayısıyla varlıkların değişimi yönetilebilmelidir (tohum ekildikten sonra toprağın gübrelenmesi ve sulanması sonucu ürünün elde edilmesi; balıkların yumurtlayabilmesi için belli bir ısı ve oksijen seviyesinde suyun sağlanması gibi).

c) Değişimin ölçülmesi: Biyolojik değişim sonucunda kalitede (örneğin genetik özellikler, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği, ve fiber gücü) veya miktarda (örneğin soy, ağırlık, hacim, fiber uzunluğu veya çapı, ve tomurcuk sayısı)

¹³ Dr. Ahmet Gökçöz, **Balık Üretim İşletmelerinde Maliyetlerin Hesaplanması**, Dora Yayınları, Bursa, 2012, s. 8.

¹⁴ TMS 41: md. 5.

¹⁵ TMS 41: md. 6.

meydana gelen değişiklik, rutin bir yönetim işlevi olarak ölçölür ve izlenir. Sebzelerde olgunlaşma, hayvanlarda ağırlık, ağaçlarda kalibre gibi değişimin ölçölübilmesi için bir ölçölü bulunmalıdır.

Her ne kadar bir faaliyetin “tarımsal faaliyet” olarak tanımlanıp, TMS 41 hükümlerinin uygulanması için bu üç kıstasın üçünün de yerine gelmesi gerekiyorsa da, bu üçü arasında en belirleyici olanı tarımsal faaliyetin yönetilebilirliğidir. Örneğin; Balık çiftliğinde balık yetiştirmek tarımsal faaliyet olarak kabul edilirken, denizde balık avlamak tarımsal faaliyet olarak kabul edilmez.¹⁶

1.1.4. Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri

Tarımsal faaliyetler birçok yönden diğer faaliyetlere göre farklı özellikler göstermektedir. Biyolojik faktörlerin neden olduğu doğal üretim döngüsü, fiziksel değişim ya da tarımsal piyasalardaki dalgalanmaların yol açtığı fiyatlardaki tutarsızlıklar ile iklimlerin ve hastalıkların tarımsal faaliyetler üzerindeki etkileri, tarımsal faaliyetleri diğer faaliyetlerden ayıran en önemli özelliklerdir.

Tarımsal faaliyetlerin özelliklerini şöyle sıralayabiliriz¹⁷;

- 1. Zirai faaliyet sonucu elde edilen maddeler hammaddelerdir ve organik karakterdedirler. Fakat endüstri ve madencilikte genellikle ürünler inorganik niteliktedir.*
- 2. Tarımsal faaliyet sadece uğraşı, bir meslekten ibaret olmayıp aynı zamanda bir aile işidir ve değişen piyasa şartlarına derhal uydurulmasına imkan olmayan bir hayat tarzıdır.*
- 3. Tarımsal üretimin türünü seçmede insanlar serbest değildirler ve bu iklim ve toprak şartlarına bağlıdır.*
- 4. Aynı tarımsal bir ürün, çeşitli iklim ve topraklarda, farklı nitelik ve*

¹⁶ Ahmet Ağca, Necdet Sağlam, “TMS-41 Tarımsal Faaliyetler”, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, (Ed. Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk), 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s. 999.

¹⁷ Gökgöz, ss. 10-11.

nicelikte üretilmektedir.

5. Aynı toprakta devamlı olarak aynı ürün yetiştirmek verimlilik açısından uygun değildir.

6. Tarım işletmelerinde genellikle çeşitli mahsul yetiştirilir. Bunun nedeni, tabiat ve piyasa şartlarına bağlıdır.

7. Zirai üretim, mevsim değişimleri yüzünden kesiklidir. Yani ziraatta çeşitli işler, mevsimlere göre bir sıraya konulmak mecburiyetindedir ve bu yüzden de, ziraatta ileri bir iş bölümü yoktur.

8. Ziraatta iş gücü ihtiyacı mevsimlere göre farklılık gösterir. Kışın azalan işler, ilkbahar ve yazın artar ve bilhassa hasat zamanlarında azami seviyesini bulur.

9. Üretim faaliyetlerinde bulunabilmek için, çeşitli madde ve malzemeyi temin etme zorunluluğu vardır.

10. Tarımsal üretimin her safhasında makine kullanma, sanayideki kadar elverişli ve yaygın değildir.

11. Zirai faaliyetin önemli özelliklerinden birisi de, çeşitli tarımsal üretimin elde edilebilmesi için, belirli zamanların geçmesine ihtiyaç bulunmasıdır ve bu sürelerde genellikle uzundur.

12. Genellikle zirai faaliyette amaç, sadece kar değil, aynı zamanda çiftçinin kendi ihtiyacını karşılamasıdır.

13. Tarımsal faaliyette bulunan işletmelerde, toplam aktif sermaye içerisinde, sabit sermayenin almış olduğu pay, döner sermayeden daha yüksektir.

14. Geleceğe ait bilgilerin yetersiz oluşu, gelecekteki verim, fiyat ve üretim sonuçlarının tam anlamıyla tahmin edilemeyişi sebebiyle tarımsal faaliyet daimi olarak risk ve belirsizliğe maruz kalmaktadır.

15. Ziraatta ücret ödenmesinde, sanayi sektörüne göre farklı bir özellik söz konusudur. Sanayide işçiye ücretler, sadece nakdi olarak ödendiği halde, ziraatta nakdi, ayni ve karışık ücret usulüne göre ödenebilmektedir.

16. Genellikle küçük ve orta ziraat işletmeleri çoğunluğu oluşturmakta olup, bunlarda, gerektiğinde işverenlerle işçinin yan yana çalışarak,

aynı hayat seviyesini yaşamakta olmaları ve ayrıca ziraatta işçi birlik ve sendikalarının azlığı veya geri kalmış ülkelerde hiç bulunmaması, patron ve işçi arasındaki kavgaları önlemektedir.

b) Tarımsal Ürün: İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür.¹⁸ Örneğin; işletmenin canlı bir varlığı olan balıklarından elde ettiği havyar bir tarımsal üründür.

c) Canlı Varlık: Yaşayan hayvan veya bitkidir.¹⁹ Canlı varlıklar tarımsal faaliyetin temel unsurlarıdır.

d) Biyolojik Dönüşüm: Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecini ifade etmektedir. Biyolojik dönüşüm aşağıdaki sonuçları meydana getirir.²⁰

a-i) Büyüme (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki artış),

ii) Bozulma (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki düşüş),

iii) Döllenme (ilave hayvanların veya bitkilerin meydana getirilmesi); veya

b- Lateks (Bazı bitkilerin genellikle süt görünüşünde olan öz suyu) , çay yaprağı, yün ve süt gibi tarımsal ürünlerin üretimi.

Örneğin; balık yumurtalarının çatlatılarak yavru balıkların çıkarılması ve bu balıkların larva tanklarında veya kafeslerde beslenerek büyütülmesi biyolojik dönüşüm sürecini oluşturmaktadır.

e) Hasat: Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir.

f) Hasat Noktası: UMS 41, bir işletmenin hasadı yapılmış canlı varlıkları olan tarımsal ürünlerine sadece hasat noktasında uygulanır. Bunun sonrasında, UMS 2: Stoklar Standardı veya uygun olan bir başka UMS Standardı uygulanır. Dolayısıyla bu Standart, hasat sonrası söz konusu ürünlerin işlenmesini düzenlemez (örneğin, üzümü yetiştiren bir şarap tüccarının, söz konusu üzümü şaraba dönüştürmesi işlemi).²¹

¹⁸ TMS 41: md. 5.

¹⁹ TMS 41: md. 5.

²⁰ TMS 41: md. 7.

²¹ TMS 41: md. 3

Çiftlik hayvanlarından bir örnek verecek olursak; bir koyun, bir kuzu doğurur (kuzu canlı bir varlık olarak nitelenir), kuzu büyür ve kuzunun büyümesiyle birlikte yün oluşmaya başlar (yün de tarımsal ürün olarak nitelenir). Kuzu (canlı varlık) ile kuzunun üzerindeki yünün (hasat zamanından önce ve hasat zamanına kadar tarımsal ürün) her ikisi de UMS 41'in kapsamına girer. Yün kırıldığı anda, söz konusu yün "UMS 2: Stoklar" Standardının kapsamına girer.²²

g) Canlı Varlık Grubu: Yaşayan hayvan veya bitki topluluğuna denmektedir.²³ Hayvan ve bitki toplulukları yaş, tür, cins gibi özelliklere göre sınıflandırılabilir. Örneğin; bir balık üretim çiftliğindeki balıklar; çipura balıkları, levrek balıkları, orkinos balıkları şeklinde sınıflanabilir. Hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler artık UMS 41'in kapsamında değildir. Örneğin; buğday hasadının yapılması ve un fabrikasında mamule dönüştürülmesi sürecinde hasadın yapılmasına kadar olan kısım TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı kapsamına girmektedir. Daha sonra elde edilen bu buğdayların un fabrikasında işlenerek mamul hale dönüştürülmesi ise TMS 2 Stoklar Standardı kapsamına girmektedir.

İşletmeler her bir canlı varlık grubu için, uygun oldukça, tüketilen ve taşıyıcı canlı varlıklar veya olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayırım yapmak suretiyle sayısal açıklamada bulunması konusunda teşvik edilir. Örneğin; işletme, tüketilebilir canlı varlıklar ile taşıyıcı canlı varlıkların defter değerlerini grup olarak açıklayabilir. Dahası, söz konusu kayıtlı değerleri, olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayrıştırabilir. Yapılan ayrıştırma işlemi, gelecekteki nakit akışlarının zamanlaması konusunda faydalı bilgiler sağlayabilir. İşletme, bu tür her bir ayrıştırma işleminin dayanağı açıklar.²⁴

h) Tüketilebilir Canlı Varlıklar: Hasat edilen veya canlı varlık olarak satışa konu olan varlıklardan oluşmaktadır. Et üretimi veya satışı için elde bulundurulmuş canlı hayvan, çiftliklerde yetiştirilen balıklar, mısır ve buğday gibi mahsuller ve kereste

²² DELOITTE, "UMS 41 Tarımsal Faaliyetler Uygulama Örneği", http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetçininNotDefteri/UMS%2041%20TARIMSAL%20FAAL%C4%B0YETLER%20_2_.pdf, (05.09.2013), s.2.

²³ TMS 41: md. 5

²⁴ TMS 41: md. 43

olarak kullanılmak üzere yetiştirilen ağaçlar, tüketilebilir canlı varlıklara örnek oluşturmaktadır.²⁵

i) Taşıyıcı Canlı Varlıklar: Taşıyıcı canlı varlıklar ise, tüketilebilir canlı varlıklar dışındakilerdir; örneğin, kendisinden süt üretilen hayvan, üzüm asmaları, meyve ağaçları ve yakacak odun elde etmek üzere kesilen ancak gövdesi korunan ağaçlar örnek olarak verilebilir. Taşıyıcı canlı varlıklar, tarımsal ürün değildir, bunlar daha ziyade kendiliğinden yeniden teşekkül eden varlıklardır.²⁶

Canlı varlıklar, olgunlaşmış veya olgunlaşmamış varlıklar olarak da sınıflandırılabilir.²⁷

i) Olgunlaşmış Canlı Varlıklar: Olgunlaşmış canlı varlıklar; hasat edilebilir özellikler kazanmış (tüketilebilir canlı varlıklar) veya düzenli aralıklarla hasat edilebilmeleri mümkün olan varlıklardır (taşıyıcı canlı varlıklar).²⁸ Mısır gibi bir defada hasat edilenler tüketilebilir canlı varlıkları, meyveler gibi düzenli aralıklarla hasat edilebilenler taşıyıcı canlı varlıkları örneklemektedir.

j) Olgunlaşmamış Canlı Varlıklar: Henüz hasat edilebilir aşamaya gelmemiş, tüketilebilir veya taşıyıcı canlı varlıklardan oluşmaktadır.

k) Aktif Piyasa: Aşağıda yer alan koşulların tamamının bulunduğu piyasadır:

- (a) Piyasada ticareti yapılan mallar homojendir;
- (b) Normalde, bu malların her zaman için bir alıcısı ve satıcısı mevcuttur.
- (c) Fiyatlar kamuoyu tarafından öğrenilebilir.²⁹

Aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda, işletme aşağıdaki bilgilerden bir veya daha fazlasını gerçeğe uygun değer belirlenmesi için kullanabilir:

- İşlem tarihi ile bilanço tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla, en son piyasa işlem fiyatı,
- Farklılıkları yansıtan düzeltmelerin yapıldığı, benzer varlıkların piyasa fiyatları
- Bir meyve bahçesinin sandık, kilo veya hektar başı değeri gibi sektör

²⁵ TMS 41: md. 44

²⁶ TMS 41: md. 44

²⁷ TMS 41: md. 45

²⁸ TMS 41: md. 45

²⁹ TMS 41: md. 8

*emsalleri.*³⁰

l) Defter Değeri: Varlığın bilançoda muhasebeleştirilmiş olduğu değerdir.³¹

m) Gerçeğe Uygun Değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilen veya bir borcun devrinde ödenen fiyattır.³² Bir varlığın gerçeğe uygun değeri, o varlığın mevcut durumundaki yeri ve durumuna bağlıdır. Dolayısıyla, örneğin, herhangi bir çiftlikteki bir sığırın gerçeğe uygun değeri, söz konusu sığırın ilgili olduğu piyasadaki fiyatından, nakliye masraflarının ve söz konusu piyasaya getirilmesine ilişkin diğer masrafların çıkarılması ile bulunur.³³ “Tarımsal ürünler (meyve bahçesindeki meyveler) her zaman gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmelidir. Başka bir alternatif yoktur.”³⁴

n) Gerçeğe Uygun Değere Yaklaşma: Bazı durumlarda piyasada oluşmuş bir fiyat veya değer bulunmayabilir. Bu durumda, bir işletme gerçeğe uygun değerinin tespitinde, ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akımlarının piyasada oluşan cari vergi öncesi iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değerini kullanır. Maliyet bazı durumlarda, özellikle aşağıdaki durumlarda, gerçeğe uygun değere yaklaşabilir:³⁵

- İlk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması (örneğin; raporlama dönemi sonundan hemen önce ekilen fideler veya yeni edinilmiş canlı hayvanlar)
- Biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisi olmasının beklenmemesi (örneğin; 30 yıllık bir çam korusu üretim sürecindeki ilk büyüme)

o) Devlet Teşvikleri: *Temelde şarta bağlı ve koşulsuz olmak üzere iki tür devlet teşviki bulunmaktadır. Bir teşvikin koşul ve şartları onun hangi kategoride yer aldığına bağlı olarak değişiklik göstermektedir.*

³⁰ DELOÏTTE, “UMS 41 Tarımsal Faaliyetler Uygulama Örneği”, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2041%20TARIMSAL%20FAAL%C4%B0YETLER%20_2_.pdf, (05.09.2013), s.5.

³¹ TMS 41: md. 8

³² TMS 41: md. 8

³³ TMS 41: md. 9

³⁴ DELOÏTTE, “UMS 41 Tarımsal Faaliyetler Uygulama Örneği”, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2041%20TARIMSAL%20FAAL%C4%B0YETLER%20_2_.pdf, (05.09.2013), s.7.

³⁵ TMS 41: md. 24

i-Şarta Bağlı Devlet Teşvikleri; örneğin; bir devlet teşvikinde, bir işletmenin belirli bir yerde 5 yıl süreyle tarımsal faaliyette bulunması gerekli kılınmış ve bu faaliyetin 5 yıldan daha az bir süre yapılması durumunda tüm teşvikin geri iade edilmesi gerekecek olabilir. Bu şarta bağlı devlet teşviki olarak bilinen teşvik türünün bir örneğidir. Eğer bir devlet teşviki ilgili işletmenin belirli tarımsal faaliyetlerde bulunulmaması da dâhil olmak üzere şarta bağlı olarak verilmişse, işletme teşviki sadece ve sadece ilgili devlet teşvikine ilişkin koşullar karşılandığında gelir olarak muhasebeleştirilmelidir.

ii-Koşulsuz Devlet Teşvikleri; Gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak verilen devlet teşvikleri, söz konusu teşviklerin ancak ve ancak alacak haline gelmeleri durumunda gelir olarak muhasebeleştirilmelidir.

iii-Teşvikler – Muafiyetler: Bazı şartlar altında, devlet teşvikleri UMS 41 Standardının kapsamına girmez. Bir devlet teşvikinin, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması durumunda, UMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarına İlişkin Açıklamalar Standardı uygulanır.³⁶

p) Pazaryeri Maliyetleri: Canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasında gerçeğe uygun değerlerinden tahmini pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. Söz konusu ölçüm, UMS 2: Stoklar Standardının veya uygun başka Standardın uygulandığı tarihteki maliyettir. Pazar yerindeki maliyetler aracılara ve simsarlara ödenen komisyonları, düzenleyici kuruluşlar tarafından tahsil edilen vergileri, mal değiş tokuşları ile transfer vergisi ve harçlarını içerir. Nakliye maliyetleri ve varlığın piyasaya getirilmesi için gerekli diğer maliyetler, pazar yerinde katlanılan maliyetlere dahil edilmez.³⁷

³⁶ DELOITTE, “UMS 41 Tarımsal Faaliyetler Uygulama Örneği”, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2041%20TARIMSAL%20FAAL%C4%B0YETLER%20_2_.pdf, (05.09.2013), ss.7-8.

³⁷ DELOITTE, “UMS 41 Tarımsal Faaliyetler Uygulama Örneği”, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2041%20TARIMSAL%20FAAL%C4%B0YETLER%20_2_.pdf, (05.09.2013), s.4.

Örneğin; çiftçinin tarlasında hasat zamanı gelmiş olan buğdayların komisyoncular tarafından müstahsil makbuzuyla satın alınması, bu satış işleminde komisyonculara ödemede bulunulması. TMO'nun yeni sezon buğday fiyatları için açıklamış olduğu alım fiyatı 2012 yılında Anadolu Kırmızı Sert Ekmeklik Buğday için ton başına 665 TL olarak belirlenmiştir.³⁸ Ödemelerin ürün alım tarihlerine göre ürün tesliminden 4 ay sonra yapılması TMO tarafından kararlaştırılmıştır. Çiftçi Ahmet Eker borçlarından dolayı 4 aylık bekleme süresi yerine buğday alım-satımıyla uğraşan komisyoncu Mehmet Zengin'e buğdayını ton başına 650 TL'den müstahsil makbuzu düzenleyerek satmayı kabul etmiştir. Burada komisyoncu Mehmet Zengin'in bu işlemde elde etmiş olduğu 15 TL'lik komisyon bedeli pazar yeri maliyetini oluşturur.

r) Sözleşme Fiyatları: *İşletmeler sıklıkla sahibi oldukları canlı varlık veya tarımsal ürünlerin gelecek bir tarihteki satışına ilişkin sözleşmelere taraf olurlar. Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde sözleşme fiyatlarının esas alınması gerekli değildir, çünkü gerçeğe uygun değer, istekli bir alıcı ve satıcının işlem yapacağı cari piyasayı yansıtır. Sonuç olarak ilgili canlı varlık veya tarımsal bir ürünün gerçeğe uygun değeri bir sözleşmenin mevcudiyeti dolayısıyla düzeltilmez.*³⁹

1.2. CANLI VARLIKLAR

Önceki açıklamalarımızda yaşayan hayvan veya bitki canlı varlık olarak tanımlanmıştı.

Tarım işletmeleri bu varlıkları biyolojik dönüşüm potansiyelleri nedeniyle ellerinde tutarlar. Canlı varlıkların dönüşümü sonucu başlıca iki tür kazanım söz konusu olur. Bunlardan birinde varlığın değişmesi, yani farklılaşması söz konusudur (civcivin büyümesi gibi); diğerinde ise,

³⁸ <http://www.tmo.gov.tr/Main.aspx?ID=554>, (05.09.2013)

³⁹ DELOITTE, "UMS 41 Tarımsal Faaliyetler Uygulama Örneği",

http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetçininNotDefteri/UMS%2041%20TARIMSAL%20FAAL%C4%B0YETLER%20_2_.pdf, (05.09.2013), s.4.

*başlangıçta tarımsal ürün olarak nitelendirilen ayrılabilir ürünlerin oluşturulması söz konusudur.*⁴⁰

İşletme, aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda canlı bir varlığı veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirir:⁴¹

- İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmesi,
- Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

*Tarımsal faaliyetler aşağıdaki kalemleri içermez:*⁴²

- *İster satmak isterse işletme tarafından neden olunan kirliliği ortadan kaldırmak için bir koruya yapılan karbon biriktirici olarak kullanılacak karbon kuyusu yatırımını,*
- *Yarış amaçlı elde tutulan tazılar, atlar, güvercinler ve kırbaç kullanılan hayvanları,*
- *Bir lunapark tarafından elde tutulan gösteri hayvanlarını,*
- *Araştırmalarda kullanılan kan hücreleri ve virüsler gibi hayvan veya bitki olmayan canlı varlıklar.*

Canlı varlıkları bitkiler ve hayvanlar olmak üzere iki temel grupta inceleyebiliriz. Bitkiler grubunu Tarla Bitkileri, Sebzeler, Meyveler ve Süs Bitkileri şeklinde 4 grupta sınıflandırabiliriz. Hayvanlar grubunu ise Büyükbaş Hayvanlar, Küçükbaş Hayvanlar, Canlı Kümes Hayvanları, Canlı Su Hayvanları ve Diğer Canlı

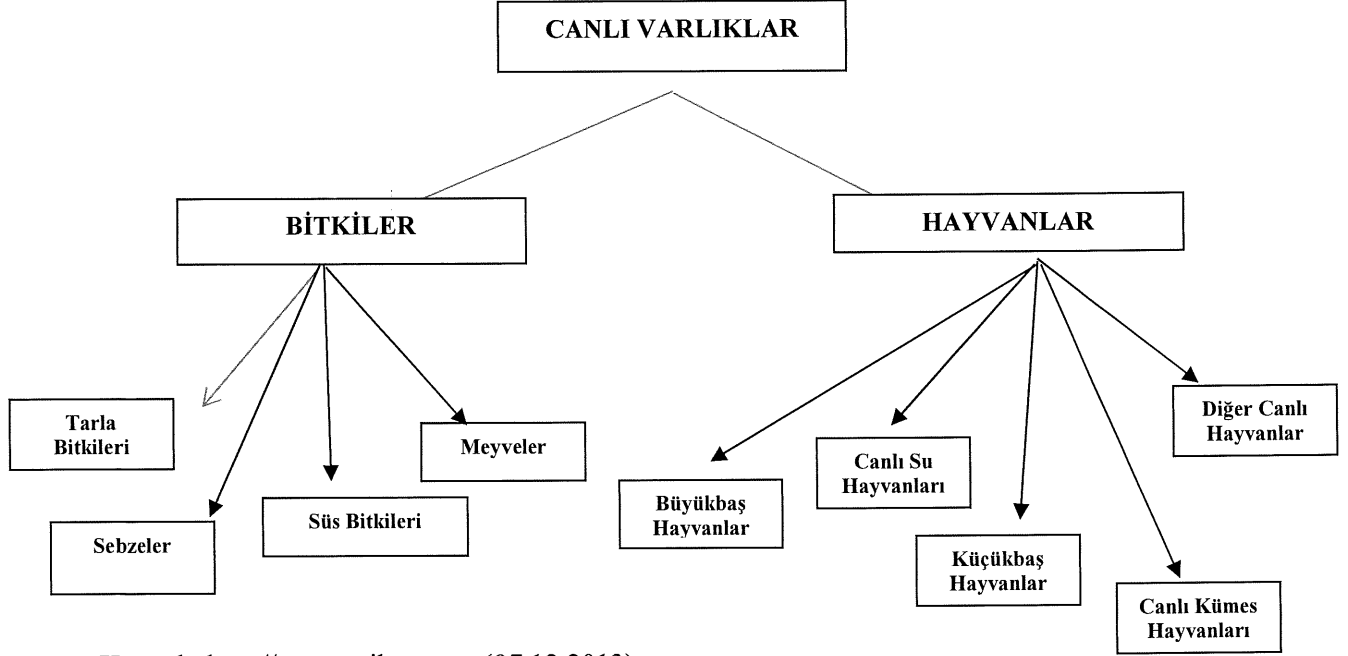
⁴⁰ Ahmet Ağca, Necdet Sağlam, “TMS-41 Tarımsal Faaliyetler”, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, (Ed. Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk), 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, ss. 999-1000.

⁴¹ TMS 41: md. 10.

⁴² DELOİTTE, “UMS 41 Tarımsal Faaliyetler Uygulama Örneği”, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetçininNotDefteri/UMS%2041%20TARIMSAL%20FAAL%C4%B0YETLER%20_2_.pdf, (05.09.2013), s.3.

Hayvanlar olmak üzere 5 gruba ayırabiliriz. Bunları şematik olarak gösterecek olursak;

Şekil 1: Canlı Varlıkların Gruplandırılması



Kaynak: <http://www.tuik.gov.tr>, (07.12.2013)

1.2.1. Bitkiler

Fotosentez yapan, ağaçlar, çiçekler, otlar, eğreltiotları, yosunlar ve benzeri organizmaları içinde bulunduran çok büyük bir canlılar alemidir. Yukarıdaki şemada 4 gruba ayırmış olduğumuz bitkiler grubunu inceleyecek olursak;

1.2.1.1. Tarla Bitkileri

Tarla bitkileri tek yıllık bitkilerden oluştukları için dönen varlıklar grubunda yer alır. Tarla bitkileri baklagiller, endüstriyel bitkiler, tahıllar, yağlı tohumlar, yem bitkileri ve yumru bitkiler şeklinde 6 gruba ayrılabilir. Bu ayrımın detayı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 2: Tarla Bitkileri

Baklagiller	Endüstriyel Bitkiler	Tahıllar	Yağlı Tohumlar	Yem Bitkileri	Yumru Bitkiler
Bakla	Acı Bakla	Arpa	Aspir	Burçak	Kuru
Bezelye	Anason	Buğday	Ayçiçeği	Çemen Otu	Soğan
Börülce	Keten	Çavdar	Haşhaş-Keten	Fiğ	Patates
Fasulye	Kenevir	Mısır- Darı	Tohumu	Hayvan	Sarımsak
Mercimek	Kırmızı	Pirinç-	Kekik	Pancarı	
Mürdümük	Biber	Çeltik	Kolza	Korunga	
Nohut	Kimyon	Şerbetçi Otu	Soya	Kuş Yemi	
	Pamuk		Susam	Silajlık Mısır	
	Şeker		Sorgun	Üçgül	
	Pancarı		Tritikale	Yonca	
	Tütün		Yer Fıstığı	Yulaf	

Kaynak: TÜİK, Bitkisel Üretim İstatistikleri, [http://www.tuik.gov.tr/ VeriTabanlari.do? vt_id=36&ust_id=13](http://www.tuik.gov.tr/VeriTabanlari.do?vt_id=36&ust_id=13), (07.09.2013)

1.2.1.2. Sebzeler

Kök, gövde, sürgün, yaprak, çiçek meyve ve tohum gibi çeşitli yerlerinden gıda olarak faydalanılan, vitamin ve mineral kaynağı olarak kullanılan taze veya pişirilerek tüketilen tek veya çok yıllık otsu bitkilere sebze denilmektedir.⁴³ Sebzeler; yaprağı yenen sebzeler, meyvesi yenen sebzeler, baklagil sebzeler, soğansı-yumru ve kök sebzeler ile diğer sebzeler olarak aşağıdaki tablodaki gibi 5 gruba ayrılabilir.

⁴³ <http://www.cinarziraat.com/sebzecilik/136-sebzeciligin-genel-tanimi.html>, (07.11.2014)

Tablo 3: Sebzeler

Yaprağı Yenen Sebzeler	Meyvesi Yenen Sebzeler	Baklagil Sebzeler	Soğansı, Yumru Ve Kök Sebzeler	Diğer Sebzeler
Marul	Bamya	Fasulye	Taze Sarımsak	Karnabahar
Ispanak	Balkabağı	Bakla	Taze Soğan	Kuşkonmaz
Nane	Biber	Bezelye	Havuç	Brokoli
Lahana	Domates	Barbunya	Turp	
Kereviz	Hıyar	Börülce	Yerelması	
Enginar	Kabak		Patates	
Pırasa	Kavun		Şalgam	
Pazı	Karpuz			
Semizotu	Patlıcan			
Maydonoz	Acur			
Roka				
Tere				

Kaynak: TÜİK, Bitkisel Üretim İstatistikleri, [http://www.tuik.gov.tr/ VeriTabanlari.do? vt_id=36&ust_id=13](http://www.tuik.gov.tr/VeriTabanlari.do?vt_id=36&ust_id=13), (07.09.2013)

1.2.1.3. Meyveler

Bir bitkinin döllenme sonucu oluşan tohumlarını taşıyan bir organ olan meyveler doğal halleriyle yani ham halleriyle tüketilirler. Meyveleri iklim özellikleri ile meyve ve çekirdek yapısı yönünden iki kritere göre ayırma tabi tutmak mümkündür. İklim özelliklerine göre ılıman iklim meyve türleri (elma, armut, ayva, erik, şeftali, kayısı, badem, vişne, kiraz, ceviz, kestane, üzüm, çilek, ahududu, fındık, antep fıstığı) ve subtropik iklim meyve türleri (limon, portakal, altıntop, mandalin, çay, nar, zeytin, incir, hurma) olarak 2 gruba ayrılabilir.⁴⁴

Meyve ve çekirdek yapısı yönünden de aşağıdaki tablodaki gibi içecek bitkileri, sert kabuklular, taş çekirdekli, turuncgiller, üzüm ve üzüksümler, yumuşak çekirdekli ve zeytin olarak 7 grup altında toplanabilir.

⁴⁴ <http://www.bahcesel.net/forumsel/genel-bahce-bitkileri-kitabi/20235-meyvelerin-meyve-ozelliklerine-gore-siniflandirilmesi/>, (07.11.2014)

Tablo 4: Meyveler

İçecek Bitkileri	Sert Kabuklular	Taş Çekirdekli	Turunçgiller	Üzüm ve Üzümsüler	Yumuşak Çekirdekli	Zeytin
Çay	Badem Fındık Ceviz Kestane Antep Fıstığı	Şeftali Erik Kayısı Zerdali Kiraz Vişne Kızılcık İğde	Portakal Mandalina Limon Greyfurt Turunç	Üzüm* Çilek Ahududu Böğürtlen Dut İncir	Elma Armut Muşmula Ayva Yenidünya	Sofralık Yağlık

Kaynak: TÜİK, Bitkisel Üretim İstatistikleri,

http://www.tuik.gov.tr/VeriTabanlari.do?vt_id=36&ust_id=13, (07.09.2013).

*Üzüm çeşitlerini de kendi içinde Çekirdekli, Çekirdeksiz, Kurutmalık-Çekirdekli, Kurutmalık-Çekirdeksiz, Sofralık-Çekirdekli, Sofralık-Çekirdeksiz ve Şaraplık olarak ayırabiliriz.

1.2.1.4. Süs Bitkileri

Parçalanmış küçük arazileri en iyi şekilde değerlendiren tarımsal bir üretim faaliyeti olup daha az yatırımla aile bireylerine iş yaratan üretilen, alınıp satılan bir tarım kolu olup çok geniş bir bitki topluluğunu kapsar. Üretim ve karlılığı sebze tarımına benzeyen süs bitkilerini kendi içinde kesme çiçekleri çiçek soğanları ve diğer süs bitkileri (iç mekan bitkileri ve dış mekan bitkileri) olarak ayırmak mümkündür.

Tablo 5: Süs Bitkileri

Kesme Çiçekler	Çiçek Soğanları	Diğer Süs Bitkileri	
		İç Mekan Bitkileri	Dış Mekan Bitkileri
Anemon(Manisa Lalesi) Diğer Kesme Çiçekler Fresia Gerbera Glâyöl Gül(kesme) Gypsophilla İris Lilyum(Zambak) Kasımpatı(Krizantem) Lale Lisianthus Nergiz Orkide Solidago(Altınbaşak) Statice Sümbül Şebboy	Doğal olarak yetişebilen soğanların kültüre alınıp üretilmesi ile ticari anlamda üne kavuşmuştur.	Ev, salon, ofis ve iş yerleri gibi iç mekanlarda yetiştirmeye uygun bitkilerdir. Benjamin gibi yaprak güzelliği için yetiştirilen; Küpel, açelya, begonya, cam güzeli gibi çiçekleri için yetiştirilen; Kaktüs gibi etli yaprakları olan saksı bitkileri olmak üzere kendi içinde gruplandırılabilir.	Genelde park, bahçe, yol kenarları gibi çevre düzenlemesinde kullanılan ağaç, ağaçcık, çalı ve otsu bitkilerin oluşturduğu gruptur.

Kaynak: TÜİK, Bitkisel Üretim İstatistikleri, <http://www.tuik.gov.tr/Veri>

Tabanlari.do?vt_id=36&ust_id=13, (07.09.2013), www.ziraatciyiz.biz (07.09.2013).

1.2.2. Hayvanlar

Hayvansal üretim yaygın adıyla hayvancılığı; ürünleri ve güçleri ile insanlara yararlı evcil hayvanların bakımı, beslenmesi, üretimi ve yetiştirilmesini kapsayan tarım kolu olarak tanımlanabilir.⁴⁵ Hayvanlar; tarımı yapılan hayvan sınıfına göre büyükbaş hayvanlar, küçükbaş hayvanlar, canlı kümes hayvanları, canlı su hayvanları ve diğer canlı varlıklar şeklinde aşağıdaki tablodaki gibi 5 gruba ayrılabilir.

⁴⁵ <http://hayvansaluretim.blogspot.com.tr/2011/01/hayvancilk.html>, (19.11.2014)

Tablo 6: Hayvanlar

Büyükbaş Hayvanlar	Küçükbaş Hayvanlar	Canlı Kümes Hayvanları	Canlı Su Hayvanları	Diğer Canlı Hayvanlar
İnek (Sığır)	Koyun	Tavuk	Balıklar	Kaplumbağa
Manda	Keçi	Hindi	Kabuklular	Arıcılık
Diğer	Tavşan	Kaz	Yumuşakçalar	İpek
- At	Kürk Hayvancılığı	Ördek	Kafadan	Böcekçiliği,
- Deve		Bıldırcın	Bacaklılar	Solucan
- Eşek		Devekuşu	Karından	
- Katır			Bacaklılar	
			Gömlekliler	
			Derisi Dikenliler	

Kaynak: TÜİK-Haber Bülteni / Hayvansal Üretim İstatistikleri—2013

<http://www.esk.gov.tr/upload/Node/11480/files/Tablolar.xls>, (07.09.2013)

1.2.2.1. Büyükbaş Hayvanlar

Sığırcılık (inek), mandacılık, at, eşek ve katır yetiştiriciliğini kapsayan hayvancılık dalı olarak tanımlayabiliriz. Süt ve besi sığırcılığı olan büyükbaş hayvanlar ve iş gücünden yararlanan diğer büyükbaş hayvanlar olarak iki gruba ayrılabilir.

Tablo 7: Büyükbaş Hayvanlar

Büyükbaş Hayvanlar	Diğer Büyükbaş Hayvanlar
İnek (Sığır)	- At
- Kültür	- Deve
- Kültür Melezi	- Eşek
- Yerli	- Katır
Manda	

Kaynak: TÜİK-Haber Bülteni / Hayvansal Üretim İstatistikleri—2013

<http://www.esk.gov.tr/upload/Node/11480/files/Tablolar.xls>, (07.09.2013)

1.2.2.2. Küçükbaş Hayvanlar

Türkiye'de hüküm süren kurak iklim ve buna bağlı yetersiz otlaklar nedeniyle sığır ve manda gibi büyükbaş hayvanlar yerine, koyun ve keçi gibi küçükbaş hayvanlar daha iyi çoğalabilmektedir. Koyun, keçi, tavşan ve kürk hayvanı yetiştiriciliğini kapsayan hayvancılık dalı olarak küçükbaş hayvanlar aşağıdaki tablodaki gibi gösterilebilir.

Tablo 8: Küçükbaş Hayvanlar

Küçükbaş Hayvanlar
Koyun
- Yerli
- Merinos
Keçi
- Kıl
- Tiftik
Tavşan
Kürk Hayvancılığı

Kaynak: TÜİK-Haber Bülteni / Hayvansal Üretim İstatistikleri—2013
www.esk.gov.tr/upload/Node/11480/files/Tablolar.xls, (07.09.2013)

1.2.2.3.Canlı Kümes Hayvanları

Tavuk, hindi, kaz ve ördek yetiştiriciliği, bıldırcın yetiştiriciliği, deve kuşu yetiştiriciliği gibi kanatlı hayvanların yetiştiriciliğini kapsayan hayvancılık dalıdır. Tavukları da kendi içinde yumurta tavuğu ve et tavuğu olarak ikiye ayırmak mümkündür. Canlı kümes hayvanları aşağıdaki tablodaki gibi gösterilebilir.

Tablo 9: Kümes Hayvanları

Canlı Kümes Hayvanları
Tavuk - Yumurta Tavuğu - Et Tavuğu Hindi Kaz �rdek Bıldırcın Devekuşu

Kaynak: T  K, İstatistikler, <http://tuikapp.tuik.gov.tr/DIESS/SiniflamaSatirListeAction.do?surumId=191&kod=01.47&ustKod=01.47&seviye=4&detay=E&turId=1&turAdi=%201.%20Faaliyet%20S%EF%BF%BDn%EF%BF%BDflamalar%EF%BF%BD&satirId=1454199>, (07.12.2013)

1.2.2.4.Canlı Su Hayvanları

Avcılık faaliyetinden ayrı olarak, tatlı ve tuzlu suların ayrılmış bir bölümünde veya oluşturulan gölet ve havuzlarında, balık ve diğer deniz hayvanlarının yetiştiriciliğini kapsayan hayvancılık dalıdır. Tatlı su hayvancılığında sazan ve alabalık başta gelmektedir. Canlı su hayvanlarını; balıklar, kabuklular, çift kabuklu yumuşakçalar, kafadan bacaklılar, karından bacaklılar, gömlekliler(tulumlular), derisi dikenliler olmak üzere aşağıdaki tablodaki gibi yedi gruba ayrılabilir.

Tablo 10: Canlı Su Hayvanları

Balıklar	Kabuklular	Çift Kabuklu Yumuşakçalar	Kafadan Bacaklılar	Karından Bacaklılar	Gömlekliler (Tulumlular)	Derisi Dikenliler
Çipura	Karides	Akivades	Ahtopot	Salyangoz	Eklice	Deniz yıldızı
Levrek	Kerevit	Kara midye	Kalamar		Salpa	Deniz kestanesi
Salmon	Yengeç	İstiridye	Sübye			Deniz hıyarı
Alabalık	İstakoz	Kidonya				
Kalkan		Kum Şırlanı				
Orkinos						

Kaynak: Necla Türk ve Murat Yabancı, “Balık, Balıkçılık  r nleri ve İnsan Sağlığı”, I. Türkiye Zoonotik Hastalıkları Sempozyumu, 14-15 Kasım 2006, 151-161, Ankara, <http://www.giresuntarim.gov.tr/tr/dokuman/balik.pdf>, (07.09.2013)

1.2.2.5.Diğer Canlı Hayvanlar

Yukarıda açıkladığımız canlı hayvan gruplarına girmeyen ve diğer grubunda yer alan kaplumbağa, arıcılık, ipek böcekçiliği, solucan gibi canlı varlıklar bu grupta izlenebilir.⁴⁶

⁴⁶<http://tuikapp.tuik.gov.tr/hayvancilikapp/hayvancilik.zul>,(07.09.2013)

İKİNCİ BÖLÜM

CANLI VARLIKLARIN TMS 41 UYGULAMASI

Bu bölümde canlı varlıkların TMS 41'e göre gruplandırılması, gerçeğe uygun değerle değerlemesi, işleyişi ve muhasebeleştirilmesinden söz edilecektir. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında canlı varlıklar; tüketilebilir canlı varlıklar, taşıyıcı canlı varlıklar, olgunlaşmış canlı varlıklar ve olgunlaşmamış canlı varlıklar şeklinde 4 gruba ayrılmıştır.

Tablo 11: Canlı Varlıklar

CANLI VARLIKLAR			
Tüketilebilir Canlı Varlıklar	Taşıyıcı Canlı Varlıklar	Olgunlaşmış Canlı Varlıklar	Olgunlaşmamış Canlı Varlıklar
➤ Et üretimi veya satış için elde bulundurulmuş canlı hayvan ➤ Çiftliklerde yetiştirilen balıklar ➤ Mısır, buğday gibi mahsuller ➤ Kereste olarak kullanılmak üzere yetiştirilen ağaçlar	➤ Kendisinden süt üretilen hayvan ➤ Üzüm asmaları ➤ Meyve ağaçları ➤ Yakacak odun elde etmek üzere kesilen ancak gövdesi korunan ağaçlar	➤ Hasat edilebilir özellikler kazanmış (tüketilebilir canlı varlıklar) ➤ Düzenli aralıklarla hasat edilebilmeleri mümkün olan varlıklardır (taşıyıcı canlı varlıklar).	➤ Buzağı ➤ Tay ➤ Yetişen Ağaçlar

Kaynak: TMS 41: md.43.

2.1. CANLI VARLIKLARIN ÇEŞİTLERİ VE THP AÇISINDAN GRUPLANDIRILMASI

Tekdüzen Hesap Planını dikkate alarak canlı varlıklar aşağıdaki gibi gruplandırılabilir.

Tablo 12: Canlı Varlıkların Hesap Planı Açısından Gruplandırılması

Bir Yıldan Kısa Sürede Değerlenecek Canlı Varlıklar	DÖNEN VARLIKLAR (14.Grup / 16.Grup)
Bir Yıldan Uzun Sürede Değerlenecek Canlı Varlıklar	DURAN VARLIKLAR (21.Grup / 24.Grup)

Kaynak: Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, (TMSU), 12.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara-2007, s.197

Dönen varlıklar grubunda yer alan canlı varlıklar, en çok bir yıl içinde canlı varlık olma özelliğini yitirecek yani satılacak veya işletmede kullanılacak canlı hayvan veya bitkilerden oluşur.⁴⁷ Duran varlıklar grubunda yer alan canlı varlıklar ise bir yıldan daha fazla işletmede kalacak olan canlı hayvanlar veya bitkilerden oluşmaktadır. Canlı varlıklardan hasadı yapılan ürünler ile ekonomik kullanım süreci sona eren diğer canlı varlıklar ise dönen varlıklar grubundaki hesaplara alınarak izlenir.⁴⁸ Burada tanımlamış olduğumuz canlı varlıkları, dönen ve duran varlıklar olarak aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi sınıflandırabiliriz.

Tablo 13: Canlı Varlıkların TMS'ye Göre Gruplandırılması

16- CANLI VARLIKLAR	21- CANLI VARLIKLAR
160 TARLA BİTKİLERİ	210 MEYVE AĞAÇLARI
161 BAHÇE BİTKİLERİ	211 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR
162 CANLI KÜMES HAYVANLARI	212 CANLI KÜMES HAYVANLARI
163 CANLI SU HAYVANLARI	213 CANLI SU HAYVANLARI
164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	214 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR
165 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	215 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR
166 DİĞER CANLI VARLIKLAR	216 DİĞER CANLI VARLIKLAR
167 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)	217 CANLI VARLIKLAR BİRİKMİŞ AMORTİSMAN VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)
	218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI

Kaynak: Nalan Akdoğan, Türkiye Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış, Son Gelişmeler, Finansal Tablolara ve Hesap Planına Etkisi, www.ankaraymmo.org.tr/ekler/302542d77d0a70f5d2116f, (07.09.2013)

⁴⁷ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO Yayın Organı, Kasım-Aralık, Sayı:84, 2007, (MÇD), s. 46.

⁴⁸ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, MÇD, s. 56.

2.2. CANLI VARLIKLARIN GERÇEĞE UYGUN DEĞERLEMESESİ

Canlı varlıklar, elde tutulduğu sürede değişime uğrama özelliğine sahip olması ile diğer dönen varlıklardan ayrılır. Canlı varlıklar bir değişim kapasitesine sahiptir ve değişimleri yönetilebilir ve ölçülebilir.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı madde 54’de canlı varlıkların ayrı olarak bilançoda gösterilmesi önerilmektedir. Bu doğrultuda tek düzen hesap planında boş bırakılan yerler (dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklar için 14 ve 16 nolu gruplar, duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar için 20 ve 21 nolu gruplar) için uygun hesaplar önerilebilir.⁴⁹

En çok bir yıl içinde satılacak veya canlı olma niteliğini değiştirecek varlıklar “16 CANLI VARLIKLAR” grubunda izlenir. Canlı varlıklardan hasadı yapılan ürünler (örneğin; et, süt, yumurta, meyve vs.) ile yaşam süreci sona eren diğer canlı varlıklar (örneğin; mısır, buğday, arpa vs.) bu gruptaki hesaplarda değil “15 STOKLAR” grubunda izlenir.

TMS 41’e göre canlı varlıklar gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmelidir. **Gerçeğe uygun değer**, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilen veya bir borcun devrinde ödenen fiyatı ifade etmektedir.⁵⁰ TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, Türkiye’deki mevcut uygulamalara önemli bir yenilik getirerek büyükbaş canlı varlıkların gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini benimsemiştir. Ülkemizdeki mevcut literatürün büyük bir kısmında dönemde katılan maliyetler varlıklarla ilişkilendirilmektedir. Canlı varlıkların maliyet değeriyle gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın ise canlı varlık değer artışı/azalışı şeklinde dönem karı veya zararı olarak dikkate alındığı gözlenmektedir.⁵¹

Standart, canlı varlıkların makul değerinin güvenilir bir şekilde hesaplanabileceği varsayımına dayanmaktadır. Standartta göre; bir canlı varlığın

⁴⁹Hilmi Kırloğlu, Ahmet Gökgöz, “TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:26, Sayı:2, 2012, s.118

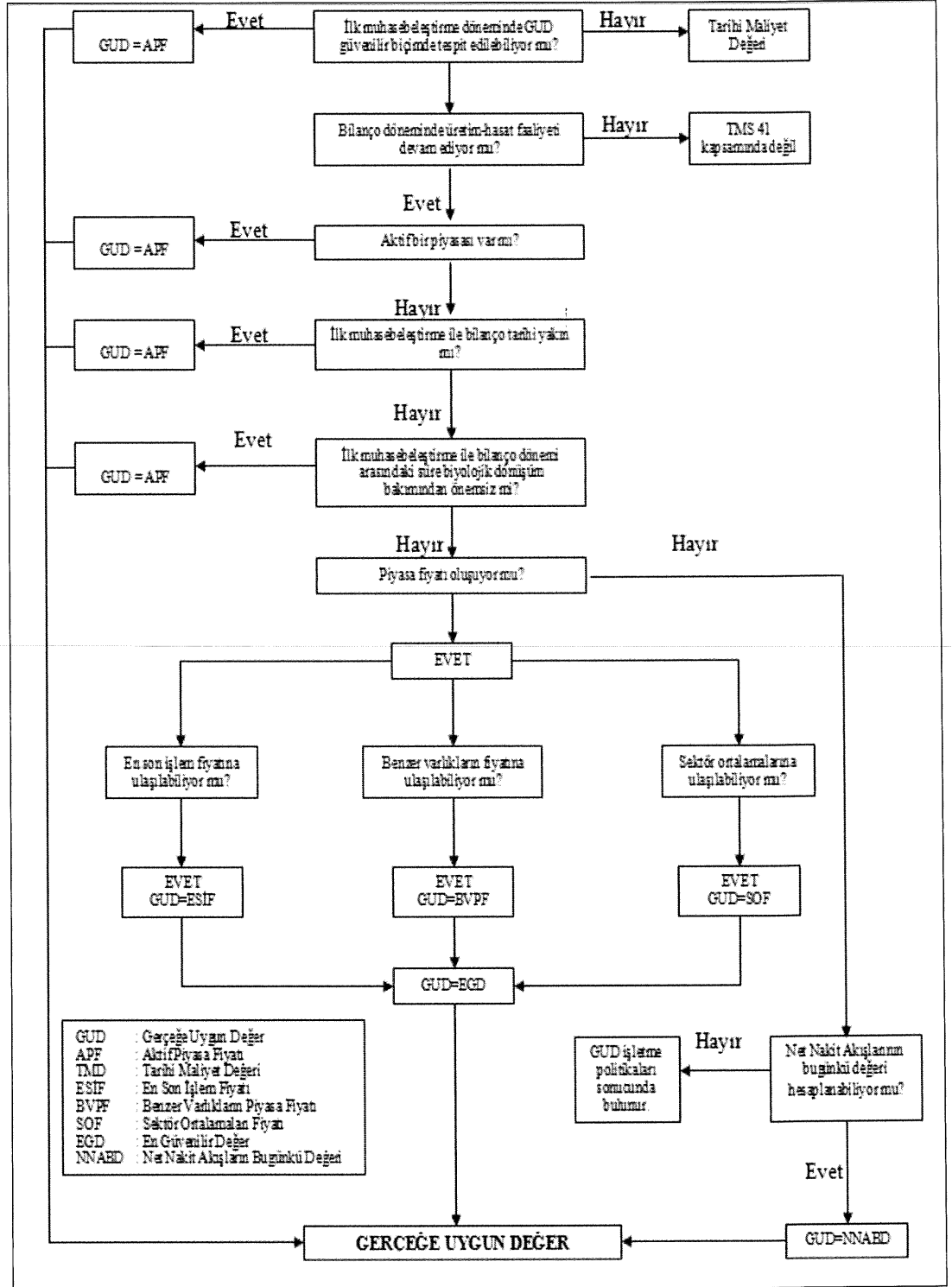
⁵⁰ TMS 41: md. 8.

⁵¹ Hakan Taştan, Murat Azaltun, Hüseyin Mert, “Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Uygulanmasına Eğitsel Bakış”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt:15, Sayı:2, 2013, s.121

makul değeri, sadece ilk kayda alındığı zaman güvenilir bir şekilde ölçülemeyebilir. Bu durumda da canlı varlıklar maliyet değeriyle aktifleştirebilir. Maliyet değeri ile kayda alınan canlı varlıkların, net makul değerlerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, bu varlıkların net makul değerleri ile değerlemeye tabi tutulmaları gerekmektedir. Başka bir ifade ile standartta, canlı varlıkların sadece ilk kayda alındıkları zaman, makul değerine ilişkin alternatif tahminlerin güvenilir bir şekilde tespit edilememesi halinde, kayıtlı değeri ile değerlemeye tabi tutulmalarına olanak verilmekte, makul değer güvenilir olarak belirlendiği durumlarda ise net makul değer ile değerlendirileceği belirtilmektedir.⁵²

⁵² S. Hüseyin Tokay, Ali Deran, Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-I, Yaklaşım Dergisi, Sayı:157, 2006

Tablo 14: Canlı Varlıklarda Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi



Kaynak: Ömer Faruk Demirkol, “Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Ankara, 2008, s.100

Yukarıdaki şekle göre canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinde gerçeğe uygun değerinin (GUD) güvenilir bir biçimde tespit edilip edilmediğine bakılır. Canlı varlığın aktif piyasası mevcut ise GUD güvenilir bir biçimde tespit edilebiliyor demektir ve canlı varlık aktif piyasa fiyatlarına göre kayıtlara alınır. Ancak aktif piyasası mevcut değilse canlı varlık tarihi maliyet değeri ile kayıtlara alınır. Canlı varlığın tarihi maliyet değeri, canlı varlığın maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları ve birikmiş amortismanlarının düşülmesi suretiyle bulunur.⁵³ Burada dikkat edilmesi gereken husus, canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde gerçeğe uygun değerinin güvenilir olmaması halinde tarihi maliyet ile değerlemek gerekecektir. Ayrıca gerçeğe uygun değer ilk tespit edilebilir hale geldiği bilanço döneminde gerçeğe uygun değer ile değerlemeye başlanır.⁵⁴

2.2.1. Aktif Bir Piyasanın Bulunmaması Halinde Gerçeğe Uygun Değer (GUD) Tespiti

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespitinde izlenecek yol, canlı varlıkların aktif bir piyasasının bulunup bulunmamasına göre farklılık göstermektedir. Standartta, aktif piyasa; piyasada ticareti yapılan malların homojen bir şekilde bulunduğu, söz konusu malların her zaman için bir alıcısı ve satıcısının bulunduğu ve malların fiyatlarının kamuoyu tarafından öğrenilebildiği piyasa olarak tanımlanmıştır. Standarda göre canlı varlıkların gerçeğe uygun değer hesaplanması süreci üç başlık altında incelenebilir.⁵⁵

Piyasa Fiyatı Yöntemi: Canlı varlıklara ilişkin aktif bir piyasanın bulunması halinde, söz konusu piyasada açıklanan fiyat, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde esas alınabilecek olan fiyattır. Canlı varlıklara ilişkin aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda ise, işletme, gerçeğe uygun değer tespitinde; en son piyasa işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı ve sektör emsal fiyatlarından birini kullanabilir.

⁵³ TMS.41: md. 30.

⁵⁴ TMS.41: md. 56.

⁵⁵ Osman Tuğay, “Türkiye Muhasebe Standardı 41’e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:5, Sayı:8, 2013, s.151

En Son Piyasa İşlem Fiyatı: Canlı varlıklara ilişkin aktif bir piyasasının bulunmaması halinde, işlem tarihi ile raporlama dönemi sonu arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla, en son piyasa işlem fiyatı gerçeğe uygun değerın tespitinde esas alınabilir.

Benzer Varlıkların Piyasa Fiyatı: Piyasa fiyatı oluşmayan canlı bir varlığın veya tarımsal ürünün yerine, piyasa fiyatı oluşan benzer bir varlığın emsal alınıp iki varlık arasındaki farklılıkların düzeltilmesinden sonra bulunan değer, gerçeğe uygun değer olarak dikkate alınabilir.

2.2.2. Canlı Varlığın Mevcut Durumunun Farklılık Arz Etmesi Halinde GUD Tespiti

Canlı varlığın mevcut durumu açısından gerçeğe uygun değerinin tespit edilememesi veya piyasa fiyatı olsa dahi o canlı varlığın gerçeğe uygun değerini yansıtmaması halinde, gerçeğe uygun değerın tespiti, ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değerlerinin kullanılması ile belirlenebilir.⁵⁶ Piyasada oluşan cari iskonto oranı olarak işletmenin sermaye maliyeti oranı veya sektördeki faiz oranları alınabilir.⁵⁷ Net nakit akışların bugünkü değerine indirgenerek gerçeğe uygun değerinin hesaplanması aşağıdaki gibidir.

- Nakit girişleri; Hasat sonucunda elde edilmesi beklenen gelirler,
- Nakit çıkışları; İlk madde ve malzeme, işçilik vb. giderler,
- Nakit çıkışı gerektirmeyen giderler; Amortismanlar gibi giderler.

Bu bilgilerden yararlanarak net hasılat akışları aşağıdaki gibi bir tablo halinde gösterilebilir.

Nakit Girişleri	+
Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler	+
Nakit Çıkışları	-
Net Nakit Akışları	=

⁵⁶ TMS.41: md. 20.

⁵⁷ Remzi Örtün, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS, Gazi Kitabevi, Ankara – 2007, s. 517.

Örnek: ABC İşletmesinin 2014 yılı faaliyetleri aşağıdaki gibidir.

NAKİT GİRİŞLERİ	150.000
Satışlardan sağlanan nakit girişleri	=100.000
*Royaltiden sağlanan nakit girişleri	= 20.000
Komisyonlardan sağlanan nakit girişleri	= 20.000
Diğer hasılatlarla ilgili sağlanan nakit girişleri	= 10.000
NAKİT ÇIKIŞI GEREKTİRMEYEN GİDERLER	30.000
Amortisman Giderleri	= 20.000
Reeskont Faiz Giderleri	= 5.000
Maliyet Gider Karşılığı	= 5.000
NAKİT ÇIKIŞLARI	(120.000)
Satışların Maliyeti	= 70.000
Pazarlama Satış Dağ. Gideri	= 20.000
Genel Yönetim Gideri	= 30.000
NET NAKİT AKIŞLARI	60.000

***Royalti;** Bir lisans veya ticari marka sahibinin sahip olduğu hakları bir başkasına devretmesi karşılığı aldığı bedeldir.

Her dönem veya her ara dönem için hesaplanacak süreye göre oluşan nakit akışları, iskonto oranı ile bugünkü değerlerine indirilirler. Böylelikle gerçeğe uygun değer beklenen nakit giriş ve çıkışlarına göre tespit edilmiş olur.⁵⁸ Yine de GUD tespit edilemiyorsa işletme politikalarına göre değerlendirme yapılır. Canlı varlıkların TMS 41'e göre değerlendirilmesi için, işletme tarafından varlığın kontrol edilebiliyor olması, işletmenin varlıktan ekonomik fayda sağlamanın muhtemel olması, varlığın gerçeğe uygun değerinin veya varlık maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi gerekmektedir.⁵⁹ Gerçeğe uygun değer yukarıda yapılan açıklamalara göre tespit edilmesinden sonra canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinde ve her bilanço

⁵⁸ Demirkol, s. 121.

⁵⁹ TMS 41: md. 10.

tarihinde gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle kaydedilir.⁶⁰

Canlı Varlıklar grubunun değerleme dönemindeki değer artışları brüt satışlar grubunda açılacak olan “606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI” hesabının alacağına karşılık “16 CANLI VARLIKLAR” grubundaki hesabın borcuna; değer azalışları olması halinde de “606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI” hesabının borcuna karşılık “16 CANLI VARLIKLAR” grubundaki hesabın alacağına kaydedilmesi doğru olacaktır.⁶¹

Örnek: Bademli Tarım İşletmesi büyükbaş hayvancılık yapmaktadır. Çiftliğinde dönem sonu itibariyle kayıtlı değeri 75.000 TL olan 15 adet danası bulunmaktadır. Danaların dönem sonu itibariyle gerçeğe uygun değerinin 90.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu danaların satılabilmesi gereken tahmini satış maliyeti ise 1.000 TL’dir.

Gerçeğe Uygun Değer : 90.000

Satış Maliyeti : (1.000)

Net Gerçeğe Uygun Değer : 89.000

Değer Artışı: 89.000- 75.000=14.000 TL

----- / -----
164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 14.000
-Danalar
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI 14.000
-Büyükbaş hayvan değer artışı
----- / -----

Örnek: Belenbaşı Tarım İşletmesi küçükbaş hayvancılık yapmaktadır. Çiftliğinde dönem sonu itibariyle kayıtlı değeri 350.000 TL olan 500 adet koyunu bulunmaktadır. Koyunların dönem sonu itibariyle gerçeğe uygun değerinin 340.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu koyunların satılabilmesi gereken tahmini satış maliyeti 5.000 TL’dir.

⁶⁰ TMS 41: md. 12.

⁶¹ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, (TMSU), s.200

Gerçeğe Uygun Değer : 340.000
Satış Maliyeti : (5.000)
Net Gerçeğe Uygun Değer : 335.000

Değer Artışı: 335.000- 350.000=15.000 TL

----- / -----	
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI	15.000
-Küçükbaş hayvan değer artışı	
165 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	15.000
-Koyunlar	
----- / -----	

2.3. CANLI VARLIKLAR GRUBUNDA YER ALAN HESAPLARIN İŞLEYİŞİ

Canlı varlıklar, elde tutulduğu sürede değişime uğrama özelliğine sahip olması ile diğer dönen varlıklardan ayrılır. Dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklar bir değişim kapasitesine sahiptir, değişimleri yönetilebilir ve ölçülebilir. Bu özellikler kısaca şöyle özetlenebilir.⁶²

a) Değişim kapasitesi: Canlı varlıklar (yaşayan hayvanlar ve bitkiler) biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahiptir. Örneğin; büyükbaş et hayvanının yavrusu olan erkek buzağının büyüyerek dana, tosuna dönüşmesi gibi.

b) Değişimin yönetilmesi: Yönetim, ilgili sürecin gerçekleşmesi için gereken koşulları değiştirerek söz konusu dönüşümü etkileyebilir. Örneğin; gübreleme, nem, sıcaklık, ışık gibi faktörleri değiştirerek bir bitkinin meyveye, sebzeye dönüşümü hızlandırılabilir (Seralarda olduğu gibi).

c) Değişimin ölçülmesi: Canlı varlıklarda büyüme, bozulma, üretim ve döllenme şeklinde oluşan biyolojik değişim canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişim yaratır. Biyolojik değişim sonucunda canlı varlığın kalitesinde (örneğin genetik özellikler, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği vb.) veya miktarında (örneğin soy, ağırlık, hacim, tomurcuk sayısı vb.) yaratılan değişiklikler rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülür ve izlenir.

⁶² TMS 41: md. 6.

2.3.1.Dönen Varlıklar Grubunda Yer Alan Hesaplar

Canlı varlıkların değişim kapasitesine sahip olması, değişimlerinin yönetilmesi ve ölçülebilir olması gibi özellikleri nedeniyle en çok 1 yıl içinde satılacak veya canlı olma niteliğini değiştirecek varlıklar “16 CANLI VARLIKLAR” grubundaki hesapta izlenir. Canlı varlıklardan hasadı yapılan ürünler (yumurta, et ürünleri, meyveler vb.) ile yaşam süreci sona eren diğer canlı varlıklar 16 grubundan “15 STOKLAR” grubundaki hesaplara aktarılır.⁶³

Dönen varlıklar 1 yıl içerisinde paraya çevrilmesi gereken varlıklar olması sebebiyle amortisman söz konusu olmayacaktır.

16 grubu hesapları aşağıdaki gibi bölümlenebilir.

- 160 TARLA BİTKİLERİ
- 161 BAHÇE BİTKİLERİ
- 162 CANLI KÜMES HAYVANLARI
- 163 CANLI SU HAYVANLARI
- 164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR
- 165 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR
- 166 DİĞER CANLI VARLIKLAR
- 167 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)

2.3.1.1. Tarla Bitkileri

Tarla bitkileri; buğday, arpa, mercimek, çeltik, yulaf, vb. tek yıllık bitkilerden oluşmaktadır.⁶⁴ Bu yüzden tarla bitkileri dönen varlıklar grubunda yer almaktadır. Tarla bitkilerinin yetiştirme süreleri türüne göre bir yıllık periyod içerisinde değişiklik gösterebilmektedir.

Tarla bitkilerini tek düzen hesap planı içerisinde aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.

⁶³ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, (TMSU), s.197

⁶⁴ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, (TMSU), s.200

160 TARLA BİTKİLERİ

160.01 Tarla Bitkileri

160.01.001 Baklagiller

160.01.002 Endüstriyel Bitkiler

160.01.003 Tahıllar

160.01.004 Yağlı Tohumlar

160.01.005 Yem Bitkileri

160.01.006 Yumrulu Bitkiler

Tarla bitkileri için tohum, gübre, ilaç ve benzeri harcamalar yapıldığında yukarıdaki bitki türleri için açılan hesaplara borç kaydedilir. Tarla bitkilerinin kısmen ya da tamamen yetişmiş olarak satın alınmasında ödenen tutarlar da bu hesabın borcuna yazılır. Hasat zamanında ürün maliyetlerinin stoklara aktarılmasında ise hesabın alacak tarafına kaydedilir.

Tarla bitkileri ile ilgili aşağıdaki örnekler verilebilir;

1- (ABC) Tarım işletmesi buğday ziraatı yaptığı arazisinde ekim yapmak üzere 1,10-TL/kg fiyattan 10 ton tohumluk buğdayı Şubat 2013'te kredili olarak satın almıştır.

2- Satın alınan tohumluk buğdayın tamamı Mart 2013'te ekilmiştir.

3- Tarlaya yapılan ekim için 2 işçiye asgari ücret ödenmiştir.

4- Tarlaya ekim yapabilmek için traktörlerde kullanılmak üzere akaryakıt istasyonundan 1.000 TL + KDV peşin bedelle motorin alınmıştır.

5- Ekimi yapılan tohumluk buğdayın üretim maliyetleri tarla bitkileri hesabına aktarılmıştır.

6- Nisan/2014 döneminde gübreleme, ilaçlama yapılmış olup, gider hesapları aşağıdaki gibidir.

710 DİREKT İLK MADDE MALZ. GİD.	2.000,00
720 DİREKT İŞÇİLİK GİD	1.000,00
730 GENEL ÜRETİM GİD.	3.323,86

7- Haziran/2014 döneminde 60 ton buğday hasat edilmiş olup buğdayın kayıtlı değeri 20.604 TL'dir. 10 Haziran'da TMO tarafından 2014 yılı buğday alım fiyatı 0,665-TL/kg olarak açıklanmıştır. Buğday tarlasının gerçeğe uygun değeri 60

ton rekolte tahminiyle $(60.000 \times 0,665) = 39.900$ -TL tespit edilmiştir. Buğdayın satılabilmesi için katlanılması gereken tahmini satış maliyeti ise 4.000-TL'dir.

8- Temmuz/2014'te buğday hasadının yapılması amacıyla biçerdöver sahibiyle anlaşılmış olup, hasat işlemi için 2.000 TL + KDV ödenmiştir.

9- 30 Haziran'da yapılan hasat sonrası 55 ton buğday 15 ton saman elde edilmiştir. TMO'nun 2014 yılı alım fiyatı olarak açıklamış olduğu 0,665-TL/kg fiyat üzerinden stoklara alınmıştır. Samanlar 20 kg paketlerde preslenmiş olup toplam 750 adet paket, adedi 1 TL'den piyasa değeri ile stoklara alınmıştır.

10- Stoklara alınan buğdayın 50 tonu 0,750-TL/kg fiyattan peşin olarak tüccar (A) ya satılmıştır. Kalan 5 ton ise bir sonraki sene için tohumluk olarak ayrılmıştır.

11- Kalan 5 ton ise bir sonraki sene için tohumluk olarak ayrılmıştır.

12- Hasatta yan ürün olarak elde edilen 750 adet 15 ton saman adedi 3 TL +KDV'den peşin bedelle satılmıştır.

13- Yansıtma kaydı yapılmıştır.

14- Değerleme Farklarının Dönem Karı/Zararı Hesabına aktarılmıştır.

1-Tohum satın alınması;

----- Şubat/2013 -----	
150 İLK MADDE MALZEME STOKLARI	11.000
-Tohum	
191 İNDİRİLECEK KDV	1.100
320 SATICILAR	12.100
----- / -----	

2- Satın alınan buğdayın tamamının ekilmesi;

----- Mart/2013 -----	
710 DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERİ	11.000
150 İLK MADDE MALZEME STOKLARI	11.000
-Tohum	
----- / -----	

3- Tarlaya yapılan ekim için 2 işçiye asgari ücret ödemesinin kaydı;

01.01.2013 -30.06.2013 tarihleri arası asgari ücret tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 15: 01.01.2013-30.06.2013 Asgari Ücret Tablosu (1)

01.01.2013 - 30.06.2013	16 Yaşından Büyükler
Brüt Ücret	978,60 TL
SSK Primi İşçi Hissesi	137,00 TL
İşsizlik Sigortası Primi İşçi Hissesi	9,79 TL
Gelir Vergisi Matrahı	831,81 TL
Gelir Vergisi	124,77 TL
Damga Vergisi *	7,43 TL
Kesintiler Toplamı	278,99 TL
Net Ücret	699,61 TL
Asgari Geçim İndirimi (+)	73,40 TL
Net Ele Geçen Ücret	773,01 TL

Kaynak: <http://www.muhasibedersleri.com/pratik-bilgiler/2013-asgari-ucet.html>,
(01.09.2013)

İlgili döneme ilişkin işveren payları da aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 16: 01.01.2013-30.06.2013 Asgari Ücret Tablosu(2)

01.01.2013 - 30.06.2013	
16 Yaşından Büyükler Asgari Ücret	978,60 TL
SSK PRİMİ % 14.5 (İşveren Payı) *	141,90 TL
İŞVEREN İŞSİZLİK SİGORTA FONU % 2	19,57 TL

Kaynak:<http://www.muhasibedersleri.com/pratik-bilgiler/2013-asgari-ucet.html>,
(01.09.2013)

----- Nisan/2013 -----	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	1.957,20
- Normal Ücret	
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	322,94
-SSK Primi İşveren Payı (141,90*2)	
-İşsizlik Sig. İşveren Payı (19,57*2)	
360 ÖD.VERGİ VE FONLAR	264,40
-Gelir Vergisi(124,77*2)	
-Damga Vergisi(7,43*2)	
361 ÖD.SOSYAL GÜVENLİK KES.	616,52
-SSK Primi İşveren Payı (141,90*2)	
-İşsizlik Sig. İşveren Payı (19,57*2)	
-SSK Primi İşçi Payı (137*2)	
-İşsizlik Sig. İşçi Payı (9,79*2)	
335 PERSONELE BORÇLAR	1.399,22
----- / -----	

4- Traktörde kullanmak üzere motorin alınması;

----- Ekim/2013 -----	
710 DİREKT İLK MADDE MALZ. GİD.	1.000
- Motorin	
191 İNDİRİLECEK KDV	180
100 KASA	1.180
----- / -----	

5- Buğday üretim maliyetlerinin tarla bitkileri hesabına aktarılması;

----- Ekim/2013 -----	
160 TARLA BİTKİLERİ	14.280,14
....Dönümlük Buğday Tarlası	
711 DİREKT İLK MADDE MALZ. GİD. YANS.	12.000,00
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSITMA	1.957,20
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA	322,94
----- / -----	

6- Kullanılan üretim maliyetlerin tarla bitkileri hesabına aktarılması;

----- Nisan/2014 -----	
160 TARLA BİTKİLERİ	6.323,86
....Dönümlük Buğday Tarlası	
711 DİREKT İLK MADDE MALZ. GİD. YANS.	2.000,00
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA	1.000,00
731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA	3.323,86
----- / -----	

7-Değer artışının hesaplanması;

Gerçeğe Uygun Değer	39.900
Satış Maliyeti	(4.000)
Net Gerçeğe Uygun Değer	35.900
Kayıtlı Değer	(20.604)
Değer Artışı	15.296

----- Haziran/2014 -----	
160 TARLA BİTKİLERİ	15.296
....Dönümlük Buğday Tarlası	
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI	15.296
----- / -----	

8- Hasat işlemi için ödenen bedelin kaydı;

----- Temmuz/2014 -----		
710 DİREKT İLK MADDE MALZ. GİD.	2.000	
- <i>Biçerdöver Hasadı</i>		
191 İNDİRİLECEK KDV	360	
100 KASA		2.360
----- / -----		
160 TARLA BİTKİLERİ	2.000	
.... <i>Dönümlük Buğday Tarlası</i>		
711 DİREKT İLK MADDE MALZ. GİD. YANS.		2.000
----- / -----		

9- Yapılan hasat sonunda 55 ton buğday ile 15 ton samanın stoklara alınması ve değerleme farkının kaydı;

----- 30/06/2014 -----		
152 MAMUL STOKLARI	36.575	
(154 TARIMSAL ÜRÜN STOKLARI) - 55 Ton Buğday*0,665		
157 DİĞER STOKLAR	750	
-15 Ton Saman (750 adet*1 TL)		
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI	575	
160 TARLA BİTKİLERİ		37.900
----- / -----		

10- Stoklara alınan 50 ton buğdayın satılması kaydı;

----- / -----		
102 BANKALAR	40.500	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		37.500
-0,750*50 ton buğday		
391 HESAPLANAN KDV		3.000
----- / -----		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	33.250	
152 MAMUL STOKLARI		33.250
-0,665*50 ton buğday		
----- / -----		

11- Bir sonraki sene için tohumluk olarak ayrılan buğdayın kaydı;

----- / -----		
150 İLK MADDE MALZEME STOKLARI	3.325	
152 MAMUL STOKLARI		3.325
-0,665*5 ton buğday		
----- / -----		

12-Satış ve maliyet kaydı;

----- / -----		
100 KASA	2.430	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		2.250
-750 adet*3 TL		
391 HESAPLANAN KDV		180
----- / -----		
623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ	750	
157 DİĞER STOKLAR		750
750 adet 15 ton samanın satış maliyeti		
----- / -----		

Not: Üretimde elde edilen yan mamuller(saman) 157 Diğer Stoklar hesabında takip edilmekte olup, satılması halinde 623 Diğer Satışların Maliyeti hesabına aktarılır.

13- Yansıtma Kaydı;

----- / -----		
711 DİREKT İLK MADDE MALZ. GİD. YANS.	16.000,00	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA	2.957,20	
731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA	3.646,80	
710 DİREKT İLK MADDE MALZ. GİD.		16.000,00
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ		2.957,20
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ		3.646,80
----- / -----		

14- Değerleme Farklarının Dönem Karı veya Zararı Hesabına Aktarılması;

----- / -----		
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI	15.296	
-Değer Artışları		
606 CANLI VARLIK DEĞ. FARKLARI		575
-Değer Azalışları		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		14.721
----- / -----		

2.3.1.2. Bahçe Bitkileri

Bahçe bitkileri, sebzeler, meyveler ve süs bitkilerinden oluşmaktadır. Bahçe bitkileri tek yıllık bitkiler olup dönen varlıklar grubunda kayıtlara alınmaktadır. Ancak bazı bahçe bitkileri çok yıllık olabileceği için (Örneğin; enginar bitkisi 5-7 yıl boyunca hasadı yapıldığından çok yıllık bitki grubuna girer) yaşam süreçleri dikkate alınarak kayıtlara alınması gerekir. Bazı bahçe bitkilerinin ekimi ve hasadı

farklı takvim yılları içersinde olabilir. Örneğin, buğday ekimi için Eylül- Ekim aylarında toprağının sürülmesi-hazırlanması, Ekim-Kasım aylarında ekiminin yapılması ve bir sonraki takvim yılının Haziran-Temmuz aylarında hasadının yapılmasıyla buğday çok yıllıkli bitki değil tek yıllıkli bitkiler grubunda yer alır. Bahçe bitkilerini tek düzen hesap planı içersinde aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.

Bahçe bitkilerini tek düzen hesap planı içersinde aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.

161 BAHÇE BİTKİLERİ

161.01 Sebzeler

161.01.001 Yaprığı Yenen Sebzeler

161.01.002 Meyvesi Yenen Sebzeler

161.01.003 Baklagil Sebzeler

161.01.004 Soğansı, Yumru ve Kök Sebzeler

161.01.005 Diğer Sebzeler

161.02 Meyveler

161.03 Süs Bitkileri

161.03.001 Süs Bitkileri

Not: Çok yıllıkli salon ve süs bitkilerinin duran varlıklar grubunda izlenmesi gerekir.

Bahçe bitkileri için fide, tohum, gübre, ilaç ve benzeri harcamalar yapıldığında yukarıdaki bitki türleri için açılan hesaplara borç kaydedilir. Hasat zamanında ürün maliyetlerinin stoklara aktarılmasında ise hesabın alacak tarafına kaydedilir.

Bahçe bitkileri ile ilgili yevmiye kayıt örnekleri;

- 1- Kredili olarak 20.000+KDV bedelli domates fidesi alınmıştır.
- 2- Satın alınan domates fidesinin tamamı tarlaya dikilmiştir.
- 3- Tarlaya yapılan ekim esnasında çalışan 2 işçiye asgari ücret ödenmiştir.
- 4- Ekim esnasında traktörde 500 TL'lik motorin kullanılmıştır.
- 5- Dikimi yapılan domates fidesinin üretim maliyetlerinin bahçe bitkileri hesabına yansıtılmıştır.

- 6- Kayıtlı değeri 22.604 TL olan domates tarlasının gerçeğe uygun değeri 40.000 TL'dir. Domateslerin satılması için tahmini satış maliyeti ise 1.500-TL'dir.
- 7- Domateslerin olgunlaşması ve hasadı için 2.000 TL masraf yapılmıştır.
- 8- Yapılan hasat sonrası toplanan 96.000-kg domates 0,50-TL/kg fiyat üzerinden stoklara alınmıştır.
- 9- Yansıtma hesapları kapatılmıştır.
- 10- Değerleme Farkları Dönem Karı/Zararı hesabına aktarılmıştır.

1-Kredili olarak alınan domates fidesinin kaydı;

----- / -----		
150 İLK MADDE MALZEME STOKLARI	20.000	
—Domates Fidesi		
191 İNDİRİLECEK KDV	1.600	
320 SATICILAR		21.600
----- / -----		

2- Satın alınan domates fidesinin tamamının tarlaya dikilmesinin kaydı;

----- / -----		
710 DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERİ	20.000	
150 İLK MADDE MALZEME STOKLARI		20.000
—Domates Fidesi		
----- / -----		

3- Tarlaya yapılan ekim esnasında çalışan işçilere ödenen ücret tahakkuku;

----- / -----		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ- Normal Ücret	1.957	
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ-Endirekt İşçilik Gideri	147	
360 ÖD. VERGİ VE FONLAR		264
361 ÖD. SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİSİ		294
335 PERSONELE BORÇLAR		1.546
----- / -----		

4- Ekim esnasında traktörde kullanılan motorin bedeli kaydı;

----- / -----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	500	
-Endirekt İlk Madde Malzeme		
150 İLK MADDE MALZEME STOKLARI -Motorin		500
----- / -----		

5- Dikimi yapılan domates fidesinin üretim maliyetlerinin bahçe bitkileri hesabına yansıtılması

----- / -----	
161 BAHÇE BİTKİLERİ	22.604
.... <i>Dönümlük Domates Tarlası</i>	
711 DİREKT İLK MADDE MALZEME GİD.YANS.	20.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA	1.957
731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA	647
----- / -----	

6- Kayıtlı değeri 22.604 TL, gerçeğe uygun değeri 40.000 TL domates tarlasında, domateslerin satılması için tahmini satış maliyeti 1.500-TL olup değer artışı aşağıdaki gibidir.

Gerçeğe Uygun Değer	40.000 TL
Satış Maliyeti	(1.500) TL
Net Gerçeğe Uygun Değer	38.500 TL
Değer Artışı :38.500 – 22.604=	15.896 TL

----- / -----	
161 BAHÇE BİTKİLERİ	15.896
.... <i>Dönümlük Domates Tarlası</i>	
606 CANLI VARLIK DEĞ. FARKLARI	15.896
----- / -----	

7- Domateslerin olgunlaşması ve hasadı için 2.000 TL masraf yapılması halinde;

----- / -----	
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	2.000
<i>Dışarıdan sağlanan fayda hizmetler-Hasat gideri</i>	
100 KASA	2.000
----- / -----	
161 BAHÇE BİTKİLERİ	2.000
.... <i>Dönümlük Domates Tarlası</i>	
731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA HS.	2.000
----- / -----	

8- Yapılan hasat sonrası toplanan 96.000-kg domates 0,50-TL/kg fiyat üzerinden stoklara alınması kaydı;

----- / -----	
152 MAMUL STOKLARI / 154 TARIMSAL ÜRÜN ST.	48.000
<i>Sofralık Tipi Domates</i>	
161 BAHÇE BİTKİLERİ	42.000
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI	6.000
----- / -----	

9- Yansıtma hesaplarının kapatılmasının kaydı;

----- / -----	
711 DİREKT İLK MADDE MALZEME GİD. YANS.	20.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA	1.957
731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA	2.647
710 DİREKT İLK MADDE MALZ. GİDERİ	20.000
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	1.957
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	2.647
----- / -----	

11- Değerleme Farklarının Dönem Karı veya Zararı Hesabına Aktarılması;

----- / -----	
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI	21.896
<i>-Değer Artışları</i>	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	21.896
----- / -----	

2.3.1.3. Canlı Kümes Hayvanları

Canlı kümes hayvanlarını yumurta ve et tavukları, hindi, kaz, ördek, bildircin, deve kuşu vb. olarak sınıflandırabiliriz. Canlı kümes hayvanlarının tek yıllık veya çok yıllık ayırımında amaç önemlidir. Eğer amaç canlı kümes hayvanını aynı yıl içinde yetiştirip satmak ise tek yıllık canlı varlıklar grubunda, amaç canlı kümes hayvanından bir yıldan fazla yararlanmak ise çok yıllık canlı varlıklar grubunda incelemek gerekecektir.⁶⁵

Canlı kümes hayvanlarını tek düzen hesap planı içerisinde aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.

⁶⁵ Nalan Akdoğan, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Gazi Kitapevi Yayınları, Ankara-1998, s. 750-761.

162.01 Canlı Kümes Hayvanları

162.01.001 Yumurta Tavukları

162.01.002 Et Tavukları

162.01.003 Hindi

162.01.004 Kaz

162.01.005  rdek

162.01.006 Bildircin

162.01.007 Deve Kuşu

Eti ve yumurtası için tavuk, kaz, ördek ve hindi yetiştiriciliğinin yapıldığı kümes hayvancılığı, yerel ekonomi ve ülke ekonomisi açısından önemli bir gelir kalemi konumundadır. 2014 yılı verilerine göre ülkemizde toplam 298.029.734 adet kümes hayvanı bulunmaktadır. Bu hayvanların çok büyük bir bölümü yumurta ve et tavuklarından oluşmakta olup yetiştiriciliği yapılan kümes hayvanının Türkiye genelindeki payı %0,8'dir. Ülkemizde türlere göre yetiştirilen kümes hayvanı sayılarına bakıldığında ilk sırada bulunan iller; et tavuğu yetiştiriciliğinde Bolu, hindi yetiştiriciliğinde Manisa, kaz yetiştiriciliğinde Kars,  rdek yetiştiriciliğinde Balıkesir, yumurta tavuğu yetiştiriciliğinde Afyon'dur. 2014 yılındaki kümes hayvanı sayısı 2010 yılına göre 2 katından fazla artmıştır.⁶⁶

Kümes hayvancılığı özellikle son yıllarda sahada önemli bir ekonomik faaliyet haline gelmektedir. Bu durumun temel nedeni olarak, devletin hayvancılığa verdiği destek ve çalışma sahasının hem büyük şehirlere yakınlığı hem de kümes hayvancılığı yapılacak çiftlikler için uygun arazinin varlığı görülmektedir.⁶⁷

Canlı Varlıklardan Kümes Hayvanlarına ilişkin  rnek⁶⁸;

Kasaplık Piliçler (Et Tavuğu) —————>Dönen Varlıklar

Not: Kasaplık piliçler 6–8 haftada 1,8–2,0 kg.a yakın canlı ağırlığa ulaşmaktadır ve satışı aynı yıl yapılmaktadır.

Yumurta Tavukları —————>Duran Varlıklar

⁶⁶ http://www.haber18.com/haber_cankiri_18.asp?haberID=1107, (15.01.2015)

⁶⁷ Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 15, Sayı 28-1, Aralık 2012

⁶⁸ M. şenel (Ed.), Zooteکni,  mran şahan, "Tavuk Yetiştiriciliği", Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir–1995, s. 238–240.

Not: Yumurta tavukları yıllık ortalama 240 yumurta üretir ve yumurtlama dönemleri yaklaşık 78 hafta kadardır.

Et tavukları 40 ile 60 gün arasında kesime hazır olur. Yumurta tavukları ise 4,5–5 ayda yumurta üretmeye başlarlar ve yumurta üretimine başladıktan itibaren bir yıl boyunca yumurta üretirler. Bazı farklılıklar olmakla birlikte ticari sürülerde yumurtlama dönemi 12–14 ay olarak kabul edilmektedir. Bu dönem sonunda işletmeler ya ellerindeki sürüleri elden çıkartmakta ya da mevcut sürülerini zorlamalı tüy dökümüne sokarak ikinci verim dönemi için elde tutmaktadırlar. Zorlamalı tüy dökümü, tavukların çeşitli yöntemlerle hızla tüy dökerek yeni tüylerini geliştirmelerini ve yeniden yumurtlamaya başlamalarını sağlamaktadır. Bu programla tavukların 6–8 hafta içerisinde tüylerini değiştirerek yeniden verime geçmeleri sağlanabilir. Toplamda 18 ay boyunca yumurta üretimi gerçekleştirilebilir. Piyasada yumurta fiyatlarının düşük olması, büyük yumurtaların küçüklere oranla fiyat farkıyla satılmaları, elde yeterli işletme sermayesi olmayışı ve büyütme masraflarının yüksek olması gibi ekonomik koşullar nedeniyle aynı sürü ikinci yılda da elde tutulabilir. Yumurta üretim masraflarının yaklaşık %20'sini yumurta tavuğunun amortisman gideri teşkil etmekte ve zorlamalı tüy dökümü yoluyla yumurtlama dönemi uzatıldığında yumurta başına tavukların amortisman masrafı da düşürülmektedir⁶⁹.

Canlı kümes hayvanları ile ilgili yevmiye kayıt örnekleri;

1- İşletme et tavukçuluğu üretiminde faaliyet göstermektedir. Yeni üretim dönemi için tanesi 1,00 TL/adetten 15.000 adet yavru civcivi 60 gün vadeli olarak satın almıştır.

2- İlgili maliyet hesaplama döneminde 50'şer kilogramlık 100 çuval yumurta yemi 45 TL/çuval + KDV ödenerek satın alınmıştır.

3- Satın alınan 15.000 adet yavru civciv kümeslere yerleştirilmiştir.

4- Kümeste çalışan 2 işçiye asgari ücret ödenmiştir.

5- Kümesin ısıtılmasında 3.000 TL+ KDV LPG kullanılmıştır.

6- Kümesin kullanılan elektrik bedeli 1.000 TL+KDV peşin ödenmiştir.

7- Ay içinde veteriner ve ilaç gideri olarak 2.500 TL+ KDV peşin ödenmiştir.

⁶⁹ <http://ercivet.erciyes.edu.tr/arsiv/2006-2/7-yumurta-tavuklar%C4%B1nda-zorlamali-tuy-dokum.pdf>, (17.09.2013)

8- Kümesin tamamına 500 TL sigorta gideri yapılmıştır.

9- Üretim maliyetlerinin canlı kümes hayvanları hesabına yansıtılmıştır.

10- 24.104 TL'ye kayıtlı olan 15.000 adet civcivin gerçeğe uygun değeri 30.000 TL olarak tespit edilmiştir. Söz konusu civcivlerin satılabilmesi için gereken tahmini satış maliyeti ise 1.000 TL' dir.

11- 50 gün içerisinde kesime hazır hale gelmiş olan 15.000 adet et tavuklarının 1.500 adedi telef olmuştur.

12- Fire düşüldükten sonra geriye kalan 13.500 kg et tavukları kilogramı 2,50 TL'den gerçeğe uygun değeri üzerinden stoklara alınmıştır.

13- Stokta bulunan 13.500 kg et tavuklarını bir zincir mağazaya kilosu 4 TL'den vadeli olarak satılmıştır.

14- Yansıtma hesaplarının kapatılmıştır.

15- Değerleme farkları Dönem Karı/Zararı hesabına aktarılmıştır.

1- Yavru civciv alım kaydı;

----- / -----		
150 �LK MADDE MALZEME STOKLARI	15.000	
-15.000 adet Civciv		
191 �ND�R�LECEK KDV	150	
320 SATICILAR		15.150
----- / -----		

2- Satın alınan 100 çuval yumurta yeminin kaydı;

----- / -----		
150 �LK MADDE MALZEME STOKLARI	4.500	
—Yem		
191 �ND�R�LECEK KDV	360	
320 SATICILAR		4.860
----- / -----		

3- Satın alınan civcivlerin kümeslere yerleştirilmesi kaydı;

----- / -----		
710 D�REKT �LK MADDE MALZEME G�D.	15.000	
150 �LK MADDE MALZEME STOKLARI	15.000	
—Civciv		
----- / -----		

4- Kümeste çalışan 2 işçiye ödenen asgari ücretin tahakkuku;

----- / -----		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ- <i>Normal Ücret</i>	1.957	
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ- <i>Endirekt İşçilik Gideri</i>	147	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		264
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİSİ		294
335 PERSONELE BORÇLAR		1.546
----- / -----		

5- Kümesin ısıtılmasında kullanılan LPG kaydı;

----- / -----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	3.000	
<i>Endirekt İlk Madde Malzeme</i>		
191 İNDİRİLECEK KDV	540	
150 İLK MADDE MALZ.STOKLARI -LPG		3.540
----- / -----		

6- Kümeste kullanılan elektrik bedelinin kaydı;

----- / -----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	1.000	
<i>Dışarıdan Sağlanan Fayda-Hizmet</i>		
191 İNDİRİLECEK KDV	180	
100 KASA		1.180
----- / -----		

7- Ay içinde ödenen veteriner ve ilaç gideri kaydı;

----- / -----		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	2.500	
<i>-Veteriner, ilaç gideri</i>		
191 İNDİRİLECEK KDV	200	
100 KASA		2.700
----- / -----		

8- Sigorta giderinin kaydı;

----- / -----		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	500	
<i>-Sigorta gideri</i>		
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		500
----- / -----		

9- Üretim maliyetlerinin canlı kümes hayvanları hesabına yansıtılması

----- / -----		
162 CANLI KÜMES HAYVANLARI	24.104	
-15.000 adet civciv		
711 DİREKT İLK MADDE MALZ.YANS.	18.000	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD.YANSITMA	1.957	
731 GENEL ÜRETİM GİD.YANSITMA	4.147	
----- / -----		

10- 24.104 TL'ye kayıtlı olan 15.000 adet civcivin gerçeğe uygun değeri 30.000 TL olarak tespit edilmiştir. Söz konusu civcivlerin satılabilmesi için gereken tahmini satış maliyeti ise 1.000 TL' dir.

Daha önce açıklandığı üzere gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazar ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Gerçeğe Uygun Değer	30.000 TL	
Satış Maliyetleri	(1.000 TL)	
Net Gerçeğe Uygun Değer	29.000 TL	
Değer Artışı (29.000 -24.104)	4.896 TL	

----- / -----		
162 CANLI KÜMES HAYVANLARI	4.896	
-15.000 adet civciv		
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI	4.896	
----- / -----		

11- 50 gün içerisinde kesime hazır hale gelmiş olan 15.000 adet et tavuklarının 1.500 adedi telef olmuştur. Civcivlerdeki yasal fire oranı %5 olmasına rağmen tavukların telef olması olağandışı bir işlem olması sebebiyle takdir komisyonu raporuyla kayıtlara alınması gerekmektedir. Telef olan tavuklar için vergi dairesine başvurularak takdir komisyonundan değerlendirme talebinde bulunulmuş. Değerleme sonucunda telef olan tavukların değerinin 2.000 TL olduğu komisyon raporunda belirtilmiştir.

Not: Defter kayıtlarına intikal ettirilen yavruların ölümü halinde ise genel uygulama, imhaların takdir komisyonu nezaretinde yapılmasıdır. Ancak son kullanma tarihi geçmiş veya bozuk olan ilaç, tıbbi malzeme, gıda, atık, vb. emtia ile demirbaş niteliğinde olup ölmüş olan hayvanların insan sağlığına zararlı olabileceği ve acilen imha edilmesi mecburiyeti bulunan bu iktisadi kıymetlerin emsal bedellerinin takdir komisyonlarınca muayyen bir zamanda takdirinin mümkün olamayacağı hususları göz önüne alınarak, takdir komisyonuna başvurulmaksızın ilgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde tutanakla tespit edilmek suretiyle imha edilebilmesi Başkanlığımızca benimsenmiştir.

Bu çerçevede imha edilecek emtianın niteliğine göre, ilgili mevzuat gereği görevli olan bakanlıkların veya yetkili kurumun görevlileri ve bu emtiayı imha etmeye yetkili müessese ile mükellefin temsilcilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde imha işleminin yapılması ve bu durumun komisyon tarafından tutanakla tespit edilmesi gerekmektedir.⁷⁰

----- / -----		
620 SATILAN MALIN MALİYETİ	2.000	
-1500 adet telef olan tavuk maliyeti		
162 CANLI KÜMES HAYVANLARI	2.000	
----- / -----		

12- Fire düştükten sonra geriye kalan 13.500 kg et tavukları kilogramı 2,50 TL'den gerçeğe uygun değeri üzerinden stoklara alınması;

$$13.500 \text{ kg} \times 2,50 = 33.750 \text{ TL}$$

----- / -----		
152 MAMUL STOKLARI(154 TARIMSAL ÜRÜN STOKLARI)	33.750	
162 CANLI KÜMES HAYVANLARI		29.000
606 CANLI VARLIK DEĞ. FARKLARI		4.750
----- / -----		

⁷⁰ Yetiştirilen küçükbaş canlı hayvanların yavrularının muhasebeleştirilmesi, Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, 11.04.2014 tarihli 11395140-105[277-2012/VUK-1- . . .]-879 sayılı özelge

Not: 154 hesap tekdüzende boş olarak yer alan ana hesaplardan biridir. Eğer işletmede mamul stokları ile tarımsal ürün stokları ayrı takip edilmek isteniyorsa tekdüzende 154 hesap açılıp kullanılabilir.

13- Stokta bulunan et tavuklarının satılması;

----- / -----	
120 ALICILAR	58.320
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	54.000
391 HESAPLANAN KDV %8	4.320
----- / -----	
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	33.750
152 MAMUL STOKLARI	33.750
----- / -----	

14- Yansıtma hesaplarının kapatılması;

----- / -----	
711 DİREKT İLK MADDE MALZ.YANS.	15.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD.YANSITMA	1.957
731 GENEL ÜRETİM GİD.YANSITMA	7.147
710 DİREKT İLK MADDE MLZ.	15.000
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	1.957
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	7.147
----- / -----	

15- Değerleme Farklarının Dönem Karı veya Zararı Hesabına Aktarılması;

----- / -----	
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI	9.646
-Değer Artışları	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	9.646
----- / -----	

2.3.1.4. Canlı Su Hayvanları

Tatlı ve tuzlu sularda, gölet ve havuzlarda, balık ve diğer deniz hayvanlarının yetiştiriciliğini kapsayan hayvancılık dalıdır. Canlı su hayvanlarında denizden veya tatlı sudan yapılan avcılık TMS 41 kapsamı dışındadır. Çünkü avcılık faaliyetinde değişim yönetilememektedir. Oysa TMS 41'e göre canlı varlıkların biyolojik değişiminin yönetilebilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, tarımsal faaliyet kapsamına canlı su hayvanlarının biyolojik değişimlerinin yönetildiği, kültür su hayvanları

üretimi girmektedir. Canlı su hayvanlarının dönen varlıklarda mı yoksa duran varlıklarda mı değerlendirileceği konusu canlı su hayvanlarının yetiştirme süresine bağlıdır. Yetiştirme süreleri bir yılın altında olanlar dönen varlıklarda takip edilir. Ayrıca bir yıldan daha uzun sürede hasat edilecek olan canlı su ürünlerinin kısmi üretimini gerçekleştiren işletmelerde (sadece yavru balık üretimi yapan işletme) üretilen mamuller dönen varlıklarda takip edilirler. Bir yıldan uzun süreli elde tutulan ve bu sürenin sonuna kadar beklenip hasat edilen canlı su hayvanları duran varlıklar grubunda takip edilir.

Canlı su hayvanlarını tek düzen hesap planı içerisinde aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.

163 CANLI SU HAYVANLARI

163.01 Canlı Su Hayvanları

163.01.001 Balıklar

163.01.002 Kabuklular

163.01.003 Çift Kabuklu Yumuşakçalar

163.01.004 Kafadan Bacaklılar

163.01.005 Karından Bacaklılar

163.01.006 Gömlekliler

163.01.007 Derisi Dikenliler

Balık üretim işletmelerinde üretimi yapılan yavru balıklar tek yıllık canlı varlık niteliğinde olması sebebiyle, dönen varlık grubunda açılan “163 CANLI SU HAYVANLARI” hesabında izlenebilir. Balık üretimi için ihtiyaç duyulan yumurtaların alındığı anaç balıklar ise çok yıllık canlı varlık niteliğinde olmasından dolayı, duran varlık grubunda açılan “213 CANLI SU HAYVANLARI” hesabında izlenebilir.”⁷¹

⁷¹ Gökgöz, s.136

Canlı su hayvanları ile ilgili yevmiye kayıt örnekleri;

1- Alabanda Balık Çiftliğine 15 yıl faydalı ömrü olan 500 kg. ağırlığında 20.000 TL+KDV bedelle banka havalesi ile yavru balıkları yetiştirmek amacıyla bir canlı balık üretim tesisi oluşturmak için kafes ve ağ birlikte satın alınmıştır.

2- İşletmeye 200.000 adet yavru balık tanesi 0,50 kuruş+ %8 KDV bedelle banka havalesi ile satın alınmıştır.

3- İşletmeye alınan 200.000 adet yavru balığın işletmeye taşınması için 5.000 TL+KDV nakliye bedeli peşin ödenmiştir.

4- İşletmeye alınan 200.000 adet yavru balığın yetiştirilmesi için 200.000 kg. yem kilogramı 1,50 TL+KDV bedelle mevduat hesabından ödenerek alınmıştır.

5- İşletmedeki balıklarımıza 10.000 TL+ KDV bedelle vitamin, balıkların hastalıklara karşı korunmak için 10.000 TL+ KDV bedelle ilaçlama ve aşı maliyetleri banka havalesi ile satın alınmıştır.

6- İşletmedeki balıklarımızın korunduğu kafese 5.000,00 TL+ KDV bedelle bakım-onarım hizmeti peşin bedelle alınmıştır.

7- İşletmeye alınan yavru balıklar ve balık yemleri üretime gönderilmiştir.

8- Balıkların bakımı, beslenmesi ve güvenliği için 25.000 TL direkt işçilik, 20.000 TL endirekt işçilik yapılmıştır.

9- Üretim maliyetleri canlı varlıklar hesabına alınmıştır.

10- Satışa hazır balıkların gerçeğe uygun değeri hesaplanmıştır.

11- Canlı su hayvanları satışa hazır hale gelmiştir.

12- 180.000 adet canlı balık tanesi KDV dahil 6 TL'den 60 gün vadeli olarak satılmıştır.

1- Kafes ve ağ alım kaydı;

----- / -----	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	20.000
253.01Kafes ve Ağlar	
191 İND. KDV	3.600
102 BANKALAR	23.600
----- / -----	

2- İşletmeye 200.000 adet yavru balık alınması kaydı;

----- / -----		
163.01.001 BALIKLAR	100.000	
<i>Yavru Balıklar</i>		
191 İND. KDV	8.000	
102 BANKALAR		108.000
----- / -----		

3- İşletmeye alınan yavru balıkların nakliye bedelinin ödenmesi kaydı;

----- / -----		
163.01.001 BALIKLAR	5.000	
<i>Yavru Balıklar</i>		
191 İND. KDV	900	
100 KASA		5.900
----- / -----		

Not: Yavru balıkların taşınması için yapılan nakliye ve benzeri giderler bir alış gideri olup 163 Balıklar Hesabına alınarak aktifleştirilmelidir.

4- Yavru balıkların yetiştirilmesi için yem alınması kaydı;

----- / -----		
163.01.001 BALIKLAR	300.000	
<i>Yavru Balık Yemi</i>		
191 İND. KDV	24.000	
102 BANKALAR		324.000
----- / -----		

5- Satın alınan vitamin, ilaçlama ve aşı maliyetlerinin kaydı;

----- / -----		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİDERİ	20.000	
<i>Vitamin</i>	10.000	
<i>İlaçlama, aşı</i>	10.000	
191 İND. KDV		1.600
102 BANKALAR		21.600
----- / -----		

Açıklama: İşletmedeki balıkların sağlıklı olabilmeleri için 10.000 TL vitamin ve her türlü bulaşıcı hastalıktan korunmaları için de 10.000 TL ilaçlama ve aşı yaptırılmış ve bankadan ödenmiştir.

6- İşletmedeki balıklarımızın korunduğu kafese 5.000,00 TL+ KDV bedelle bakım-onarım hizmeti peşin bedelle alınmıştır.

----- / -----	
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	5.000
Bakım-onarım 5.000	
191 İND. KDV	900
100 KASA	5.900
----- / -----	

Açıklama: Bakım onarım giderleri mamullerle direkt ilişkili olmadığı için endirekt giderdir ve 730 Genel Üretim Giderlerinde takip edilir. Dağıtım anahtarı vasıtasıyla mamul maliyetine yüklenir.

7- İşletmeye alınan yavru balıklar ve balık yemleri üretime gönderilmiştir.

----- / -----	
710 DİREKT İLK MADDE MALZEME	500.000
Yavru Balıklar 200.000	
Balık Yemi 300.000	
163.01.001 BALIKLAR	500.000
----- / -----	

8- Balıkların bakımı, beslenmesi ve güvenliği için 25.000 TL direkt işçilik, 20.000 TL endirekt işçilik yapılmıştır.

----- / -----	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	25.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	20.000
335 PERSONELE BORÇLAR	
360 ÖD. VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	
361 ÖD.SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLER	
----- / -----	45.000

9- Üretim maliyetlerinin canlı varlıklar hesabına alınması

----- / -----	
163 CANLI SU HAYVANLARI	570.000
711 DİREKT İLK MADDE MALZ.GİD.YANS.	500.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA	25.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA	45.000
----- / -----	

Örneğimizde 200.000 yavru balık satın alınmıştır. Üretim esnasında bunların 20.000 adedinin telef olduğu 180.000 adet satışa hazır canlı balık olduğu tespit edilmiştir. Burada telef olan balıkların maliyeti üretim firesi olarak canlı balıkların maliyetine ilave edilir.

$$\begin{array}{rcl} \text{Toplam Üretim Maliyeti} & 570.000 & \\ \text{Birim Maliyet} = \frac{\text{Toplam Üretim Maliyeti}}{\text{Üretim Miktarı}} & = \frac{570.000}{180.000} & = 3,16 \text{ TL/ad} \end{array}$$

10- Satışa hazır balıkların gerçeğe uygun değerinin hesaplanması;

Satışa hazır balıkların ortalama piyasa fiyatının 5 TL/adet olduğu ve 100.000 TL satış maliyetinin olduğu varsayımıyla balıklardaki değer artış ve azalışlarını hesaplayalım.

Gerçeğe Uygun Değer	(180.000x5) =900.000 TL
Satış Maliyetleri	100.000 TL
Net Gerçeğe Uygun Değer	800.000 TL
Değer Artışı (800.000,00 -570.000,00)	230.000 TL

----- / -----	
163 CANLI SU HAYVANLARI	230.000
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI	230.000
----- / -----	

11- Canlı su hayvanlarının satışa hazır hale gelmesi durumunda;

----- / -----	
152 MAMUL STOKLARI	800.000
(154 TARIMSAL ÜRÜN STOKLARI)	
163 CANLI SU HAYVANLARI	800.000
----- / -----	

12- 180.000 adet canlı balık tanesi KDV dahil 6 TL'den 60 gün vadeli olarak satılmıştır.

----- / -----	
120 ALICILAR	1.080.000
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	1.000.000
391 HESAPLANAN KDV	80.000
----- / -----	

----- / -----		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	800.000	
152 MAMUL STOKLARI		800.000
(154 TARIMSAL ÜRÜN STOKLARI)		
----- / -----		

2.3.1.5. Canlı Büyükbaş Hayvanlar

Sığırcılık, mandacılık, at, eşek ve katır yetiştiriciliğini kapsayan hayvancılık dalı olarak tanımlayabiliriz. Büyükbaş hayvanları aktif hesaplardaki gibi dönen ve duran varlıklar olarak iki grupta takip edebiliriz. Bilindiği üzere dönen varlıklar grubu bir yıl içerisinde paraya çevrilebilecek olan varlıkları kapsamaktadır. Bu nedenle bir yıl içerisinde alım satım amaçlı elimizde tuttuğumuz büyükbaş hayvanlar dönen varlıklar grubu içerisinde takip edilir. Ayrıca besicilik faaliyetinde bulunan işletmede bir yıl içerisinde kesime gidecek olan et hayvanları da bu grupta takip edilir. Duran varlıklar grubu ise bir yıldan daha uzun sürede yatırım amaçlı olarak elimizde tuttuğumuz büyükbaş hayvanları kapsamaktadır. Örneğin; süt hayvancılığı ile meşgul olan bir işletmede bulunan sağmal inekler ve dişi yavruları, damızlık işletmelerindeki damızlık sığırlar duran varlıklar grubunda takip edilir. Büyükbaş hayvanlar ister dönen varlık ister duran varlık hesaplarında takip edilsinler ilgili hesaplara giriş ve çıkışlar Gerçeğe Uygun Değerleri ile kaydedilir. Büyükbaş hayvancılıkta diğer önemli bir husus hayvanların doğurgan olmasıdır. Bu nedenle doğumun gerçekleşmesiyle dünyaya gelen yavru buzağı muhasebe kayıtlarına alınırken gelir olarak kaydedilir. TMS 41'e göre bu kazanç gerçekleştiği dönemin kâr hesaplarında dikkate alınır.

Büyükbaş hayvanları tek düzen hesap planı içerisinde aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.

164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR

164.01 Canlı Büyükbaş Hayvanlar

164.01.001 Besi Büyükbaşlar

164.01.002 Ticari Amaçlı Elde Tutulan Sığırlar

Canlı Büyükbaş Hayvan işletmelerinde tek yıllık üretimin yapıldığı et hayvancılığı ile alıp satmak amacıyla elde tutulan büyükbaş hayvanlar dönen varlıklar grubunda yer alan “164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLARI” hesabında izlenebilir. Büyükbaş hayvanlardan süt üretimi hayvancılığı ile damızlık büyükbaş hayvancılığı Duran Varlıklar grubunda yer alan 214 Canlı Büyükbaş Hayvanlar” hesabında izlenir. Bu hayvanlar doğum sonrasında elde edilen erkek yavrular (Dana) et üretimi için besiye alınacağı için 164 Canlı Büyükbaş Hayvanlar hesabına alınır. Büyükbaş hayvanlarda yan mamul olarak elde edilen hayvan gübresi satıldığında 649 Diğer Olağan Faaliyetlerden Gelir ve Karlar hesabına alınır.

Canlı Büyükbaş Hayvanlarla ilgili yevmiye kayıt örnekleri tezimizin uygulama bölümünde detaylı bir şekilde verilecektir.

2.3.1.6 Canlı Küçükbaş Hayvanlar

Koyun, keçi, tavşan, kürk hayvanı ve benzeri hayvan yetiştiriciliğini kapsamaktadır. Küçükbaş hayvanları üretimin niteliğine göre tek yıllık (dönen varlık) veya çok yıllık (duran varlık) olarak ayırım yapılabilir. İşletmeler, küçükbaş hayvanların eti, sütü, derisi, yünü, kılı, tiftiği ya da damızlığı için üretim yaparlar. İşletmenin niteliğine göre sütü, damızlığı için barındırılan küçükbaş hayvanlar çok yıllık gruba alınarak duran varlıklarda; eti, derisi ve besi amacıyla bulundurulmuş küçükbaş hayvanlar ise dönen varlıklarda takip edilir.

Küçükbaş hayvanları tek düzen hesap planı içerisinde aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.

165 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR

165.01 Canlı Küçükbaş Hayvanlar

165.01.001 Besi Küçükbaşlar

165.01.002 Ticari Amaçlı Elde Tutulan Küçükbaşlar

Canlı küçükbaş hayvan işletmelerinde tek yıllık üretimin yapıldığı et hayvancılığı ile alıp satmak amacıyla elde tutulan küçükbaş hayvanlar dönen varlıklar grubunda yer alan “165 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLARI” hesabında izlenebilir. Küçükbaş hayvanlardan süt üretimi hayvancılığı ile damızlık küçükbaş

hayvancılığı Duran Varlıklar grubunda yer alan “215 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLARI” hesabında izlenebilir. Bu hayvanlardan doğum sonrasında elde edilen erkek yavrular (Keçilerde oğlak, Koyunlarda da kuzu olarak adlandırılır) et üretimi için besiye alınacağından ‘165 Canlı Küçükbaş Hayvanlar Hesabı’na alınır.

Canlı Küçükbaş Hayvanlarla İlgili Yevmiye Kayıt Örnekleri;

1- Ay içerisinde 100 adet koyun doğum yapmış olup, bunun 50 tanesi dişi 50 tanesi de erkek yavrudur. Erkek kuzuların piyasa değeri (gerçeğe uygun değeri) 500 TL/adet, dişi kuzuların piyasa değeri 400 TL/adettir.

2- Hayvan yemi ve aşı-ilaç malzeme alınması- üretimde kullanılması 9.000 TL+KDV hayvan yemi, 1.000 TL+KDV aşı-ilaç banka ile alınmıştır.

3- 5.000 TL’lik hayvan yemi ve 1.000 TL endirekt malzeme üretimde kullanılmıştır.

4- Ay içerisinde 1.000 TL’lik aşı-ilaç kullanılmıştır.

5- Çiftlikte çalışan 2 işçiye asgari ücret ödenmektedir.

6- Üretim maliyetlerinin canlı küçükbaş hayvanlar hesabına alınmıştır.

7- 50 adet erkek kuzu satışa hazır hale gelmiş olup piyasa satış değeri adedi 800 TL’dir. (Canlı küçükbaş hayvanın gerçeğe uygun değerinde olumlu fark olması)

8- 50 adet erkek kuzu satışa hazır hale gelmiş olup piyasa satış değeri adedi 600 TL’dir. (Canlı küçükbaş hayvanın gerçeğe uygun değerinde olumsuz fark olması)

9- Gerçeğe uygun değeri 40.000 TL olan küçükbaş hayvan satışa hazır hale gelmiştir.

10- 50 adet dişi küçükbaş hayvan tanesi 1.000 TL’den 1 ay vadeli olarak satılmıştır.

1- 100 adet kuzunun doğum kaydı;

----- / -----

165 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR 25.000

165.01- Erkek Kuzular(50 * 500)

218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YATIRIMLARI 20.000

218.01- Dişi Kuzular (50 * 400)

606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI 45.000

----- / -----

2- Hayvan yemi ve aşı-ilaç malzeme alınması kaydı;

----- / -----		
150 İLK MADDE MALZEME STOKLARI	10.000	
-Hayvan Yemi	9.000	
-Aşı, İlaç Stoğu	1.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	1.800	
102 BANKALAR		11.800
----- / -----		

3- Hayvan yemi ve endirekt malzemenin üretimde kullanılması;

----- / -----		
710 DİREKT İLK MADDE MALZEME	5.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	1.000	
150 İLK MADDE MALZEME STOKLARI		6.000
-Hayvan Yemi		
-Endirekt malzeme		
----- / -----		

4- Aşı-ilaç kullanılması kaydı;

----- / -----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	1.000	
150 İLK MADDE MALZEME STOKLARI		1.000
-Aşı, İlaç Stoku		
----- / -----		

5- Ücret tahakkuku;

----- / -----		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ- Normal Ücret	1.957	
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ-Endirekt İşçilik Gideri	147	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		264
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİSİ		294
335 PERSONELE BORÇLAR		1.546
----- / -----		

6- Üretim maliyetlerinin canlı küçükbaş hayvanlar hesabına alınması kaydı;

----- / -----		
165 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	9.104	
711 DİREKT İLK MADDE MALZ. GİD.YANS.HS.		5.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA HS.		1.957
731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA HS.		2.147
----- / -----		

10- Canlı küçükbaş hayvanlarının satılması halinde;

----- / -----		
120 ALICILAR	54.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	50.000	
391 HESAPLANAN KDV	4.000	
----- / -----		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	40.000	
152 MAMUL STOKLARI/154 TARIMSAL ÜRÜN STOKLARI)	40.000	
----- / -----		

2.3.1.7 Diğer Canlı Varlıklar:

Arıcılık, ipek böcekçiliği, solucan gibi canlı varlıkları bu grupta izleyebiliriz.

Diğer canlı varlıkları tek düzen hesap planı içerisinde aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.

166 DİĞER CANLI VARLIKLAR

166.01 Diğer Canlı Varlıklar

166.01.001 Arıcılık

166.01.002 İpek böcekçiliği

166.01.003 Solucan

Solucan bir malzeme türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Hatta canlı varlık biçiminde bir malzeme türüdür. Ancak, özelliği gereği diğer malzemeler gibi uzun süre rafta stoklanamaz, hemen üretime sokmak gerekir ve stok hesaplarında da görmek gerekir. Solucan satın alındığında aşağıdaki muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir.

----- / -----		
150 İLK MADDE VE MALZEME	XXX	
-Solucan Stokları		
191 İNDİRİLECEK KDV	XXX	
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR	XXX	
----- / -----		

Solucanın üretimde kullanımı maliyet muhasebesi açısından düşünüldüğünde solucan maliyeti “işletme malzemesi” olmaktadır. Literatürde işletme malzemesi üretimin gerçekleşmesine yardımcı olan mamulün bünyesine girmeyen malzeme

türüdür biçiminde tanımlanır. Kesici uçlar ve matkaplar, soğutucu yağlar, aşındırıcılar işletme malzemesine örnek olarak verilir.

Solucan da üretime yardımcı olan mamulün bünyesine girmeyen bir malzeme türüdür. İşletme malzemesi direkt ilk madde malzeme özelliğinde bir malzeme olmayıp, endirekt malzeme olarak dikkate alınır. Genel üretim gideri olarak dikkate alınmalıdır. Dolayısıyla solucan üretimde kullanıldığında aşağıdaki kayıt yapılmalıdır.⁷²

----- / -----	
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	XXX
-Yardımcı Malzeme Gideri	
-Solucan Tüketimi	
	150 İLK MADDE VE MALZEME XXX
	-Solucan Stokları
----- / -----	

- Üretim tamamlandığında solucan gübresinin maliyeti hesaplanmalı ve aşağıdaki kayıt yapılmalıdır.

----- / -----	
152 MAMULLER -Solucan Gübresi	XXX
	151 YARI MAMULLER-ÜRETİM XXX
----- / -----	

- Solucanın üretim maliyetlerinin diğer canlı varlıklar hesabına aktarılması

----- / -----	
166 DİĞER CANLI VARLIKLAR	XXX
	731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA XXX
----- / -----	

- Solucanın gerçeğe uygun değerinin tespiti halinde;

----- / -----	
166 DİĞER CANLI VARLIKLAR	XXX
	606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI XXX
----- / -----	

⁷² Süleyman Yükçü, “Solucan Maliyeti”, Yaklaşım Dergisi, Mart 2013, Sayı: 243

2.3.1.8 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

İşletme bir tarımsal ürünü her zaman, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetini düşmek suretiyle ölçer. Bu Standart, tarımsal ürünlerin, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiği bakış açısını yansıtır. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde önemli ölçüde ya da sürekli olarak değer azalması olduğunda kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır. İşletme; değer düşüklüğü zararlarının tespit edilmesinde “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı”nı dikkate alır. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardına göre; bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve Standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesini gerektirir. Standart ayrıca, bir işletmenin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları da düzenler.

Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığını tek düzen hesap planı içerisinde aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.

167 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)

167.01 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

167.01.001 Tarla Bitkileri Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

167.01.002 Bahçe Bitkileri Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

167.01.003 Canlı Kümes Hayvanları Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

167.01.004 Canlı Su Hayvanları Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

167.01.005 Canlı Büyükbaş Hayvanlar Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

167.01.006 Canlı Küçükbaş Hayvanlar Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

167.01.007 Diğer Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

Örnek:

- Tarla bitkilerinden olan buğdaya, ekin tarlasında süne zararlısının (haşare) zarar vermesi nedeniyle 50.000 TL karşılık ayrılması;

----- / -----		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	50.000	
167 CANLI VARLIKLAR DEĞ.DÜŞ. KARŞ.(-)	50.000	
----- / -----		

- Karşılık ayrılan buğday tarlasındaki zararın düzelerek ürünün 60.000 TL+KDV ile satılması ve ödemesinin alınması halinde;

----- / -----		
120 ALICILAR	66.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	60.000	
391 HESAPLANAN KDV	6.000	
----- / -----		
102 BANKALAR	66.000	
120 ALICILAR	66.000	
----- / -----		
167 CANLI VAR.DEĞ. DÜŞÜK. KARŞ.(-)	50.000	
644 KONUSU KALMAYAN KARŞ.	50.000	
----- / -----		

2.3.2. Duran Varlıklar Grubunda Yer Alan Hesaplar

Canlı varlıkların değişim kapasitesine sahip olması, değişimlerinin yönetilmesi ve ölçülebilir olması gibi özellikleri nedeniyle bir yıldan daha uzun sürede elde tutulup üretimden faydalanılan varlıklar “21 CANLI VARLIKLAR” grubundaki hesapta izlenir. Canlı varlıklardan hasadı yapılan ürünler (yumurta, et ürünleri, meyveler vb.) ile yaşam süreci sona eren diğer canlı varlıklar 21 grubundan “15 STOKLAR” grubundaki hesaplara aktarılır.⁷³

21 CANLI VARLIKLAR⁷⁴: Maddi yapıya sahip diğer duran varlıklar edinildikten sonra eskime, yıpranma gibi değişimler dışında nitelik değişikliğine uğramadıkları halde canlı varlıklar; niteliksel ve niceliksel olarak gerçek değeri açısından sürekli bir değişim sürecindedirler. Ayrıca maddi yapıya sahip diğer duran

⁷³ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, (TMSU), s.272

⁷⁴ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, (TMSU), s.272

varlıkların esas olarak ekonomik ömrü sonucunda edinme değerine oranla önemsiz tutarlarla satılabilmesi söz konusu iken bir kısım canlı varlıklar uzun süre yetiştirilmek daha sonra da satılmak üzere (kavak yetiştiriciliği gibi) elde edilirler ve belirli süre sonunda paraya çevrilirler.

Duran varlıklar grubundaki canlı varlıklar yavru ya da fide iken “218-Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları” hesabında takip edilir. Yavru canlı varlık büyüdüğünde ya da meyve fidesi büyüyüp meyve vermeye başladığı döneme geldiğinde gerçeğe uygun değeri ile “21 Canlı Varlıklar” grubunun alt hesabı olarak açılan ilgili aktif hesaba aktarılır. Gerçeğe uygun değer üzerinden aktarılma işleminden sonra ilgili canlı varlığın faydalı ömrü süresince amortisman tabi tutulur.

Canlı Varlıklardan TMS 41’e Göre Amortisman Ayrılması: Amortisman; maddi duran varlıkların eskime, yıpranma ve demode olma sonucundaki değer düşüklüklerini ifade etmektedir. VUK’un 315. maddesine göre mükellefler, amortisman tabi iktisadi kıymetler için Maliye Bakanlığınca iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınarak tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden amortisman hesaplayacaklardır.

Duran varlıklarda olduğu gibi canlı varlıkların da faydalı ömre sahip olması sebebiyle amortisman tabi tutulmaları gerekmektedir. Örneğin; büyükbaş hayvancılığı et ve süt hayvancılığı olmak üzere temelde iki gruba ayırabiliriz. Et üretimi yapılan hayvanların bir yıllık süre içerisinde üretime tabi tutulup kesime gönderilmesi sebebiyle dönen varlıklar grubunda, süt hayvancılığının ise bir yıldan daha uzun sürede elde tutulup süt üretiminin gerçekleştirilmesi sebebiyle duran varlıklar grubunda izlenmesi doğru olacaktır. Dönen varlık niteliğindeki et hayvancılığında amortisman söz konusu değildir. Ancak duran varlık niteliğindeki süt hayvanları “canlı duran varlıklar” grubunda izlendiği için amortisman tabi tutulur. TMS 41 standardı kapsamında tarımsal faaliyetlerde amortisman ile ilgili işlemlerde TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının dikkate alınacağı belirtilmiştir. 21 CANLI VARLIKLAR grubundaki duran varlıklar için VUK’a göre normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve fevkalade amortisman yöntemlerinden birisi kullanılabilir. Ayrıca TMS 16’da VUK’ndan farklı bir amortisman yöntemi olarak “üretim miktarı yöntemi” yer almaktadır. TMS 16’ya

göre amortismanına tabi değer; varlığın maliyetinden kalıntı değer (hurda değer) düşülmesiyle bulunur ve amortisman bu değer üzerinden hesaplanır.

VUK’nda ise ekonomik ömürler 333 sıra numaralı tebliğle ilan edilmiş ve herkes tebliğdeki ekonomik ömürlere uymak zorundadır. VUK md. 313’de duran varlığın amortismanına tabi tutulabilmesi için gereken şartlar belirtilmiştir.

Buna göre;

- **Varlığın işletmede bir yıldan fazla kullanılıyor olması:** Amortismanına tabi varlığın kısa vadeli varlıkları kapsayan dönen varlıklarda değil de uzun vadeli varlıkları kapsayan duran varlıklar grubunda yer almasını ifade eder.
- **Varlığın envantere dahil olması:** İktisadi Kıymetler VUK md.189’da belirtilen şekillerden biri ile envantere dahil edilirler. Bu madde; üzerinden amortisman ayrılan kıymetler ve bunların amortismanlarının envanter defterinin ayrı bir yerinde, özel bir amortisman defterinde ya da amortisman listelerinde gösterilmesi gerektiğini ifade eder.
- **Varlığın değerinin belli bir tutarın üzerinde olması;** Amortisman ayrılabilmesi için varlığın değerinin amortisman ayırma sınırının üzerinde olmasını ifade eder. Bu sınır 2014 yılı için 800,00 TL’dir.
- **Varlığın yıpranma, aşınma ve kıymetten düşmeye maruz kalması:** Amortismanına tabi varlıkların yıpranma, aşınma, eskime, bozulma, demode olma veya kıymetten düşmeye maruz kalmasını ifade eder. Bu durumlar söz konusu değilse varlık amortisman kapsamına girmez.

VUK’na göre boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak;

- a) Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri, (VUK, m., 314).
- b) İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar, amortismanına tabi tutulur” şeklinde açıklanmıştır (VUK, m. 314).

Maliye Bakanlığı 333, 339, 365, 389 nolu VUK Genel Tebliği ile sektörlerle göre amortismanına tabi varlıklar için faydalı ömürleri ve amortisman oranlarını belirlemiş ve listeler halinde yayınlamıştır. Bu düzenlemede yer alan canlı hayvan ve bitkilere ilişkin faydalı ömürleri ve amortisman oranları Tablo 17’de gösterilmiştir.

Tablo 17: Canlı Varlıkların Faydalı Ömürleri Ve Amortisman Oranları

No	Canlı Varlıklar (Canlı Hayvan ve Bitkiler)	Faydalı Ömür (Yıl)	Amortisman Oranı	İlgili Genel Tebliğ
7.6.	Sütlük ve Damızlık Sığırlar (Süt ineği, damızlık danalar vb. bu sınıfa dahildir.)	5	%20	333
7.7.	Atlar			389
7.7.1.	Damızlık olarak kullanılmak üzere iktisap edilen atlar (4 yaşından büyük olanlar)	18	%5,55	389
7.7.2.	Diğerleri (Aktife alındığı dönemde 2 yaşından büyük yarış atları vb.)	10	%10	389
7.8.	Sütlük Koyun ve keçiler (Damızlık koç ve tekeler dahil)	5	%20	333
7.9.	Arılar	5	%20	333
7.10.	Yumurtalık Tavuklar (Civciv ve besilik tavuklar hariç)	2	%50	333
7.12.	Deniz ve Tatlı Su Balıkları	5	%20	333
7.13.	Diğer Hayvanlar (Köpek, iş hayvanları vb.)	5	%20	333
7.14.	Ekili ve dikili araziler, tesisler			333
7.14.1.	Zeytinlikler	50	%2	333
7.14.2.	Dutluklar	40	%2,50	333
7.14.3.	Fındıklıklar	25	%4	333
7.14.4.	Süs ağaçları, güllükler	20	%5	333
7.14.5.	Bağlar	20	%5	333
7.14.6.	Narenciye ağaçları	25	%4	333
7.14.7.	Şeftali ağaçları	10	%10	333
7.14.8.	Kayısı, erik, badem ağaçları	25	%4	333
7.14.9.	Elma, armut, ayva, incir ağaçları	25	%4	333
7.14.10.	Vişne, kiraz ağaçları	20	%5	333
7.14.11.	Ceviz, kestane, antep fıstığı ağaçları	40	%2,50	333
7.14.12.	Sair meyveli ağaçlar	10	%10	333

Kaynak: [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/ amortisman_oranlari](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_oranlari)
2011.html, (07.12.2013)

Amortismanlar, herhangi bir nakit çıkışı gerektirmemesine rağmen, sanki bir nakit çıkışı varmış gibi gider hesaplarına alınmakta ve bu şekilde işletmenin vergi yükünü ve karını azaltıcı bir etki yapmaktadır.⁷⁵

⁷⁵ Gökgez, s.95

Hayvan Varlığında Amortisman

Hayvanlarda üç dönem mevcuttur.

- a) Büyüme (değer kazanma) dönemi,
- b) Olgun çağa erişme dönemi,
- c) İhtiyarlama dönemi (değer kaybetme) dönemi.

İkinci dönem olan olgun çağa erişme dönemi bir geçiştir. Çünkü hayvanlar, olgun çağa erişme noktasından itibaren hizmet vermeye başlarlar. Hayvanların faydalı ömrü olarak da ifade edilen hizmet süresi ihtiyarlama dönemine kadar devam eder. İhtiyarlama dönemindeki hayvanlar artık ekonomik olarak hizmet üretemeyecek duruma geldiklerinden hizmet dışı bırakılmaları gerekmektedir.⁷⁶

Besi amacıyla edinilen küçük ve büyükbaş hayvanlar, ürününden yararlanmak amacıyla değil, alım-satım amacıyla edinildiklerinden, bir yıldan daha uzun süre işletmede kalsalar dahi, amortismanla konu edinilemezler. Besi amacıyla satın alınan bu varlıkların hangi yaşam döneminde oldukları da önemli değildir. İşletmede bir yıldan daha uzun süre kalacağı düşünülen damızlık hayvanların duran varlıkların içinde kayıt altına alınması gerekir. Kurumsal olarak henüz ürün vermeye başlamamış olan damızlık hayvanların amortismanla tabi tutulmaları da söz konusu değildir. Çünkü VUK’nda amortisman ayırmanın koşulları arasında, yıpranma ve aşınmanın meydana gelmiş olması şartı yer almaktadır. Dolayısıyla küçük ve büyükbaş hayvanların henüz ürün vermedikleri (bu hayvanlardan yararlanılmadığı) dönemde yıpranma veya aşınmaya maruz kalmadıkları kabul edilir ve söz konusu varlıklar için amortisman ayırmaya, ancak ürün vermeye veya hizmete hazır hale geldikleri tarih itibarıyla başlanır. Yani bu varlıklardan henüz olgunluk dönemine erişmemiş olanların yetismekte oldukları ve dolayısıyla da amortismanla tabi tutulmayacakları kabul edilir.⁷⁷

⁷⁶ Hacı Arif Tunçez, Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman işlemleri ve Karşılaştırılması, Uluslararası Hakemli Akademik Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:1, Sayı:2, 2011, s.72

⁷⁷ Hacı Arif Tunçez, s.73

21 grubunu tekdüzen hesap planında aşağıdaki gibi izleyebiliriz.

21- CANLI VARLIKLAR (BİYOLOJİK VARLIKLAR)

210 MEYVE AĞAÇLARI

211 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR

212 CANLI KÜMES HAYVANLARI

213 CANLI SU HAYVANLARI

214 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR

215 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR

216 DİĞER CANLI VARLIKLAR

217 CANLI VARLIKLAR BİRİKMİŞ AMORTİSMAN VE DEĞER DÜŞ. KARŞ(-)

218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI

2.3.2.1. Meyve Ağaçları

Ağaç, toprağa kökleriyle bağlı olan ve beslenmeyi ana ve yan köklerden alan, tek gövdesi bulunan, çok yıllık odunsu bitkilere denilmektedir. Ağaçları kendi içersinde meyve veren ve meyve vermeyen ağaçlar olmak üzere ikiye ayırabiliriz. Meyve veren ağaçlar genellikle meyve bahçesi dediğimiz aynı türden ya da farklı türlerin bir arada olduğu ağaç ve toprak unsurlarının bir arada bulunduğu bir bütün olarak tanımlayabiliriz. Meyve ağaçlarına örnek olarak elma, armut, ayva, muşmula, ceviz, fındık, kestane, çam fıstığı, erik, kayısı, şeftali, kiraz, üzüm, çilek, ahududu, böğürtlen, dut, incir, limon, portakal, mandalina, altıntop, turunç vb. verilebilir.

Meyve ağaçlarını tek düzen hesap planı içersinde aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.

210 MEYVE AĞAÇLARI

210.01 Meyve Ağaçları

210.01.001 İçecek Olan Meyve Ağaçları

210.01.002 Sert Kabuklu Meyve Ağaçları

210.01.003 Taş Çekirdekli Meyve Ağaçları

210.01.004 Turunçgil Meyve Ağaçları

210.01.005 Üzüm ve Üzümsü Meyve Ağaçları

210.01.006 Yumuşak Çekirdekli Meyve Ağaçları

210.01.007 Zeytin Ağaçları

Meyve ağaçları meyve fidanı iken toprağa dikimi yapıldığında ilk olarak “218-Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları” hesabında takip edilir. Fide olan ağaç büyüyüp meyve vermeye başladığı döneme geldiğinde gerçeğe uygun değer ile “210-Meyve Ağaçları” hesabına aktarılır.

Meyve ağaçları ile ilgili yevmiye kayıt örnekleri;

- Üç aylık dönem itibariyle mali tablo düzenleyen bir tarım işletmesinde zeytin ağaçları yetiştirmek amacıyla kullanılan ilk madde ve malzeme giderleri 30.000 TL’ye ulaşmıştır. Genel Üretim Giderlerinden, bahçe dikim ve düzenleme işlemleri nedeniyle “S” bahçesine 4.000 TL pay düşmekte olup, ilgili tutarların yapılmakta olan yatırımlar hesabına yansıtılması halinde;

----- / -----
218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARL. YATIRIMLARI 34.000
-Zeytin Ağaçları
711 DİR.İLK MAD.MLZ.GİD.YANSITMA 30.000
731 GENEL ÜRETİM GİD.YANSITMA 4.000
Zeytin bahçesi için yapılan giderlerin yansıtılması
----- / -----

- İkinci üç aylık dönem itibariyle “S” bahçesine yapılan ilaçlama için 800 TL ilaç kullanılması halinde;

----- / -----
710 DİREKT İLK MADDE MLZ. 800
150 İLK MADDE MLZ. 800
Zeytin bahçeleri için kullanılan ilaç bedeli
----- / -----

- İkinci üç aylık dönem sonu itibariyle “S” bahçesine yapılan ilaçlama ve diğer bakım işleri için Genel Üretim Giderlerinden düşen 600 TL’ lik payın canlı varlık yatırımlarına yansıtılması halinde;

----- / -----
218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARL. YATIRIMLARI 1.400
Zeytin Ağaçları
711 DİR.İLK MAD.MLZ.GİD.YANSITMA 800
731 GENEL ÜRETİM GİD.YANSITMA 600
Zeytin bahçesi için yapılan giderlerin yansıtılması
----- / -----

- Yatırım aşaması tamamlanan fidanların 38.000 TL gerçeğe uygun değeri üzerinden aktifleştirilmesi halinde;

----- / -----	
210 MEYVE AĞAÇLARI	38.000
<i>Yetiştirme Dönemindeki Zeytin Bahçesi</i>	
218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARL. YATIRIMLARI	35.400
<i>Zeytin Ağaçları</i>	
606 CANLI VARLIK DEĞ.	2.600
<i>Zeytin Ağaçları</i>	
<i>Zeytin bahçesinin aktifleştirilmesi</i>	
----- / -----	

- Söz konusu bahçedeki zeytin ağaçlarının izleyen cari dönemden itibaren meyve vermeye başlayacağı belirlenmiştir. Bu aşamada yetiştirme dönemindeki “S” bahçesi hesabının kalanı 40.000 TL’dir.

----- / -----	
210 MEYVE AĞAÇLARI	40.000
<i>Verim Dönemindeki Zeytin Bahçesi</i>	
210 MEYVE AĞAÇLARI	40.000
<i>Yetiştirme Dönemindeki Zeytin Bahçesi</i>	
----- / -----	

2.3.2.2. Meyve Vermeyen Ağaçlar

Bazı ağaçlar meyve vererek insanların yaşamını sürdürmeleri için doğal besin kaynağı üretirler. Bazı ağaçların ise meyvesi yoktur. Ancak bu ağaçların dallarından, yapraklarından ya da odunsu gövdesinden yararlanılarak insanların ihtiyacı olan malzemelerin üretiminde kullanılır. Meyvesi olmayan ağaçlara çam, ardıç, kavak, selviyi örnek olarak verebiliriz.

Meyve vermeyen ağaçları tek düzen hesap planı içerisinde aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.

211 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR

211.01 Meyve Vermeyen Ağaçlar

- 211.01.001 Çam
- 211.01.002 Ardıç
- 211.01.003 Kavak
- 211.01.004 Selvi

Ağaçların biyolojik dönüşümlerinin yönetilip yönetilmediği ve amacın ticari olup olmadığı meyve vermeyen ağaçlarda dikkat edilmesi gereken noktalardan biridir. Örneğin, kirli havayı temizlemek ve atmosferi korumak amaçlı orman oluşturma, arazi sınırlarını tespit etmek amacıyla selvi, kavak dikmek, süs ağacı olarak (örneğin; bahçe kenarlarına çit amaçlı dikilen ağaçlar) kullanmak amacıyla ağaç yetiştirme gibi ticari amaçlı olmayan ve biyolojik dönüşümleri yönetilmeyen ağaçlar TMS 41 Standardına göre değerlendirilemez. Ancak, meyve vermeyen ağaçların yetiştirmelerinde biyolojik dönüşümleri yönetiliyor ve ticari amaçlı ise TMS 41'e göre değerlendirilir. Meyve ağaçlarında ve meyve vermeyen ağaçlarda önemli olan bir başka nokta ise canlı varlığın araziyle birlikte değerlendirilip değerlendirilmeyeceğidir. TMS 41'e göre, araziye bağlı canlı varlıklar araziden bağımsız olarak değerlendirilir. Meyve vermeyen ağaçlar ekonomik olgunluğa ulaştıkları zaman kesilir. Bu ana kadar meyve vermeyen ağaçlar için yapılan tüm maliyetler "218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI" hesabında izlenir. Ekonomik olgunluğa ulaştığı anda yani kesim aşamasına geldiği zaman "211 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR" hesabına aktarılır. Satış yapılması halinde gerçeğe uygun değeri tespit edilerek olumlu olumsuz farklar gelir-gider hesaplarına aktarılır, daha sonra satış ve maliyet kayıtları yapılarak "211 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR" hesabı kapatılmış olur.

Meyve ağaçları meyve vermeye başladıklarında yani olgunlaştıklarında 210 hesaba alınarak aktifleştirilip amortisman tabi tutulur. Yıpranmaya ve yaşlanmaya başlayan meyve ağaçları için amortisman ayrılır. Bu hesabın işleyişi de meyve veren ağaçlardaki aynı standartlara göre yapılmaktadır.⁷⁸ Meyve vermeyen ağaçların en önemli konusu; bu ağaçlarda yıpranma, yaşlanma ve faydalı ömrü olmadığı için amortisman tabi değildir.

2.3.2.3. Canlı Kümes Hayvanları

Yumurta üretiminde kullanılan tavuklar, hindi, kaz, ördek, bıldırcın, deve kuşu vb. olarak sınıflandırabileceğimiz canlı kümes hayvanlarını; canlı kümes hayvanından bir yıldan fazla yararlanma amacının bulunması halinde çok yıllık

⁷⁸ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, (TMSU), s.272

canlı varlıklar olarak adlandırarak “212 CANLI KÜMES HAYVANLARI” grubunda takip etmek gerekir.

Canlı kümes hayvanlarını tek düzen hesap planı içerisinde aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.

212 CANLI KÜMES HAYVANLARI

212.01 Canlı Kümes Hayvanları

212.01.001 Yumurta üretimindeki Tavuklar

212.01.002 Yumurta üretimindeki Hindiler

212.01.004 Yumurta üretimindeki Kazlar

212.01.005 Yumurta üretimindeki Ördekler

212.01.006 Yumurta üretimindeki Bildircınlar

212.01.007 Yumurta üretimindeki Deve Kuşu

Örnek:

- Et tavukçuluğu üretiminde faaliyet gösteren işletme yeni üretim dönemi için tanesi 1,00 TL/adetten 20.000 adet yavru civcivi 90 gün vadeli olarak satın almıştır.

----- / -----		
150 İLK MADDE MALZEME STOKLARI	20.000	
-15.000 adet Civciv		
191 İNDİRİLECEK KDV	200	
320 SATICILAR		20.200
----- / -----		

- Satın alınan 20.000 adet civcivlerin kümeslere yerleştirilmesi halinde;

----- / -----		
710 DİREKT İLK MADDE MALZ. GİD.	20.000	
150 İLK MADDE MALZ.STOKLARI		20.000
—Civciv		
----- / -----		

2.3.2.4. Canlı Su Hayvanları

Bir yıldan uzun dönem içerisinde elde tutulup yararlanılacak olan balıklar ve canlı su hayvanları duran varlıklar grubunda 213-CANLI SU HAYVANLARI hesabında takip edilebilir.

Canlı su hayvanlarını tek düzen hesap planı içerisinde aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.

213 CANLI SU HAYVANLARI

213.01 Canlı Su Hayvanları

213.01.001 Anaç Balıklar

Yumurtadan pazar ağırlığına ulaşana kadar olarak adlandırılan yetişkin çağa gelene kadar balıklar için yapılan yem, vitamin, işçilik, amortisman gibi maliyetler, “218- YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI” hesabında takip edilebilir. Bakım ve besleme havuzuna alınanlar ise 218 numaralı hesaptan 213 Canlı Su Hayvanları Hesabına alınarak aktifleştirilir. Pazar ağırlıklarına ulaştıklarında ise hasat edildikleri için GUD üzerinden 156 Tarım Ürünleri Hesabına alınabilir. Maliyetleri ile GUD arasında oluşan farklar ise 604 Tarım Ürünleri Değerleme Farkları hesabına atılır. Ayrıca damızlık olarak ayrılacak balıkların yumurtlama ve döl verimleri yaşları ilerledikçe düştüğü için bu balıklara amortisman ayrılması gerekir.

Canlı Su Hayvanları ile ilgili yevmiye kayıt örnekleri:

- Kalkan Balık Üretim Ltd.Şti. ‘nin 163 CANLI SU HAYVANLARI HESABI’nda izlediği 17.000-TL’lik yavru balığı damızlık olarak ayırmaya karar vermesi halinde;

-----	/	-----
213 CANLI SU HAYVANLARI HESABI		17.000
163 CANLI SU HAYVANLARI		17.000
-----	/	-----

- Kalkan Balık Üretim Ltd.Şti. dönem içerisinde anaç balıklardan satılmak üzere 25.000-TL’lik yumurta (havyar) elde etmesi halinde;

-----	/	-----
152 MAMUL STOKLARI		25.000
(154 TARIMSAL ÜRÜNLER HESABI)		
606 CANLI VARLIKLAR DEĞ.FARKLARI		25.000
-----	/	-----

NOT: Havyar bir tarımsal ürün olduğu için ‘152 Mamul Stokları Hesabı’nda ya da ‘154 Tarımsal Ürünler Hesabı’nda izlenmesi gerekir.

- Kalkan Balık Üretim Ltd.Şti.'nin devletten 10 yıl boyunca ve her yıl 40.000 adet ton karagöz balığı üretmek şartıyla 200.000-TL teşvik almaya hak kazanması halinde;

----- / -----		
181 GELİR TAHAKKUKLARI HESABI	200.000	
—Alınan Devlet Teşvikleri		
527 DEVLET TEŞVİK. HS.		200.000
----- / -----		

- Her yılın sonunda bu şartı gerçekleştirmesi ve teşviğin 1/10'unu alabilmesi halinde;

----- / -----		
102-BANKALAR	20.000	
181 GELİR TAHAKKUKLARI HESABI		20.000
----- / -----		

2.3.2.5. Canlı Büyükbaş Hayvanlar

1 yıldan daha uzun sürede yatırım amaçlı olarak elimizde tuttuğumuz büyükbaş hayvanlar duran varlıklar grubunda izlenir. Süt hayvancılığı ile meşgul olan bir işletmede bulunan sağmal inekler ve dişi yavruları ile damızlık işletmelerindeki damızlık sığırlar duran varlıklar grubunda takip edilirler.

Büyükbaş hayvanları tek düzen hesap planı içerisinde aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.

214 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR

214.01 Canlı Büyükbaş Hayvanlar

214.01.001 Süt Hayvanları

214.01.002 Damızlık Sığırlar

Burada büyükbaş hayvanların amortismanlarından ve çağ değişimlerinden bahsederek uygulama örneklerimize yer vereceğiz. Süt veren veya damızlık küçük ve büyükbaş hayvanlar (adeta bir makine gibi) belli hayat süresine ve değer kaybına uğrama özelliği olan, duran varlıklardır. Çünkü hayvanlar, devamlı olarak ürünlerinden yararlanılmak amacıyla işletmelerde bir yıldan daha uzun süre

tutulurlar. Bu varlıkların yaşam süreci içinde (büyümeden yaşlanmaya kadar olan dönemde) verimlilikleri aynı olmaz. Verimlilik önce artarken olgunluk dönemi ile beraber azalma eğilimine girer. Bu hayvanlar yaşları ilerleyip verimden düştüğünde ise, ölmeleri beklenmez ve kasaplık hayvan olarak kesime verilir. Dolayısıyla bu varlıklar, ürün vermeye başlamaları ile kasaplık hale gelmeleri arasında geçen süre boyunca, amortisman işlemine tabi tutulmalıdır.⁷⁹

Tablo 18: Büyükbaş Hayvancılık Çağ Değişimleri

Yetişmekte Olan Büyükbaş Hayvanlar (Olgunlaşmamış)						Yetişen Büyükbaş Hayvanlar(Olgunlaşmış)	
ÇAĞ I	YAŞ	ÇAĞ II	YAŞ	ÇAĞ III	YAŞ	ÇAĞ IV	YAŞ
Buzağı (Dişi)	0-6 Aylık	Dana	7-12 Aylık	Düve	13 Aylık- İlk Buzağılayıncaya Kadar	İnek (Dişi)	En Az Bir Kez Buzağılayanlar (Sağmallar) (2 yaş üstü)
Buzağı (Erkek)	0-6 Aylık	Dana	7-12 Aylık	Tosun	13 Aylık- İlk Damızlıkta Kullanılincaya Kadar	Boğa (Erkek)	Damızlıkta Kullanılanlar (2 yaş üstü)

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

Büyükbaş hayvanlar ile ilgili yevmiye kayıt örnekleri tezimizin uygulama bölümünde detaylı bir şekilde verilecektir.

Canlı Varlıklar Yan Ürün Maliyetleri: Canlı varlıklarda yan ürünler, canlı varlık verimli çağına gelmeden önce oluşan ve ekonomik değeri önemsiz olan, örneğin büyükbaş hayvancılıkta gübre, deri, sakatat gibi ürünlerdir. Yetiştirme dönemindeki bir canlı varlıktan yan ürün elde edilmesi halinde, bu yan ürünlerin satışlarından elde edilen gelirlerin ne şekilde kaydedileceği hususunda farklı uygulamalar vardır. Bunlar;⁸⁰

- İlk olarak, 649-Diğer Olağan Gelir ve Kârlar hesabına alacak,

⁷⁹ Hacı Arif Tunçez, s.74

⁸⁰ Örtten ve diğerleri, s. 613

- İkinci uygulamada yan ürün satış gelirleri canlı varlığın yetiştirme maliyetinden (218 numaralı hesap alacalandırılarak) düşülerek,
- Üçüncü uygulamada ise 600 Yurt içi satışlar hesabına alacak kaydedilerek kayıt yapılır.

Canlı büyükbaş hayvanlar içinde yer alan sağmal inekler, tahmin edilen yararlı ömürlerinin sonundaki durum ve yaşına ulaştığında ya da verimlerinin düşmesi halinde piyasaya satılırlar. Bu satış işlemi sonunda elde edilen gelir ya diğer olağan gelir ve karlar hesabına ya da kalıntı değer olarak kabul edilip canlı varlığın aktif değerinin düşürülmesiyle net değer üzerinden amortisman tabi tutulur. Kalıntı değer; bir varlığın tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutar olarak tanımlanır. VUK'daki düzenlemelerde kalıntı değere (hurda değer) yer verilmemiştir. O nedenle VUK uyarınca amortisman hesaplanmasında kalıntı değer "0" olarak kabul edilir. Oysa büyükbaş hayvan işletmelerinde duran varlıklar içerisinde yer alan sağmal inekler mutlak surette bir kalıntı değere sahiptir ve aktif piyasalarının varlığı nedeniyle kalıntı değeri doğru öngörmekte mümkündür. TMS 16'ya göre bu durumda, büyükbaş canlı varlığın değerinden kalıntı değer çıkarılmak suretiyle amortisman tabi tutar hesaplanır. Oysa VUK açısından amortisman tabi değer, büyükbaş canlı varlıkların maliyet bedelidir.⁸¹

2.3.2.6. Canlı Küçükbaş Hayvanlar

İşletmenin niteliğine göre sütü, yünü, damızlığı için barındırılan küçükbaş hayvanlar çok yıllık grupta duran varlıklarda "215 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR" grubunda takip edilir.

Küçükbaş hayvanları tek düzen hesap planı içerisinde aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.

⁸¹ Hakan Taştan, Türkiye Muhasebe Standartları(TMS) ve Vergi Usul Kanununa (VUK) Göre Büyükbaş Canlı Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmasının Karşılaştırmalı İncelenmesi, KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:11, Sayı:1, 2014, s.180

215 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR

215.01 Canlı Küçükbaş Hayvanlar

215.01.001 Sütü İçin Barındırılan Küçükbaş Hayvanlar

215.01.002 Damızlık Küçükbaş Hayvanlar

215.01.003 Yünü İçin Barındırılan Küçükbaş Hayvanlar

Et üretimi için besiy e alınacak küçükbaş hayvanlar için “165 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR” hesabı kullanılır. Sütü ya da damızlığı için bulunanlar ise duran varlık olarak değ erlendirilerek daha uzun vadeli hesap grubu olan “215 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR” hesabına aktarılır.

Canlı Küçükbaş Hayvanlar İçin Yevmiye Kayıt Monografileri;

- İşletmemiz, 15.02.2013 tarihinde İtimat Besicilik ’ten adedi 1.000,00 TL+KDV’den 50 adet sağ ımlık süt keçisini 2 ay vadeli satın alınmıştır.

----- 15 / 02 / 2013 -----		
215 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	50.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	5.000,00	
320 SATICILAR		55.000,00
----- / -----		

- 19.02.2013 tarihinde keçiler için 10.000,00 TL’lik hayvan yemi üretimde kullanılmıştır.

----- 19 / 02 / 2013 -----		
710 DİREKT İLK MADDE MALZEME	10.000,00	
150 İLK MADDE MALZEME STOK		10.000,00
Hayvan Yemi		
----- / -----		

- 28 Şubat’ta çiftlikte çalışan 2 işçiye asgari ücret ödenmiştir. Ücretlerin tahakkuku;

----- 28 / 02 / 2013 -----		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ- Normal Ücret	1.957,00	
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ-Endirekt İşçilik Gideri	147,00	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		264,00
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİSİ		294,00
335 PERSONELE BORÇLAR		1.546,00
----- / -----		

- 28 Şubat'ta 3.000,00 TL'lik aşı-ilaç kullanılmıştır.

----- 28 / 02 / 2013 -----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	3.000,00	
150 İLK MADDE MALZEME STOKLARI		3.000,00
-Aşı, İlaç Stoku		
----- / -----		

- Keçiler için Şubat ayında katılan giderlerin ilgili hesaba aktarılması halinde;

----- 28 / 02 / 2013 -----		
215 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	15.104,00	
711 DİREKT İLK MADDE MALZ.GİD.YANS.	10.000,00	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA	1.957,00	
731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA	3.147,00	
----- / -----		

2.3.2.7. Diğer Canlı Varlıklar:

21 Canlı Varlıklar grubu içinde açıkladığımız ve bu gruplara girmeyen ve diğer grubunda yer alan salon ve süs bitkileri ile kaplumbağa gibi canlı varlıklar bu grupta izlenir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDINA GÖRE BÜYÜKBAŞ HAYVANCILIK SEKTÖRÜNDE ÖRNEK UYGULAMA

3.1. UYGULAMANIN AMACI

Büyükbaş hayvancılık sektöründe süt üretim faaliyetinde bulunan işletmelerde TMS41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi uygulamasına yönelik örnek uygulamalar vererek literatüre katkı sağlamaktır.

3.2. UYGULAMANIN YERİ ve YÖNTEMİ

Uygulama İzmir ilinde süt üretimi faaliyetinde bulunan büyükbaş hayvan çiftliğinde soru sorma yöntemine göre yapılarak, uygulamaya esas teşkil edecek bilgi ve belgeler kaynağından elde edilerek sağlanmıştır.

3.3. ŞİRKET BİLGİLERİ

Çalışmanın uygulama bölümü İzmir ilinde faaliyet gösteren, sektörünün öncü firmalarından olan ve profesyonel bir şekilde süt üretimi yapan adının açıklanmasını istemeyen bir çiftlikte yapılmıştır. İşletme 136 dönüm arazi üzerine kurulu olan, 1.000 adet sağmal inek, 100 adet 0-2 aylık dişi dana, 460 adet boş düve, 330 adet gebe düve, 110 adet 0-2 aylık erkek dana olmak üzere toplam 2.000 adet canlı varlık kapasitesine sahiptir. İşletmenin süt üretimi konusunda uzmanlaşması ve et üretiminin ayrı bir uzmanlık istemesi sebebiyle, erkek dana buzağılar doğumundan 2 ay sonra satılmaktadır. İşletmedeki 1.000 adet sağmal inek günde 3 kez süt sağılmakta olup günlük 27 ton süt üretimi gerçekleştirilmektedir. Üretilen sütler günlük olarak sektördeki süt işleyen büyük firmalara satılmaktadır. Firmada 2 veteriner, 2 teknisyen ve 1 ziraat mühendisi olmak üzere toplam 45 kişi çalışmaktadır.

3.3.1. İşletmenin Bölümleri

İncelenen işletmede sağımhane, yem hazırlama, laboratuvar, bakım onarım, yem depoları, süt soğutma deposu ve idari bölümler bulunmaktadır.

Şekil 2: İdari Binanın Dış Cephe Görüntüsü



İşletmede sürü yönetim sistemi uygulanmakta olup, hayvanların verimliliğinin artırılması için hayvanın harcadığı enerji ile süt verimi arasındaki durum incelenerek verimliliği etkileyen faktörler tespit edilerek bu faktörler minimize edilmeye çalışılmaktadır. İşletmede süt soğutma tankları, bir defada 40 inek sağabilen sağım makineleri, süt içen buzağılar için hazırlanan üniteler, gübre sıyırma makinesi, otomatik hayvan temizleme makineleri, dev vantilatörler, hayvan yıkama üniteleri, yem karma makinesi, traktör ve kamyonet bulunmaktadır.

Şekil 3: Sağımhane Ünitesi



Şekil 4: Süt Soğutma Tankı



Şekil 5: Yem Karma Makinası



Yapılan görüşmelerde işletmedeki sağmal ineklerin hamile kalıp doğum yapması sonucunda 0-2 ay arası grubun buzağı olarak adlandırıldığı görülmüştür. Doğumdan sonra doğan yavru 60 gün ayrı bir yerde bireysel olarak yaşamaya başlamakta ve süt veriminin artması için doğumdan sonra annesiyle sadece 1,5 saat geçirmesine izin verilerek anneye yavru arasında duygusal bir bağın oluşması engellenmektedir. Böylece hem yeni doğan yavrunun bilinçsiz olduğu için fazla süt içmesi ve tokluk sınırını bilemeyip hastalanması hem de annenin sadece yavrusunu emzirmek istemesi durumunun önüne geçilmektedir.

Barınma: Bütün canlıların yaşamak için bazı temel ihtiyaçları bulunmaktadır. Bu ihtiyaçlardan biri de barınma ihtiyacıdır. Büyükbaş hayvanlar için geçerli rüzgar yönü dikkate alınarak, ana giriş kapıları ve havalandırma girişleri ayarlanarak düşüp kaymalarını engellemek için uygun zeminler seçilmelidir. Ülkemiz iklim koşullarına uygun olan yarı açık ahır sistemleri tercih edilmelidir ve kapılarda eşik bulunmamalıdır. Doğum bölgesi, sağmal hayvan bölgesi, buzağı bölgesi, hasta hayvan bölgesi, karantina bölgesi, sağım ünitesi ve duş bölümü olmalıdır.

Buzağılara doğumdan hemen sonra yaşamlarını sağlıklı olarak devam ettirebilecekleri barınak koşulları sağlanmalıdır. İneklerin bulunduğu ortamda zararlı mikroorganizmaların çoğalması ve parazitlerin buzağılara bulaşması ihtimali yüksektir. Bunu engellemek için buzağılar ineklerden ayrı bir ortamda barındırılmalıdır. Buzağılar ilk ağız sütü aldıktan hemen sonra bireysel olarak izlenmesi/kontrol edilmesi, hastalıklardan ve yaralanmalardan korunması için dışarıdaki bireysel buzağı kulübelerine veya bölmelerine alınarak burada 8 hafta süreyle bağlamadan kalması sağlanmalıdır. Bu bölmeler; buzağuların birbirlerini görebilecekleri ancak temas edemeyecekleri şekilde düzenlenmelidir.

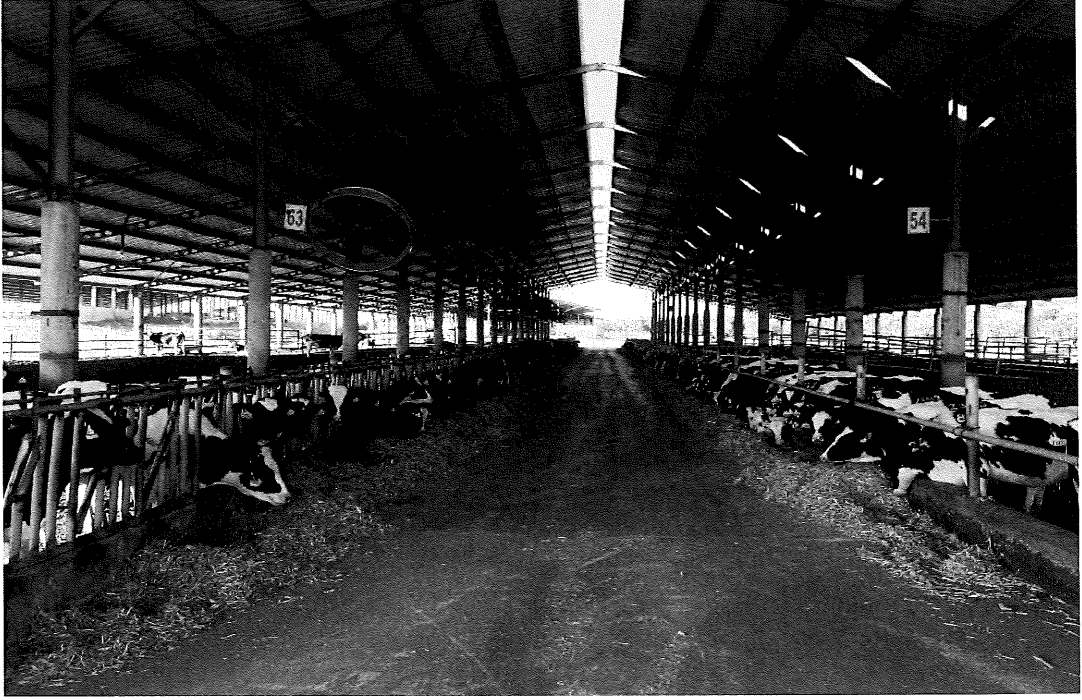
Doğumu yaklaşanlar için ise metabolizma hastalıklarını önlemek ve rahat bir doğum sağlayabilmek amacıyla 1 hayvan için en az 9-10 m² olacak şekilde serbest gezinecekleri alanlar olmalıdır.

Sağmal ineklerde ise yüksek nem, sıcaklık, havasız ortam, gürültü, kaygan zemin, yatma zemininin sert olması, açlık, susuzluk, kalabalık ve sıkışık ortam, bakıcı değişikliği, kötü ve yetersiz ışıklandırma gibi rahatı ve konforu bozan her türlü kötü çevresel koşullar stres kaynağıdır. Hayvanın bu olumsuz unsurlardan etkilenmemesi için gerekli önlemler alınmalıdır. Özellikle sıcaklığın olumsuz etkisini azaltmak için mutlaka gölgelik yapılmalı ve ineğin ayağını bastığı yerden 3 metre yüksekliğe, %10-20 eğimle ineğin sırtına üfleyecek şekilde fanlar yerleştirilmelidir.

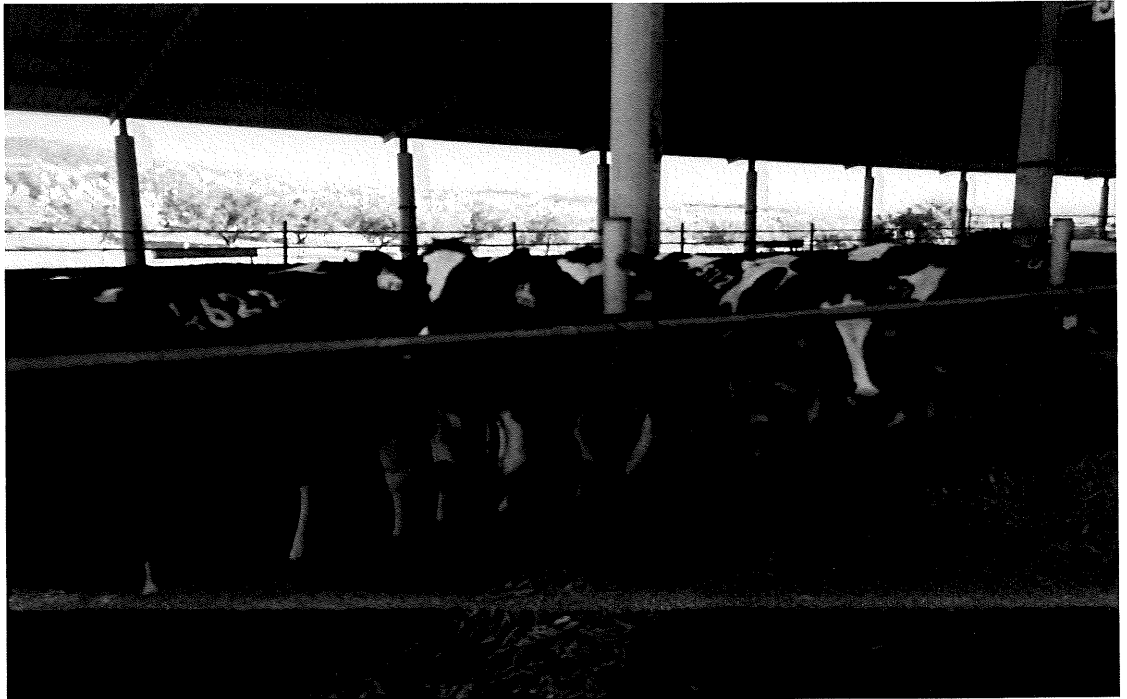
Hayvan hasta olduğunda bu hastalığın diğerlerine bulaşmaması için ayrı bir bölüme alınması ve tedavi edilmesi gerekir.

Duş bölümü ise hayvanı rahatlatmak için oldukça önemlidir. Barınakların kuru ve temiz kalmasına dikkat edilmelidir. Bu yüzden ayrı bir duş bölümünün olması ve özellikle sıcak havalarda belirli aralıklarla duş aldırılması hayvanın stresini azaltacaktır.

Şekil 6: Sağlıklı Hayvanların Barınma-Beslenme Yeri Toplu Görüntüsü



Şekil 7: Sağlıklı Hayvanların Barınma-Beslenme Yerinin Yakın Görüntüsü



Beslenme: Düzenli olarak temiz su bulundurulması ineklerin tükettikleri her kg kuru madde ve sütlerinin verimi için oldukça önemlidir. İşletmenin bulunduğu

bölgenin iklim şartlarına ve hayvanların ihtiyaçlarına göre yem hazırlanmalıdır. İnekler sindirim sistemlerinin dinlendirilmesi için doğumdan 55-65 gün önce kuruya çıkarılmalı yani sağımdan kesilmelidir. Kurudaki ineklerin de yağlanmaması için sağmal ineklerden ayrı bir bakım ve beslenme programına alınması gerekmektedir.

3.3.2. İşletmede Kullanılan Yemler

Kaba yemler: Ham selüloz (lif) bakımından zengin ancak besin maddeleri bakımından daha düşük değerli olan yemlere kaba yemler denir. Kaba yemleri silajlar, kuru otlar, samanlar, yeşil kaba yemler ile çayır ve mera otları olarak sıralayabiliriz. Özellikle yüksek verimli ineklerin beslenmesinde kaliteli kaba yemlerin kullanılması, dengeli ve ekonomik beslemenin birinci şartıdır. Çünkü süt ineklerine verilecek günlük toplam yemin yarısı kaba yemlerden karşılanmalıdır. Bu durum, hayvanın sağlığı, sindirim faaliyetlerinin düzenli olması ve istenilen süt yağı ile süt veriminin sağlanabilmesi için mutlaka gereklidir. Süt sığırlarının beslenmesinde saman ve düşük kaliteli kuru otlar gibi zayıf kaba yemler kullanıldığında hayvanın ihtiyaçları karşılanamaz ve süt verimi düşer. Hayvanın gereksinimlerini karşılamak üzere günlük kaba yem oranı düşürülüp, fabrika süt yemleri gibi yemlerin miktarının artırılması durumunda ise süt yağı düşer, asidoz ve ayak hastalıkları gibi birçok metabolik hastalık ortaya çıkar. Ayrıca fazla konsantre yem kullanılması gerektiğinden besleme programı ekonomikliğini kaybeder. Ülkemizde kaba yem olanaklarının kısıtlı olduğu yerlerde sağım dönemindeki ineklere günde 3-4 kg saman 8-10 kg ya da daha fazla fabrika süt yemi verildiği görülmektedir. Bu durumda inek yukarıda bahsedilen bozukluklara yakalanmakta, süt yağı ve yıllık toplam süt verimi düşük olmaktadır.

Silajlar ve özellikle de mısır silajı süt sığırlarının beslenmesinde çok değerli kaba yemlerdir. Silajlar ineklere 25-30 kg'a kadar yedirilebilir. Kaliteli bir mısır silajı enerji bakımından oldukça zengindir. Günde 25-30 kg mısır silajı yedirildiğinde ineğin yaşama payı ile süt verimi için gerekli olan enerjinin önemli bir kısmı karşılanabilir. Ancak mısır silajı protein bakımından yeterli olmadığı için mısır silajının yanı sıra kullanılacak olan konsantre yemlerin proteince zengin olması gerekir. Domates ve bezelye posası silajları protein bakımından zengin silajlardır. Enerji kapsamları mısır silajına göre nispeten düşüktür. Bu nedenle enerji

bakımından desteklenmelidirler. Pancar posası ise kuru maddeleri çok düşük olduğu için besin maddeleri bakımından fakirdir. Büyük kısmı su olduğu için özellikle yüksek verimli ineklere çok fazla verilmemelidir. Özellikle de protein bakımından çok düşük değerlidir.

Buğdaygillerin henüz tanelerinin süt dönemindeyken biçilmesi ile yapılan silajlar da iyi bir kaba yemdir. Ancak protein bakımından çok değerli olmadıkları gibi enerji bakımından da mısır silajına göre daha zayıftır. Çayır otu ya da buğdaygil hasılı silajları benzer değerlikte silajlar olarak yine de samana göre iyi kaliteli kaba yemlerdir. Yonca, fiğ ve korunga gibi baklagil kuru otları protein bakımından zengin ve zamanında biçim yapıldıysa enerjileri bakımından iyi durumda olan kaba yemlerdir. Kalsiyum bakımından zengin olduklarından kaba yem olarak kullanıldığında ineklerin kalsiyum ihtiyacının karşılanmasında önemli rol oynarlar. Çayır kuru otları ve kurutulmuş buğdaygil hasılları da mısır silajı ve baklagil kuru otlarından sonra değerli kaba yemlerdir. Ancak protein bakımından daha düşük değerli olmaları nedeni ile baklagil kuru otları ile karıştırılarak verilmeleri daha faydalı olur.⁸²

Şekil 8 : Kuru Yem Saman Depo Yeri



⁸² https://www.sutas.com.tr/Content/Files/pdf/sut_sigiri_besleme.pdf, (01.10.2014)

Konsantre (yoğun, kuvvetli) yemler: Konsantre yemler enerji, protein ya da her ikisi bakımından zengin olabilen yemlerdir. Bir de vitamin ve mineraller bakımından yemleri takviye etmeye yarayan ve premiks adı verilen katkıları vardır. Enerji konsantresi olarak yem karmalarında en çok kullanılanlar nişasta bakımından zengin olan tahıl taneleridir. Süt sığırlarının konsantre yem karmalarında kullanılan başlıca tahıl taneleri mısır, arpa, buğday, yulaf ve çavdardır. Genellikle protein oranları % 8-12 arasında değişir. Kolay sindirilebilir karbonhidratlardan olan nişasta oranları yüksek olduklarından tek başlarına verildiklerinde ya da alıştırılmadan fazla miktarda verildiklerinde asidozise neden olurlar. Bunlardan çavdar içerdiği tanen nedeni ile lezzetsiz olduğundan konsantre karmalara fazla miktarda katılmaz. Protein bakımından eksik olduklarından özellikle yüksek verimli ineklerin beslenmesinde protein konsantreleri ile takviye edilmelidirler. Buğdaygil tanelerinin sığırlara kırılarak ve hatta daha iyisi ezme şeklinde verilmeleri gerekmektedir. Aksi takdirde büyük bir kısmı işkembede değerlendirilmeden dışkı ile atılır. Kepek, razmol ve bonkalit gibi değirmencilik yan ürünleri de sığırların beslenmesinde oldukça fazla kullanılır. Kepek yüksek selüloz içerir. Protein bakımından buğdaygil tanelerine göre biraz daha zengin ancak enerji bakımından daha fakirdir. Kepeğin yem karmasında hayvanlar alıştırılarak çoğaltılması olabilecek sindirim bozukluklarını engeller. Konsantre karmanın % 20'den fazlasını aşmaması önerilir.⁸³

3.3.3. Büyükbaş Hayvanların Doğumu ve Doğum Sonrası Faaliyetleri

Doğum sonrasında inekten ilk 6 sağımda (2 gün içinde) elde edilen sütler ağız sütü (kolostrum) olarak tanımlanmakta ve yavru için çok değerli besinler ihtiva etmesi sebebiyle yavruya doğduğu anda verilmektedir. Ağız sütü, bağışıklık maddelerince zengin besin değeri yüksek süttür. Protein ve yağ içeriği yüksektir. Yoğunluğu normal süte oranla fazladır. Buzağının doğduktan sonra ilk 1 saat içerisinde mutlaka en az 2-3 lt kolostrum içmesi sağlanmalıdır. İçerdiği bağışıklık maddeleri nedeni ile buzağıya doğumdan hemen sonra verilen 2 - 3 lt kolostrum buzağı ölümlerini yüksek oranda azaltmaktadır.

⁸³ https://www.sutas.com.tr/Content/Files/pdf/sut_sigiri_besleme.pdf, (01.10.2014)

Kolostrum içerdiği bağışıklık maddeleri ile ilk 24 saat buzağıya maksimum koruma sağlar, bu süreden sonraki kolostrum, hastalıklara karşı koruyucu etkisini yitirir. Bu dönemde yavrular 10 gün boyunca biberonla beslenmekte, 10 günden sonra kovayla süt içmeye başlamaktadır. Yeni doğan yavrular ishal ve diğer salgın hastalıklardan korunmaları için ilk başlarda diğer hayvan gruplarından ayrı tutulmaktadır. Yavru buzağılar; 0-2 aylık, 2-4 aylık, 4-6 aylık ve 6-10 aylık gibi gruplara ayrılmaktadır.

3.3.3.1. 0-2 Ay Arası Buzağılar

Erkek dişi ayrımı yapılmaksızın inek sütüyle daha sonra da mamayla beslenmektedir. 2.ayın sonuna doğru aynı zamanda yem vermeye başlayarak yavru yavaş yavaş yeme (buzağı besleme ve kaba yem) alıştırılmaktadır. Bu dönemde gıda, bakım, veteriner vs. dâhil her bir yavru için günlük toplam maliyet yaklaşık 3-4 TL arasında gerçekleşmektedir. 2-8 ay arası yavrular dana olarak adlandırılmaktadır ve 2.aydan sonra artık süttten tamamen kesilip yemle beslenmeye başlanmaktadır. Bu grupta bulunan danalar işletmenin geleceğe yönelik yatırımı olarak değerlendirilmektedir ve bu danalara enerji ve proteince zengin yem verilerek sağmal ineklerle aynı oranda beslenmeleri sağlanmaktadır.

Tablo 19: Yeni Doğmuş Buzağının 0-2 Aylık (8 Haftalık) Günlük Beslenme Tablosu

Besleme Türü	Miktar	Birim Fiyatı	Toplam Maliyet
İnek Sütü	3 kg	1 TL	3 TL

İşletmede 01.02.2013 tarihinde yeni doğmuş olan 0-2 aylık 100 adet dişi buzağının 2 aylık besleme maliyeti 18.000,00 TL'dir.

----- 01/02/2013 -----

218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT. 18.000,00

218.01 0-2 aylık dişi buzağılar

150 İLK MADDE MALZEME STOKLARI

18.000,00

150.01 İnek Sütü

100 adet dişi buzağının 2 aylık yem maliyeti

----- / -----

3.3.3.2. 2-4 Aylık Buzağılar

Bu buzağılara 8.haftanın sonunda ortalama 3 gün boyunca üst üste 700-900 gram arası daha sonra da 1,5-2 kg buzağı başlangıç yemi ve daha sonra buzağı büyüme yemiyle birlikte 1,5-2 kg kaba yem(yonca, kuru ot) verilmeye başlanmaktadır. Kısa sürede süttten kesmede amaç, buzağının normal gelişimini engellemeden az miktarda süt vererek hızlı bir büyüme elde etmektir. Böyle bir uygulamada, buzağının sağlıklı gelişmesi için en kısa sürede kesif ve kaba yeme alışması sağlanmalıdır. İlk haftanın sonundan itibaren buzağının önünde sürekli serbest halde buzağı başlangıç yemi ve temiz su bulunmalıdır. Buzağının yeme alışması için en uygun zaman süt içme sonrasındır.

- **Buzağının 0-2 aylık dönemden 2-4 aylık döneme geçişi;**

İşletmedeki buzağılar 01.04.2013 tarihinde 0-2 aylık dönemden 2-4 aylık döneme geçmiştir.

----- 01/04/2013 -----
218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT. 18.000,00
 218.02 2-4 aylık dişi buzağılar
 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT. 18.000,00
 218.01 0-2 aylık dişi buzağılar
 Buzağının 0-2 aylıktan 2-4 aylık döneme aktarılması
----- / -----

Tablo 20: 2-4 Aylık Buzağının Beslenmesi

Besleme Türü	Miktar	Birim Fiyatı	Toplam Maliyet
Buzağı Başlangıç Yemi	2 kg	0,95 TL	1,90 TL
Yonca-Kuru Ot	2 kg	0,75 TL	1,50 TL
TOPLAM			3,40 TL

İşletmedeki 2-4 aylık buzağılar, günlük 2 kg buzağı başlangıç yemi ve günlük 2 kg yonca ile beslenmektedir.

----- 01/04/2013 -----

218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 20.4000,00

218.02- 2-4 aylık dişi buzağılar

150 İLK MADDE MALZEME STOKLARI

20.400,00

150.02- Buzağı Başlangıç Yemi 11.400,00

150.03-Yonca 9.000,00

2-4 aylık buzağının beslenmesi

----- / -----

3.3.3.3. 4-8 Ay Arası Buzağılar

Buzağının 2-4 aylık dönemden 4-8 aylık döneme geçişi;

İşletmedeki buzağılar 01.08.2013 tarihinde 2-4 aylık dönemden 4-8 aylık döneme geçmiştir.

----- 01/08/2013 -----

218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT. 38.400,00

218.03- 4-8 aylık dişi buzağılar

218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT. 38.400,00

218.02- 2-4 aylık dişi buzağılar

Buzağının 2-4 aylıktan 4-8 aylık döneme aktarılması

----- / -----

Tablo 21: 4-8 Aylık Buzağının Beslenmesi

Besleme Türü	Miktar	Birim Fiyatı	Toplam Maliyet
Buzağı Başlangıç Yemi	1,5 kg	0,95 TL	1,425 TL
Yonca-Kuru Ot	1 kg	0,75 TL	0,75 TL
Fiğ	2,0 kg	0,60 TL	1,20 TL
TOPLAM			3,38 TL

4-8 aylık buzağılar, günlük 1,5 kg buzağı başlangıç yemi, 1kg yonca, 2 kg fiğ ile beslenmektedir.

----- 01/08/2013 -----	
218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMI	40.500,00
218.03- 4-8 aylık dişi buzağılar	
150 İLK MADDE MALZEME STOKLARI	40.500,00
150.02- Buzağı Başlangıç Yemi	17.100,00
150.03-Yonca	9.000,00
150.04-Fiğ	14.400,00
4-8 aylık buzağının beslenmesi	
----- / -----	

Erkek ve dişi buzağılar 4 aydan sonra birbirinden ayrılmalıdır. Dişi danalara 6 aylık yaşta (4-8 ay arasında) Brusellosis'e karşı koruyucu olarak Brucella Abortus S-19 aşısı uygulanmalı, ayrıca IBR-PI3, Şap, BVD, BRSV, Paratüberküloz, Yanıkara, Antraks (Şarbon), Haemophilus somnus aşılı bir veterinerine danışılarak zamanında ve gerekli tekrarları ile birlikte yaptırılmalıdır.

3.3.3.4. 8-12 Ay Arası Buzağılar

Bu buzağılar boş düve olarak adlandırılmaktadır.

Buzağıların 4-8 aylık dönemden 8-12 aylık döneme geçişi;

İşletmedeki buzağılar 01.12.2013 tarihinde 4-8 aylık dönemden 8-12 aylık döneme geçmiştir.

----- 01/12/2013 -----	
218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT.	78.900,00
218.04- 8-12 aylık dişi buzağılar	
218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT.	78.900,00
218.03- 4-8 aylık dişi buzağılar	
Buzağının 4-8 aylıktan 8-12 aylık döneme aktarılması	
----- / -----	

Tablo 22: Düveler İçin Karma Yem Miktarı (kg)

	*Rasyon 1	*Rasyon 2
Kuru yonca	7 kg	3 Kg
Mısır silajı	-	9 Kg
Karma yem	2 kg	1 kg
Öğütülmüş Mısır	-	30 kg

Buğday	-	21,8 kg
Arpa	4,94 kg	10 kg
Yulaf	4,94 kg	-
Buğday kepeği	-	10 kg
Pamuk tohumu küspesi	-	24 kg
Mineral	1 kg	0,1 kg
Mermer tozu	-	3 kg
Tuz	-	1 kg
Vitamin	0,2 Kg	0,1 kg

***Rasyon:** Bir büyükbaş hayvanın 24 saatlik tüm besin ihtiyaçlarını karşılayabilecek, işkembedeki asidi dengeleyecek kaba ve kesif (yoğun) yemleri uygun şekilde hazırlanmış karışımdır.

Tablo 23: Besleme Türüne Göre Toplam Maliyetler

Besleme Türü	Miktar	Birim Fiyatı	Toplam Maliyet
Karma Yem	2	0,60 TL	1,20 TL
Yonca-Kuru Ot	4	0,75 TL	3,00 TL
Arpa	1	0,75 TL	0,75 TL
Yulaf	1	0,50 TL	0,50 TL
Saman	2	0,40 TL	0,80 TL
Silaj	4	0,25 TL	1,00 TL
Mineral	0,5	0,25 TL	0,13 TL
Vitamin	0,2	1,00 TL	0,20 TL
TOPLAM			7,58 TL

----- / -----

218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 90.900,00

218.04-8-12 aylık dişi buzağılar

150 İLK MADDE MALZEME STOKLARI 90.900,00

150.02- Karma Yemi 14.400,00

150.03-Yonca 36.000,00

150.04-Arpa 9.000,00

150.05-Yulaf 6.000,00

150.06-Saman 9.600,00

150.07- Silaj 12.000,00

150.08-Mineral 1.500,00

150.09-Vitamin 2.400,00

8-12 aylık buzağının beslenmesi

----- / -----

3.3.3.5. 12-13 Ay Arası Buzağılar

Düve (genç kızlık dönemi) olarak adlandırılmaktadır. 12. aydan sonra maliyetler düşmektedir. Normal şartlarda düvenin 14. ayda gebe kalması beklenmektedir. Gebe kalınca da her bir düvenin günlük maliyeti 3-5 TL arasında değişmektedir.

----- / -----

218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 169.800,00

218.05-12-13 aylık dişi buzağılar

218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 169.800,00

218.04- 8-12 aylık dişi buzağılar

Buzağının 8-12 aylıktan 12-13 aylık döneme aktarılması

----- / -----

15-24 aylık dönem gebelik dönemi olarak adlandırılmaktadır. Hamile kaldıktan sonraki 7.ayda yani doğumuna 2 ay kala kuruya ayrılmaktadır. Bu dönemde doğumuna kadar kalan süre olan 2 ay boyunca sağılmamaktadır. Kuru maliyeti ise günlük 4-5 TL'dir.

Gebe kaldıktan sonraki 22. ile 23. aylarda süt vereceği tahmin edildiği için enerji ve protein açısından zengin beslemeye alınmaktadır. Ancak anne olmaya hazır düvelerin kilo almamaları ve rahat doğum yapabilmeleri için doğuma yakın son 45 gün içinde mümkün olduğunca enerji ve proteince daha düşük beslemeye alınmakta ve dolayısıyla her bir düvenin günlük yem maliyetleri 6-7 TL'yi bulmaktadır. Her şey yolunda giderse gebe düve 24.ayda doğum yaparak anne olmaktadır. Düve doğumunu yaptıktan sonra süt vermeye geçmesiyle para kazandırmaya başlamaktadır.

218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI hesabının bakiyesinin 330.000 TL olduğu varsayımıyla düvelerin süt ineği hesaplarına gerçeğe uygun değerle aktarılması gerekmektedir. Süt ineklerinin gerçeğe uygun değeri de adet başına 4.000 TL olduğu varsayımıyla muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

----- / -----	
214- CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	400.000,00
214.01 2 Yaşında Sağmal İnekler	
218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	330.000,00
218.07- 24 aylık dişi buzağılar	
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI	70.000,00
100 adet düvenin ilk doğumu ile canlı varlıklar hesabına gerçeğe uygun değerle aktarılması	
----- / -----	

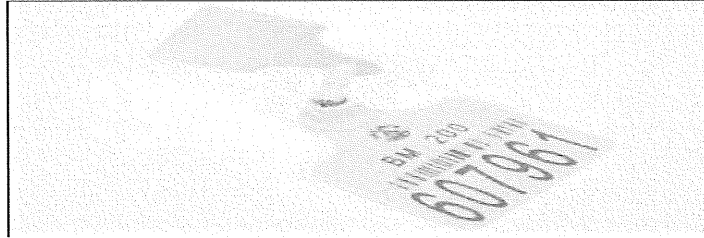
3.3.3.6. Buzağların Doğum Kaydı

Ay içerisinde 100 adet inek doğum yapmış olup bunun 50 tanesi dişi 50 tanesi de erkek yavrudur. Erkek buzağların piyasa değeri(gerçeğe uygun değeri) 1.500,00 TL/adet, dişi buzağların piyasa değeri 1.250,00 TL/adettir.

----- / -----	
164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	75.000,00
<i>164.01- Erkek Buzağılar</i>	
218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	62.500,00
<i>218.01- Dişi Buzağılar</i>	
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI	137.500,00
<i>100 adet Buzağının doğum kaydı</i>	
----- / -----	

02 Aralık 2011 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Sığır Cinsi Hayvanların Tanımlanması, Tescili ve İzlenmesi Yönetmeliği Geçici Madde hükmü gereği, her yaştaki kayıtsız büyükbaş hayvanların küpelenmesi ve Türkvat'e kayıt edilmesi gerektiğinden, işletmedeki büyükbaş hayvanların doğumunu takiben yavrulara kulak küpesi takılmalı ve boynuz köreltmesi işlemi yapılmalıdır.

Şekil 13: Kulak Küpesi



Aynı zamanda bu numaralar hayvanın sabit kıymet numarası olarak da kullanılmaktadır. Büyükbaş hayvanlarda süt verinceye kadarki dönemde oluşan giderlerin aktifleştirilmesi gerekmektedir. Doğumdan sonra süt veriminin başlamasıyla birlikte bu giderler amortisman uygulaması ile giderleştirilerek yok edilmeye çalışılır.

- İşletmeden elde edilen günlük 27 ton stoğun kayıtlara alınması

----- / -----	
154 TARIMSAL ÜRÜN STOKLARI	27.000,00
<i>154.01- Süt</i>	
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI	27.000,00
<i>İşletmede elde edilen günlük 27 ton stoğun kayıtlara alınması</i>	
----- / -----	

Doğumdan sonra 2 ay rahmin temizlenmesi ve toparlanması için tohumlama yapılmamakta, doğumu takip eden 3.ayda tekrar tohumlanmaktadır. Eğer doğumundan 310 gün sonra tekrar kuruya ayrılabiliyorsa bu durum başarılı bir çalışma olarak görülmektedir. Normal şartlarda yavrulama işlemi 6 yavru olarak öngörülmekte yani bir inek ortalama 6 kez doğum yapabilmektedir. Bu noktadan sonra artık yaşlı olduğu için bakımı da zor olmakta ve kesime gitmektedir. Ancak bu yavrulama durumu ülkeden ülkeye, hava şartlarına ve beslenmeye göre değişebilmektedir. En büyük gider ise silaj, saman, yonca ve diğer hayvan yemleridir.

Hayvancılıkta et ve süt ayrımı çok önemli olup, işletmelerin karlı bir şekilde uzun bir süre ayakta kalması için uzmanlaşma gerektirmektedir. İşletmemiz süt üretiminde uzmanlaşmış olup et üretiminde herhangi bir bilgi birikimi olmadığı için bu sektörde yer almamaktadır.

İşletmedeki hayvanların tamamı TARSİM sigorta sistemine kayıtlı olup, hayvanların hastalanması ya da vefat etmeleri durumunda sigorta değerlerinin %50'si iade alınabilmektedir. Şap hastalığı gibi salgın hastalıklar bu sigorta kapsamına girmemektedir.

3.3.4. Büyükbaş Hayvancılıkta Amortisman İşlemleri

İşletmemizdeki 1.000 adet sağmal ineğin maliyeti 4.260.000 TL'dir. 1000 adet inekten 5 yıl kadar yaklaşık sağmal inek başına 45.000 kg süt alınabileceği tahmin edilmektedir. Sağmal ineklerin bu yılki süt verimleri 8.100 tondur. Normal amortisman oranı %20'dir. Birikmiş amortismanlar tutarı 1.533.654 TL'dir. Üretim miktarı yöntemine göre yapılacak amortisman hesaplamaları aşağıdaki gibidir;

Üretim Miktarını Esas Alan Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tutarı:

Amortisman Tutarı= Yetiştirme Maliyeti / Üretilcek Süt Miktarı

Amortisman Tutarı= 4.260.000 /45.000x1.000= 0,09467 TL/kg

Amortisman Tutarı= 0,09467x 8.100.000= 766.827 TL'dir.

----- / -----

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 766.827

730.06 Amortisman Gideri

217-CANLI VARL. BİR. AMORT.VE DEĞ.DÜŞ.KARŞ. 766.827

Amortisman Kaydı

----- / -----

İşletmede ERP programı kullanılmakta olup, stok ve gider hesapları ve stok kartları birbiriyle uyumlu çalışmaktadır.

Tablo 24: Stok ve Gider Hesapları

150 İlk Madde Malzeme Stokları	710 Direkt İlk Madde Malzeme Gideri
150.01 Yem Stokları	710.01 Yem Giderleri
150.01.001 Mısır Silajı	710.01.001 Mısır Silajı
150.01.002 Buğday Silajı	710.01.002 Buğday Silajı
150.01.010 Yonca	710.01.010 Yonca
150.01.011 Ot Samanı	710.01.011 Ot Samanı
150.01.012 Mısır Samanı	710.01.012 Mısır Samanı
150.01.013 Çeltik Samanı	710.01.013 Çeltik Samanı
150.01.020 Ayçiçek Küspesi	710.01.020 Ayçiçek Küspesi
150.01.021 Soya Küspesi	710.01.021 Soya Küspesi
150.01.022 Kanola Küspesi	710.01.022 Kanola Küspesi
150.01.030 Pamuk Çekirdeği	710.01.030 Pamuk Çekirdeği
150.01.031 Soya Kabuğu	710.01.031 Soya Kabuğu
150.01.032 Melas	710.01.032 Melas
150.01.040 Arpa	710.01.040 Arpa
150.01.041 Buğday	710.01.041 Buğday
150.01.042 Mısır	710.01.042 Mısır
150.01.050 Mısır Gluteni	710.01.050 Mısır Gluteni
150.01.060 Buğday Otu	710.01.060 Buğday Otu
150.01.061 Buğday Kepeği	710.01.061 Buğday Kepeği
150.01.070 Arpa DDGS	710.01.070 Arpa DDGS*
150.01.071 Mısır DDGS	710.01.071 Mısır DDGS

150.01.072 Karışık Yem	710.01.072 Karışık Yem
150.02 Yardımcı Malzeme Stokları	730.02 Yardımcı Malzeme Stokları
150.03 İşletme Malzemesi Stokları	730.03 İşletme Malzemesi Stokları
150.03.090 Laboratuvar Malzemeleri	730.03.090 Laboratuvar Malzemeleri
150.03.091 İlaç Malzemeleri	730.03.091 İlaç Malzemeleri
150.03.092 Temizlik Malzemeleri	730.03.092 Temizlik Malzemeleri
150.03.094 Tamirat ve İnşaat Malzemeleri	730.03.094 Tamirat ve İnşaat Malzemeleri
150.03.095 Makine, Tesisat ve Yed. Parça	730.03.095 Makine, Tesisat ve Yed. Parça
150.03.096 Yakıtlar	730.03.096 Yakıtlar
150.03.097 Kırtasiye Malzemeleri	730.03.097 Kırtasiye Malzemeleri
150.03.098 Diğer İşletme Malzemeleri	730.03.098 Diğer İşletme Malzemeleri

*DDGS: kurutulmuş damıtık tahıl (mısır) + çözünür maddeleri

3.4. BÜYÜKBAŞ HAYVAN İŞLETMESİNDEKİ GÜNLÜK İŞLEMLER

İzmir ili Foça ilçesinde bulunan işletmemizin günlük işlemleriyle ilgili bazı örnek uygulamalar aşağıdaki gibidir.

- Doğa Besicilik Ltd.Şti,'den adedi 5.000,00 TL + KDV'den 50 adet sağımlik süt ineğini 2 ay vadeli satın alınmıştır.

----- / -----		
214CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	250.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	20.000,00	
320 SATICILAR		270.000,00
----- / -----		

- Ay içerisinde 75 adet inek doğum yapmış olup bunun 50 tanesi dişi 25 tanesi de erkek yavrudur. Erkek buzağların piyasa değeri(gerçeğe uygun değeri) 1.250,00 TL/adet, dişi buzağların piyasa değeri 1.000,00 TL/adettir.

----- / -----	
164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	31.250,00
<i>164.01- Erkek Buzağılar</i>	
218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT.	50.000,00
<i>218.01- Dişi Buzağılar</i>	
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI	81.250,00
<i>Buzağı doğum kaydı</i>	
----- / -----	

- Çiftlikte bulunan ve sağmal inek olarak kullanılacak 10 adet dişi düve ilk doğumlarını yaparak çağ değiştirmiş ve inek olmuşlardır. İlk doğumu yapan bir ineğin piyasa değeri 4.000,00 TL olup bu 10 adet dişi düvenin kayıtlı değeri 37.500,00 TL'dir.

----- / -----	
214- CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	40.000,00
<i>214.01 Sağmal İnekler</i>	
218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT.	37.500,00
<i>218.02- Düve</i>	
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI	2.500,00
<i>Doğum yapan düvelerin sağmal inekler hesabına alınması.</i>	
----- / -----	

- İşletmemizin ana faaliyeti içinde et üretimi olmadığından yeni doğan erkek buzağılar sütten kesildikten sonra (2 ay sonra) tanesi 1.500,00 TL+KDV'ye peşin bedelle satılmıştır. Buzağının 2 aylık bakım masrafı toplam 2.000,00 TL'dir.

----- / -----	
710- DİREKT İLK MAD. MALZ. GİDERİ	2.000,00
720- DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	500,00
730- GENEL ÜRETİM GİDERİ	250,00
150 İLK MADDE VE MALZEME	2.000,00
<i>150.10 Süt ve Mama Stoğu</i>	
373 MALİYET GİDER KARŞILIĞI	750,00
<i>Buzağının 2 aylık süt, mama ve diğer üretim giderlerinin hesaplara alınması</i>	
----- / -----	

----- / -----		
164- CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		2.750,00
164.01 Erkek Buzağılar		
711-DİR. İLK MAD. MALZ. GİD. YANS.		2.000,00
721- DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA		500,00
731- GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA		250,00
Üretim maliyetlerinin canlı varlıklar hesabına alınması		
----- / -----		
----- / -----		
154 TARIMSAL ÜRÜN STOKLARI		34.000,00
154.01 Erkek Buzağılar		
164-CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		34.000,00
164.01 Erkek Buzağılar		
Satılan erkek buzağının mamul stoklara alınması		
----- / -----		
----- / -----		
102 BANKALAR		40.500,00
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		37.500,00
391 HESAPLANAN KDV %8		3.000,00
25 adet erkek buzağının satış kaydı		
----- / -----		
----- / -----		
624 SATILAN CANLI VARLIK MALİYETİ		34.000,00
154 TARIMSAL ÜRÜN STOKLARI		34.000,00
Satılan 25 adet erkek buzağının maliyet kaydı		
----- / -----		

- İşletmemizdeki büyükbaş hayvanlarımızın piyasa değerleri bölgede salgın olarak bulunan şap hastalığı nedeniyle aşağıda belirtilen tablodaki gibi düşmüştür.

Tablo 25: Salgın Hastalık Nedeniyle Oluşan Değer Düşüklüğü

	Adedi	Birim Fiyatı	Toplam	Değer Düşüklüğü	Değ.Düş.Toplamı
Sağmal İnek	1000	7.000	7.000.000	6.000	6.000.000
0-2 Aylık Dişi Dana	100	1.000	100.000	800	80.000
Boş Düve	460	2.000	920.000	1.500	690.000
Gebe Düve	330	4.000	1.320.000	3.000	990.000
TOPLAM	1890		9.340.000		7.760.000

9.340.000 - 7.760.000 = 1.580.000 değer düşüklüğü gerçekleşmiştir.

----- / -----	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	1.580.000,00
217 CANLI VAR. BİR. AMOR. VE DEĞ.DÜŞ.KARŞ.	1.580.000,00
<i>Değer düşüklüğü karşılığı ayrılması</i>	
----- / -----	

- İşletmemizde bulunan 2 adet sağmal inek salgın hastalık nedeniyle zayı olmuştur. İneklerin kayıtlı değeri 6.000,00 TL olup 5.000,00 TL'ye sigortalanmış ve sigorta şirketi tarafından bedelinin ödeneceği bildirilmiştir.

----- / -----	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİD.VE ZARARLAR	12.000,00
214- CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	12.000,00
214.01 Sağmal İnekler	
2 adet sağmal ineğin zayı olmasının kaydı	
----- / -----	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	10.000,00
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	10.000,00
----- / -----	

- İşletmemizde bulunan 2.000 adet büyükbaş hayvan için Tarsim Sigorta Şirketine her türlü zararlara karşı sigorta işlemi yaptırılmış olup toplam 24.000,00 TL sigorta bedelinin %50'si devlet teşvikinin kapsamındadır.

----- / -----	
180 GELECEK AYLARA AİT GİD. VE GELİR TAH.	24.000,00
602 DİĞER GELİRLER	12.000,00
602.01 Devlet Teşvikleri	
102 BANKALAR	12.000,00
----- / -----	

----- / -----	
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	2.000,00
730.04 Sigorta Giderleri	
180 GEL. AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAH.	2.000,00
<i>Ocak Ayı Sigorta Giderleri</i>	
----- / -----	

- 100.000,00 TL 'ye hayvan yemi, 10.000,00 TL'ye aşı-ilaç kredili alınmıştır.

----- / -----	
150 İLK MADDE MALZEME STOKLARI	110.000,00
-Hayvan Yemi	100.000,00
-Aşı, İlaç Stoğu	10.000,00
320 SATICILAR	110.000,00
----- / -----	

- 50.000,00 TL’lik hayvan yemi üretimde kullanılmıştır.

----- / -----		
710 DİREKT İLK MADDE MALZEME	50.000,00	
150 İLK MADDE MALZ. STOKL.		50.000,00
Hayvan Yemi		
----- / -----		

- Ay içerisinde 10.000,00 TL’lik aşı-ilaç kullanılmıştır.

----- / -----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	10.000,00	
150 İLK MADDE MALZ. STOK.		10.000,00
-Aşı, İlaç Stoku		
----- / -----		

3.5. İŞLETMEDEKİ GİDER HESAPLARININ BELİRLENMESİ

İşletmede gider hesapları tekdüzen hesap planındaki 7/A grubuna göre sınıflandırılmış olup üretim giderleri 710 Direkt İlk Madde Malzeme, 720 Direkt İşçilik Gideri ve 730 Genel Üretim Giderinden; faaliyet giderleri ise 750 Araştırma Geliştirme Gideri, 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri, 770 Genel Yönetim Giderlerinden oluşmaktadır.

3.6. ÜRETİM MALİYETLERİ

Üretimde kullanılan ya da tüketilen her türlü hammadde malzemeler, işçilik giderleri ile endirekt giderler üretim maliyetlerini oluşturur. Bunlara ilişkin işletmede uygulanan detaylı açıklamalar aşağıda verilmektedir.

3.6.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Üretilen mamulün özünü oluşturan ve mamulün bünyesine giren, hangi mamul veya mamul grupları için ne miktarda tüketildiği net olarak belirlenebilen maddelerdir.⁸⁴

Sütün üretim maliyeti süt üretimindeki sağmal inekler için yapılan giderlerden oluşmaktadır. Bu giderler üretim maliyetleri içerisindeki en önemli giderlerdir.

⁸⁴ Süleyman Yükçü, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, 2007, s.83

3.6.2. Direkt İşçilik Giderleri

İşletmelerin fiilen çalışma konusu olan mamulün üretildiği esas üretim gider yerlerinde çalışan elemanlara ilişkin işçilik maliyetleridir.⁸⁵

Esas üretim gider yerleri, yardımcı üretim gider yerleri, yardımcı hizmet gider yerleri, yatırım gider yerleri, üretim yeri yönetimi gider yerleri için yapılan direkt işçilikler yapılan iş sürelerine göre bu gider yerlerine yüklenmektedir. İşletmede yer alan direkt işçilik gider yerleri ve bu yerlerdeki alt faaliyetler aşağıdaki gibidir:

720 Direkt İşçilik Gideri

3.6.3. Genel Üretim Giderleri

Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri dışında kalan ve üretim ile ilgili olan diğer tüm maliyet giderleridir şeklinde tanımlanabilir.⁸⁶

3.7.BÜYÜKBAŞ HAYVANCILIK İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ ÇALIŞMALARI

İşletmemizde, stok değerlendirme yöntemi olarak aylık ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi uygulanmakta olup, II. dağıtım yöntemi olarak Doğrudan Dağıtım yöntemi seçilmiştir. Bu çalışmada büyükbaş hayvan işletmesindeki gider yeri ayrımına göre maliyetlerin doğru tespit edilerek etkin bir maliyet kontrolünün sağlanması, verimlilik, karlılık, kayıp, kaçak ve fire oranlarının dikkatli bir şekilde izlenerek doğru bir yönetim politikası oluşturulmasına yardımcı olmaktır. İşletmede bulunan Gider Yerleri Tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 26: Gider Yerleri Tablosu

ESAS ÜRETİM GİDER YERİ	10	Sağımhane Gider Yeri
	11	Barınma Gider Yeri
YARDIMCI ÜRETİM GİDER YERİ	20	Yem Hazırlama Gider Yeri

⁸⁵ Süleyman Yükçü, s.143

⁸⁶ Süleyman Yükçü, s.177

YARDIMCI HİZMET GİDER YERİ	30	Laboratuvar Gider Yeri
	31	Bakım Onarım Gider Yeri
	32	Yemekhane ve Sosyal İşler Gider Yeri
	33	Yem Depo Gider Yeri
PAZARLAMA, SAT. DAĞ.GİD.YERİ	70	Pazarlama Satış Dağ. Gider Yeri
GENEL YÖNETİM GİDER YERİ	80	Yönetim Gider Yeri
	81	Muhasebe Gider Yeri
	82	Satınalma Gider Yeri
	83	İnsan Kaynakları Gider Yeri

İşletmede kullanılan gider çeşitleri aşağıdaki gibidir.

Tablo 27: Gider Türleri

0 - İlk Madde ve Malzeme Gideri	
	Yem Giderleri
	001 Mısır Silajı
	002 Buğday Silajı
	010 Yonca
	011 Ot Samanı
	012 Mısır Samanı
	013 Çeltik Samanı
	020 Ayçiçek Küspesi
	021 Soya Küspesi
	022 Kanola Küspesi
	030 Pamuk Çekirdeği
	031 Soya Kabuğu
	032 Melas
	040 Arpa
	041 Buğday
	042 Mısır
	050 Mısır Glütteni
	060 Buğday Otu
	061 Buğday Kepeği
	070 Arpa DDGS
	071 Mısır DDGS

	072 Karışık Yem 073 Mermer tozu 074 Kireç 075 Vitamin Yardımcı Malzemeler 080 Tohumlama Malzemeleri 081 Serum Malzemeleri İşletme Malzemeleri 090 Laboratuar Malzemeleri 091 İlaç Malzemeleri 092 Temizlik Malzemeleri 094 Tamirat ve İnşaat Malzemeleri 095 Makine, Tesisat ve Yedek Parçalar 096 Yakıtlar 097 Kırtasiye Malzemeleri 098 Diğer İşletme Malzemeleri
1 - İşçi Ücret ve Giderleri	
	101 Normal Ücret 102 Fazla Çalışma Ücreti 103 İkramiye 104 Hafta/Genel Tatil Ücreti 105 İzin Ücreti 106 Yılbaşı/Bayram Harçlığı 107 Ayni Gıda-Giyim Yardımı 108 Yakacak Yardımı 109 Çocuk Yardımı 110 Doğum/Ölüm/evlenme Yardımı 111 Aile Yardımı 112 Öğrenim Yardımı 113 SGK İşveren Payı 114 İşsizlik Sigortası İşveren Payı 115 SG. Destekleme Primi İşveren Payı

	116 Kıdem Tazminatı 117 İhbar Tazminatı
2 - Memur Ücret ve Giderleri	
	201 Normal Ücret 202 Fazla çalışma Ücreti 203 İkramiye 204 Hafta/Genel Tatil Ücreti 205 İzin Ücreti 206 Yılbaşı/Bayram Harçlığı 207 Çocuk Yardımı 208 Doğum/Ölüm/evlenme Yardımı 209 Aile Yardımı 210 Öğrenim Yardımı 211 SGK İşveren Payı 212 İşsizlik Sigortası İşveren Payı 213 SG.Destekleme Piriimi İşveren Payı 214 Kıdem Tazminatı 215 İhbar Tazminatı 216 Yabancı Dil Tazminatı
3 - Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	
	301 Elektrik Gideri 302 Su Gideri 303 Yakıt Gideri 304 Doğal Gaz Gideri 305 Telefon Gideri 306 Nakliye/Kargo Gideri 307 Hamaliye Gideri 308 Yemek Gideri 309 Mutfak Gideri 310 İlaçlama ve Dezenfekte Gideri 311 Arıtma Gideri 312 Aşılama Gideri 313 Tırnak Bakım Gideri 314 Araç Kira Gideri

	315 Depo Kira Gideri 316 Oto Benzin-Motorin Gideri 317 Bina Bakım Onarım Gideri 318 Makine Bakım Onarım Gideri 319 Araç Bakım Onarım Gideri 320 Traktör Bakım Onarım Gideri 321 Avukatlık Gideri 322 Mali Müşavirlik Gideri 323 YMM Danışmanlık Gideri 324 Veteriner Danışmanlık Gideri 325 Çevirmen Gideri 326 Personel Sağlık Gideri 327 Personel Servis Gideri
4 - Çeşitli Giderler	
	401 Kırtasiye Gideri 402 İlan Gideri 403 Noter Gideri 404 Hediye Eşantiyon Gideri 405 Promosyon Gideri 406 İkram Gideri 407 Marka Tescil Gideri 408 Üyelik Aidat Gideri 409 Sigorta Gideri 410 Seyahat ve Konaklama Giderleri 411 Şehir içi ve Şehir dışı Yol Giderleri 412 Eğitim Giderleri 413 Bağış Gideri
5 - Vergi, Resim ve Harçlar	
	501 Emlak Vergisi 502 MTV 503 Harç Gideri 504 Damga Vergisi
6 - Amortisman ve Tükenme Payları	
	600 Canlı Büyükbaş Hayvan Amortisman Gideri 601 Yeraltı-Yerüstü Amortisman Gideri

	602 Binalar Amortisman Gideri 603 Tesis, Makine ve Cihazlar Amortisman Gideri 604 Taşıtlar Amortisman Gideri 605 Demirbaşlar Amortisman Gideri 606 Diğer MDV Amortisman Gideri
7 - Finansman Giderleri	
	701 Kısa Vadeli Finansman Gideri 702 Uzun Vadeli Finansman Gideri

3.8. GİDERLERİN DAĞITIMI

Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği'nde yer alan gider yerleri ve gider çeşitleri dikkate alınarak işletmenin gider dağıtım tablosu hazırlanabilir. Gider yerleri her işletmenin özelliğine göre yeterli sayıda alt bölümlere ayrılabilir.

Öncelikle gider çeşitlerine göre oluşan giderler üretimle ilgili gider yerlerine (esas üretim gider yeri, yardımcı üretim gider yeri, yardımcı hizmet gider yeri, üretim yeri yönetimi gider yeri) dönem giderlerinin toplandığı gider yerlerine (araştırma-geliştirme gider yeri, pazarlama-satış ve dağıtım gider yeri ve genel yönetim gider yeri gibi) ve yatırım gider yerlerine dağıtılır (Birinci Dağıtım). Daha sonra yardımcı gider yerlerinde oluşan giderler değişik yöntemler (doğrudan doğruya, kademeli, planlı ve matriks yöntemler) kullanılarak esas üretim gider yerlerine dağıtılır.

Üç temel başlık altında toplanabilecek gider dağıtımı şöyle sıralanabilir.

- 1- Gider türleri toplamalarının gider yerine dağıtımı (Birinci Dağıtım)*
- 2- Yardımcı üretim, yardımcı hizmet, üretim yeri yönetimi gider yerlerinde toplanan giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtımı (İkinci Dağıtım)*
- 3- Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin mamullere yüklenmesi(Üçüncü Dağıtım)⁸⁷*

3.8.1. I. Dağıtım İşlemi

İşletmemizin Ocak ayı mizanı aşağıdaki gibidir.

⁸⁷ Süleyman Yükçü, s.252

Tablo 28: Ocak Ayı Verileri

ESAS ÜRETİM GİDER YERİ	10	Sağımhane Gider Yeri	350.000,00
	11	Barınma Gider Yeri	300.000,00
YARDIMCI ÜRETİM GİDER YERİ	20	Yem Hazırlama Gider Yeri	25.200,00
YARDIMCI HİZMET GİDER YERİ	30	Laboratuvar Gider Yeri	36.200,00
	31	Bakım Onarım Gider Yeri	20.500,00
	32	Yemekhane ve Sosyal İşler Gider Yeri	41.300,00
	33	Yem Depo Gider Yeri	20.000,00
PAZARLAMA, SAT. DAĞ.GİD.YERİ	70	Pazarlama Satış Dağ. Gider Yeri	10.000,00
GENEL YÖNETİM GİDER YERİ	80	Yönetim Gider Yeri	25.000,00
	81	Muhasebe Gider Yeri	10.000,00
	82	Satınalma Gider Yeri	10.000,00
	83	İnsan Kaynakları Gider Yeri	10.000,00
TOPLAM GİDER			858.200,00

İşletmemiz, giderlerini öz kaynakla karşılamakta olup yabancı kaynak kullanmadığından finansman gideri bulunmamaktadır.

Maliyet giderlerinin dağıtımda kullanılan ve oluştukları anda hangi gider yerine ait olduğu tespit edilemeyen bazı giderlerin dağıtım anahtarları vasıtasıyla ilgili gider yerlerine dağıtılması I. Dağıtım işlemi olarak tanımlanır.

ERP programı kullanan işletmelerde, bu tür endirekt giderler genel üretim giderleri içinde takip edilmekte ve buradan dağıtıma tabi tutulmaktadır. Bazı işletmeler daha küçük ölçekli olma sebebiyle ERP programı yerine daha küçük çapta bilgisayar programları kullandıklarından genel muhasebe ile maliyet muhasebesini ayrı ayrı takip eden işletmelerde dağıtılacak endirekt giderler genel muhasebe tarafından 701.nolu Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabına alınır ve bu hesaptan dağıtım anahtarları vasıtasıyla ilgili gider yerlerine dağıtılır. İşletmemizde Elektrik, Su giderleriyle ilgili aylık faturalar muhasebe birimine gelmiş olup, kayıtlar aşağıdaki gibidir.

Örnek uygulama 1: İşletmemizin Ocak ayı elektrik gideri 15.050 TL + KDV olup tüketim miktarı 43.000 kws'dir.

Genel Muhasebe tarafından yapılacak kayıt;

----- / -----		
701 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hs.	15.050,00	
191 İndirilecek KDV	2.709,00	
329 Diğer Ticari Borçlar		17.759,00
----- / -----		

Maliyet Muhasebe bölümü tarafından yapılacak işlem ve kayıt;

Elektrik Giderinin gider yerlerine dağıtılabilmesi için elektrik faturasında belirtilen toplam kilowatt saatin hangi birimlerce kullanıldığını gösteren bir dağıtım anahtarına ihtiyaç vardır. Bu tablo işletmemizde çalışan elektrik mühendisi tarafından hazırlanmış ve maliyet muhasebesi bölümüne verilmiştir.

Tablo 29: Elektrik Gideri I. Dağıtım Tablosu

... BÜYÜKBAŞ HAYVAN ÇİFTLİĞİ				
I.DAĞITIM ANAHTARI				
GİDER TÜRÜ:		Elektrik Gideri		
DAĞITIM ANAHTARI		KW/S		
SORUMLU BİRİM		Elektrik Teknikeri		
DÖNEMİ		Ocak Ayı		
	GİDER YERİ	MİKTAR(KWS)	Birim	TUTAR
10	Sağımhane Gider Yeri	12.000,00	0,35	4.200,00
11	Barınma Gider Yeri	4.500,00	0,35	1.575,00
20	Yem Hazırlama Gider Yeri	4.500,00	0,35	1.575,00
30	Laboratuvar Gider Yeri	4.450,00	0,35	1.557,50
31	Bakım Onarım Gider Yeri	4.450,00	0,35	1.557,50
32	Yemekhane ve Sosyal İşler Gider Yeri	4.500,00	0,35	1.575,00
33	Yem Depo Gider Yeri	2.450,00	0,35	857,50
70	Pazarlama Satış Dağ. Gider Yeri	2.000,00	0,35	700,00
80	Yönetim Gider Yeri	1.000,00	0,35	350,00
81	Muhasebe Gider Yeri	1.000,00	0,35	350,00
82	Satınalma Gider Yeri	1.100,00	0,35	385,00
83	İnsan Kaynakları Gider Yeri	1.050,00	0,35	367,50
TOPLAM		43.000,00	0,35	15.050,00

Maliyet Muhasebesi bölümünce yapılan I. dağıtım işlemi kaydı;

----- / -----

730 10.301 Sağımhane GY. Elektrik Gideri	4.200,00
730 11.301 Barınma GY. Elektrik Gideri	1.575,00
730 20.301 Yem Hazırlama GY. Elektrik Gideri	1.575,00
730 30.301 Laboratuvar GY. Elektrik Gideri	1.557,50
730 31.301 Bakım Onarım GY. Elektrik Gideri	1.557,50
730 32.301 Yemekhane ve Sosyal İşler GY. Elektrik Gideri	1.575,00
730.33.301 Yem Depo GY. Elektrik Gideri	857,50
760.70.301 Pazarlama GY. Elektrik Gideri	700,00
760.80.301 Yönetim GY. Elektrik Gideri	350,00
770.81.301 Muhasebe GY. Elektrik Gideri	350,00
770.82.301 Satınalma GY. Elektrik Gideri	385,00
770.83.301 İnsan Kaynakları GY. Elektrik Gideri	367,50
701.01.001 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hs.	15.050,00

Elektrik Gideri I. Dağıtım İşlemi

----- / -----

3.8.2. II. Dağıtım İşlemi

İşletmemizin II. dağıtım işleminde, yardımcı gider yerlerinin birbirlerine sundukları hizmeti göz ardı eden ve sadece esas üretim gider yerlerine pay veren **Doğrudan Dağıtım** yöntemi seçilmiştir. Buna göre yardımcı gider yerlerinin aylık mizan bakiyeleri şöyledir.

Tablo 30: II. Dağıtım İşlemi

Aylık Mizan			Bakiye
YARD. ÜRETİM GİDER YERİ	20	Yem Hazırlama Gider Yeri	25.200,00
	30	Laboratuvar Gider Yeri	36.200,00
	31	Bakım Onarım Gider Yeri	20.500,00
	32	Yemekhane ve Sosyal İşler Gider Yeri	41.300,00
	33	Yem Depo Gider Yeri	20.000,00
TOPLAM			143.200,00

II. dağıtım işlemlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için dağıtılacak yardımcı gider yerlerinin mutlaka bir sorumlusunun olmasına ve her bir gider yerinin esas üretim gider yerlerine aylık yapmış oldukları hizmetin yararlanma oranını raporlamasına bağlıdır.

Tablo 31: Yem Hazırlama Yardımcı Gider Yerinin II. Dağıtım Tablosu

YEM HAZIRLAMA YARDIMCI GİDER YERİ II. DAĞITIM TABLOSU			
DAĞITIM ANAHTARI		Hayvan Sayısı	
SORUMLU BİRİM		Üretim Şefi	
DÖNEMİ		Ocak Ayı	
	GİDER YERİ	Yararlanma Oranı(%)	TUTAR
10	Sağımhane Gider Yeri	-	-
11	Barınma Gider Yeri	100	25.200,00
TOPLAM		100	25.200,00

II. Dağıtım İşlemi Muhasebe Kaydı

----- / -----		
730 11. Barınma Esas Üretim Gider Yeri	25.200,00	
730.20. Yem Hazırlama Yardımcı Gider Yeri		25.200,00
----- / -----		

Tablo 32: Laboratuvar Yardımcı Gider Yerinin II. Dağıtım Tablosu

LABORATUVAR YARDIMCI GİDER YERİ II. DAĞITIM TABLOSU			
DAĞITIM ANAHTARI		Yapılan Analiz Sayısı	
SORUMLU BİRİM		Laboratuvar Şefi	
DÖNEMİ		Ocak Ayı	
	GİDER YERİ	Yararlanma Oranı(%)	TUTAR
10	Sağımhane Gider Yeri	60	21.720,00
11	Barınma Gider Yeri	40	14.480,00
TOPLAM		100	36.200,00

Laboratuvar ünitesinin sorumlusu, ocak ayı boyunca yapmış oldukları üretimi, aylık giderlerini ve esas üretim gider yerlerinin yararlanma oranlarını,

maliyet muhasebesi bölümüne yukarıdaki tabloda görüldüğü haliyle hazırlayıp sunmuştur.

II. Dağıtım İşlemi Muhasebe Kaydı

----- / -----		
730 10. Sağımhane Esas Üretim Gider Yeri	21.720,00	
730 11. Barınma Esas Üretim Gider Yeri	14.480,00	
730.30. Laboratuvar Yardımcı Gider Yeri	36.200,00	
----- / -----		

Tablo 33: Bakım Onarım Yardımcı Gider Yerinin II. Dağıtım Tablosu

BAKIM ONARIM YARDIMCI GİDER YERİ II. DAĞITIM TABLOSU			
DAĞITIM ANAHTARI		Bakım-Onarım Saati	
SORUMLU BİRİM		Bakım Onarım Şefi	
DÖNEMİ		Ocak Ayı	
	GİDER YERİ	Yararlanma Oranı(%)	TUTAR
10	Sağımhane Gider Yeri	60	12.300,00
11	Barınma Gider Yeri	40	8.200,00
TOPLAM		100	20.500,00

Bakım onarım ünitesinin sorumlusu, Ocak ayı boyunca yapmış oldukları üretimi, aylık giderlerini ve esas üretim gider yerlerinin yararlanma oranlarını, maliyet muhasebesi bölümüne yukarıdaki tabloda görüldüğü haliyle hazırlayıp sunmuştur.

II. Dağıtım İşlemi Muhasebe Kaydı

----- / -----		
730 10. Sağımhane Esas Üretim Gider Yeri	12.300,00	
730 11. Barınma Esas Üretim Gider Yeri	8.200,00	
730.31. Bakım Onarım Yardımcı Gider Yeri	20.500,00	
----- / -----		

Tablo 34: Yemekhane ve Sosyal İşler Yardımcı Gider Yerinin II. Dağıtım Tablosu

YEMEKHANE VE SOSYAL İŞLER YARDIMCI GİDER YERİ II. DAĞITIM TABLOSU			
DAĞITIM ANAHTARI		Kişi Sayısı	
SORUMLU BİRİM		Yemekhane ve Sosyal İşler Şefi	
DÖNEMİ		Ocak Ayı	
	GİDER YERİ	Yararlanma Oranı(%)	TUTAR
10	Sağımhane Gider Yeri	30	12.390,00
11	Barınma Gider Yeri	70	28.910,00
TOPLAM		100	41.300,00

Yemekhane ve Sosyal İşler ünitesinin sorumlusu, Ocak ayı boyunca yapmış oldukları üretimi, aylık giderlerini ve esas üretim gider yerlerinin yararlanma oranlarını, maliyet muhasebesi bölümüne yukarıdaki tabloda görüldüğü haliyle hazırlayıp sunmuştur.

II. Dağıtım İşlemi Muhasebe Kaydı

----- / -----			
730 10.	Sağımhane Esas Üretim Gider Yeri	12.390,00	
730 11.	Barınma Esas Üretim Gider Yeri	28.910,00	
	730.32. Yemekhane ve Sosyal İşler Yardımcı Gider Yeri	41.300,00	
----- / -----			

Tablo 35: Yem Depo Yardımcı Gider Yerinin II. Dağıtım Tablosu

YEM DEPO YARDIMCI GİDER YERİ II. DAĞITIM TABLOSU			
DAĞITIM ANAHTARI		Hayvan Sayısı	
SORUMLU BİRİM		Yem Depo Şefi	
DÖNEMİ		Ocak Ayı	
	GİDER YERİ	Yararlanma Oranı(%)	TUTAR
10	Sağımhane Gider Yeri	-	-
11	Barınma Gider Yeri	100	20.000,00
TOPLAM		100	20.000,00

Yem Depo ünitesinin sorumlusu, Ocak ayı boyunca yapmış oldukları üretimi, aylık giderlerini ve esas üretim gider yerlerinin yararlanma oranlarını, maliyet muhasebesi bölümüne yukarıdaki tabloda görüldüğü haliyle hazırlayıp sunmuştur.

II. Dağıtım İşlemi Muhasebe Kaydı

----- / -----		
730 11. Barınma Esas Üretim Gider Yeri	20.000,00	
730.33. Yem Depo Yardımcı Gider Yeri		20.000,00
----- / -----		

II. dağıtım sonunda mizan;

Tablo 36: II. Dağıtım Sonucu Oluşan Mizan;

ESAS ÜRETİM GİDER YERİ	10	Sağımhane Gider Yeri	396.410,00
	11	Barınma Gider Yeri	396.790,00
YARD. ÜRETİM GİDER YERİ	20	Yem Hazırlama Gider Yeri	
YARDIMCI HİZMET GİDER YERİ	30	Laboratuvar Gider Yeri	
	31	Bakım Onarım Gider Yeri	
	32	Yemekhane ve Sosyal İşler Gider Yeri	
	33	Yem Depo Gider Yeri	
PAZ., SATIŞ DAĞ. GİD. YERİ	70	Pazarlama Satış Dağ. Gider Yeri	10.000,00
GENEL YÖNETİM GİDER YERİ	80	Yönetim Gider Yeri	25.000,00
	81	Muhasebe Gider Yeri	10.000,00
	82	Satınalma Gider Yeri	10.000,00
	83	İnsan Kaynakları Gider Yeri	10.000,00
TOPLAM GİDER			858.200,00

3.8.3. III. Dağıtım İşlemi

III. dağıtım işlemi, üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesi aşamasıdır. İşletmemizde Sağımhane ve Barınma Gider Yeri olmak üzere 2 Esas Üretim Gider Yeri bulunmaktadır.

İşletmede günlük 27.000 kg süt üretilmekte (aylık 27.000*30=810.000) ve kilosu 1,10 TL'den satılmaktadır. Süt primi olarak da 0,06 TL/kg alınmaktadır.

Ayrıca hayvan başına yıllık destek olarak 225 TL alınmaktadır. Yan mamul geliri ise 24.000,00 TL'dir. Buna göre Ocak ayı Kar/Zarar Tablosu aşağıdaki gibidir.

Ocak Ayı Kar/Zarar Tablosu

Süt Geliri 810.000 kg x 1,10	= 891.000,00 TL
Süt Primi 810.000 kg x 0,06	= 48.600,00 TL
Büyükbaş Hayvan Desteği (2.000 ad x 225) / 12	= 37.500,00 TL
Yan Mamul Geliri	= 24.000,00 TL
Toplam Gelirler	1.001.100,00 TL
Toplam Giderler	858.200,00 TL
Kar	142.900,00 TL

SONUÇ

Son yıllarda tarım sektöründe yaşanan hızlı değişikliklerle geleneksel (konvansiyonel) tarım uygulamalarından işletme bazlı tarım uygulamalarına doğru halen devam eden bir geçiş yaşanmaktadır.

Gelişmiş ülkelerde tarım sektörü, geleneksel metotlar yerine, makro ve işletme bazında verimlilik ve karlılık hedeflerine yönelik çalışmalarını yürütmektedir. Bu gelişmeler sonucunda uygulamada birliği sağlamak amacıyla uluslararası alanda uygulanan muhasebe standardı ülkemize de uyarlanarak TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı olarak yayınlanmıştır.

Çalışmamızın amacı; işletmeler açısından kolaylık sağlaması için canlı varlıkların mevcut hesap gruplarıyla değil de yeni hesap grupları içinde izlenmesi gerektiğinin önemini belirterek dönen varlık kalemleri için 16 grubunun; duran varlık kalemleri için de 21 grubunun kullanılmasının uygun olduğu, TMS 41'e göre canlı varlıkların gerçeğe uygun değerleriyle mali tablolara yansıtılması ve canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetinin düşülmesi ile net gerçeğe uygun değerine ulaşarak canlı varlığın hasat noktasına kadar net gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilmesi gerektiğini, burada oluşan değer artış ya da azalışlarının ise 6'lı grup içinde 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları altında gösterilebileceğini belirtmek ve uygulamaların bu doğrultuda yapılması konusunda bilgi vermektir.

Üç bölümden oluşan çalışmamızın birinci bölümünde; Canlı Varlıkların TMS 41'e göre tanımı, standardın amacı, kapsamı, temel kavramları hakkında bilgi verilerek canlı varlık türleri açıklanmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde ise canlı varlıkların TMS 41 açısından gruplandırılması, gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi, işleyişi, muhasebeleştirilmesi, canlı varlık türleri ve çeşitleri, tekdüzen hesap planı açısından gruplandırılması, canlı varlıklarda amortisman uygulaması hakkında bilgi verilmeye çalışılmıştır.

Uygulama bölümü olan üçüncü bölümde ise İzmir'de bulunan büyükbaş hayvan çiftliğinde gözlem ve çalışmalar yaparak genel muhasebe ve maliyet hesaplamaların hazırlanmasına yönelik örneklerle yer verilmiş olup maliyet hesaplama sistemi oluşturulmaya çalışılmıştır.

Sonuç olarak TMS 41'e göre tarımsal faaliyetlerle ilgili olan canlı varlıkların mevcut hesap gruplarıyla değil de yeni hesap gruplarında izlenmesi gerektiği ve bunun için

yapılan çalışmalarda dönen varlıklar için 16 grubunun, duran varlıklar için de 21 grubunun kullanılmasının uygun olduğu görüşüne varılmıştır. TMS 41 Tarımsal faaliyetlerle ilgili Türkiye Muhasebe Standardına göre canlı varlıklar mali tablolarda mevcut tekdüzen hesap planındaki 25 grubundaki Maddi Duran Varlıklar veya 26 grubundaki Diğer Maddi Duran Varlıkların alt hesabı olarak değil de Duran Varlıklar grubunda yeni bir hesap grubu içinde gösterilmesi hem işlemlerin kolaylığı ve hem de yeni bir uygulama olması sebebiyle kolaylık sağlayacaktır. Bunun için dönen varlık kalemleri için 16 grubunun; duran varlık kalemleri için de 21 grubunun kullanılması uygundur.

TMS 41'e göre canlı varlıklar standardı, canlı varlıkları gerçeğe uygun değerleriyle mali tablolara yansıtılmasını önermektedir. Bunun içinde, canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetinin düşülmesi ile net gerçeğe uygun değerine ulaşarak, canlı varlığın hasat noktasına kadar net gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilmesini uygun bulmaktadır.

Burada oluşan değer artış ya da azalışlarının ise 6'lı grup içinde 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları altında gösterilebileceği sonucuna varılmıştır.

TMS 41'e göre canlı varlıkların biyolojik dönüşümleri sonucu olgunlaşma, büyüme, bozulma, üreme, yaşlanma, ölme gibi değerlerini etkileyen gelişmeleri dikkate alarak, günlük muhasebe işlemlerinin doğru bir şekilde kaydedilerek mali tabloların güvenilirliğinin arttırılmasının yanında, maliyet muhasebesi sistemi uygulamaları, maliyet muhasebesi kayıtları, işletmede kullanılabilecek gider yerleri, gider türleri, giderlerin gider yerlerine dağıtımı olan I.dağıtım; yardımcı gider yerlerinin esas üretim gider yerlerine dağıtımı olan II.dağıtım ve esas üretim gider yerlerinde toplanan maliyetlerin mamullere dağıtılması olan III.dağıtıma ilişkin örneklere yer verilerek, literatüre katkıda bulunulmaya çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

Ağca Ahmet, Necdet Sağlam, “TMS-41 Tarımsal Faaliyetler”, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, (Editör Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk), 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008

Akdoğan Nalan, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Gazi Kitapevi Yayınları, Ankara-1998

Akdoğan Nalan ve Orhan Sevilengül, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, (TMSU), 12.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara-2007

Akdoğan Nalan ve Orhan Sevilengül, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSM MMO Yayın Organı, Kasım-Aralık, 2007

Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 15, Sayı 28-1, Aralık 2012

Demirkol Ömer Faruk, “Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Ankara, 2008-2

Doğan Zeki, Seçkin Arslan, Ayberk Nuri Berkman, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Ocak 2015, Cilt-Sayı:8

Gökçe Osman, Tarımsal Girişimcilik ve Kahramanmaraş’ta Tarımsal Girişimciliğin Geliştirilmesi Üzerine Bir İnceleme, Kahramanmaraş Sempozyumu

Gökgöz Ahmet, Balık Üretim İşletmelerinde Maliyetlerin Hesaplanması, Dora Yayınları, Bursa, 2012

Kırlioğlu Hilmi, Ahmet Gökgöz, TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2012, Cilt:26

M. Şenel (Ed.), Zootečni, Ümran Şahan, “Tavuk Yetiştiriciliği”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir-1995

Örten Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS, Gazi Kitapevi, Ankara – 2007

Taştan Hakan, Türkiye Muhasebe Standartları(TMS) ve Vergi Usul Kanununa (VUK) Göre Büyükbaş Canlı Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmasının Karşılaştırmalı İncelenmesi, KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Nisan 2014, Cilt:11, Sayı:1

Taştan Hakan, Murat Azaltun, Hüseyin Mert, “Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Uygulanmasına Eğitsel Bakış”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, 2013, Cilt:15, Sayı:2

Tekin Arif Behiç, Adnan Değirmencioğlu, Tarımsal Bilişim: İleri Tarım Teknolojileri, Muğla Üniversitesi, Akademik Bilişim’10-XII. Akademik Bilişim Konferansı Bildirileri,10-12 Şubat 2010

Tokay Semih Hüseyin, Ali Deran, Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-I, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2006, Sayı:157

Tuğay Osman, Türkiye Muhasebe Standardı 41’e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2013-Bahar, Cilt:5, Sayı:8

Tunçez Hacı Arif, Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman işlemleri ve Karşılaştırılması, Uluslararası Hakemli Akademik Sosyal Bilimler Dergisi, 2011

Türk Necla ve Murat Yabanlı, “Balık, Balıkçılık Ürünleri ve İnsan Sağlığı”, I.Türkiye Zoonotik Hastalıkları Sempozyumu, 14-15 Kasım 2006, ss.151-161, Ankara

Yükçü Süleyman, “Solucan Maliyeti”, Yaklaşım Dergisi, Mart 2013, Sayı: 243

Yükçü Süleyman, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, 2007

İnternet Kaynakları:

http://www.alomaliye.com/subat_06/tarimsal_faa_tms_22.htm, (26.11.2014)

Nalan Akdoğan, Türkiye Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış, Son Gelişmeler, Finansal Tablolara ve Hesap Planına Etkisi, www.ankaraymmo.org.tr/ekler/302542d77d0a70f5d2116f, (07.09.2013)

<http://www.bahcesel.net/forumsel/genel-bahce-bitkileri-kitabi/20235-meyvelerin-meyve-ozelliklerine-gore-siniflandirilmesi/>, (07.11.2014)

<http://www.cinarziraat.com/sebzecilik/136-sebzeciligin-genel-tanimi.html>, (07.11.2014)

DELOITTE, “UMS 41 Tarımsal Faaliyetler Uygulama Örneği”, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2041%20TARIMSAL%20FAAL%C4%B0YETLER%20_2_.pdf, (05.09.2013)

<http://ercivet.erciyes.edu.tr/arsiv/2006-2/7-yumurta-tavuklar%C4%B1nda-zorlamali-tuy-dokum.pdf>, (17.09.2013)

TÜİK-Haber Bülteni / Hayvansal Üretim İstatistikleri—2013
<http://www.esk.gov.tr/upload/Node/11480/files/Tablolar.xls>, (07.09.2013)

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_oranlari2011.html, (07.12.2013)

<http://www.giresuntarim.gov.tr/tr/dokuman/balik.pdf> (07.09.2013)

http://www.haber18.com/haber_cankiri_18.asp?haberID=1107, (15.01.2015)

<http://hayvansaluretim.blogspot.com.tr/2011/01/hayvancik.html>, (19.11.2014)

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS41.pdf/TMS41

<http://www.muhasabedersleri.com/ekonomi/tarim.html>, (05.11.2014)

<http://www.muhasabedersleri.com/pratik-bilgiler/2013-asgari-ucret.html>,
(01.09.2013)

Serhat Timur, Mehmet Yavuz Keleş, Yusuf Taşer, Recep Adanur, Uluslararası Finansal Muhasebe Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi, <https://prezi.com/lgl1xsfu7inc/copy-of-tarimsal-faaliyetlerin-muhasebesi/>, (26.11.2014)

https://www.sutas.com.tr/Content/Files/pdf/sut_sigiri_besleme.pdf, (01.10.2014)

<http://www.tmo.gov.tr/Main.aspx?ID=554>, (05.09.2013)

TÜİK, Bitkisel Üretim İstatistikleri, http://www.tuik.gov.tr/VeriTabanlari.do?vt_id=36&ust_id=13, (07.09.2013)

TÜİK, İstatistikler, <http://tuikapp.tuik.gov.tr/DIESS/SiniflamaSatirListeAction.do?surumId=191&kod=01.47&ustKod=01.47&seviye=4&detay=E&turId=1&turAdi=%201.%20Faaliyet%20S%EF%BF%BDn%EF%BF%BDflamalar%EF%BF%BD&satirId=1454199>, (07.12.2013)

<http://tuikapp.tuik.gov.tr/hayvancilikapp/hayvancilik.zul>, (07.09.2013)

www.ziraatciyiz.biz (07.09.2013)

23.03.1987 Tarihli Resmi Gazete Sayı: 19409, 5 Numaralı Cetvel

Yetiştirilen küçükbaş canlı hayvanların yavrularının muhasebeleştirilmesi, Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, 11.04.2014 tarihli 11395140-105[277-2012/VUK-1- . . .]-879 sayılı özelge