

**T.C.
YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İşletme Anabilim Dalı**

Burak BAŞER

**CANLI VARLIK SINIFININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE
DEĞERLEMESİNİN TEKDÜZEN, BOBİ FRS -7 VE TMS-41
KAPSAMINDA BİR ÖRNEK UYGULAMA YARDIMIYLA
AÇIKLANMASI**

Yüksek Lisans Tezi

**Danışman:
Doç. Dr. Tansel HACİHASANOĞLU**

Yozgat - 2019

**T.C.
YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İşletme Anabilim Dalı**

Burak BAŞER

**CANLI VARLIK SINIFININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE
DEĞERLEMESİNİN TEKDÜZEN, BOBİ FRS -7 VE TMS-41
KAPSAMINDA BİR ÖRNEK UYGULAMA YARDIMIYLA
AÇIKLANMASI**

Yüksek Lisans Tezi

**Danışman:
Doç. Dr. Tansel HACİHASANOĞLU**

Yozgat - 2019

T.C.
YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün İşletme Anabilim Dalı 80110117014 numaralı öğrencisi Burak BAŞER'in hazırladığı “Canlı Varlık Sınıfının Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesinin Tekdüzen, Bobi Frs -7 ve Tms-41 Kapsamında Bir Örnek Uygulama Yardımıyla Açıklanması” başlıklı Yüksek Lisans tezi ile ilgili Tez Savunma Sınavı, Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 27/06/2019 Perşembe günü saat 15:00’da yapılmış, tezin onayına ~~OY ÇOKLUĞU~~ / OY BİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

Başkan : Doç.Dr.Tansel HACIHASANOĞLU



Üye : Dr.Öğr. Üyesi Hüseyin TEMİZ

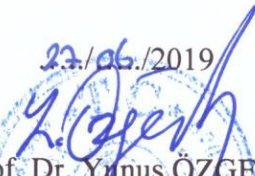


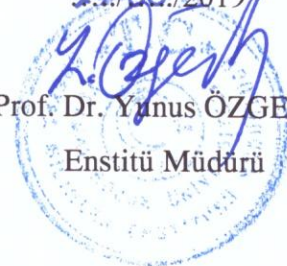
Üye : Dr.Öğr.Üyesi Murat KOÇSOY



ONAY:

Bu tezin kabulü, Enstitü Yönetim Kurulu'nun ...27.../..06.../2019.. tarih ve 2306 sayılı kararı ile onaylanmıştır.

27/06/2019

Prof. Dr. Yunus ÖZGER
Enstitü Müdürü



Yemin Metni

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Canlı Varlık Sınıfının Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesinin Tekdüzen, BOBİ FRS-7 ve TMS-41 Kapsamında Bir Örnek Uygulama Yardımıyla Açıklanması” adlı çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

31/05/2019

Burak BAŞER

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZET.....	vi
ABSTRACT.....	vii
TABLOLAR LİSTESİ.....	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR	xii
ÖNSÖZ.....	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TARIM İŞLETMELERİ VE TARIMSAL FAALİYET

1.1. TARIM İŞLETMELERİ.....	2
1.1.1. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması	2
1.1.1.1. İşletme Büyüklüğüne Göre Tarım İşletmeleri	3
1.1.1.2. Hukuki Yapısına (Üretim Araçları Mülkiyetine) Göre Tarım İşletmeleri	3
1.1.1.3. Faaliyet Alanlarına göre Tarım İşletmeleri.....	4
1.2. TARIMSAL FAALİYET	4
1.2.1. TMS 41’de Tarımsal Faaliyet.....	4
1.2.2. BOBİ FRS-7’de Tarımsal Faaliyet.....	5
1.2.3. Türk Vergi Sisteminde Tarımsal Faaliyet	5
1.2.4. Tarımsal Faaliyetin Türleri.....	6
1.2.4.1. Bitkisel Üretim.....	6
1.2.4.1.1. Türkiye’de Bitkisel Üretim	7
1.2.4.2. Hayvansal Üretim	8
1.2.4.2.1. Türkiye’de Hayvansal Üretim.....	8
1.2.4.3. Orman Ürünleri Üretimi	9
1.2.4.3.1. Türkiye’de Orman Alanları.....	9
1.2.4.4. Su Ürünleri Üretimi	11
1.2.4.4.1. Türkiye’de Su Ürünleri Üretimi.....	11

İKİNCİ BÖLÜM

CANLI VARLIKLARIN TMS-41, BOBİ FRS-7 ve TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ, DEĞERLEMESİ ve KARŞILAŞTIRILMASI

2.1. TÜRKİYE’DE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARIN (TMS/TFRS) KULLANIMI	13
2.2. TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI	16

2.2.1. Amacı	17
2.2.2. Kapsamı	17
2.2.3. Tanımlar	19
2.2.4. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi.....	23
2.2.4.1. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi	23
2.2.4.2. Canlı Varlıkların Değerlemesi	25
2.2.4.2.1. Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi.....	25
2.2.4.2.3. Araziye Bağlı Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti	27
2.2.5. Canlı Varlıklarda Kazanç ve Zararlar.....	27
2.2.6. Devlet Teşvikleri	29
2.2.7. Canlı Varlıklarda Amortisman	30
2.2.8. TMS 41 Standardına Göre Canlı Varlıkların Sunulması.....	31
2.3. TÜRKİYE’DE BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDININ (BOBİ FRS) KULLANIMI	35
2.4. BOBİ FRS-7 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI.....	37
2.4.1. Amaç ve Kapsam.....	37
2.4.2. Tanımlar	38
2.4.3. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi.....	39
2.4.3.1. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi	39
2.4.3.2. Canlı Varlıkların Değerlemesi	40
2.4.3.2.1. Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi ile Ölçülmesi ...	41
2.4.3.2.2. Canlı Varlıkların Maliyet Yönetimi ile Ölçülmesi	43
2.4.4. Canlı Varlıklarda Kazanç ve Kayıplar	43
2.4.4. Canlı Varlıklarda Amortisman	47
2.4.4. Canlı Varlıkların Sunulması	47
2.5. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDE CANLI VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEĞERLEMESİ	48
2.5.1. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	48
2.5.2. Canlı Varlıkların Değerlemesi.....	48
2.5.2. Canlı Varlıklarda Kazanç ve Kayıplar	49
2.5.2. Canlı Varlıklarda Amortisman	50
2.6. TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER, BOBİ FRS-7 TARIMSAL FAALİYETLER VE TDMS’NİN KARŞILAŞTIRILMASI.....	51

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

CANLI VARLIKLARIN TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER, BOBİ FRS 7 TARIMSAL FAALİYETLER VE TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ

**(TDMS)'E GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ, DEĞERLEMESİ VE
SUNULMASI: ÖRNEK UYGULAMA**

3.1. ÇALIŞMANIN AMACI	54
3.2. ÇALIŞMANIN METODOLOJİSİ	54
3.3. ÜRETİM SÜRECİ	55
3.4. İŞLETMENİN TANITIMI.....	55
3.5. UYGULAMADA İZLENECEK AŞAMALAR.....	56
3.6. UYGULAMA ÖRNEĞİNE İLİŞKİN VERİLER	56
3.7. İŞLETME İLE İLGİLİ FİNANSAL İŞLEMLER.....	59
3.7.1. Hasılatın Hesaplanması	59
3.7.1.1. TDMS ve BOBİ FRS'ye Göre Hasılatın Hesaplanması	60
3.7.1.2. TMS'ye Göre Hasılatın Hesaplanması	60
3.7.2. Direkt İlk Madde Malzeme ve Direkt İşçilik Maliyetleri.....	61
3.7.2.1. TDMS'ye Göre D. İlk Mad. Malz. ve Direkt İşçilik Maliyetleri.....	64
3.7.2.2. BOBİ FRS'ye Göre D. İlk Mad. Malz. ve Direkt İşçilik Maliyetleri	65
3.7.2.3. TMS'ye Göre D. İlk Mad. Malz. ve Direkt İşçilik Maliyetleri	66
3.7.3. Endirekt İşçilik Maliyetleri.....	67
3.7.4. Endirekt Malzeme Maliyetleri.....	71
3.7.5. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Maliyetleri.....	74
3.7.6. Amortisman Maliyetleri	78
3.8. TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE (TDMS) GÖRE MUHASEBE İŞLEMLERİ	90
3.9. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI-41 (TMS 41)'E GÖRE MUHASEBE İŞLEMLERİ	102
3.10. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS), BÖLÜM 7'E GÖRE MUHASEBE İŞLEMLERİ	117
3.11. TDMS, TMS-41 VE BOBİ FRS-7 KAPSAMINDA FAALİYET SONUÇLARININ KARŞILAŞTIRILMASI	131
SONUÇ.....	132
KAYNAKÇA	134

ÖZET

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Canlı Varlık Sınıfının Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesinin Tekdüzen, BOBİ FRS-7 ve TMS-41 Kapsamında Bir Örnek Uygulama Yardımıyla Açıklanması

Burak BAŞER

Danışman: Doç. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU

2019 - Sayfa: 137+XIII

Bu çalışmanın amacı, canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değerlemesinde Tekdüzen Muhasebe Sistemi, TMS-41 ve BOBİ FRS-7 Tarımsal Faaliyetler çerçevesinin benzerliklerini ve farklılıklarını açıklamak ve bu benzerlik ve farklılıkları varsayım dayalı etlik piliç üretimi yapan bir işletme örneği üzerinde sayısal veriler ile ortaya koymaktır. Bu üç sistem arasındaki en önemli fark canlı varlıkların ölçümü hususunda ortaya çıkmaktadır. Buna göre, TMS-41'de canlı varlıkların ölçümü, gerçeğe uygun değer yöntemini ilkesine dayalı iken, BOBİ FRS-7'de canlı varlıkların ölçümünde bir muhasebe politikası olarak gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemlerinden biri kullanılabilir. Tekdüzen muhasebe sisteminde ise, canlı varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilmekte ancak maliyet bedelinin tespit edilemediği durumlarda emsal bedeli ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. Çalışmadan elde edilen sonuçlara göre, TDMS'de canlı varlıkların, ilk madde ve malzeme maliyetlerinin ve hasılatın hesaplanmasında vade farkları ayrıştırılmamakta ve canlı varlıklar maliyet bedeli üzerinden ölçülmektedir. Bu yüzden TDMS'de canlı varlıklara ait ilk kayda alma ve değerlendirme dönemlerindeki değer artış veya azalışlar dikkate alınmadığı için diğer sistemlere göre dönem karının daha fazla çıktığı tespit edilmiştir. Faaliyet sonuçları TMS ve BOBİ FRS setine göre karşılaştırıldığında ise, BOBİ FRS setinde canlı varlıkların, ilk madde ve malzeme maliyetlerinin ve hasılatın hesaplanmasında vade farklarının bir yıldan daha kısa olması nedeniyle vade farkının ayrıştırılmaması ve bu vade farklarının maliyet veya hasılatı dahil edilmesi dönem karının TMS'ye göre daha fazla çıkmasında etkili olmuştur.

Anahtar Kelimeler: BOBİ FRS Tarımsal Faaliyetler, TMS-41, Canlı Varlıklar

ABSTRACT

Master Thesis

Disclosure of the Accounting and Valuation of Live Asset Classes by Uniform, BOBI FRS-7 and TMS-41

by

Burak BAŞER

Supervisor: Assoc. Prof. Tansel HACIHASANOĞLU

2019 - Page: 137+XIII

The aim of this study is to explain the similarities and differences of the Uniform Accounting System, TAS-41 and BOBI FRS-7 Agricultural Activities Card in accounting and valuation of living assets, and to reveal these similarities and differences with numerical data on hypothetical firm producing broiler. The most important difference between these three systems is the measurement of living assets. Accordingly, while the measurement of live assets in TAS-41 is based on the principle of realistic value method, in BOBI FRS-7 the realistic value method or cost method can be used in measurement of living assets as an accounting policy. On the other hand, in the uniform accounting system, biological assets are valued at cost, but are valued at the precedent price when the cost cannot be calculated. According to the results obtained from study, it was determined that the period profit of TDMS was higher than the other systems, because In TDMS, living assets are measured at cost, and maturities are not differentiated when calculating raw material expenses and revenue, and therefore TDMS does not take into account the increase or decrease in the initial recognition and valuation periods of living assets. When the operational results are compared according to TAS and BOBI FRS set, since the maturities are not differentiated in the calculation of the the living assets' costs and profits of raw materials and supplies in the BOBI FRS set because the maturity differences are less than one year and. the maturity differences are not included in the cost or revenue, the period profit of BOBI FRS set is higher than TAS.

Keywords: BOBI FRS Agricultural Activities, TMS-41, Livestock Assets

TABLolar LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1.1: Türkiye’de Bitkisel Üretim Alanları (2004 – 2018 Arası, Hektar).....	7
Tablo 1.2: Türkiye’de Hayvan Varlığı (2012 – 2018 Yılları Arası ,1000 Adet/ Baş)	9
Tablo 1.3: Türkiye’de Orman Varlığı (1973 – 2015 Yılları Arası)	10
Tablo 1.4 : Yıllar İtibari ile Türkiye’de Su Ürünleri Üretimi	12
Tablo 2.1: TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Kapsamı	18
Tablo 2.2: Canlı Varlıkların Finansal Raporlamaya Uygun Hesap Planı Taslağında Sınıflandırılması.....	24
Tablo 2.3: Yıllar İtibari İle Bağımsız Denetime Tabi Olma Şartları	36
Tablo 2.4: BOBİ Finansal Raporlama Standardı Kapsamı	37
Tablo 2.5: BOBİ FRS Tarımsal Faaliyet Kapsamı	38
Tablo 2.6: TMS-41 Tarımsal Faaliyetler, BOBİ FRS-7 Tarımsal Faaliyetler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Karşılaştırılması	51
Tablo 3.1: Üretim Dönemleri ve Tarihleri	57
Tablo 3.2: Bölüm Maliyetleri ve Alanları	57
Tablo 3.3: İşletmede Çalışan İşçi ve Ücretleri	57
Tablo 3.4: İşletmenin Sahip Olduğu Duran Varlıklar	57
Tablo 3.5: Başeroğlu Gıda Tarım Hayv. San ve Tic. AŞ. 01.01.2018 Tarihli Kuruluş Bilançosu.....	58
Tablo 3.6: Etlik Tavuk Üretimi Kapsamında Gider Merkezleri	59
Tablo 3.7: 2018 Yılı Etlik Piliç Satışları ve Vade Farkları	59
Tablo 3.8: 2018 Yılı Etlik Piliç Satış Hasılatı (TDMS-BOBİ FRS)	60
Tablo 3.9: 2018 Yılı Etlik Piliç Satış Hasılatı (TMS).....	61
Tablo 3.10: 2018 Yılı Cıvciv Alışı.....	62
Tablo 3.11: 2018 Yılı Toplam Yem Alış Miktar ve Tutarları.....	62
Tablo 3.12: 2018 Yılı Yem Alış Miktar ve Tutarları	62
Tablo 3.13: Dönem İçi Satın Alınan Endirekt Malzeme.....	63
Tablo 3.14: Etlik Cıvciv Yem Tüketim Miktarı (1 Piliç).....	63
Tablo 3.15: Etlik Cıvciv Yem Tüketim Miktarı (Dönemlik)	63
Tablo 3.16: 2018 Yılı Yem Maliyetleri.....	64
Tablo 3.17: Dönem İçinde Üretimde Kullanılan Yem Tüketimi	64
Tablo 3.18: 2018 yılı Toplam Direkt Maliyet Kalem Tutarları (TDMS).....	64
Tablo 3.19: Tamamlanmış Döneme Ait Direkt Maliyet Kalem Tutarları (TDMS)..	65
Tablo 3.20: 7. Döneme Ait Direkt Maliyet Kalem Tutarları (TDMS).....	65
Tablo 3.21: 2018 yılı Toplam Direkt Maliyet Kalem Tutarları (BOBİ FRS).....	65
Tablo 3.22: Tamamlanmış Döneme Ait Direkt Maliyet Kalem Tutarları (BOBİ FRS)	66
Tablo 3.23: 7. Döneme Ait Direkt Maliyet Kalem Tutarları (BOBİ FRS).....	66
Tablo 3.24: 2018 yılı Toplam Direkt Maliyet Kalem Tutarları (TMS)	66
Tablo 3.25: Tamamlanmış Döneme Ait Direkt Maliyet Kalem Tutarları (TMS).....	66

Tablo 3.26: 7. Döneme Ait Direkt Maliyet Kalem Tutarları (TMS).....	67
Tablo 3.27: İşletmede Çalışan İşçi ve Ücretleri	67
Tablo 3.28: 2018 Yılı Zooteknist ve Veterinere Ait Ücret Giderinin Dağılımı	68
Tablo 3.29: 2018 Yılı Genel Hizmet Sorumlusu Ücret Giderinin Dağılımı	68
Tablo 3.30: 2018 Yılı Bekçi Ücret Giderinin Dağılımı	68
Tablo 3.31: 2018 Yılı Mali İşler ve İşletme Müdürüne Ait Ücret Dağılımı	69
Tablo 3.32: 2018 Yılı Mali Aşçı Ücret Dağılımı	69
Tablo 3.33: Endirekt İşçilik Maliyetlerinin Gider Merkezlerine Dağıtımını (Yıllık) ..	69
Tablo 3.34: Endirekt İşçilik Maliyetlerinin Gider Merkezlerine Dağıtımını (Dönemlik)	70
Tablo 3.35: Endirekt İşçilik Maliyetlerinin Gider Merkezlerine Dağıtımını (7.Dönem)	70
Tablo 3.36: 2018 Yılı Endirekt Malzeme Giderlerinin Dağılımını.....	71
Tablo 3.37: 2018 Yılı Temizlik Giderlerinin Dağılımını	72
Tablo 3.38: Endirekt Malzemelerin Gider Merkezlerine Dağıtımını (Yıllık).....	72
Tablo 3.39: Endirekt Malzemelerin Gider Merkezlerine Dağıtımını (Dönemlik)	73
Tablo 3.40: Endirekt Malzemelerin Gider Merkezlerine Dağıtımını (7.Dönem)	74
Tablo 3.41: Dışarıdan Sağlanan Fayda/Hizmet ve Çeşitli Giderleri	74
Tablo 3.42: 2018 Yılı Elektrik Giderlerinin Dağılımını	75
Tablo 3.43: 2018 Yılı Doğalgaz Giderlerinin Dağılımını	75
Tablo 3.44: 2018 Yılı Bakım Onarım Giderlerinin Dağılımını	76
Tablo 3.45: 2018 Yılı İşletme Sigorta Giderinin Dağılımını	76
Tablo 3.46: Dışarıdan Sağ. Fay. ve Hizmetlerin Gider Merkezlerine Dağıtımını (Yıllık).....	77
Tablo 3.47: Dışarıdan Sağ. Fay. ve Hiz. Gider Merkezlerine Dağıtımını (Dönemlik)	77
Tablo 3.48: Dışarıdan Sağ. Fay. ve Hizmetlerin Gider Merkezlerine Dağıtımını (7.Dönem)	78
Tablo 3.49: İşletmenin Sahip Olduğu Duran Varlıkların Amortisman Oranı ve Tutarları.....	79
Tablo 3.50: Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlerine İlişkin Amortisman Dağıtımını.....	80
Tablo 3.51: 2018 Yılı Jeneratör ve Trafo Amortisman Gideri Dağıtımını	81
Tablo 3.52: Tesis Makine ve Cihazlara İlişkin Amortisman Dağıtımını (Yıllık)	82
Tablo 3.53: Amortisman Giderlerinin Dağıtımını (Yıllık).....	84
Tablo 3.54: Amortisman Giderlerinin Dağıtımını (Dönemlik)	85
Tablo 3.55: Amortisman Giderlerinin Dağıtımını (7.Dönem)	85
Tablo 3.56: Direkt ve Endirekt Giderlerinin Gider Merkezlerine Birinci Dağıtımını (Yıllık).....	86
Tablo 3.57: Direkt ve Endirekt Giderlerin Gider Merkezlerine Birinci Dağıtımını Özeti (Dönemlik)	87
Tablo 3.58: Direkt ve Endirekt Giderlerin Gider Merkezlerine Birinci Dağıtımını Özeti (7.Dönem)	88
Tablo 3.59: Basit Dağıtım Yöntemine Göre Endirekt Giderlerinin Gider Merkezlerine İkinci Dağıtımını (Yıllık).....	89

Tablo 3.60: 31.12.2018 Tarihli Kesin Mizan (TDMS)	100
Tablo 3.61: 31.12.2018 Tarihli Bilanço (TDMS)	101
Tablo 3.62: 31.12.2018 Tarihli Ayrıntılı Gelir Tablosu (TDMS).....	101
Tablo 3.63: 31.12.2018 Tarihli Kesin Mizan (TMS)	115
Tablo 3.64: 31.12.2018 Tarihli Finansal Durum Tablosu (TMS).....	116
Tablo 3.65: 31.12.2018 Tarihli Ayrıntılı Kar veya Zarar Tablosu (TMS).....	116
Tablo 3.66: 31.12.2018 Tarihli Kesin Mizan (BOBİ FRS).....	129
Tablo 3.67: 31.12.2018 Tarihli Finansal Durum Tablosu (BOBİ FRS)	130
Tablo 3.68: 31.12.2018 Tarihli Ayrıntılı Kar veya Zarar Tablosu (BOBİ FRS)	130



ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1.1: Türkiye’de 2015 Yılı Orman Alanlarının Dağılımı	11
Şekil 2.1: BOBİ FRS’ye Göre Canlı Varlıkların Değerlemesi.....	40



KISALTMALAR LİSTESİ

TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Raporlama Standardı
VUK	: Vergi Usul Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
TDMS	: Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TÜİK	:Türkiye İstatistik Kurumu
TDHP	:Tek Düzen Hesap Planı
UMS	:Uluslararası Muhasebe Standartları
TTK	:Türk Ticaret Kanunu
SPK	:Sermaye Piyasası Kanunu
TMUDESK	:Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMSK	:Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
KGK	:Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
BDDK	:Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
UFRS	:Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
TFRS	:Türkiye Finansal Raporlama Standartları
GSMH	:Gayrisafi Milli Hasıla
GUD	:Gerçeğe Uygun Değer
KAYİK	:Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KHK	:Kanun Hükmünde Kararname
MSUGT	:Muhasebe Sisteme Uygulama Genel Tebliği
DİMM	:Direkt İlk Madde ve Malzeme
GÜG	:Genel Üretim Giderleri
EÜGM	:Esas Üretim Gider Merkezi
YHGM	:Yardımcı Hizmet Gider Merkezi
YÜGM	:Yardımcı Üretim Gider Merkezi

ÖNSÖZ

Bu çalışmada, Türkiye Muhasebe Standartları 41 (TMS-41) Tarımsal Faaliyetler Standardı'nın ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Raporlama Standardının (BOBİ FRS) 7. bölümü olan Tarımsal Faaliyetler bölümüyle alakalı kavramsal çerçeve detaylı bir şekilde ele alınmıştır. Ayrıca canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi konuları Tekdüzen Muhasebe Sistemi, BOBİ FRS-7 ve TMS 41 kapsamında açıklanmış ve bu sistemler arasındaki benzerlik ve farklılıklara değinilmiştir. Çalışmanın daha iyi anlaşılabilmesi için canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi, değerlemesi ve maliyetlendirilmesi işlemleri etlik tavukçuluk alanında faaliyet gösteren ve tamamen varsayıma dayalı bir örnek üzerinden etlik (broiler) yetiştiriciliği yapan bir işletme örneği yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmanın gerçekleştirilmesinde, araştırılmasında, yürütülmesinde ve oluşumunda ilgi ve desteğini esirgemeyen, değerli bilgilerini benimle paylaşan, tavsiyeleriyle beni yönlendiren ve kıymetli zamanını ayırıp sabırla ve büyük bir ilgiyle elinden gelenden fazlasını sunan saygıdeğer danışman hocam Doç. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU'na sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Eğitim hayatımın her aşamasında benden maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen her zaman yanımda olan sevgili aileme teşekkürlerimi bir borç bilirim.

GİRİŞ

Tarımsal faaliyetler, insanlığın var oluşundan bu güne kadar insan yaşamını devam ettirebilmek ve hayati derecede öneme sahip olan gıda maddeleri temini açısından yapılan en eski insan faaliyetlerinden biridir. Tarım sektörü, insanların besin ihtiyaçlarını karşılamasının yanı sıra, diğer sektörlere hammadde sağlaması, işgücüne olan katkısı, ülke ekonomisinin gelişmesine destek sağlaması gibi nedenler ile her dönemde azımsanmayacak seviyede önemini korumuş bir sektördür (Yazarkan, 2016, s. 410).

Tarımsal işletmelerin ana faaliyet konusunu canlı varlık ve tarımsal ürünler oluşturmaktadır. Canlı varlıklar biyolojik dönüşüme sahip varlıklardır. Türkiye’de 2006 yılında yayımlanan “TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” ve 2018 yılında uygulanmaya başlayan “BOBİ FRS-7 Tarımsal Faaliyetler Bölümü” ile biyolojik dönüşüm sürecine sahip olan canlı varlıkların nasıl ve ne şekilde muhasebeleştirileceği ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınmasının ne şekilde yapılacağı ve değerlendirme konularıyla alakalı bir düzenleme getirilmesiyle tarımsal faaliyetler alanında muhasebenin önemi günden güne artmaktadır.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümünde, tarım işletmeleri ve tarımsal faaliyete ilişkin konular açıklanmıştır. İkinci bölümünde, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve BOBİ FRS-7 Tarımsal Faaliyetler bölümünün işleyişi hakkında genel bilgiler verilmiş ve bu sistemler arasındaki farklılıklara değinilmiştir. Üçüncü bölümde ise, verilen bilgiler ışığında varsayım dayalı etlik (broiler) tavukçuluk işletmesinin kuruluşu ve ilk faaliyet yılının sonuna kadar yapmış olduğu faaliyetler ışığında TDMS, TMS ve BOBİ FRS setine uygun olarak yapması gereken kayıtlar yapılmış, mali tablolar hazırlanmış ve üç sistem arasındaki faaliyet sonuçlarına ilişkin farklılık ve benzerlikler sayısal veriler ile ortaya konulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

TARIM İŞLETMELERİ VE TARIMSAL FAALİYET

1.1. Tarım İşletmeleri

Tarım işletmesi genel anlamda, tohumu ve toprağı kullanarak bitkisel veya hayvansal tarım maddelerini üreten ve bunları mamul veya yarı mamul haline getiren ekonomik birimdir (Gökgöz, 2013, s. 8).

Yasal durumuna bakılmaksızın, “sahip olduğu, ortakçılık, yarıcılık ya da kiralama şeklinde işlediği arazinin büyüklüğüne bakılmaksızın kendi adına bitkisel üretim yapan ya da küçükbaş veya büyükbaş hayvan besleyen veya hem bitkisel üretim hem hayvancılık yapan tek yönetim altındaki ekonomik birimdir.” Tanımda geçen tek yönetimin anlamı, bir birey, bir hane halkı, ortak bir şekilde iki ya da daha fazla kişi olabileceği gibi, bir kooperatif, şirket ya da devlet kurumu gibi tüzel kişi olabilir (www.tuik.gov.tr, Erişim Tarihi: 21.12.2018).

Tarım işletmeleri, toplumu oluşturan bireylerin gıda ihtiyaçlarının karşılanmasının yanı sıra sağladığı istihdam ve üretimle ülke ekonomisine önemli derecede katkı sağlamaktadır. Aynı zamanda tarım işletmeleri, sanayi işletmeleri için gereken pek çok hammaddeyi üretir ve sanayi sektörünün gelişimine katkıda bulunur. Günümüz modern tarımsal faaliyetlere bakıldığında görülecektir ki tarım sektörüne ilk madde ve girdi sağlamak üzere oluşmuş (traktör, gübre sanayi, tarım araçların üretimi gibi) bir sanayi sektörü de mevcuttur (Öztürk A. , 2018, s. 8).

1.1.1. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması

Tarım sektörü dışındaki işletmelerde olduğu gibi tarımsal işletmeleri de farklı amaçlar, kriterler ve esaslar göz önünde bulundurarak sınıflandırılabilir. Günlük hayatta, küçük, orta ve büyük işletme gibi kavramlar oldukça sık kullanılmaktadır. Ancak bunların net bir şekilde sınırlarını belirlemek oldukça güçtür. Satışlar, Sermaye büyüklüğü, yatırım miktarı, belirli bir dönemde kullanılan hammadde, malzeme miktarı, işlenen arazinin büyüklüğü, belirli bir dönemde ödenen ücret ve aylıklar bu sınırlardan bazılarıdır. Bu ölçütlerin yanı sıra tarım işletmelerinin büyüklüğünün ölçülmesinde üretilen ürünlerin miktarının dikkate

alınması işletmenin büyüklüğünü ölçmede bize yardımcı olacaktır. Örneğin, hayvancılık yapan işletmelerde hayvanların sayısı, tavukçuluk işletmelerinde tavuk veya yumurta sayısı, süt üreten işletmelerde ise günlük süt üretimi dikkate alınabilir (Gökgöz, 2013, s. 10).

Tarım işletmeleri sınıflandırılırken genelde üç ana kriter kullanılmaktadır:

- ✓ İşletmenin büyüklüğü
- ✓ Hukuki Yapısı (Üretim araçlarının mülkiyeti)
- ✓ Üretimdeki faaliyet alanları

1.1.1.1. İşletme Büyüklüğüne Göre Tarım İşletmeleri

İşletme büyüklüğüne göre tarım işletmelerini küçük, orta ve büyük tarım işletmeleri olarak sınıflandırabiliriz. Tarım işletmelerini büyüklüklerine göre sınıflandırmada kullanılan ölçütler iki ana grupta incelenebilir (Çetin & Tipi, 2016, s. 17).

1. Üretim girdisi özelliği gösteren kriterler olarak; Arazi büyüklüğü, hayvan varlığı, işgücü miktarı, sermaye miktarı ve üretim giderleri toplamı.
2. Üretim değeri (parasal) özelliği gösteren gruplar olarak; Satış değeri, tarımsal gelir, gayrisafi üretim değeri ve gayrisafi hasıla

Üretim girdisi özelliği gösteren ölçütler daha çok belirli ürün bazında uzmanlaşmış işletmelerin büyüklüklerine göre sınıflandırılmasında uygundur. Üretim değeri (parasal) özelliği gösteren ölçütler ise genel olarak tarım işletmelerinin tamamında işletme büyüklük ölçütü olarak kullanılabilir.

1.1.1.2. Hukuki Yapısına (Üretim Araçları Mülkiyetine) Göre Tarım İşletmeleri

Hukuki yapılarına göre tarım işletmeleri üç ana grupta incelenebilir:

1. Kamu Tarım İşletmeleri, bu işletme türünde işletme yönetimi ve üretim araçlarının tamamı kamuya bağlı kuruluşlardır.
2. Özel Tarım İşletmeleri, bu tür işletmelerde arazi dahil bütün üretim araçları özel mülkiyete tabidir.
3. Kooperatif Şeklindeki Tarım İşletmeleri

1.1.1.3. Faaliyet Alanlarına göre Tarım İşletmeleri

İşletme üretiminde hakim olan faaliyet alanlarına göre tarım işletmelerinin sınıflandırılması esasen dört ana gruba ayrılmaktadır. Bunlar; (Gökgöz, 2013, s. 11)

1. Bitkisel üretim faaliyeti yapan işletmeler
2. Hayvansal üretim faaliyeti yapan işletmeler
3. Orman ürünleri üretimi faaliyeti yapan işletmeler
4. Su ürünleri üretimi faaliyeti yapan işletmeler

1.2. Tarımsal Faaliyet

Tarım işletmesi kavramını daha iyi açıklayabilmek için tarımsal faaliyet kavramının ve kapsamının da bilinmesi gerekiyor (Çetin & Tipi, 2016, s. 15). Tarımsal Faaliyet, “doğrudan tüketilen veya sanayi sektörüne girdi olacak hayvansal ve bitkisel ürünleri, toprağın ve doğanın sağladığı unsurları, düzenli bir çaba ile değerlendirmek ve geliştirerek elde etmek” olarak tanımlanmıştır (Gökgöz, 2013, s. 1).

Tarımsal faaliyetin tanımı ve kapsamı literatürdeki gelişmeler ışığında zamanla değişmiştir. Bu çalışmanın kapsamında inceleyeceğimiz TMS/TFRS, BOBİ FRS ve Türk Vergi Sisteminde tanımlanan tarımsal faaliyetleri aşağıdaki gibi ayrı ayrı inceleyebiliriz.

1.2.1. TMS 41’de Tarımsal Faaliyet

“TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” tarımsal faaliyeti, “*Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir.*” olarak tanımlamıştır (TMS 41, Md.5). Standart, tarımsal faaliyeti hasat zamanına kadar ele almış, hasat sonrasında tarımsal ürünlerin işlenmesine uygulanmayacağına dikkat çekmiştir. Örneğin, vişne yetiştiren bir reçel tüccarının, söz konusu vişneyi reçele dönüştürme işlemi standart kapsamında değildir. Standartın 6. Maddesinde, “*hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftçiliği dâhil) gibi faaliyetler*” tarımsal faaliyetlere örnek olarak sıralanmıştır.

1.2.2. BOBİ FRS-7’de Tarımsal Faaliyet

“Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı” (BOBİ FRS) tarımsal faaliyetler başlıklı 7. Bölümde tarımsal faaliyet, “*Canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün ve hasadının, satmak ya da tarımsal ürüne veya ilave canlı varlıklara dönüştürmek amacıyla yönetilmesidir.*” olarak tanımlanmıştır (BOBİ FRS, md.7.2). TMS 41’de olduğu gibi bu standartta da tarımsal faaliyetler hasat noktasına kadar ele alınmış ve hasat zamanından sonra tarımsal ürünün işlenmesiyle ortaya çıkan mamullere (örneğin yoğurt üretilmesine) ilişkin işlemler tarımsal faaliyet kapsamına alınmamıştır (BOBİ FRS, Md.7.1).

Tanımdan da anlaşılacağı üzere söz konusu standart yönetim kavramı üzerinde durmuş ve yönetilmeyen kaynaklardan “ormanlardan, denizlerden vb.” ürün elde edilmesi tarımsal faaliyetin kapsamına girmeyeceğini vurgulamıştır. Örnek olarak da balık çiftliklerinde balık yetiştirme faaliyetini tarımsal faaliyet olarak göstermiştir (BOBİ FRS, md.7.2).

1.2.3. Türk Vergi Sisteminde Tarımsal Faaliyet

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 52. Maddesi Tarımsal faaliyeti şöyle tanımlamaktadır; “*Zirai faaliyeti arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve islah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder. Bazı nebat ve hayvan nevelerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez. Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır. Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadıyla ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu ameliye, aynı teşebbüsün cüzünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınıai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz’ün teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır.*” (GVK, Md.52).

GVK'da yapılan yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı gibi tarımsal ürünlerin işlenerek yarı mamul veya bir mamul haline dönüştürülmesi tarımsal faaliyet kapsamında değerlendirilmemektedir. Böylece, toprak ve tohumu kullanarak pamuk üretmek tarımsal faaliyet kapsamında iken; pamuğun işlenerek iplik veya kumaşa dönüştürülmesi kanun kapsamında tarımsal faaliyet kapsamına dahil edilmeyecektir. GVK'da tarımsal faaliyet geniş alanda ele alınmıştır; balıkçılık faaliyetleri deniz ve nehir ayrımı yapılmadan, ormancılık faaliyetleri ise bir tarım işletmesine olarak yapılma şartı aranmadan tarımsal faaliyet kapsamına dahil edilmiştir (Gökgöz, 2013, s. 2).

1.2.4. Tarımsal Faaliyetin Türleri

Tarımsal faaliyetin kapsamı günümüzde oldukça genişlemiştir. Tarım işletmelerini faaliyet alanına göre sınıflandırdığımız zaman bu faaliyetlerin 4 ana daldan oluştuğunu söyleyebiliriz. Bunlar;

- ✓ Hayvansal Üretim
- ✓ Bitkisel Üretim
- ✓ Su ürünleri Üretimi
- ✓ Orman Ürünleri Üretimi

1.2.4.1. Bitkisel Üretim

Bitkisel üretim faaliyeti, tarla ürünleri ve bahçe ürünleri gibi bitkisel ürünler üreten işletme faaliyetleridir. Özellikle bahçe ürünlerinde son zamanda meydana gelen gelişmelerle birlikte kalite ve miktar açısından artışlar olmuştur. Yüksek miktarda ürün ve birim başına verimin fazla olduğu, seracılık, organik tarım, topraksız tarım gibi faaliyetler yaygınlaşmakta ve ülke ekonomileri için vazgeçilmez olmaktadır (Bozbayır, 2018, s. 7).

Bitkisel üretim faaliyeti, tarla bitkileri üretimi ve bahçe bitkileri üretimi olarak iki gruba ayrılmaktadır; (Büyükarıkan, 2018, s. 26)

A. Tarla bitkileri üretimi: Buğday, arpa, mısır, çeltik, pamuk, tütün, anason ve pancar üretimi bu kapsamda değerlendirilmektedir.

B. Bahçe bitkileri üretimi: Elma, fındık, turunçgiller, zeytin vb. ürünleri üreten işletmelerde bahçe bitkileri üretimi grubunda yer almaktadır.

1.2.4.1.1. Türkiye’de Bitkisel Üretim

Türkiye’de tarımsal üretim içerisinde ki en büyük paya (yaklaşık olarak %65) bitkisel üretim faaliyeti sahiptir. Bu oran, büyük oranda hava ve doğa koşulları tarafından belirlenmekte ve üretim potansiyeli tam olarak ölçülememektedir. (Öztürk A. , 2018, s. 6).

Bitkisel üretimi dört başlık altında toplamak mümkündür: Tahıllar ve diğer bitkisel ürünler, sebzeler, meyveler ve süs bitkileri. Bitkisel üretim ülkemizde önemli bir yere sahiptir. Türkiye’de 2018 yılı itibariyle yaklaşık olarak 231.999.458 dekarlık alanda bitkisel üretim yapılabilmektedir. Bu alanın yaklaşık 155 milyon dekarında tahıllar ve diğer bitkisel ürünlerin üretimi yapılırken diğer alanlarda sebze üretimi, nadas alanı, meyve ve süs bitkileri olarak kullanılmaktadır. Bitkisel üretimde kullanılan alanlardan en büyük payın tahıllar grubunda olmasının temel nedeni buğday, arpa ve mısır üretiminin diğer bitkisel üretim bileşenlerinden daha yüksek olmasından kaynaklanmaktadır.

Tablo 1.1: Türkiye’de Bitkisel Üretim Alanları (2004 – 2018 Arası, Hektar)

	Tahıllar Ve Diğer Bitkisel Ürünlerin Alanı	Meyveler, İçecek Ve Baharat Bitkileri Alanı	Sebze Alanı	Süs Bitkileri Alanı	Nadas Alanı
2004	179.616.500	27.801.860	8.949.640	0	49.563.780
2007	169.449.599	29.087.004	8.147.859	0	42.189.473
2008	164.602.571	29.499.804	8.357.953	0	42.591.897
2010	163.330.020	30.105.797	8.015.980	0	42.490.255
2013	156.128.995	32.320.346	8.084.876	45.037,1	41.475.865
2015	157.230.212	32.838.481	8.081.714	45.972,1	41.139.762
2016	155.746.391	33.292.166	8.041.419	48.658,6	39.982.957
2017	154.978.259	33.481.004	7.982.650	49.934,5	36.974.137
2018	154.359.791	34.623.870	7.836.320	51.744,3	35.127.733

Kaynak: www.tuik.gov.tr, Erişim tarihi:03.05.2019

1.2.4.2. Hayvansal Üretim

Büyükbaş, küçükbaş, deniz hayvanları (balık gibi), kanatlı hayvan gibi canlı varlık üretimi yapan tarımsal işletmeler bu grupta değerlendirilir. Ayrıca bu hayvanlardan elde edilen yumurta, et, süt vb. ürünler üreten işletmelerde yine bu gruba dahil edilmektedir (Bozbayır, 2018, s. 7). Buna göre, hayvansal üretim faaliyetini temel olarak iki başlık altında incelemek mümkündür. Birinci grupta, Sığır, Koyun, Keçi, Kanatlı hayvanlar gibi canlı hayvanlar yer alırken, İkinci grupta ise, Kırmızı Et, Süt, Tavuk Eti, Bal, gibi hayvansal ürünler yer almaktadır.

1.2.4.2.1. Türkiye’de Hayvansal Üretim

Tarıma dayalı ekonomisi olan ülkemizde tarımsal faaliyetlerin önemli alt dallarından biri de hayvancılıktır. Hayvansal üretim ürünü olarak kırmızı et, beyaz et, yumurta, tiftik, kıl, boynuz ve bağırsak örnek verilebilir. Nüfusun artması, kentleşme, sanayileşme ve gelir seviyesindeki artışlar, hayvansal ürünlere olan talebi arttırmaktadır. Bu nedenle insanların dengeli ve yeterli beslenebilmesi için hayvancılık sektörünün geliştirilmesi ayrı bir önem kazanmaktadır (Kozak, 2014, s. 11).

Ülkemizde cumhuriyetin ilk yıllarından günümüze kadar sığırcılık önemli bir üretim kolu olmuştur ve hemen her zaman diğer hayvansal üretim kollarına göre daha fazla ilgi görmüştür. Özellikle son yıllarda, hayvancılık denildiği zaman sığır yetiştiriciliği anlaşılmaktadır. Besin maddesinde büyük öneme sahip olan sığır, dünyada et üretiminin yaklaşık %21’ni ve süt üreminin tamamına yakını tek başına sağlamaktadır (Hacıhasanoğlu, 2018, s. 8).

Cumhuriyetin ilk yıllarından günümüze kadar ülkemizin sahip olduğu hayvan varlığı önemli değişimlere uğramıştır. Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren II.Dünya savaşına kadar hayvan varlığında önemli bir artış sağlanmıştır. Savaş yıllarında bu artış hızı düşmüş ve bazı hayvan türlerinde azalma olmuştur. Savaş sonrası dönemde hayvan sayılarında tekrar artış yaşanmış ve sayısal anlamda en yüksek değerlere 1960-1980 yılları arasında ulaşılmıştır (Hacıhasanoğlu, 2018, s. 6).

Çalışmanın örnek uygulama konusu kanatlı hayvan yetiştiriciliği olmasından dolayı, Türkiye’de yetiştirilen hayvan türlerine ait verilere kanatlı

hayvanlar da dahil edilerek, Tablo 1.2’de 2012 yılı ve takip eden yıllar itibariyle toplam sayıları ile birlikte verilmiştir. 2018 yılı verilerine bakıldığında, kanatlı hayvan türü bakımından ülkemizde ilk sırada et tavuğu yetiştirildiği ve ikinci sırada da yumurta tavuğunun mevcut olduğu görülmektedir. Kanatlılar dışındaki hayvanlar içinde ise koyun 35,1 milyon adet ile en yüksek sayıya sahip hayvan türü olmuştur.

Tablo 1.2: Türkiye’de Hayvan Varlığı (2012 – 2018 Yılları Arası ,1000 Adet/ Baş)

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Sığır	13.915	14.415	14.223	13.994	14.080	15.944	17.043
Manda	107	118	122	134	142	161	178
Büyükbaş	14.022	14.533	14.345	14.128	14.222	16.105	17.221
Koyun	27.425	29.284	31.140	31.508	30.984	33.678	35.195
Keçi	8.357	9.226	10.345	10.416	10.345	10.635	10.922
Küçükbaş	35.782	38.510	41.485	41.924	41.329	44.313	46.117
Et Tavuğu	169.034	177.432	199.976	213.658	220.322	221.245	229.506
Yumur. Tavuğu	84.677	88.720	93.751	98.597	108.689	121.556	124.054
Hindi	2.760	2.925	2.990	2.827	3.182	3.872	4.043
Kaz	676	755	911	850	933	978	1.080
Ördek ve Beç T.	356	367	399	398	413	491	532
K. Hayvan	257.503	270.199	298.027	316.330	333.539	348.142	359.215

Kaynak: Hayvancılık Sektör Raporu, 2017, s.8 ; www.tuik.gov.tr, Erişim tarihi: 03.05.2019

1.2.4.3. Orman Ürünleri Üretimi

Ormanlar, kağıt, selüloz, mobilya ve inşaat sektörlerine yönelik hammadde ve yarı mamul üretimi sağlamakta ve ekonomiye katkıda bulunmaktadır. Sağlanan ekonomik katkının yanı sıra doğal dengenin devamının sağlanmasında da ormanların yadsınamaz katkıları vardır. Erozyonun, sel, toprak kayması gibi doğal afetler ancak orman varlığı ile önlenebilen doğa olaylarıdır. Ormanlar, Ayrıca ürettikleri oksijenle sağlıklı yaşamın kaynağını oluştururlar (Öztürk A. , 2018, s. 6).

1.2.4.3.1. Türkiye’de Orman Alanları

Tablo 1.3’te Türkiye’deki orman varlığına ilişkin veriler yıllar itibariyle verilmiştir. Buna göre, 1973 yılına göre 2015 yılına kadar orman alanlarında artış

olduğu görülmektedir. 2015 yılı verilerine göre Türkiye’de ormanlar 22,3 milyon hektarlık alanı kapsamaktadır.

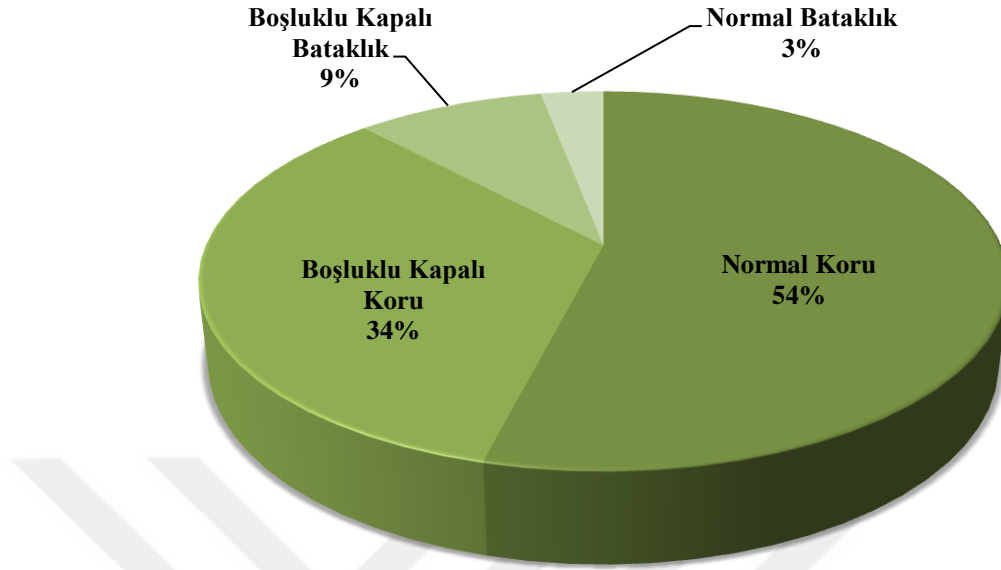
Tablo 1.3: Türkiye’de Orman Varlığı (1973 – 2015 Yılları Arası)

Orman formu	Toplam		Normal		Boşluklu Kapalı	
	Hektar	%	Hektar	%	Hektar	%
1973 Yılı	20 199 296	100	8 856 457	44	11 342 839	56
Koru ormanı	10 934 607	54	6 176 899	31	4 757 708	23
Baltalık ormanı	9 264 689	46	2 679 558	13	6 585 131	33
1999 Yılı	20 763 248	100	10 027 568	49	10 735 680	51
Koru ormanı	14 418 340	69	8 237 753	40	6 180 587	29
Baltalık ormanı	6 344 908	31	1 789 815	9	4 555 093	22
2005 Yılı	21 188 747	100	10 621 221	50	10 567 526	50
Koru ormanı	15 439 595	73	8 940 215	42	6 499 380	31
Baltalık ormanı	5 749 152	27	1 681 006	8	4 068 146	19
2009Yılı	21 389 783	100	10 972 509	51	10 417 274	49
Koru ormanı	16 305 210	76	9 494 322	44	6 810 888	32
Baltalık ormanı	5 084 573	24	1 478 187	7	3 606 386	17
2010Yılı	21 537 091	100	11 202 837	52	10 334 254	48
Koru ormanı	16 662 379	77	9 782 513	45	6 879 866	32
Baltalık ormanı	4 874 712	23	1 420 324	7	3 454 388	16
2012Yılı	21 678 134	100	11 558 668	53	10 119 466	47
Koru ormanı	17 260 592	79	10 281 728	47	6 978 864	32
Baltalık ormanı	4 417 542	21	1 276 940	6	3 140 602	15
2015 Yılı	22 342 935	100	12 704 148	57	9 638 787	43
Koru ormanı	19 619 718	88	11 919 061	54	7 700 657	34
Baltalık ormanı	2 723 217	12	785 087	3	1 938 130	9

Kaynak: www.ogm.gov.tr. Erişim Tarihi :29.03.2019

Türkiye’de 2015 yılı orman alanlarının dağılımı aşağıda gibi, şekil 1.1’de gösterilmiştir. Buna göre, Türkiye’de orman alanlarının %54’lük payı normal koru orman, %34’lük boşluklu kapalı koru, %9’luk payı boşluklu kapalı bataklık ve geriye kalan %3’lük pay ise normal bataklıktır.

Şekil 1.1: Türkiye’de 2015 Yılı Orman Alanlarının Dağılımı



Kaynak: www.ogm.gov.tr. Erişim Tarihi :29.03.2019

1.2.4.4. Su Ürünleri Üretimi

Su ürünleri üreticiliği balık, yumuşakça, kabuklu, eklem bacaklılar, sucul bitkiler ve diğer sucul hayvanların yetiştiriciliğini kapsamaktadır. Yetiştiriciliğin genel amaçları; başta gıda olmak üzere, süs veya akvaryum balıkçılığı, sportif balıkçılık, stok takviyesi, balıklandırma, türlerin korunması ve bilimsel çalışmalar olarak tanımlanabilir (Kökçek, 2016, s. 6).

1.2.4.4.1. Türkiye’de Su Ürünleri Üretimi

Ülkemizde sazan ve alabalık üretimi ile başlayan su ürünleri üretimi, ekonomik anlamda iç sularda 1970’li yılların başında Bilecik (Bozüyük) ve Akyazı’da kurulan gökkuşağı alabalığı çiftliklerinde başlamıştır. Kamusal alanda ise ilk su ürünleri yetiştirme faaliyetleri Sivas İli Gürün–Gökpınar Gölünde ve Konya Konuklar devlet üretme çiftliklerinde yapılmıştır (Kökçek, 2016, s. 13).

Canlı su hayvanlarında, denizlerden veya tatlı sulardan elde edilen ürünler biyolojik değişimleri yönetilemediğinden dolayı BOBİ FRS-7 ve TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamına girmez. Biyolojik değişimlerin yönetilebildiği kültür balıkçılığı ise BOBİ FRS-7 ve TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamı

içerisinde değerlendirilir. Örneğin; alabalık yetiştiriciliğinde satış amaçlı yetiştirilen balıkların gelişmesi ve büyümesi için gerekli çevre koşullarının oluşturulması gereklidir. Canlı su varlıklarının değişim kapasitesinin olması ve oluşturulan çevre koşullarının yönetilebilmesi bu yetiştiriciliğin TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamına girdiğini göstermektedir (Bozbayır, 2018, s. 22).

Toplam su ürünleri üretimde avcılık ile sağlanan üretimin payı son 10 yılda giderek azalmasına karşın yetiştiriciliğin payı ise yıllar itibariyle miktar olarak devamlı artış göstermiştir. 2012 yılında yetiştiriciliğinin toplam su ürünleri üretimindeki payı 212.410 ton ile % 33 olurken, 2013 yılında bu oran yaklaşık % 10 artarak 233.394 ton ile % 38.4'a ve 2014 yılında yaklaşık % 0.75'lük bir üretim artışı ile 235.133 tonluk üretim ve % 43'e ulaşmıştır. Tablo 1.4'te görüldüğü gibi yetiştiricilik ürünleri miktarı yıllar itibariyle artış göstermiş ve 2017 yılında 276.502 ton seviyesine ulaşmıştır.

Tablo 1.4 : Yıllar İtibari ile Türkiye'de Su Ürünleri Üretimi

	Deniz Ürünleri	Yetiştiricilik Ürünleri	Tatlı Su Ürünleri	Tarımsal Üretim % Pay	Tarımsal Üretim % Değişim
2012	396.322	212.410	36.120	% 33	-
2013	339.047	233.394	35.074	% 34,5	% 9
2014	266.078	235.133	36.134	% 44	% 0,75
2015	397.731	240.334	34.176	% 36	% 2,16
2016	301.464	253.395	33.856	% 43	% 5,15
2017	322.173	276.502	32.145	% 44	% 8,35

Kaynak: : www.tuik.gov.tr, Erişim Tarihi:02.03.2019

İKİNCİ BÖLÜM

CANLI VARLIKLARIN TMS-41, BOBİ FRS-7 ve TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ, DEĞERLEMESİ ve KARŞILAŞTIRILMASI

2.1. Türkiye’de Finansal Raporlama Standartların (TMS/TFRS) Kullanımı

Türkiye’de muhasebe standartların oluşumu devletin öncülüğünde gerçekleşmiştir. Ekonomik ve siyasi açıdan ilişkilerin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülkelerin muhasebe uygulamaları etkisinde kalmıştır. Örneğin, 1950’li yıllara kadar Almanya ve Fransa’nın etkisi altında kalmış, 1950’den sonra Amerika, 1987’den sonra Avrupa Birliği ve son olarak UMS’lerin etkisi altında kalmıştır (Özbirecikli, Kıymetli Şen, & Tüm, 2017, s. 5).

Türkiye’de ortaklıkların muhasebe, finansal tablo ve raporlarına ilişkin ilk ve temel hükümlere “Türk Ticaret Kanunu” (TTK)’da yer verilmiştir. Ancak Türk Ticaret Kanunu hükümleri genel bir çerçeveyi belirlemek olmuş ve uygulamaya yeterince yansımamıştır. Ayrıca vergi muhasebesi anlayışının ön planda olması nedeniyle, muhasebe standartları hükümlerine, vergi yasaları içerisinde yeterince ve tam olarak yer verilmemiştir. UMS’nin ülkemizde bugünkü duruma gelmesinde çeşitli kurum ve kuruluşların çalışmaları vardır. Bu kurum ve kuruluşlar, “İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu”, “Türkiye Bankalar Birliği”, “Sigorta Murakabe Kurulu”, “Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi”, “Sermaye Piyasası Kurulu” (SPK), Maliye Bakanlığı koordinatörlüğünde “Muhasebe Standartları Komisyonu”, “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu” (TMUDESK), “Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu” (BDDK), “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu” (TMSK), “Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” (KGK) sayılabilir (Özbirecikli, Kıymetli Şen, & Tüm, 2017, s. 6).

Ülkemizde “Uluslararası Muhasebe Standartları” ile ilgili kuruluş olan “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu” (TMSK), 1999 yılında, 4487 sayılı kanun ile kurulmuştur. 2002 yılında faaliyete geçmiş, idari ve mali özerkliğe sahip kamu

tüzel kişisidir. TMSK, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını set olarak aynı şekilde uygulama kararı almıştır. TMSK, UMSK ile yapılan telif hakkı sözleşmesi kapsamında UFRS'nin Türkçe çevirilerini "Türkiye Muhasebe Standartları" (TMS) – "Türkiye Finansal Raporlama Standartları" (TFRS) olarak yayımlamamıştır. "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu", 2.11.2011 tarih ve 28103 Nolu KHK ile "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu" (KGK) olarak ismi değiştirilmiştir. Yapılan bu değişiklik ile TMSK'nın tüm görevleri KGK'ye devredilmiştir (Eskin, 2017, s. 35).

660 sayılı "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ile birlikte, "Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetimi Standartları Kurumu" (KGK) kurulmuştur. Söz konusu kurumun görevleri aynı KHK ile açıklanmıştır. Buna göre kurumun görevleri, *"uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yaparak bağımsız denetimde gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, mesleki alandan bağımsız, idari olarak özerk, düzenleme, denetleme ve yaptırım yetkilerini haiz teknik bir üst kuruldur."* Olarak sayılmıştır.

660 sayılı KHK ile kurulan "Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu" TMS/TFRS'lerin ve BOBİ FRS'nin yayımlanması yetkisine haizdir.

Kurum tarafından yayımlanan TMS/TFRS standartları aşağıdaki gibidir: (KGK, 2018)

TFRS 1- Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

TFRS 2- Hisse Bazlı Ödemeler TFRS 3- İşletme Birleşmeleri

TFRS 4- Sigorta Sözleşmeleri

TFRS 5- Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

TFRS 6- Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi

TFRS 7- Finansal Araçlar: Açıklamalar

TFRS 8- Faaliyet Bölümleri

TFRS 9- (2010 Versiyonu) Finansal Araçlar

TFRS 9- (2011 Versiyonu) Finansal Araçlar

TFRS 9- (2017 Versiyonu) Finansal Araçlar

TFRS 10- Konsolide Finansal Tablolar

TFRS 11- Müşterek Anlaşmalar

TFRS 12- Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar

TFRS 13- Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü

TFRS 14- Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları

TFRS 15- Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

TMS 1- Finansal Tabloların Sunuluşu TMS 2- Stoklar

TMS 7- Nakit Akış Tablosu

TMS 8- Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar

TMS 10- Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar

TMS 11- İnşaat Sözleşmeleri

TMS 12- Gelir Vergileri

TMS 16- Maddi Duran Varlıklar

TMS 17- Kiralama İşlemleri

TMS 18- Hasılat

TMS 19- Çalışanlara Sağlanan Faydalar

TMS 20- Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

TMS 21- Kur Değişiminin Etkileri

TMS 23- Borçlanma Maliyetleri

TMS 24- İlişkili Taraf Açıklamaları

TMS 26- Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama

TMS 27- Bireysel Finansal Tablolar TMS 28- İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar

TMS 29- Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

TMS 32- Finansal Araçlar: Sunum

TMS 33- Hisse Başına Kazanç

TMS 34- Ara Dönem Finansal Raporlama

TMS 36- Varlıklarda Değer Düşüklüğü

TMS 37- Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

TMS 38- Maddi Olmayan Duran Varlıklar

TMS 39- Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

TMS 40- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

TMS 41- Tarımsal Faaliyetler

2.2. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı

“TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” standardı 31.12.2005 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde uygulanmak üzere ilk olarak 24.02.2006 tarihinde yayımlanmıştır.

Söz konusu standart, 15.07.2007 ve 12.11.2014 tarihleri arasında farklı tarihlerde yedi kez güncellenmiştir. Standartın oluşturulmasına etki eden temel

nedenler olarak; birçok ülkenin GSMH içindeki tarım sektörü payının ciddi düzeyde olması, tarım işletmelerinin ana varlık kalemini oluşturan canlı varlıklar ile ilgili olayların tarım işletmesi tarafından nasıl ve ne zaman muhasebeleştirileceği konusunda net bir bilginin olmaması ve tarım işletmelerinin elinde bulunan canlı varlıkların çeşitliliğinden dolayı bu canlı varlıkların mali tablolarda nasıl gösterileceğine dair bir görüş birliğinin bulunmaması gibi nedenler sayılabilir (Yazarkan, 2016, s. 411).

2.2.1. Amacı

Finansal tablolar, dünyanın her yerinde çoğu işletmeler tarafından, işletme dışındaki finansal tablo kullanıcıları için hazırlanıp sunuluyor. Finansal raporlamanın temel amacı, başta yöneticiler olmak üzere pay sahiplerine, yatırımcılara, borç ve kredi veren gerçek ve tüzel kişilere işletme ile ilgili verecekleri kararlarda faydalı bilgiler sağlamaktır. Muhasebe standartları, finansal tabloların tutarlı, şeffaf, karşılaştırılabilir, ilgili olmasını ve güvenilir bir finansal raporlama sağlamayı amaçlamaktadır (Taştan, Azaltun, & Mert, 2013).

“TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” giriş bölümünde amacını, *“tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir”* olarak tanımlamıştır.

Standartta ayrıca, tarımsal faaliyet dahilindeki işletmelerde canlı varlıklara, hasat edilmiş veya hasat zamanındaki ürünlere ve devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin özel yöntemleri ve açıklamalar belirlemiş ve tarımsal faaliyetler konusunda küresel anlamda ortak fikir birliği oluşturmak için hazırlandığı söylenebilir. Bunun yanı sıra standart, kendine özgü bir alan olan tarımsal faaliyetler ile ilgili muhasebe uygulamaları, raporlama ve sonuçlarının kamuoyuna açıklanmasının nasıl olacağı konusunda yol gösterici olmayı amaçlar (Yazarkan, 2016, s. 412).

2.2.2. Kapsamı

“Standart kapsamına tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak aşağıda ki unsurların muhasebesi girmektedir” (TMS 41, md. 1).

- ✓ “Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar”

- ✓ “Hasat zamanındaki tarımsal ürünler”
- ✓ “Paragraf 34-35’de yer alan devlet teşvikleri”

Standartın 2. maddesinde bu standart kapsamında değerlendirilebilecek ve değerlendirilmeyecek durumlar ile uygulanacak olan diğer muhasebe standartlarına yer verilmiştir (TMS 41, md. 2). Buna göre, standardın uygulanmayacağı durumlar aşağıdaki gibidir:

- ✓ “Tarımsal faaliyetle ilgili arsa.(TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayri Menkuller.)”
- ✓ “Tarımsal faaliyetle ilgili taşıyıcı bitkiler.(TMS 16).”
- ✓ “Taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşvikleri.(TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması)”
- ✓ “Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar. (TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar)”

Standart, söz konusu tarımsal ürünlerin hasat sonrası işlenmesine uygulanmayacağına dikkat çekmiştir. Standartın 3. Maddesinde, “işletmenin canlı varlıklarından hasat edilen tarımsal ürününe, hasat anında uygulanır. Bunun sonrasında, TMS 2 Stoklar standardı veya diğer uygun olan bir standart uygulanır.” diyerek kapsamını sınırlandırmıştır. Süt üreten büyükbaş hayvan yetiştiriciliği ile uğraşan bir işletmenin ineklerden elde etmiş olduğu süt bu standart kapsamına girerken, bir peynir tüccarının, söz konusu sütü peynire dönüştürme işlemi standart kapsamı dışında tutulması buna örnek olarak verilebilir.

“Aşağıdaki tabloda canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünlere ilişkin örneklere yer verilmiştir.” (TMS 41, md. 4)

Tablo 2.1: TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Kapsamı

Canlı Varlıklar	Tarımsal Ürünler	Hasattan sonra işleme sonucu ortaya çıkan ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Kereslik 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 ağaçları	Toplanmış üzümler	Şarap
Meyve ağaçları	Toplanmış meyve	İşlenmiş meyve
Palmiye ağaçları	Toplanmış meyve	Palmiye yağı
Kauçuk ağaçları	Hasat edilmiş leteks	Kauçuk ürünleri
<p>“Çay çalılıkları, üzüm asmaları, palmiye ağaçları ve kauçuk ağaçları gibi bazı bitkiler genellikle taşıyıcı bitki tanımını karşılar ve TMS 16'nın kapsamında bulunur. Ancak taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen çay yaprağı, üzüm, palmiye ağacı meyvesi ve lateks gibi ürünler TMS 41'in kapsamına girer.”</p>		

Kaynak: TMS 41, md.4

2.2.3. Tanımlar

“TMS-41 Tarımsal Faaliyet Standardı” kapsamında kullanılacak tarımla ilgili terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Tarımsal faaliyet: “Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir.” (TMS 41, md. 5).

“Hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik, ve su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftçiliği dahil) gibi geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu kapsayan tarımsal faaliyetin belirli bazı ortak özellikleri bulunmaktadır” (TMS 41, Md.6).
Bunlar;

- ✓ **Değişim kapasitesi:** “Yaşayan hayvanlar ve bitkiler biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahiptir. Canlı varlıklar yapıları gereği büyüme, bozulma, üreme gibi değişimlere uğramaktadır.”
- ✓ **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 kapsamına alınmamaktadır.”

- ✓ **Değişimin ölçülmesi:** *“Biyolojik değişim veya hasat 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) meydana gelen değişiklik, rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülebilmesi ve izlenebilmesini ifade etmektedir.”*

Tarımsal ürün: *“İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür.”*

Örnek olarak, işletmenin sahip olduğu canlı varlık olan tavuklardan elde etmiş olduğu yumurtalar tarımsal üründür.”

Taşıyıcı bitki: Standart, taşıyıcı bitkinin özelliklerini *“Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması, bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklenmesi ve önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olması”* olarak saymıştır. (TMS 41, md. 5).

12.11.2014 tarihinde yayımlanan 31 sıra no’lu tebliğ aracılığı ile taşıyıcı bitkiler, “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” kapsamında çıkarılmıştır. Yapılan bu değişikliklerden önce, taşıyıcı bitkiler de “TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” çerçevesinde değerlendirilmekte ve muhasebeleştirilmekteydi. TMS-41’de yapılan söz konusu değişiklik ile aynı anda, yayımlanan 30 sıra no.lu tebliğ ile taşıyıcı bitkiler, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı” kapsamına dâhil edilmiştir (Gökgöz & Temelli, 2016).

Buna göre, Tablo 2.1’de belirtildiği gibi “çay çalılıkları, üzüm asmaları, palmye ağaçları ve kauçuk ağaçları” gibi bitkiler genel anlamda taşıyıcı bitki olarak tanımlanmakta ve “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı” kapsamına dahil olmaktadır. Buna karşılık, taşıyıcı bitki üzerinde yetişen canlı varlıklar “çay yaprağı, üzüm, palmye ağacı meyvesi ve lateks gibi ürünler” TMS 41 kapsamına dahil olmaktadır.

Standartta taşıyıcı bitki kapsamına girmeyen bitkiler ayrıca açıklanmıştır. Buna göre; (TMS 41, md. 5A)

- ✓ “Tarımsal ürün olarak hasat edilmek için yetiştirilen bitkiler (örneğin, kereste olarak kullanılması için yetiştirilen ağaçlar)”
- ✓ “İşletmenin önemsiz kalıntı satışları dışında ayrıca bitkiyi tarımsal ürün olarak hasat edeceğine ve satacağına ilişkin çok düşük bir ihtimalin bulunması durumunda tarımsal ürün üretmek için yetiştirilen bitkiler (örneğin, hem meyve hem de kereste için yetiştirilen ağaçlar)”
- ✓ “Yıllık mahsul (örneğin, mısır ve buğday)”

“Taşıyıcı bitkiler artık ürün elde etmek amacıyla kullanılmadıklarında, söz konusu bitkiler örneğin yakacak odun olarak kullanılması için kesilip kalıntı olarak satılabilir. Bu tür önemsiz kalıntı satışları bitkinin taşıyıcı bitki tanımını karşılamasını engellemez.” (TMS 41, md.5B)

Canlı Varlık: “Yaşayan hayvan veya bitkidir.” (TMS 41, md.5).

Canlı Varlık Grubu: “Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur.” (TMS 41, md.5). Canlı varlıklar yaş, tür, cins, ırk gibi özelliklerine göre sınıflandırılabilirler. Örneğin; bir balık çiftliğindeki balıklar, kefal balıkları, levrek balıkları olarak gruplandırılabilir (Gökgöz, 2013, s. 31).

Söz konusu standartta her bir canlı varlık grubu için, “tüketilen ve taşıyıcı canlı varlıklar” veya “olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar” ile ilgili ayırım yaparak açıklamada bulunulması istenmiştir.

Tüketilebilir Canlı Varlıklar: “Hasat edilen tarımsal ürünler veya canlı varlık olarak satışa konu olan varlıklardır. Et üretimi veya satış için elde bulundurulmuş canlı hayvan, çiftliklerde yetiştirilen balıklar, mısır ve buğday gibi mahsuller, taşıyıcı bitkilerden sağlanan ürünler ve kereste olarak kullanılmak üzere yetiştirilen ağaçlar, tüketilebilir canlı varlıklara örnek teşkil eder.” (TMS 41, Md.44)

Taşıyıcı canlı varlıklar: “Tüketilebilir canlı varlık dışındakilerdir; örneğin, kendisinden süt elde edilen hayvan ve kendisinden meyve hasat edilen meyve ağaçları. Taşıyıcı canlı varlıklar tarımsal ürün değildir, bunlar daha ziyade ürün sağlamak için elde bulundurulurlar.” (TMS 41, Md.44).

Olgunlaşmış canlı varlıklar: “Hasat edilebilir özellikler kazanmış (tüketilebilir canlı varlıklar) veya düzenli aralıklarla hasat edilebilmeleri mümkün olan varlıkları (taşıyıcı canlı varlıklar) kapsamaktadır.” Örneğin, mısır gibi bir defada hasat edilebilen tüketilebilir canlı varlıklar ile kayısı veya üzüm gibi düzenli aralıklarla hasat edilebilen taşıyıcı canlı varlıklardan oluşmaktadır (TMS 41, Md.45).

Olgunlaşmamış Canlı Varlıklar: “Henüz hasat edilebilir aşamaya gelmemiş, tüketilebilir veya taşıyıcı canlı varlıklar” olarak tanımlanmıştır.

Biyolojik Dönüşüm: “Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecidir” olarak tanımlanmıştır (TMS 41, md.5). “Söz konusu fiziksel değişikliklerin her biri, beklenen ekonomik fayda ile doğrudan ilişkilidir. Hasat nedeniyle canlı varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişim de, fiziksel bir değişimdir” (TMS 41, Md.52).

Standartta göre, biyolojik dönüşümün sonuçları aşağıdaki gibidir (TMS 41, md.7).

- ✓ “Büyüme, bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki artış”
- ✓ “Bozulma, bir hayvan veya bitkinin miktarında veya kalitesindeki düşüş”
- ✓ “Döllenme, ilave hayvanların veya bitkilerin meydana getirilmesi”
- ✓ “Lateks, çay yaprağı, yün, ve süt gibi tarımsal ürünlerin üretimi”

Hasat: “Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir.” (TMS 41, md.5).

Standartta yer alan genel tanımlar ise aşağıdaki gibidir;

Defter Değeri: “Varlığın finansal durum tablosunda (bilançoda) muhasebeleştirilmiş olduğu değerdir.” (TMS 41, Md.8).

Gerçeğe Uygun Değer: “Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışından elde edilen veya bir borcun devrinde ödenen fiyattır.” (TMS 41, Md.8).

Devlet Teşvikleri: “İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır.” (TMS 20, Md.3).

2.2.4. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi

2.2.4.1. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

İşletme, sadece aşağıdaki bir takım koşulların gerçekleşmesi durumunda canlı bir varlığı muhasebeleştirir:

- ✓ “İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması” (TMS 41, Md.10a). Örneğin, sığırın edinim, doğum veya süttten kesilmesi esnasında damgalanması kontrolün bulunduğu kanıtıdır (TMS 41, Md.11),
- ✓ “Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması” (TMS 41, Md.10b),
- ✓ “Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi” (TMS 41, Md.10c).

Yukarıda sayılan standardın belirlediği kriterleri taşımayan canlılık varlık niteliğindeki varlıklar standart kapsamı dışında kalırlar. Bu kapsama dahil olmayan canlı varlıklara ilişkin olarak şu örnekler verilebilir: (Kırlioğlu & Gökğöz, 2012, s. 111)

- ✓ “Hayvanat bahçesi, botanik bahçe, eğlence parkları için alınan hayvan ve bitkiler”
- ✓ “Atmosferde oluşan karbondioksiti azaltmak için bir ormana yapılan yatırımlar”
- ✓ “Korumak için alınan hayvanlar (köpek gibi)”
- ✓ “Dövüşler için alınan hayvan ve kuşlar (köpek, horoz gibi)”
- ✓ “Fuar ve yarışmalar için alınan hayvan ve bitkiler”
- ✓ “Dekoratif amaçlı alınan hayvan ve bitkiler”
- ✓ “Sadece çalıştırmak için kullanılan hayvanlar (at, eşek, katır vs.)”

Canlı varlıklar, değişim kapasitesine sahip, yönetilebilen ve ölçülebilen varlıklardır. Bu varlıklar, bir süre boyunca elde tutulup sonra değerlendirilmeleri yönünden stoklara benzemektedir. Ancak elde tutulduğu süre boyunca değişime uğrama özelliğine sahip olması nedeniyle stoklardan ayrı değerlendirilmektedir. Bu nedenle, “TMS-41 Tarımsal Faaliyetler” standardının uygulanmasını kolaylaştırmak

için Tekdüzen Hesap Planında (TDHP) canlı varlıklar grubunun oluşturulması önerilmiştir. Buna göre, Tekdüzen Hesap Planında boş bulunan dönen varlıklar hesap grubunda “16 Canlı Varlıklar” hesap sınıfı kullanılarak, duran varlıklar hesap grubunda ise, “21 Canlı Varlıklar” hesap sınıfı kullanılarak bir hesap grubu oluşturulması değerlendirilmiştir. (Akdoğan & Sevilengül, 2007, s. 46).

Ayrıca, bilanço usulüne göre defter tutan işletmelerin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını güvenilir bir biçimde geçerli finansal raporlama çerçevesine göre izlemesini ve mali tablolarını geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun biçimde hazırlamasını sağlayacak bir muhasebe sistemi oluşturabilmeleri, raporlanan finansal bilgilerin ihtiyaca ve gerçeğe uygun, anlaşılabilir, doğrulanabilir ve karşılaştırılabilir hale getirilmesi, işletmeler tarafından kullanılan hesaplarda ve muhasebeleştirme esaslarının uygulamasında tekdüzenin sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla, “Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” tarafından “Finansal Raporlamaya Uygun Hesap Planı Taslağı” yayımlanmıştır. Bu hesap planı taslağına göre dönen ve duran varlık hesap grubundaki canlı varlıkların sınıflandırılması Tablo 2.2’de verilmiştir (www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi:20.05.2019).

Tablo 2.2: Canlı Varlıkların Finansal Raporlamaya Uygun Hesap Planı Taslağında Sınıflandırılması

17.CANLI VARLIKLAR	27.CANLI VARLIKLAR
170 Tarla Bitkileri	270 Tarla Bitkileri
171 Bahçe Bitkileri	271 Ağaçlar
172 Büyükbaş Hayvanlar	272 Büyükbaş Hayvanlar
173 Küçükbaş Hayvanlar	273 Küçükbaş Hayvanlar
174 Kanatlı Hayvanlar	274 Kanatlı Hayvanlar
175 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar	275 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar
176 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)	276 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
177	277 Birikmiş Amortismanlar (-)
178	278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları
179 Verilen Sipariş Avansları	279 Verilen Avanslar

Kaynak: www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi:20.05.2019

2.2.4.2. Canlı Varlıkların Değerlemesi

2.2.4.2.1. Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

Standartta ilke olarak canlı varlıkların ve tarımsal faaliyetlerin değerlemesinde ve aktifleştirilmesinde gerçeğe uygun değer kullanılması temel alınmıştır. Gerçeğe uygun değer (GUD), “*piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilen veya bir borcun devrinde ödenen fiyattır*” (TMS 41, Md.8). olarak tanımlanmıştır. “Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, Paragraf 30’da yer verilen gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür” (TMS 41, Md.12).

Gerçeğe Uygun Değer = Piyasa Fiyatı – Satış Maliyetleri

“Canlı bir varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinin ölçülmesi, söz konusu canlı varlık veya tarımsal ürünlerin önemli özelliklerine göre gruplandırılmaları suretiyle kolaylaştırılabilir; yaşları veya kaliteleri gibi. İşletme söz konusu özellikleri, piyasada fiyatlamaya esas teşkil eden özellikleri dikkate alarak belirler” (TMS 41, Md.15).

“Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır. Ancak, bu varsayım yalnızca, kote edilmiş piyasa fiyatı bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif ölçümlerin güvenilir olmayacağı açık olarak anlaşıldığı canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında yok edilebilir. Böyle bir durumda söz konusu canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür. Söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda işletme, anılan varlığı gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer” (TMS 41, Md.30).

Örnek: Başeroğlu Tarım AŞ. İşletmesi, meyvecilik faaliyetinde bulunmaktadır. İşletme 12 dekarlık elma bahçesine sahiptir. Bu bahçede dikili bulunan Elma ağaçlarının maliyet bedeli 100.000 TL değerindedir. Elma ağaçları

için ayrılmış olan birikmiş amortisman tutarı 15.000 TL'dir. 2018 yılı dönem sonu itibariyle Elma ağaçlarının gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde ölçülememektedir. Bu yüzden, işletme standardın 30. Maddesine göre, maliyet değerinden "birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları" düşülmek suretiyle değerlemeyi yapabilecektir (Gökgöz, 2012, s. 101).

Elma ağaçlarının maliyet değeri	100.00 TL
Elma ağaçlarının birikmiş amortismanları	(15.000 TL)
Elma ağaçlarının birikmiş değer düş. karşılıkları	(----- TL)
Elma ağaçlarının 2018 yılı sonu değeri	85.000 TL

"İşletme; maliyet, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının tespit edilmesinde, TMS 2 Stoklar, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standartlarını dikkate alır" (TMS 41, Md.33).

"Gerçeğe uyum değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayımı yalnızca canlı varlıkların ilk muhasebeleştirme sırasında yok edilebilir. Canlı varlıklarını daha önce gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmüş bir işletme, söz konusu varlıkları elden çıkarana kadar gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmeye devam eder"(TMS 41, Md.31).

Standartta canlı varlıkların tarihi maliyet yöntemi ile ölçülmesinde; standardın 30. maddesindeki gibi gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde ölçülemediği durumlar ve bir canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi ile ilk raporlama dönemi arasında geçen sürenin biyolojik dönüşüm açısından önemsiz olması olarak ayrılabilir.

Standart, maliyetin gerçeğe uygun değere yaklaştığı ve maliyet değerinin gerçeğe uygun değer olarak kabul edileceği durumları sınırlı olarak saymıştır. Buna göre, canlı varlıklarda maliyet değeri, özellikle aşağıdaki durumların varlığı halinde gerçeğe uygun değere yaklaşmaktadır. Buna göre: (TMS 41, Md.24)

- ✓ “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)”

Buna göre, raporlama döneminde canlı varlığın maliyet değeri ile gerçeğe uygun değer (GUD) birbirine yaklaştığı durumlarda canlı varlığın ilk muhasebeleştirilme tarihindeki değeri (maliyet değeri) dikkate alınabilir (Gökgöz, 2012, s. 101).

2.2.4.2.3. Araziye Bağlı Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti

Standardın 25. maddesinde, araziye bağlı canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespitine yer verilmiştir. Buna göre;

“Canlı varlıklar genellikle fiziksel olarak araziye bağlı bir konumdadır. Araziye bağlı söz konusu canlı varlıkların ayrı bir piyasası bulunmayabilir; ancak, canlı varlıklar, işlenmemiş arazi ve arazi geliştirmelerinin bir paket halinde var olduğu birleşik varlıkların aktif bir piyasası olabilir. Bir işletme, birleşik varlıklara ilişkin bilgiyi canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçümünde kullanabilir. Örneğin; işlenmemiş arazi ve arazi geliştirmelerinin gerçeğe uygun değeri, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesini teminen, birleşik varlıkların gerçeğe uygun değerinden düşülebilir” (TMS 41, Md.25).

Örneğin; üzerinde kiraz ağaçları yetişen 10.000 m² bir arazinin piyasa değeri 100.000 TL’dir. Arazinin ağaçsız değeri 60.000 TL’dir. Bu durumda bu ağaçların gerçeğe uygun (GUD) değeri aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

$$\text{Gerçeğe Uygun Değer} = 100.000 \text{ TL} - 60.000 \text{ TL} = 40.000 \text{ TL}$$

2.2.5. Canlı Varlıklarda Kazanç ve Zararlar

“Canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar ile, ilgili varlığın gerçeğe

uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar oluştuğu dđnem kâr veya zararında dikkate alınır” (TMS 41, Md.26). Bu durumu aşağıdaki şekilde formülleştirmek mđmkündür.

Gerçeğe Uygun Değer > Satış Maliyetleri → KAR

Gerçeğe Uygun Değer < Satış Maliyetleri → ZARAR

“Canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında bir zarar doğabilir; çünkü satış maliyetleri, bir canlı varlığın gerçeğe uygun satış maliyetleri dđřılmek suretiyle yapılan hesaplamada dđřülür.” Buna karşılık bir canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde kazanç da ortaya çıkabilir. Bir buzağının veya bir kuzunun doğması buna örnek olarak verilebilir” (TMS 41, Md.27).

Canlı varlıklarda oluşan değerleme artışları “605 CANLI VARLIK DEğERLEME ARTIşLARI”, değer azalışları “628 CANLI VARLIK DEğERLEME AZALIşLARI” hesaplarında izlenebilir (Yılmaz, 2014, s. 238). KGK’nın yayımlamış olduğu Finansal Raporlamaya Uygun Hesap Planı Taslağına göre ise, canlı varlıklardaki değerleme artışları “643-Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabına, azalışlar ise “653-Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları” hesabına kaydedilecektir.

Örnek: Başeroğlu iftlik işletmesi büyükbaş hayvancılık ve süt üretimi faaliyeti yapmaktadır. Çiftlik ineklerin buzağılması sonucu 1 erkek 2 dişi buzağı elde edilmiştir. Yeni doğan buzağıların gerçeğe uygun değeri (GUD), buzağı başına 2.000 TL olarak tespit edilmiştir. Dişi buzağıların sürüye katılması, erkek buzağıların ise besiye alınmasına karar verilmiştir.

.../.../20....		
1XX. CANLI BÜYÜKBAş HAYVANLAR HS. 1XX.01 Besi Hayvanları	2.000	
2XX. CANLI BÜYÜKBAş HAYVANLAR HS. 1XX.01. Yetişmekte olan canlı Hayvanlar	4.000	
6XX. TARIMSAL FAALİYETLERDE DEğERLEME ARTIşLARI HS.		6.000

Büyükbaş hayvanlar biyolojik dönüşüm geçirirler. Bu yüzden belli bir süre sonra biyolojik dönüşüm geçiren büyükbaş hayvanlarla ilgili farklı sınıflandırma gerekmektedir.

Örnek: İlk doğumunu yapmış olan düveler biyolojik dönüşüme uğramış ve sağmal inek vasfını almıştır. İlk kez doğum yapan bir ineğin piyasa fiyatı 5.000 TL'dir. İşletmede ilk doğumunu yapmış kayıtlı 2 adet kayıtlı düvenin değerleri toplam 4.000 TL'dir.

.../.../20....		
2XX. CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS. 2XX.02 Sağmal İnekler	10.0000	
2XX. CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS 2XX.01 Yetişmekte olan canlı Hayvanlar		4.000
6XX. TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI HS.		6.000

2.2.6. Devlet Teşvikleri

TMS-41'e göre devlet teşvikleri, "koşullu devlet teşvikleri" ve "koşulsuz devlet teşvikleri" olmak üzere iki ayrı gruba ayrılmıştır. Buna göre;

"Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, söz konusu teşviklerin ancak ve ancak alacak haline gelmeleri durumunda kâr ya da zararda muhasebeleştirilir" (TMS 41, Md.34).

"Gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri, ilgili işletmenin belirli tarımsal faaliyetlerde bulunulmaması da dahil olmak üzere, şartlı olarak verilmiş olmaları durumunda, sadece ve sadece ilgili devlet teşvikine ilişkin koşullar karşılandığında kâr ya da zararda muhasebeleştirilir" (TMS 41, Md.35).

Koşulsuz olarak alınan devlet teşvikleri alındığı zaman doğrudan doğruya "kar veya zarar" hesabında muhasebeleştirilirken koşullu alınan devlet teşvikleri ancak koşulun gerçekleşmesi durumunda "kar veya zarar" hesabında muhasebeleştirilmektedir (Gökgöz, 2013, s. 154).

“Devlet teşviklerinin koşul ve şartları farklılık arz eder. Örneğin; bir teşvik, işletmenin belirli bir yerde 5 yıl süreyle tarımsal faaliyette bulunmasını, bu faaliyetin 5 yıldan daha kısa bir dönem için yapılması durumunda ise tüm teşvikin iade edilmesini gerektirebilir. Bu durumda, söz konusu teşvik, 5 yıllık süre dolmadıkça işletme tarafından kâr ya da zararda muhasebeleştirilmez. Diğer taraftan, teşvik koşullarının, geçen zamana bağlı olarak teşvikin belli bir kısmının işletmece alıkonulmasına izin vermesi durumunda, işletme, söz konusu teşviki, zaman geçtikçe kâr ya da zararda muhasebeleştirilir” (TMS 41, Md.36).

Maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin herhangi bir devlet teşviki, “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı uygulanır (TMS 41, Md.37). Bu durumda gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde ölçülemeyen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri TMS 20 standardı kapsamında değerlendirileceği açıktır.

2.2.7. Canlı Varlıklarda Amortisman

TMS 41’de canlı varlıklar, olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlık ayrımına tabi tutulmaktadır. Standart, Olgunlaşmış veya olgunlaşmamış ve tüketilebilen (dönen varlık niteliğindeki canlı varlık) veya taşıyıcı (duran varlık niteliğindeki canlı varlık) canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülemediği durumlar (TMS 41 Md. 30) hariç olmak üzere, gerçeğe uygun değerle (GUD) değerlendirilmesi ve olumlu veya olumsuz değer farklarının kar veya zarar olarak gelir tablosuna kaydedilmesi gerekmektedir. Tüm canlı varlıklar için geçerli olan bu açıklamalar, aslında bir amortisman yaklaşımıdır. Muhasebe literatüründe bu uygulama “değerleme yaklaşımı” olarak adlandırılmaktadır. Bu yaklaşımda, canlı varlıklara ait dönem başı değer ile dönem sonu değer arasındaki azalışları gelir tablosunda doğrudan zarar olarak gösterilmektedir. Bu yaklaşıma göre amortisman tutarı, canlı varlıkların dönem başı ve dönem sonundaki “şimdiki değer” farkından oluşur (Özulucan, 2008, s. 163).

Tarım işletmelerinde amortisman uygulaması 2 başlık altında incelenebilir. Birincisi hayvan varlığında amortisman; ikincisi ise meyve bahçelerinde amortismanıdır (Tunçez, 2011, s. 324).

a) Hayvan Varlığında Amortisman: “Ürün vermeye başlamamış damızlık küçük ve büyükbaş hayvanların amortismanına tabi tutulmaları söz konusu değildir. Küçük ve büyükbaş hayvanlar, ürün vermeye başlamaları ile kasaplık hale gelmeleri arasında geçen sürede amortisman işlemine tabi tutulmalıdır. Besi amacıyla satın alınan küçük ve büyükbaş hayvanlar ise, alım-satım amacıyla satın alındığı ve ürününden yararlanmak amacı olmadığı için, bir yıldan daha uzun süre işletmede kalsalar dahi amortismanına tabi değildirler.”

b) Meyve Bahçelerinde Amortisman: “Meyve bahçelerinde ağaçların normal verim çağına ulaştıkları yıldan itibaren kesim çağına kadar geçen süre içerisinde amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.”

2.2.8. TMS 41 Standardına Göre Canlı Varlıkların Sunulması

“TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu” standardına göre canlı varlıklar, Finansal durum tablosunda (bilançoda) ayrı olarak bir hesap grubu içerisinde yer almalıdır (TMS 1, Md.54).

Tarım işletmelerinde mali tabloların karmaşıklaşmaması ve mali tablolardan yararlananların verileri daha iyi anlayabilmesi için tablolarda ayrıntıya yer verilmemesi daha uygundur (Kırılıoğlu & Gökğöz, 2012, s. 117). Bu nedenle standartta finansal tablo dipnotlarında yer alacak gerekli bilgiler verilmiştir. Buna göre dipnotlarda yer alacak bilgiler aşağıdaki gibidir;

“İşletme cari dönem boyunca, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmelerinden ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri ile satış maliyetleri arasındaki farkta meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya zararlar toplamını açıklar.” (TMS 41, Md.40)

“İşletme, her bir canlı varlık grubunu sayısal veya yazılı metin olarak tanımlar.” (TMS 41, Md.41;42)

“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.” (TMS 41, Md.43).

“İşletme, finansal tablolar ile birlikte sunulan başka bir bilgede yer almadıkça aşağıdaki bilgileri de dipnotlarda açıklamasını istemiştir.” Bunlar: (TMS 41, Md.46)

- ✓ “İşletmenin her bir canlı varlık grubunu içeren faaliyetlerinin niteliği”
- ✓ “Dönem boyunca elde edilen tarımsal ürünlerin ve İşletmenin dönem sonundaki her bir canlı varlık grubunun finansal olmayan ölçüm veya tahminleri”

“Ayrıca standartta, tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak mali tablolarda sunulmayan aşağıdaki bilgilerin de açıklamasını istemektedir.” Bunlar: (TMS 41, Md.49)

- ✓ “Tasarruf hakkı sınırlanmış ve defter değerleri borçlar için ipotek edilmiş canlı varlıkların mevcudiyeti ve defter değerleri”
- ✓ “Canlı varlıkların geliştirilmesi veya iktisap edilmesine ilişkin taahhüt tutarları”
- ✓ “Tarımsal faaliyetle ilgili finansal risk yönetim stratejileri”

“Standartta, canlı varlıkların kayıtlı değerlerinde dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen değişimlerin mutabakatının gösterilmesini istemektedir. Söz konusu mutabakat aşağıdaki maddeleri kapsamaktadır:” Bunlar: (TMS 41, Md.50)

- ✓ “Gerçeğe uygun değer ile satış maliyetleri arasındaki farkta ortaya çıkan değişimden kaynaklanan kazanç ve zarar”
- ✓ “Satın almalarından kaynaklanan artış”
- ✓ “TFRS 5 kapsamında satışlar ve satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilen) canlı varlıklar ile ilişkilendirilebilen azalmalar”
- ✓ “Hasattan kaynaklanan azalış”
- ✓ “İşletme birleşmelerinden kaynaklanan artış”

- ✓ “Finansal tabloların farklı bir para birimine veya yurtdışındaki bir işletmenin finansal tablolarının raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullandığı para birimine çevrilmesi durumunda oluşan net kur farkları”
- ✓ “Diğer değişiklikler”

“Bir canlı varlığın, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle elde edilen değeri, ilgili varlığın fiziksel özelliklerinde ve piyasa fiyatlarında oluşan farklılıklar nedeniyle değişebilir. Fiziksel özelliklerde ve fiyatlardaki değişimin ayrı ayrı açıklanması, özellikle üretim döngüsünün bir yıldan fazla olması durumunda, cari dönem performansının ve geleceğe yönelik beklentilerin değerlendirilmesinde fayda sağlar. Böyle durumlarda, fiziksel özelliklerde ve fiyatlarda meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan ve kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınan gerçeğe uygun değerdeki değişikliğin açıklanmasında ayda bulunur. Diğer taraftan, üretim döngüsünün bir yıldan az olduğu durumlarda (örneğin tavuk veya tahıl ürünü yetiştiriciliği) bu bilginin faydası daha düşüktür.” (TMS 41 Md.51).

“Tarımsal faaliyet, sıklıkla, iklimsel riskler, hastalık veya diğer doğal risklere maruz kalır. İşletmenin gelir ve giderinde önemli bir kalem oluşturan bir olayın gerçekleşmesi durumunda, söz konusu kalemin niteliği ve tutarı TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardı uyarınca açıklanır.” Örnek olarak, aşırı bir kuraklık, Virütik bir hastalık yayılması, don veya sel ve böcek istilası verilebilir.(TMS 41 Md.53).

“Canlı varlıkların, dönem sonundaki maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi esasına göre ölçülmesi durumunda, (Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülemediği durumlar), işletme, canlı varlıklara ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapar.” Buna göre: (TMS 41 Md.54)

- ✓ “Canlı varlığın türü”
- ✓ “Gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülememesinin nedenleri”
- ✓ “Eğer mümkünse, gerçeğe uygun değere ilişkin muhtemel tahmini değer aralıkları”

- ✓ “Amortisman yöntemi”
- ✓ “Faydalı ömürleri veya kullanılan amortisman oranları”
- ✓ “Dönem başı ve dönem sonu itibariyle brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanları (birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarıyla toplanmak suretiyle)”

“Cari dönem boyunca, maliyetlerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçümü yapılan canlı varlıklar (Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülemediği durumlar) elden çıkarılması halinde oluşan kâr veya zarar muhasebeleştirilerek, kâr ve zararın hesaplanmasında dikkate alınan aşağıda belirtilen tutarlar ayrı ayrı açıklanır.” Bunlar: (TMS 41 Md.55)

- ✓ “Değer düşüklüğü tutarları”
- ✓ “Değer düşüklüğü iptalleri”
- ✓ “Amortisman”

“Daha önceden, maliyet değerleriyle ölçülmüş bulunan canlı varlıkların, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesi durumunda, işletme, canlı varlıklara ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları yapar: “(TMS 41 Md.56).

- ✓ “İlgili canlı varlığın tarifi”
- ✓ “Gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesinin nedenleri”
- ✓ “Değişimin etkileri”

Standartta, devlet teşviklerinin mali tablolarda sunulmasında, işletmelerin açıklaması gereken konulara da yer verilmiştir. Bunlar (TMS 41, md.57):

- ✓ “Finansal tablolara yansıtılan devlet teşviklerinin niteliği ve kapsamı”
- ✓ “Devlet teşviklerine ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer ihtimaller”
- ✓ “Devlet teşviklerinde meydana gelmesi beklenen önemli düşüşler”

2.3. Türkiye’de Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS) Kullanımı

6102 sayılı “Türk Ticaret Kanunu” (TTK), TMS/TFRS setine uygun olarak finansal raporlama yapacak işletmelerin kapsamını genişletmiştir. KGK’nin 2012 yılında yayımlanan kararıyla TMS/TFRS’leri uygulamak zorunda olan işletmelerin kapsamını genişletmiştir. Böylece “Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar” (KAYİK) ve bağımsız denetime dahil olan tüm işletmeleri bu kapsama almıştır. Özetle; (Ataman & Gökçen, 2018, s. 20)

- ✓ 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede belirtilen “Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK’ler), halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için kurum tarafından bu kapsama alınan kuruluşlar”
- ✓ “6102 sayılı Kanununun 397. maddesi çerçevesinde bakanlar kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacaklar”
- ✓ “6102 sayılı Kanununun 1534. Maddesin 2. Fıkrasında sayılan şirketler”

Münferit ve konsolide finansal tablo hazırlanmasında TMS/TFRS uygulamasına ve bu kapsama dahil olmayan işletmelerin bir belirleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuat hükümlerini uygulamasına karar verilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu uyarınca bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine ilişkin ilk Bakanlar Kurulu Kararı 23 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır. Daha sonra 14 Mart 2014, 01 Şubat 2015 ve 19 Mart 2016 tarihlerinde kararda değişikliğe gidilmiştir. Son olarak da 26 Mart 2018 tarihinde Resmi Gazete’ de yayımlanan düzenleme ile kriterlerde bir değişiklik daha yapılmıştır. AB müktesebatında öngörülen kriterlere paralel olarak hazırlanan Bakanlar Kurulu Kararına göre, denetime tabi olacak şirketler için genel kriterler aşağıdaki gibi belirlenmiştir: (www.kgk.gov.tr: Erişim Tarihi: 28.12.2018)

Tablo 2.3'te yıllar itibari ile bağımsız denetime tabi olma sınırları verilmiştir.

Tablo 2.3: Yıllar İtibari İle Bağımsız Denetime Tabi Olma Şartları

Kriter	2013	2014	2015	2016	2018
Aktif Toplamı	150 milyon TL ve üstü	75 milyon TL ve üstü	50 milyon TL ve üstü	40 milyon TL ve üstü	35 milyon TL ve üstü
Yıllık Net Satışları	200 milyon TL ve üstü	150 milyon TL ve üstü	100 milyon TL ve üstü	80 milyon TL ve üstü	70 milyon TL ve üstü
Çalışan Sayısı	500 kişi ve üstü	250 kişi ve üstü	200 kişi ve üstü	200 kişi ve üstü	175 kişi ve üstü

Kaynak: www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 28.12.2018

İşletmeler, tek başına veya iştirakleri ve bağlı ortaklıklarıyla birlikte tablodaki ölçütlerden en az ikisini arka arkaya iki hesap döneminde aşmaları halinde takip eden hesap dönemi dahil sonraki dönemler itibari ile bağımsız denetime tabi olmaktadır. Genel kriterler göz ardı edilerek, ilgili Bakanlar Kurulu Kararında belirtilen ve özel alanlarda faaliyet gösteren şirketler de bağımsız denetime tabidir. Buna göre, Türk Ticaret Kanunu'na göre finansal raporlama yapacak şirketler, genel olarak “bağımsız denetime tabi olanlar” ve “bağımsız denetime tabi olmayanlar” olarak ikiye ayrılmıştır (Ataman, 2017, s. 15).

“Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” (KGK) tarafından hazırlanıp yayımlanan “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı” (BOBİ FRS) hakkında tebliğ 2017 yılında yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Buna göre; bağımsız denetime tabi olup “Türkiye Finansal Raporlama Standartları” (TFRS) dahilinde olmayan şirketler, 01/01/2018 tarihi ve daha sonrasında başlayan hesap dönemlerinde finansal tablolarını “BOBİ FRS” setine göre hazırlayacaklardır (Öztürk, 2017, s. 594).

BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olan ve TFRS'yi uygulamayan işletmelerin hazırlamış oldukları finansal tablolar açısından geçerli finansal raporlama standardı olarak tanımlanabilir.

“BOBİ FRS” ve “TMS/TFRS” kapsamına giren işletmelerin sınırları ve hangi işletmeler olduğu Tablo 2.4'te gösterilmiştir.

Tablo 2.4 : BOBİ Finansal Raporlama Standardı Kapsamı

		UYGULAMA			
		BAĞIMSIZ DENETİM	TFRS	BOBİ FRS	MSUGT
İŞLETME	KAYIK	✓	✓	---	---
	BÜYÜK ÖLÇEKLİ	✓	İsteğe bağlı	✓	---
	ORTA ÖLÇEKLİ	✓	İsteğe bağlı	✓	---
	KÜÇÜK ÖLÇEKLİ	---	---	---	✓

Kaynak: Ataman & Cavlak, 2017, s. 156

Tablo 2.4'e göre, finansal tabloların hazırlanmasında BOBİ FRS seti, bağımsız denetime tabi olup ancak, TFRS uygulama zorunluluğu bulunmayan orta ve büyük boy işletmeler tarafından kullanılacak olup bu işletmeler isteğe bağlı olarak TMS/TFRS setini, "Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar" (KAYİK'ler) sadece TMS/TFRS setini, küçük işletmeler ise "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" (MSUGT) ve ekindeki "Tek Düzen Hesap Planını" (THP) kullanacaklardır.

2.4. BOBİ FRS-7 Tarımsal Faaliyetler Standardı

"Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı" (BOBİ FRS), 27 Bölüm ve Finansal Tablolar ile Tanımları içeren 9 Ek'ten oluşmaktadır. Bu standardın 7. Bölümü Tarımsal Faaliyetlerdir.

2.4.1. Amaç ve Kapsam

BOBİ FRS Tarımsal faaliyetler bölümü, tarımsal faaliyetler dahilindeki işletmelere ait canlı varlıkların ve hasat anındaki tarımsal ürünlerin kayda alınmasına ve ölçümüne ilişkin muhasebe ilkelerini düzenlenmiştir. Ayrıca bu bölüm hükümleri, "tarımsal ürünlere hasat zamanından sonra uygulanmaz. Tarımsal ürünlerin hasat zamanından sonraki ölçümü, sunumu ve finansal tablo dışı bırakılması ile tarımsal ürünün hasattan sonra işlenmesiyle ortaya çıkan mamullere (örneğin peynir üretilmesine) ilişkin muhasebe işlemleri, Stoklar bölümü ya da kapsamına girdikleri diğer ilgili bölümler uyarınca gerçekleştirilir" (BOBİ FRS, Md. 7.1).

“Aşağıdaki tabloda canlı varlık, tarımsal ürün ve hasattan sonra işlenen diğer ürünlere ilişkin örneklere yer verilmiştir.” Buna göre: (Bobi FRS, md. 7.3)

Tablo 2.5: BOBİ FRS Tarımsal Faaliyet Kapsamı

Canlı Varlıklar	Tarımsal Ürün	İşlenmiş Ürünler (Mamuller)
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Kereslik ağaç	Tomruk, kütük	Kereste
Mandıra hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Karkas et	Sosis, pastırma
Pamuk bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	İplik, giysi
Şeker pancarı	Hasat edilmiş kamış	Şeker
Tütün bitkileri	Toplanmış yapraklar	İşlenmiş tütün
Çay bitkisi	Toplanmış yapraklar	Çay
Meyve ağaçları	Toplanmış meyve	İşlenmiş meyve
Zeytin ağaçları	Toplanmış zeytin	Zeytinyağı

2.4.2. Tanımlar

Tarımsal Faaliyetler bölümünün uygulanmasında aşağıdaki terimler standartta verilen anlamlarıyla kullanılır (BOBİ FRS, Md. 7.2).

Tarımsal Faaliyet: “Canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün ve hasadının, satmak ya da tarımsal ürüne veya ilave canlı varlıklara dönüştürmek amacıyla yönetilmesidir. Bir faaliyet yalnızca canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün yönetiliyor olması durumunda tarımsal faaliyet olarak kabul edilir. Aksi takdirde bu faaliyet tarımsal faaliyet olarak nitelendirilemez ve bu faaliyetlerle ilgili tarımsal ürünlere ve canlı varlıklara bu bölüm hükümleri uygulanmaz. Örneğin yönetilmeyen kaynaklardan (ormanlardan, denizlerden vb) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet değildir. Bununla birlikte örneğin balık çiftliklerinde balık yetiştiriciliği tarımsal bir faaliyettir.” (BOBİ FRS, Md. 7.2)

Tarımsal Ürün: “İşletmenin canlı varlıklarından hasat edilen üründür.” (BOBİ FRS, Md. 7.2)

Biyolojik Dönüşüm: “Canlı varlıklarda nitel ve nicel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve dölleme sürecidir. Biyolojik dönüşüm sonucunda canlı varlıkların büyümesi, bozulması veya döllemesi suretiyle bu varlıklarda değişim

meydana gelir ya da bu varlıkların tarımsal ürünleri ortaya çıkar.” (BOBİ FRS, Md. 7.2)

Hasat: “Ürünün canlı varlıklardan ayrılması ya da canlı varlığın hayatının sona ermesidir.”

Canlı Varlık: “Yaşayan hayvan veya bitkilerdir.”

2.4.3. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi

2.4.3.1. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Canlı varlıklar, “Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar” bölümü 1.31 paragrafındaki varlık tanımını karşıladıkları ve 1.33 paragrafındaki kayda alma ölçütlerini sağladıkları zaman kayda alınır. (BOBİ FRS, md.7.4).

BOBİ FRS 1.31 paragrafında varlıklar, “geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olup gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir” olarak tanımlanmıştır.

Standartta varlıkların kayda alınma ölçütleri ise aşağıdaki şekilde sayılmıştır; (BOBİ FRS, Md. 1.33)

- ✓ “İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin veya işletmeden çıkışının muhtemel olması ve”
- ✓ “Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.”

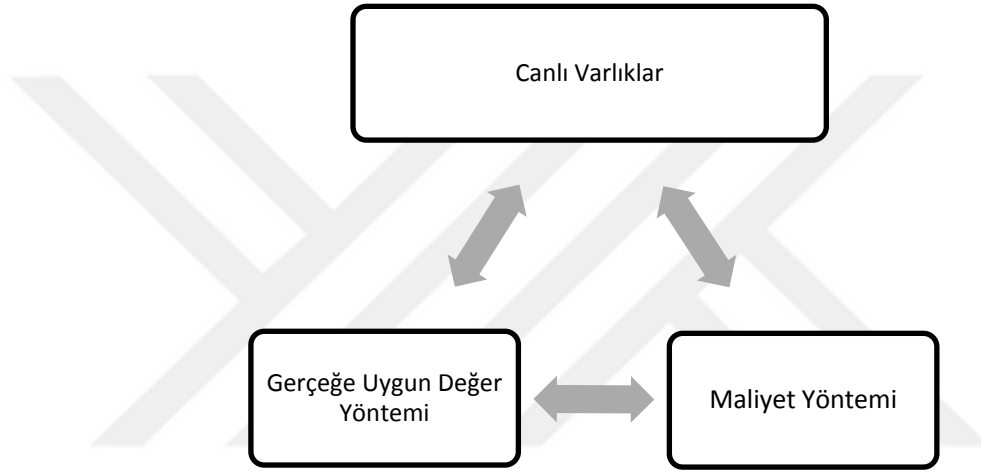
Özetle, 1.31 ve 1.33 paragrafında yer alan bilgiler doğrultusunda aşağıdaki koşulların varlığı halinde canlı varlık veya tarımsal ürünler aktifleştirilebilecektir. Bu koşullardan herhangi birisinin eksikliği halinde ise canlı varlık veya tarımsal ürünler muhasebeleştirilmez.

- ✓ Söz konusu varlığın “geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkması ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olması,”
- ✓ “Varlığa ilişkin gelecekte sağlanacak ekonomik faydaların işletmeye girişinin muhtemel olması,”
- ✓ “Değerinin veya maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olmasıdır.”

2.4.3.2. Canlı Varlıkların Değerlemesi

Canlı varlık ve tarımsal ürünlerin biyolojik dönüşüme sahip olması nedeniyle, tarımsal faaliyetlerin değerlendirilmesi konusu oldukça önemli bir yere sahiptir. Standartta göre, “canlı varlıklar bir muhasebe politikası tercihi olarak gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi kullanılarak ölçülür. Farklı canlı varlık sınıfları için farklı yöntemlerin seçilmesi mümkündür.”(BOBİ FRS, Md. 7.5). Bu durum aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

Şekil 2.1: BOBİ FRS’ye Göre Canlı Varlıkların Değerlemesi



“Bir canlı varlık sınıfının ölçümünde gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanmış olması durumunda, daha sonra muhasebe politikasında bir değişikliğe gidilerek bu sınıfta yer alan canlı varlıklar maliyet yöntemi kullanılarak ölçülemez”(BOBİ FRS, Md. 7.6). Bir başka deyişle, muhasebe politikası olarak canlı varlıkların ölçümünde maliyet yöntemini tercih eden bir işletme daha sonraki dönemlerde uygulanmak üzere muhasebe politikasında değişikliğe gidebilecek ve canlı varlıkların ölçümünde gerçeğe uygun değer yöntemini tercih edebilecektir. Buna karşılık standart, canlı varlık ölçümünde muhasebe politikası olarak, “gerçeğe uygun değer yöntemi” seçilmesi halinde, daha sonra muhasebe politikası değiştirilmesine ve maliyet yöntemine geçişe izin vermemektedir.

Ancak standart bu kurala bir istisna getirmiştir. Buna göre, *“canlı varlık sınıfının ölçümünde gerçeğe uygun değer yöntemi seçilmiş olsa dahi sınıfta yer alan bir canlı varlığın gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan*

ölçülemezse bu canlı varlık maliyet yönetimi kullanılarak ölçülebilir.” (BOBİ FRS, Md. 7.8)

2.4.3.2.1. Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi ile Ölçülmesi

Bu Standartta gerçeğe uygun değer, “karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir yükümlülüğün yerine getirilmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutarı ifade eder” olarak tanımlanmıştır (BOBİ FRS, Md. 1.36).

BOBİ FRS-7’ e göre, işletmeler muhasebe politikası olarak “gerçeğe uygun değer yöntemi” veya “maliyet yöntemi” kullanabilirler. Gerçeğe uygun değer yöntemini tercih eden işletmeler canlı varlığı ilk kayda alma ve her raporlama döneminin sonunda gerçeğe uygun değer üzerinden ölçer. Gerçeğe uygun değer hesaplanması aşağıdaki şekilde formüle edilebilir (BOBİ FRS, Md. 7.7).

Gerçeğe Uygun Değer = Piyasa Fiyatı – Satış Maliyetleri

Canlı varlıkların satış maliyetlerine örnek olarak, araçlara ödenen komisyonlar, mal borsalarına ve düzenleyici kuruluşlara tarafından alınan vergiler, transferler ve gümrük vergileri gösterilebilir (Özbirecikli, Kıymetli Şen, & Tüm, 2017, s. 143).

Örnek: Besicilik yapan bir işletmenin aktifinde yer alan inek 05.05.2016 tarihinde buzağılamıştır. Hayvan pazarında yeni doğan buzağının piyasa fiyatı 1.000,00 TL’dir. İşletmenin hayvan pazarına uzaklığı nedeniyle 200 TL nakliye bedeli ve 50 TL komisyon giderine katlanacaktır. Bu buzağının gerçeğe uygun değeri;

Buzağının Piyasa Fiyatı	1.000,00
Satış maliyetleri	
-Nakliye Gideri ----- 200	250,00
-Komisyon Gideri -----50	
Gerçeğe Uygun Değer	750,00

Gerçeğe uygun değer, aşağıdaki açıklamalar doğrultusunda belirlenir: (BOBİ FRS, Md. 7.12)

Piyasa Fiyatı Yöntemi: *“Canlı varlığın veya tarımsal ürünün mevcut hali için geçerli olan ve bulunduğu konumda faal bir piyasasının bulunması halinde, bu piyasada açıklanmış olan fiyat gerçeğe uygun değer belirlenmesinde uygun bir ölçüttür. Farklı faal piyasalara erişimin mümkün olduğu durumlarda, işletmenin satış yapmayı planladığı piyasada geçerli olan fiyat dikkate alınır.”*

Canlı varlığa veya tarımsal ürüne ait faal bir piyasanın bulunmaması durumunda gerçeğe uygun değer belirlenmesi, aşağıdaki yöntemler sonucunda elde edilen bilgilerden biri veya birden fazlası kullanılarak belirlenebilir (BOBİ FRS, Md. 7.12/b).

En Son Piyasa İşlem Fiyatı: *“En yakın tarihte gerçekleşen piyasa işlem fiyatı (işlem tarihi ile raporlama tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli değişiklikler meydana gelmemişse) gerçeğe uygun değer tespitinde kullanılabilir.”*

Benzer Varlıkların Piyasa Fiyatı: *“Farklılıkları yansıtan düzeltmelerin de yapılması kaydıyla, benzer varlıklara ilişkin piyasa fiyatları gerçeğe uygun değer tespitinde kullanılabilir.”*

Sektör Emsal Fiyatları: *“Bir meyve bahçesinin değerinin yüz ölçümü veya hasat edilebilecek meyvenin ağırlığı cinsinden; bir sığırın değerinin elde edilecek etin kilosu cinsinden belirlenmesi gibi sektör ölçütleri kullanılabilir.”*

Bazı durumlarda aktif bir piyasanın olması durumunda kullanılan piyasa fiyatı yöntemi ile aktif bir piyasanın bulunmaması halinde kullanılan yöntemler, canlı varlıkların veya tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerlerine ilişkin farklı sonuçlar verebilir. Bu nedenle “Gerçeğe uygun değere ilişkin makul tahminleri kapsayan nispeten dar bir değer aralığındaki farklılıkların nedenleri göz önünde bulundurularak en güvenilir gerçeğe uygun değer tahminine ulaşılır.” (BOBİ FRS, Md. 7.12/c).

Net Nakit Akışları Yöntemi : *“Bazı durumlarda, bir canlı varlığın mevcut durumu itibarıyla piyasada oluşmuş bir fiyatı veya değeri bulunmasa bile, gerçeğe uygun değeri aşırı çaba veya maliyete katlanmadan belirlenebilir. Varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile bugüne*

indirgenmesi suretiyle bulunan bugünkü değeri, güvenilir bulunuyorsa, gerçeğe uygun değer ölçümünde dikkate alınabilir.” (BOBİ FRS, Md. 7.12/ç).

2.4.3.2.2. Canlı Varlıkların Maliyet Yönetimi ile Ölçülmesi

“Maliyet yönteminin tercih edilmesi durumunda canlı varlıklar Maddi Duran Varlıklar bölümündeki gibi amortisman tabi tutulur ve maliyet bedelinden amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek hesaplanan tutarları üzerinden ölçülür.” (BOBİ FRS, Md.7.9)

Muhasebeleştirmeye konu olacak esas değer aşağıdaki formül yardımıyla belirlenebilir (Ünlü, 2016, s. 31).

Canlı Varlığın Esas (ölçüm) Değeri

(-) İlk muhasebeleştirme dönemi sonundaki birikmiş amortismanı

(-) ilk muhasebeleştirme sırasındaki birikmiş değer düşüklüğü karşılığı

2.4.4. Canlı Varlıklarda Kazanç ve Kayıplar

“Gerçeğe uygun değer yönteminin tercih edilmesi durumunda bir canlı varlık ilk kayda almada ve her bir raporlama dönemi sonunda satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Canlı varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar ile canlı varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar kâr veya zarara yansıtılır” (BOBİ FRS 7, Md.7.7). Bu durum aşağıdaki gibi özetlenebilir.

Gerçeğe Uygun Değer > Satış Maliyetleri → KAR

Gerçeğe Uygun Değer < Satış Maliyetleri → ZARAR

Örnek: ABC Yumurtacılık A.Ş. yumurta üretmek için piyasa değeri piyasa değeri 5.000 TL olan 300 tavuğu 20.01.2018 tarihinde %18 KDV dahil toplam 5.900 TL’ye satın almıştır. Bu tavukların hayvan pazarından işletmeye getirilmesi için 500 TL % 18 KDV dahil toplam 590 TL tutarında nakliye giderine ve 300 TL+ KDV komisyon giderine katlanmıştır.

Satın alınan tavukların gerçeğe uygun değeri (GUD) ve değerlendirme farklarının hesaplaması ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

Tavukların Piyasa Değeri	5.000
Satış maliyetleri	
-Nakliye Gideri ----- 500 TL	800
-Komisyon Gideri -----300 TL	
Tavukların Gerçeğe Uygun Değeri	4.200
Tavukların Alış Maliyeti	5.800 (-)
Canlı Varlık Değer Farkı	- 1.600

20/01/2018		
2XX CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR HS. 2XX.01 Tavuklar	5.800	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	1.044	
100 KASA HS.		6.844
Satın Alınan Tavukların Muhasebeleştirilmesi		
20/01/2018		
6XX. TARIMSAL FAALİYETLERDEN GERÇEĞE UYGUN DEĞER AZALIŞLARI HS. 6XX.01. Tavuklar GUD Değer Farkları	1.600	
2XX. CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR HS. 2XX.01. Tavuklar		1.600
Tavuklara İlişkin Değerleme Azalışının Muhasebeleştirilmesi		

“Canlı varlık sınıfının ölçümünde gerçeğe uygun değer yöntemi seçilmiş olsa dahi sınıfta yer alan bir canlı varlığın gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülemiyorsa bu canlı varlık maliyet yöntemi kullanılarak ölçülür. Söz konusu canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin sonradan aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülebilir hale gelmesi durumunda canlı varlık gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeye başlanır ve tespit edilen gerçeğe uygun değeri ile önceki defter değeri arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır.” (BOBİ FRS 7, Md.7.8). Bu durum aşağıdaki gibi özetlenebilir.

Gerçeğe Uygun Değer > Maliyet Bedeli (Defter Değeri) → KAR

Gerçeğe Uygun Değer < Maliyet Bedeli (Defter Değeri) → ZARAR

İşletmenin aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan gerçeğe uygun değerini tespit edilemediği durumlarda işletmenin, maliyet yöntemini seçmiş olduğu varsayımı altında yukarıdaki örneğimizi bu yöntemle göre uygulayabiliriz. Buna göre;

Örnek: ABC Yumurtacılık A.Ş. yumurta üretmek için alış değeri 5000 TL olan 300 tavuğu 20.01.2018 tarihinde %18 KDV dahil toplam 5.900 TL'ye satın almıştır. Bu tavukların hayvan pazarından işletmeye getirilmesi için 500 TL % 18 KDV dahil toplam 590 TL tutarında nakliye giderine ve 300 TL+ KDV komisyon giderine katlanmıştır. İşletmede muhasebe politikası olarak, “gerçeğe uygun değer yöntemi” tercih edilmiştir. Ancak, gerçeğe uygun değerini aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan ölçülemeyeceği üzerine maliyet yöntemine göre kayıt yapılmıştır. İşletmenin 30.06.2018 tarihinde tavukların gerçeğe uygun değeri, aşırı maliyet ve çabaya katlanılmadan ölçülebilir hale gelmiştir. 30.06.2018 tarihinde Tavukların gerçeğe uygun değeri KDV hariç toplam 7.000 TL'dir.

Satın alınan tavukların maliyet değeri, gerçeğe uygun değeri (GUD) ve değerlendirme farkı hesaplaması aşağıdaki gibidir:

Tavukların Alış Bedeli	5.000
Satış maliyetleri	
-Nakliye Gideri ----- 500 TL	800
-Komisyon Gideri -----300 TL	
Tavukların Gerçeğe Uygun Değeri	7.000
Tavukların Alış Maliyeti	5.800 (-)
Canlı Varlık Değer Farkı	1.200

Canlı varlığın satın alınması ve değerlendirme farklarının muhasebeleştirilmesine ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

20/01/2018		
2XX CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR HS. 2XX.01 Tavuklar	5.800	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	1.044	
100 KASA HS.		6.844
Satın Alınan Tavukların Muhasebeleştirilmesi		
30/06/2018		
2XX CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR HS. 2XX.01 Tavuklar	1.200	
6XX TARIMSAL FAALİYETLERDEN GERÇEĞE UYGUN DEĞER ARTIŞLARI 6XX.01. Tavuklar GUD Değer Farkları		1.200
Tavuklara İlişkin Değerleme Artışının Muhasebeleştirilmesi		

Canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında bir zarar ortaya çıkabileceği gibi, kar da çıkabilmektedir. Bir ineğin doğumu sonucunda buzağının muhasebeleştirilmesinde kazanç ortaya çıkabilmektedir. Ya da bir canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi esnasında satış maliyetleri geçeye uygun değerden (GUD) fazla olabilmektedir (Özbirecikli, Kıymetli Şen, & Tüm, 2017, s. 144).

BOBİ FRS 7 Tarımsal faaliyetler standardına göre, canlı varlıklarda meydana gelen kazanç ve kayıplar kar veya karar tablosunda ayrı bir kalemde gösterilir. Buna göre Finansal Raporlamaya Uygun Hesap Planı Taslağına göre, canlı varlıklarda meydana gelen değer artışları “643- TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI”, değer azalışları ise, “653-TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI” hesaplarında izlenir.

Canlı varlıklarını maliyet yöntemi ile ölçüme tabi tutan işletmelerde ise, canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilme anında ve her raporlama dönemi sonunda maliyet değeriyle ölçüme tabi tutulmaları nedeniyle, bu tarihlerde herhangi bir değerlendirme farkı çıkmaz. Bundan dolayı, maliyet yöntemini tercih eden işletmelerde değerlendirme farkının muhasebeleştirilmesi gibi bir durumla karşı karşıya kalınmaz.

2.4.4. Canlı Varlıklarda Amortisman

BOBİ FRS-7 Standardı, açık bir şekilde belirtmemiş olsa da iki tür amortisman yaklaşımını esas almıştır. Buna göre standart amortisman hesaplama yaklaşımı olarak hem değerlendirme yaklaşımını hem de normal amortisman yaklaşımını benimsemiştir. Standartta, canlı varlıkların değerlemesinde işletmeler ister gerçeğe uygun değer, isterse de maliyet değerini tercih edebilmektedir. Canlı varlıklarını gerçeğe uygun değer (GUD) yöntemi ile değerlemeye tabi tutan işletmeler değerlendirme yaklaşımına göre, maliyet yöntemini seçmiş olan işletmeler ise normal amortisman yaklaşımına göre amortisman hesaplayacaklardır.

Değerleme yaklaşımında amortisman, duran varlıkların değerinde; *“kullanma, zamanın geçmesi ya da önemini yitirme gibi nedenlere bağlı olarak meydana gelen azalmadır.”* Buna göre amortisman, bir aktif düzeltmesi olarak kabul edilir. Amortisman gideri de duran varlıkların dönem başındaki ve dönem sonundaki *“şimdiki değer farkından”* oluşur. Canlı varlıkların dönem başı ile dönem sonu arasındaki değer artış veya azalışları kar veya zarar tablosunda doğrudan kar veya zarar olarak gösterilmektedir. (Öztürk A. , 2018, s. 47). Bu yaklaşımda, gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde ölçülebilen canlı varlıklar amortismanına konu edilmeyecektir.

2.4.4. Canlı Varlıkların Sunulması

Standartta canlı varlıkların ayrı bir kalemden sunulması gerektiği *“Bu bölüm kapsamındaki canlı varlıklar Finansal Durum Tablosunda, dönen varlık ya da duran varlık sınıfı altında yer alan Canlı Varlıklar kaleminde ayrı bir şekilde sunulur”* hükmü ile açıklanmıştır (BOBİ FRS, Md.7.13).

Canlı varlıklarda hasadı yapılan ürünler ile yaşam süreleri sona eren diğer canlı varlıklar dönen varlıklar grubunda ayrı bir sınıfta sunulmalıdır. İşletmede bir yıldan daha uzun kalacak olan canlı varlıklar ve bitkiler ise duran varlıklar grubunda ayrı bir sınıfta sunulmalıdır (Özbirecikli, Kıymetli Şen, & Tüm, 2017, s. 149).

Standart, gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçülen canlı varlıklara ait kazanç ve kayıpların raporlanması konusuna dikkat çekmiştir. Buna göre, *“gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından; bunların ilk kayda*

alınması sırasında ortaya çıkan kayıp veya kazançlar ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinde ortaya çıkan değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar Kar veya Zarar Tablosunda Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları adı altında ayrı bir kalemden gösterilir” (BOBİ FRS, Md.7.14).

2.5. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi

2.5.1. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Canlı varlıklar, bir yıldan daha kısa bir süre işletmede bulunacaksa dönen varlık, bir yıldan daha fazla bir süre bulunacaksa duran varlık olarak aktifleştirilir. Üretimde olan dönen varlıklar veya duran varlıklardan elde edilen ürünler “151 Yarı Mamuller-Üretim” hesabında izlenir ve yarı mamullerin tabii olduğu değerlendirme ve ölçüme tabidirler. İşletmeler canlı varlıktan bir yıldan daha az sürede yararlanacaksa veya satış amaçlı ellerinde tutacaklarsa yetiştirme dönemi sonucunda canlı varlık “151 Yarı Mamuller-Üretim” hesabından, “152 Mamuller” hesabına aktarılır. İşletme canlı varlığı yatırım amaçlı alıp bir yıldan daha uzun bir süre elinde tutacaksa, yetiştirme döneminde “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabına, yetiştirme dönemi sonucunda ise “256 Diğer Duran Varlıklar” hesabına aktarmalıdır (Özulucan & Deran, 2008, s. 3)

2.5.2. Canlı Varlıkların Değerlemesi

Vergi Usul Kanuna göre değerlendirme, “vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir” olarak tanımlanmıştır (md 258). Görüldüğü üzere, VUK açısından değerlemenin amacı vergi matrahının tespit edilmesidir.

Değerleme ölçüleri VUK’un 261’inci maddesinde düzenlenmiş olup, bu değerlendirme ölçüleri,

- ✓ Maliyet bedeli,
- ✓ İtibari değer,
- ✓ Borsa rayici,
- ✓ Rayiç bedel,
- ✓ Tasarruf değeri,

- ✓ Emsal bedeli ve emsal ücret,
- ✓ Mukayyet değer,
- ✓ Vergi değeri, olarak sayılmıştır

Tarımsal faaliyetler, VUK' a göre maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir. VUK, maliyet bedelini, "iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır (VUK md. 262). Aynı Kanunun 276. maddesine göre, "zirai (tarımsal) mahsuller (ürünler) maliyet bedeli ile değerlenir. Maliyet bedeli, zirai mahsullerin hususiyetlerine (özelliklerine) göre 275 inci maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır" (VUK, md. 276). Bu madde hükmünce, maliyet bedeli unsurları, "Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli (direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri), mamule isabet eden işçilik (direkt işçilik maliyetleri), Genel imal giderlerinden (genel üretim maliyetleri) mamule düşen hisse" olarak tanımlanmıştır (VUK, md. 275).

Canlı varlıklar, maliyet bedelinin güvenilir bir şekilde belirlenemediği durumlarda emsal bedeli ile değerlenir. Emsal bedeli vergi usul kanununun 267. Maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre, "*gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.*" Emsal bedeli; ilk olarak ortalama fiyat esası, sonra maliyet bedeli esası bu yöntemler ile tespit edilemiyorsa takdir esası uygulanarak tespit edilir (Ergin, 2016, s. 16).

2.5.2. Canlı Varlıklarda Kazanç ve Kayıplar

VUK 260'a göre canlı varlıklar ilk muhasebeleştirme esnasında ve her raporlama dönemi sonunda maliyet veya emsal bedeli ile değerlemeye tabi tutulmaları nedeniyle, bu tarihlerde canlı varlıklara ilişkin herhangi bir değerlendirme farkı çıkmaz. Ancak, işletme elindeki canlı varlıklarını satış amaçlı olarak elde bulundurursa ve söz konusu canlı varlıkların satış bedeli maliyet bedeline göre değerlendirme gününde % 10 ve daha fazla bir düşüklük göstermesi durumunda, canlı varlıkların değerlemesinde emsal bedeli kullanılabilir. Bu değerlendirme farkı "Karşılık Giderleri" hesabı aracılığı ile doğrudan olağan gider ve zarar olarak mali tablolara

aktarılır. Ancak, canlı varlıklara ait satış değerleri maliyet bedelinin üstüne çıkması durumunda, değerlendirme ölçüsü olarak kayıtlı değer (maliyet veya emsal bedeli) olacak ve bir değerlendirme farkı ortaya çıkmayacaktır (Özulucan & Deran, 2008, s. 7).

VUK uyarınca satış amaçlı elde tutulan canlı varlıklar satış zamanında maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Satış bedeli ile maliyet değeri arasındaki olumlu veya olumsuz fark, gelir tablosuna kar veya zarar olarak yansıtılmaktadır. Duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar ise, VUK'a göre ilk kayıt sırasında ve her değerlendirme tarihinde maliyet bedeliyle değerlemeye tabi tutulmuş olması nedeniyle, bu varlıkların değerleri raporlama tarihine göre değişime uğramaz ve değerlendirme farkı ortaya çıkmaz. Bu varlıklar raporlama dönemi sonunda Maliye Bakanlığının belirlemiş olduğu amortisman oranlarına göre amortisman tabi tutulurlar. Satış ile beraber ortaya çıkan bu canlı varlıklara ilişkin kar veya zarar tutarları gelir tablosunda raporlanır (Özulucan & Deran, 2008, s. 8).

2.5.2. Canlı Varlıklarda Amortisman

VUK, bir varlığa amortisman uygulanabilmesi için, o varlığın duran varlık niteliğinde olmasını, yani işletmeler elindeki varlığın bir faaliyet döneminden daha uzun bir süre aktifinde bulundurmaya amacıyla edinmesine bağlamıştır. Canlı varlıkların amortisman tabi tutulup tutulmayacağını, bu varlıkların edinim amaçları belirlemektedir (Özulucan, 2008, s. 161). Daha yetiştirme döneminde olan işletmenin bir yıldan daha fazla elinde tutmayı düşündüğü canlı varlıklar duran varlıklara kaydedilir. Ancak, herhangi bir şekilde üretime başlamadığı için amortisman tabi tutulmaları mümkün olmamaktadır. Damızlık olarak elde tutulan dişi buzağılar duran varlıklara kaydedilse de amortisman tabi tutulmayacaklardır. Besi amacıyla elde tutulan varlıklar ise, alım satıma konu olduğu için işletmede bir yıldan fazla da kalsa amortisman tabi tutulmazlar. Canlı varlıklar faydalı ömrünün sonuna doğru değer kaybetmesi nedeniyle normal amortisman yöntemiyle değerlendirilmesi daha doğru olacaktır (Ünlü, 2016, s. 37).

2.6. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler, BOBİ FRS-7 Tarımsal Faaliyetler ve TDMS'nin Karşılaştırılması

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, BOBİ FRS-7 Tarımsal Faaliyetler ve TDMS arasında değerlendirme konusunda önemli farklılıklar ve benzerlikler aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 2.6: TMS-41 Tarımsal Faaliyetler, BOBİ FRS-7 Tarımsal Faaliyetler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Karşılaştırılması

Açıklama	TMS 41, Tarımsal Faaliyetler Standardında Yer Alan Düzenlemeler	BOBİ FRS 7, Tarımsal Faaliyetler Standardında Yer Alan Düzenlemeler	TDMS ve Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler
Amacı	Gerçeğe uygun, güvenilir bilgi sunulmasıdır.	Gerçeğe uygun, güvenilir bilgi sunulmasıdır.	Gerçeğe uygun, güvenilir bilgi sunulmasıdır.
Kapsamı	Canlı varlıklar, hasat anındaki tarımsal ürünler ve gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinden oluşur.	Canlı varlıkların ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlerin kayda alınmasına ve ölçümüne ilişkin muhasebe ilkelerini düzenler.	Hasat anına kadar olan tüm tarımsal faaliyetler ile hasat anından sonraki bazı faaliyetlerden oluşur.
Canlı Varlıkları Aktifleştirme Kriteri	Kontrol, değer ve ölçümdür	Kontrol, değer ve ölçümdür	Edinim ve kayıttır.
Canlı Varlığın Değerleme Esasları	Gerçeğe uygun değer, Nispi istisna durumunda; Tarihi maliyet	Gerçeğe uygun değer veya Maliyet bedeli	Maliyet bedeli, maliyet bedeli hesaplamak mümkün değilse; emsal bedeliyle
Hasat Edilmiş Tarımsal Ürünlerde Değerleme Esasları	İlk kayıta, GUD. Hasattan sonraki bilanço dönemleri kayıtlı değer	İlk kayıta, GUD. Hasattan sonraki bilanço dönemlerinde hesaplanan GUD maliyet bedeli olarak dikkate alınır.	Maliyet bedeli.
Toprak Varlığının Değerleme Esasları	Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesisten ayrı olarak maliyet değeriyle değerlendirilir.	-	Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesis ile birlikte maliyet değeriyle değerlendirilir
Kar veya Zararın Ortaya Çıkış Zamanı	İlk kayıt anında, değerlendirme dönemlerinde ve satış anında	İlk kayıt anında, değerlendirme dönemlerinde ve satış anında	Satış anında
Kayıt Yöntemi	Tahakkuk esası	Tahakkuk esası	Tahakkuk esası
Değerleme	Cari Dönem Gelir	Cari Dönem Gelir	Satıldığı Dönemdeki

Farklarının Gösterim Yeri	Tablosunda	Tablosunda	Gelir Tablosunda
Amortisman Ayrılma Durumu	Ayrılıyor	Ayrılıyor	Ayrılıyor
Amortisman Tabi Varlıkların İsimlerinin Sunuluşu	Ayrıntılı bir şekilde belirtilmemiş.	Ayrıntılı bir şekilde belirtilmemiş.	Ayrıntılı bir şekilde belirtilmiş
Amortisman Yaklaşımları	Değerleme yaklaşımı.	Değerleme yaklaşımı.	Normal Amortisman
Amortisman Tabi Değer	Gerçeğe uygun değer.	Gerçeğe uygun değer ve Maliyet bedeli	Maliyet bedeli
Amortisman Hesaplama Yöntemi	Değer tespit yöntemi	Değer tespit yöntemi veya Normal Amortisman Yöntemi	Normal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemi
Amortisman Kayıt Yöntemi	Direkt (Doğrudan) yöntem	Direkt ve Endirekt yöntem	Endirekt (Dolaylı) yöntem
Taşıyıcı Bitkiler	TMS/TFRS'de taşıyıcı bitkiler olarak isimlendirilen meyve ağaçları maddi duran varlık olarak kabul edilir (TMS 16, Md. 37)	BOBİ FRS'de tarımsal faaliyetler bölümünün kapsamına girmektedir.	VUK'da böyle bir ayırım bulunmamaktadır.
Canlı Varlıkların Sunulması	Ayrıntılı bir şekilde belirtilmiştir.	Ayrıntılı bir şekilde belirtilmiştir.	Ayrıntılı bir şekilde belirtilmemiş.

Kaynak: S. H. Tokay ve A. Deran, 2006, s.22; Aktaran, V. Bozbayır, 2018, s.73'den türetilmiştir.

1. Tüm bu veriler ışığında TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, BOBİ FRS-7 Tarımsal Faaliyetler ve VUK arasında değerlendirme konusunda önemli farklılıkların ve benzerliklerin olduğu görülmektedir. Bu farklılıklar ve benzerlikleri kısaca özetleyecek olursak;
2. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında değerlendirme yapılırken gerçeğe uygun değer esas alınır, BOBİ FRS'de değerlendirme yapılırken gerçeğe uygun değer veya maliyet değer esas alınır. Türk Vergi Mevzuatında değerlendirme ise, varlığın maliyet bedeli üzerinden (maliyet bedeli belirlenemiyorsa emsal bedeli üzerinden) yapılır.
3. Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklara ilişkin TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve BOBİ FRS-7 Tarımsal Faaliyetler bölümünde ortaya çıkan kar veya zarar ilk kez kayıt edildiğinde, değerlendirme dönemlerinde ve varlığın satış sırasında ortaya

çıkarken, Türk Vergi Mevzuatında kar veya zarar sadece satış sırasında ortaya çıkmaktadır.

4. TMS-41’de ve BOBİ FRS-7’e göre gerçeğe uygun değer yöntemini kullanan işletmelerde, her raporlama dönemi sonunda değerlendirme sonucu ortaya çıkan kar veya zarar doğrudan söz konusu varlığın kaleminde artış veya azalış olarak ilgili dönemin gelir tablosunda kaydedilmekte, Türk Vergi Mevzuatında ise artışlar için herhangi bir kayıt yapılmamakta, azalışlar “amortisman” olarak kaydedilmektedir.
5. Taşıyıcı bitki olarak isimlendirilen meyve ağaçları TMS’de maddi duran varlık standardı kapsamına girerken, BOBİ FRS’de Tarımsal Faaliyetler bölümü kapsamına girmektedir. VUK’da ise böyle bir ayırım bulunmamaktadır (Kıymetli Şen & Özbirecikli, 2018, s. 468).
6. TMS-41 ve BOBİ FRS-7’e göre canlı varlıklarını gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçen işletmelerde, canlı varlıklarda amortisman yaklaşımı olarak değerlendirme yaklaşımı kullanılmasına karşın; TDMS, normal amortisman yaklaşımını benimsemiştir.
7. Canlı Varlıkların sunulması noktasında, TMS-41 canlı varlıkların nasıl sunulacağını ve finansal tablo dipnotlarında nelerin açıklanacağını açıkça ve detaylı bir şekilde vermiştir. BOBİ FRS’de canlı varlıkların sunumu TMS’de olduğu kadar detaylı bir şekilde açıklanmamış ancak nasıl ve ne şekilde sunulacağına değinilmiştir. Tekdüzen muhasebe sisteminde ve VUK’da canlı varlıkların ne şekilde sunulacağı konusunda herhangi bir açıklama mevcut değildir.
8. BOBİ FRS ve TMS-41’de Canlı varlıklara ilişkin kazanç ve kayıplar ilk kayda alınma sırasında, raporlama dönemlerinin sonunda ve satış anında çıkmakta iken Tek Düzen Muhasebe Sisteminde yalnızca satış anında çıkmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

CANLI VARLIKLARIN TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER, BOBİ FRS 7 TARIMSAL FAALİYETLER VE TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ (TDMS)'E GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ, DEĞERLEMESİ VE SUNULMASI: ÖRNEK UYGULAMA

Çalışmanın ikinci bölümünde genel itibari ile bahsedilen tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesiyle ilgili hususlar bu bölümde faaliyet konusu etlik (broiler) piliç yetiştiriciliği olan bir işletme üzerinde uygulanmaya çalışılacaktır. Ayrıca bu bölümde etlik tavuk yetiştiriciliği alanında faaliyet gösteren tarım işletmelerinde muhasebe düzeni, değerlendirme ve maliyetleme işlemleri ile ilgili muhasebe kayıtlarının ve mali tabloların raporlanması konusunda TDMS, BOBİ FRS ve TMS açısından ne şekilde gerçekleştirilebileceği ele alınacaktır.

3.1. Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, yukarıdaki açıklamalardan yola çıkarak TDMS, BOBİ FRS-7 ve TMS-41'de canlı varlıkların muhasebe ve raporlama işlemlerini ortaya koymak ve aynı örnekten yola çıkarak muhasebe kayıtlarının ve raporlarının TDMS, BOBİ FRS ve TMS'ye göre farklılıkları ve benzerlikleri ayrı ayrı ortaya koymak, ortaya çıkan farklılıkların sebeplerini sayısal veriler ile açıklamaktır.

3.2. Çalışmanın Metodolojisi

Çalışmada ortaya konulan amaca ulaşmak için 2018 yılı baz alınarak kurulabilecek 50.000 tavuk kapasiteli bir tesis üzerinden işlemler yapılacaktır. Öncelikle bu tesisin işleyişi ve üretim şekli açıklanacaktır. İşlemler 6 üretim dönemi baz alınarak yapılacaktır. İlk dönem yılın 55 gününü kapsayacaktır. Sonraki dönemler takip eden 55'er günlük dönemler olacaktır. Yıl boyunca katlanılan giderlerin tamamı dönemlere eşit bir şekilde paylaşılacaktır. Cıvıvların kümeslere alınmasından sonraki 45. günde etlik piliç haline gelen cıvıvların anlaşmalı olunan entegre tesislere satışı ve nakli yapılacaktır. Satış bedeli piliçlerin ağırlığına göre ve sene başında yapılan sözleşme ile KG fiyatı üzerinden belirnecektir. İşletmenin son

üretim dönemi 35 günlük dönemdir. Bu dönemde üretilen etlik piliçlerin kesimlik hale gelmemelerinden dolayı bu piliçlerin satışı yapılmayacak ve üretime devam edilecektir. Faaliyet yılının son bulması ile üretimi tamamlanmış ve tamamlanmamış dönemlerle ilgili olarak TDMS, BOBİ FRS ve TMS açısından 2018 yılı mali tabloları hazırlanacaktır.

3.3. Üretim Süreci

“Başeroğlu Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Tic. A.Ş.” Etlik tavuk yetiştiriciliği işletmesinde üretim süreci olarak üretici işletme civcivleri damızlıkçı işletmeden almakta, 45 günlük sürede bu civcivler 2,5 kg’a kadar büyütülmekte ve satılmaktadır. Daha sonra etlik piliç kümesinin temizlenme, havalandırılma, dezenfekte ve badana işlemleri için 10 günlük süre ayrılmakta ve yeni civcivler alınıp yeni üretim dönemine geçilmektedir. Buna göre üretici işletme yılda altı defa tam üretim yapmaktadır. İşletme yedinci üretim dönemini tamamlayamadan ve satış yapamadan faaliyet yılı son bulmaktadır. Üretimi tamamlanmamış piliçlerin sonraki faaliyet yılında üretimine devam edilmekte ve satış işlemi gerçekleştirilmektedir. Etlik piliç üretiminde kafes kullanılmamakta ve hayvanlar zeminde, genelde talaş altlık üzerinde yetişmektedir. Yemlik ve suluklar hayvanların önlerine yemlik ve suluk sistemleri ile yukarıdan sarkıtılmış haldedir.

3.4. İşletmenin Tanıtımı

“Başeroğlu Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Tic. A.Ş.” mülkiyeti kendisine ait olan 10.000 m² alanda kurulu olup, etlik tavuk (broiler) yetiştiriciliği gerçekleştirilmektedir. İşletme sadece etlik tavuk üretimi yapmakta ve anlaşmalı olduğu entegre tesislere etlik tavuk tedariki yapmaktadır. Arazi üzerinde kurulu 3.600 m² kapalı üretim tesisi bulunmaktadır. Tesis üzerinde, 50.000 etlik piliç kapasitesine sahip 3.150 m² etlik piliç (broiler) kümesi kuruludur. Tesisin 2018 yılında %80 kapasite ile çalıştığı ve işletmede ortalama %5 ölüm oranı olduğu varsayılmıştır. İşletme üretim, pazarlama, yönetim bölümlerinden oluşmakta ve işletmede toplam 9 işçi çalışmaktadır. Civcivler işletme dışından anlaşmalı damızlık civciv üreticisinden temin edilmektedir.

3.5. Uygulamada İzlenecek Aşamalar

Civcivler kümeslere geldiği günden itibaren 45'inci gün sonunda anlaşmalı olunan entegre tesis tarafından gönderilen araçlara yüklenmekte ve tesis bir sonraki üretim faaliyeti için hazırlanmakta ve bu süreçte tesiste havalandırılma, temizleme, badana, ilaç ve dezenfekte işlemleri için 10 günlük süre ayrılmaktadır. Bunun sonucu olarak işlemler, yılda 55'şer günlük büyütme dönemli olarak toplam 6 tam üretim dönemi ve 35 günlük üretimi tamamlanmamış 7. dönem olduğu varsayımına dayandırılmıştır. İlk dönem 01.01.2018 tarihinde başlayacak ve toplam 55 gün sürecektir. İkinci dönem ise 56. gün başlayacak şekilde belirlenmiştir. Üretim dönemlerine ilişkin detaylı tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 3.1: Üretim Dönemleri ve Tarihleri

Dönem	Tarih
1. Dönem	01.01.2018 - 24.02.2018
2. Dönem	25.02.2018 - 20.04.2018
3. Dönem	21.04.2018 - 14.06.2018
4. Dönem	15.06.2018 - 08.08.2018
5. Dönem	09.08.2018 - 02.10.2018
6. Dönem	03.10.2018 - 26.11.2018
7. Dönem	27.11.2018 - 31.12.2018

Son dönemde henüz üretim sürecinin %75'i tamamlandığı varsayılmıştır. Bu dönemle birlikte işletme o yıl ki faaliyetini tamamlamış olacak ve raporlama işlemlerine geçecektir.

“Başeroğlu Gıda Tarım San ve Tic. AŞ.” işletmesinde raporlama dönemi 1 yıl olarak baz alınacaktır ve katlanılan maliyet kalemleri de 1 yıllık tutarlar üzerinden hesaplanacaktır. Ayrıca, yapılan ödemelerin bankalar aracılığıyla veya cari hesap üzerinden yapılacağı varsayılarak, işçi ücretlerine ilişkin ya da alım-satım ilişkili vergi ve diğer kesintiler göz ardı edilecektir.

3.6. Uygulama Örneğine İlişkin Veriler

“Başeroğlu Gıda Tarım San ve Tic. AŞ.” Etlik tavuk üretim işletmesi 01.01.2018 tarihinde yatırım faaliyetlerini tamamlamış ve üretime hazır hale gelmiştir. İşletme 50.000 Etlik tavuk kapasiteli olarak kurulmuştur. İşletmenin kuruluş işlemine ilişkin maliyetler ve kapladıkları alanlar şu şekildedir:

Tablo 3.2: Bölüm Maliyetleri ve Alanları

Bölüm Adı	50.000 Tavuk
Sahip Olunan Arazi	10.000 m ²
Arazi Maliyeti	500.000 TL
Etlik Tavuk Kümesi	3.150 m ²
Etlik Tavuk Kümesi Maliyeti	1.000.000 TL
İdari Bina	300 m ²
İdari Bina Maliyeti	500.000 TL
Yem Deposu	200 m ²
Yem Deposu Maliyeti	150.000 TL
Toplam Kapalı Alan	3.650 m ²
Toplam İnşaat Maliyeti	1.650.000 TL

İşletmede ikisi üretim işçisi olmak üzere 9 kişi çalışmaktadır. Bu işçilere ilişkin bilgiler ve brüt ücretleri Tablo 3.3'te verilmiştir.

Tablo 3.3: İşletmede Çalışan İşçi ve Ücretleri

İşçi / Bölüm	Kişi Sayısı	Aylık Brüt Ücret (TL)
Üretim İşçileri	2	3.200
Zooteknist	1	3.500
Veteriner	1	3.500
Bekçi	1	3.200
Genel Hizmet Sorumlusu	1	3.500
Mali İşler Müdürü	1	3.500
İşletme Müdürü	1	3.500
Aşçı	1	3.200
Toplam Tutar	9	27.100

İşletme 3.575.500 TL sermaye'ye sahiptir. Bu sermayenin 2.150.000 TL'lik kısmı öz kaynaktır ve ödenmemiş sermayesi bulunmamaktadır. İşletmenin 1.375.500 TL uzun vadeli borcu vardır ve bu borçların tamamı banka kredileridir ve 125.000 TL'lik taksit tutarı 2018 yılına isabet etmektedir. Bu tutar 18.000 TL'lik faiz gideri ile birlikte 31.12.2018 tarihinde ödenmiştir. İşletmenin sahip olduğu duran varlıklar hakkında detaylı bilgiler Tablo 3.4'te verilmiştir. Bu veriler ışığında Başeroğlu işletmesine ait 01.01.2018 tarihli açılış bilançosu ise, Tablo 3.5'te verilmiştir.

Tablo 3.4: İşletmenin Sahip Olduğu Duran Varlıklar

İşletmenin Sahip Olduğu Maddi Duran Varlıklar	Miktar (Adet)	Birim Maliyet (TL)	Toplam Maliyet (TL)
Tesis, Makine ve Cihazlar			504.200
1. Yemleme Sistemi	3	22.000	66.000
2. Cıvıv Yemliği	450	10	4.500

3. Sulama Sistemi	3	20.000	60.000
4. Cıvıv Suluğu	450	6	2.700
5. Tünel Fan Havalandırma Sistemi	3	10.000	30.000
6. Minimum Havalandırma Fanı	3	3.000	9.000
7. Klape Sistemi	3	8.500	25.500
8. Soğutma Pedi Sistemi	3	21.500	64.500
9. Aydınlatma Sistemi	3	4.500	13.500
10. Kümes Kontrol Panosu	3	15.000	45.000
11. Isıtma Sistemi Radyantlar	10	4.800	48.000
12. Jeneratör ve Trafo	1	35.000	35.000
13. Su Arıtma Sistemi	1	50.000	50.000
14. Dezenfektasyon Araç ve Ekipmanları	1	25.000	25.000
Binalar			1.650.000
1. İdari Bina	1	500.000	500.000
2. Etlık Tavuk Kümesi	1	1.000.000	1.000.000
4. Yem Deposu	1	150.000	150.000
Araziler			500.000
1. İşletme Arazisi 10.000 m ²	1	500.000	500.000
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri			105.500
1. İmha Çukuru	1	30.000	30.000
2. Su Kuyusu	1	50.000	50.000
3. Silo Sistemi	3	8.500	25.500
Demirbaşlar			23.500
1. Bilgisayar	2	2.000	4.000
2. Ofis Mobilyası	2	2.500	5.000
3. Yemekhane araç Gereçleri	1	2.500	2.500
4. Buz Dolabı	2	1.500	3.000
5. Fırın	1	3.000	3.000
6. Klima	2	1.000	6.000
7. Yazıcı	1	500.00	500
Taşıtlar			225.000
1. Kamyon 2012 Model	1	150.000	150.000
2. 2017 Model Ticari Araç	1	75.000	75.000
Toplam Duran Varlık Maliyeti			3.008.200

Tablo 3.5: Başeroğlu Gıda Tarım Hayv. San ve Tic. AŞ. 01.01.2018 Tarihli Kuruluş Bilançosu

I. DÖNEN VARLIKLAR	517.300	III. KISA VD. Y. KAYNAKLAR.	
A. Kasa	17.300		
B. Bankalar	500.000		
II. DURAN VARLIKLAR	3.008.200	IV. UZUN VD. Y. KAYNAKLAR	1.375.500
A. Arazi ve Arsalar	500.000	A. Banka Kredileri	1.375.500
B. Yer Altı ve Yer Üstü Düz.	105.500		
C. Binalar	1.650.000		
D. Tesis, Makine ve Cihazlar	504.200	IV. ÖZ KAYNAKLAR	2.150.000
E. Taşıtlar	225.000	A. Sermaye	2.150.000
F. Demirbaşlar	23.500		
TOPLAM	3.525.500	TOPLAM	3.525.500

Etlik tavuk üretimi gerçekleştiren “Başeroğlu Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Tic. A.Ş.” işletmesinde, civcivlerin işletmeye gelişinden etlik tavukların üretimi tamamlanıp sevk edilinceye kadar geçen üretim sürecine uygun olarak gider merkezleri belirlenmiştir. Buna göre esas faaliyet konusunu oluşturan etlik tavukların yetiştirildiği “Esas Üretim Gider Merkezi (EÜGY)”, 2 adet “Yardımcı Üretim Gider Merkezi” (YÜGM), 3 adet “Yardımcı Hizmet Gider Merkezi (YHGM)” ve 2 adet Faaliyet Gider Merkezi tespit edilmiştir. Faaliyet gider yerleri; Genel yönetim ve pazarlama, satış ve dağıtım gider merkezlerinden oluşmaktadır. Gider merkezlerine ilişkin bilgiler Tablo 3.6’te verilmiştir.

Tablo 3.6: Etlik Tavuk Üretimi Kapsamında Gider Merkezleri

Esas Üretim Gider Merkezleri (EÜGM)	Yardımcı Üretim Gider Merkezleri (YÜGM)	Yardımcı Hizmet Gider Merkezleri (YHGM)	Faaliyet Gider Merkezleri (FHM)
Etlik Kümes Esas Üretim Gider Merkezi	Havalandırma Yardımcı Üretim Gider Merkezi	Arıtma ve Kuyu Yardımcı Hizmet Gider Merkezi	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Merkezi
-	Isıtma Yardımcı Üretim Gider Merkezi	Yemekhane Yardımcı Hizmet Gider Merkezi	Genel Yönetim Gider Merkezi
-	-	Dezenfektasyon Yardımcı Hizmet Gider Merkezi	-

3.7. İşletme ile İlgili Finansal İşlemler

3.7.1. Hasılatın Hesaplanması

İşletme, 2018 yılı için XYZ entegre tesisiyle kilogram başına 3,00 TL’den anlaşmış ve yıl boyunca anlaşmalı olduğu XYZ entegre firmasına üretmiş olduğu ve 45. güne erişen piliçleri aynı gün 1 ay vadeli olacak şekilde satışı yapılmıştır. Satış bedeli üzerinden dönemlik 7.125 TL ve yıllık 42.750 TL vade farkı hesaplanmıştır. İşletmenin 2018 yılı içerisinde satmış olduğu etlik piliçlere ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3.7: 2018 Yılı Etlik Piliç Satışları ve Vade Farkları

Satış Tarihi	Miktar (Adet)	Piliç Adet Ağırlığı (Kg)	Satış Kg Fiyatı (TL)	Satış Fiyatı (TL)	Vade Farkı (TL)
14.02.2018	38.000	2,50	3,00	285.000	7.125
10.04.2018	38.000	2,50	3,00	285.000	7.125
04.06.2018	38.000	2,50	3,00	285.000	7.125

29.07.2018	38.000	2,50	3,00	285.000	7.125
23.09.2018	38.000	2,50	3,00	285.000	7.125
16.11.2018	38.000	2,50	3,00	285.000	7.125
Toplam	228.000	-		1.710.000	42.750

3.7.1.1. TDMS ve BOBİ FRS'ye Göre Hasılatın Hesaplanması

Tekdüzen muhasebe sisteminde satışa ilişkin vade farkı ayrıştırılmayacak ve vade farkı satış hasılatı içerisinde yer alacaktır. Ancak BOBİ FRS'ye göre satışa ilişkin vade farkının bir yıldan daha fazla olduğu durumlarda ayrıştırılacaktır. Uygulamada satışa ilişkin vade farkı bir yıldan daha kısa bir süre olduğu için bu fark satış hasılatının içerisinde yer alacaktır. Bu yüzden TDMS ve BOBİ FRS'ye göre hesaplanan hasılat tutarları aynı olacaktır. Bu iki sistem için hasılat tutarı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3.8: 2018 Yılı Etlik Piliç Satış Hasılatı (TDMS-BOBİ FRS)

Satış Tarihi	Miktar (Adet)	Piliç Adet Ağırlığı (Kg)	Satış Kg Fiyatı (TL)	Satış Fiyatı (TL)	Vade Farkı (TL)	Toplam Hasılat (TL)
14.02.2018	38.000	2,50	3,00	285.000	7.125	292.125
10.04.2018	38.000	2,50	3,00	285.000	7.125	292.125
04.06.2018	38.000	2,50	3,00	285.000	7.125	292.125
29.07.2018	38.000	2,50	3,00	285.000	7.125	292.125
23.09.2018	38.000	2,50	3,00	285.000	7.125	292.125
16.11.2018	38.000	2,50	3,00	285.000	7.125	292.125
Toplam	228.000	-		1.710.000	42.750	1.752.750

3.7.1.2. TMS'ye Göre Hasılatın Hesaplanması

Hasılat ile ilgili ilkeler TMS 18 ve TMS 11'de de yer almakla birlikte, bu iki standardın uygulamasına 31.12.2017 tarihinde son verilmiştir. Bu standartların yerine, "TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" standardının uygulanmasına başlanmıştır (Kıymetli Şen & Özbirecikli, 2018, s. 467). Bu standarda göre, uygulama kolaylığı hariç olmak üzere tüm vade farkları ayrıştırılmaktadır (TFRS 15, Md. 60; 63).

Tablo 3.9: 2018 Yılı Etlik Piliç Satış Hasılatı (TMS)

Satış Tarihi	Miktar (Adet)	Piliç Adet Ağırlığı (Kg)	Satış Kg Fiyatı (TL)	Satış Fiyatı	Faiz Geliri	Toplam Hasılat
14.02.2018	38.000	2,50	3,00	285.000	7.125	285.000
10.04.2018	38.000	2,50	3,00	285.000	7.125	285.000
04.06.2018	38.000	2,50	3,00	285.000	7.125	285.000
29.07.2018	38.000	2,50	3,00	285.000	7.125	285.000
23.09.2018	38.000	2,50	3,00	285.000	7.125	285.000
16.11.2018	38.000	2,50	3,00	285.000	7.125	285.000
Toplam	228.000	-		1.710.000	42.750	1.710.000

3.7.2. Direkt İlk Madde Malzeme ve Direkt İşçilik Maliyetleri

Civcivlerin ve civciv yemlerinin alışına ilişkin vade farkları stok veya canlı varlık maliyetlerini önemli ölçüde etkileyen bir faktördür. Stoklar vadeli ödeme koşuluyla alındığı takdirde, stok maliyetlerinin hesaplanmasında TDMS, BOBİ FRS ve TMS farklı kurallar benimsemiştir. Buna göre, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde vadeli ödeme koşulu ile alınan stoklarda oluşan vade farkı stokların maliyetine eklenir. TMS-2’de peşin alım tutarı ile vadeli tutar arasında oluşan finansman farkı stokların maliyetine dahil edilmeyip, dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. TMS ve TDMS’den farklı olarak, BOBİ FRS’de vade farkının dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi için stokun bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınmış olması gerekmektedir. Bir yıl veya daha kısa vadeli satın alınan stoklar için vade farkı ayrıştırılmayacaktır (Kaya, 2018, s. 245).

Buna göre, işletmede vadeli olarak alınan stoklara ait vade farkları her bir stok için ayrı olarak gösterilecek ve maliyetlerin hesaplanmasında, yevmiye kayıtlarında ve raporlanmasında dikkate alınacaktır.

İşletme 2018 yılı için XYZ Damızlıkçı Civciv AŞ. ile civciv alışına ilişkin 1 yıl süreli sözleşme yapmıştır. Bu sözleşmeye göre yıl boyunca civcivler 0,95 TL/Adet üzerinden satın alınacaktır. İşletmenin etlik piliç üretimi için 2018 yılı içerisinde almış olduğu 280.000 adet civcivlere ilişkin alış işlemi detayları ve canlı varlık olan civcivlerin satın alma anındaki gerçeğe uygun değerleri aşağıdaki gibidir.

Tablo 3.10: 2018 Yılı Cıvciv Alışı

Alış Tarihi	Miktar (Adet)	Birim Fiyatı (TL)	Toplam (TL)	Vade Farkı (TL)	Gerçeğe Uygun Değer (TL)	Vade Tarihi
01.01.2018	40.000	0,95	38.000	2.500	42.000	01.02.2018
25.02.2018	40.000	0,95	38.000	2.500	42.000	25.03.2018
21.04.2018	40.000	0,95	38.000	2.500	42.000	21.05.2018
15.06.2018	40.000	0,95	38.000	2.500	42.000	15.07.2018
09.08.2018	40.000	0,95	38.000	2.500	42.000	09.10.2018
03.10.2018	40.000	0,95	38.000	2.500	42.000	03.11.2018
27.11.2018	40.000	0,95	38.000	2.500	42.000	27.12.2018
Toplam	280.000	-	266.000	17.500	294.000	-

2018 yılında satın alınan yem tutarı 744.075 TL'dir. Alış işlemine ilişkin ve alış tarihlerine ait detaylı tablolar aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Dönem içinde satın alınan yemlerin birim maliyet ve toplam tutarı şöyledir;

Tablo 3.11: 2018 Yılı Toplam Yem Alış Miktar ve Tutarları

Yem Çeşitleri	Miktar	Birim Fiyatı (TL/Kg)	Toplam (TL)
Etlik cıvciv yemi (0-20 günlük)	325,50 ton	0,60	195.300
Etlik piliç yemi (21-35 günlük)	499,50 ton	0,70	349.650
Etlik piliç kesim yemi (36-43 günlük)	265,50 ton	0,75	199.125
2018 Yılı Toplam Alış	1.090,50 ton	-	744.075

2018 yılı içerisinde satın alınan yemlerin alış tarihi, ödeme tarihi, alış miktarları, vade farkı ve toplam tutarları aşağıdaki gibidir. Yemler 1 ay vadeli olarak satın alınmıştır ve satın alındığı ayı takip eden ayın başında ödenecektir.

Tablo 3.12: 2018 Yılı Yem Alış Miktar ve Tutarları

Alış Tarihi	Etlik cıvciv yemi (0-20 günlük)	Etlik piliç yemi (21-35 günlük)	Etlik piliç kesim yemi (36-43 günlük)	Toplam (TL)	Vade Farkı (TL)
01.01.2018	85 ton	120 ton	75 ton	191.250	7.000
01.03.2018	80 ton	110 ton	60,5 ton	170.375	6.500
01.05.2018	90 ton	130,5 ton	45 ton	179.100	6.750
01.07.2018	70,5 ton	139 ton	85 ton	203.350	7.295
Toplam Alış	325,50 ton	499,50 ton	265,50 ton	744.075	27.545

İşletmenin 01.01.2018 tarihinde almış olduğu işletme malzemeleri aşağıdaki gibidir. Ödeme banka kanalı ile yapılmıştır.

Tablo 3.13: Dönem İçi Satın Alınan Endirekt Malzeme

Endirekt Malzeme Gider Çeşitleri	Miktar	Birim Fiyat (TL)	Toplam Tutar (TL)
Altlık Gideri (Talaş)	3.500 kg	5	17.500
Gıda Malzemeleri	4.500 kg	4	18.000
Dezenfektan Malzemeleri	1000 lt	4,5	4.500
Temizlik Malzemeleri	800 lt	3	2.400
Aşı	30.000 lt	1.2	36.000
İlaç	7.500 lt	2	15.000
Badana Malzemeleri	700 kg	3	2.100
Toplam			95.500

45 günlük yemleme süreci sonunda piliç başına 3.635 gr yem tüketimi gerçekleşmiştir. Üretim süreci sonuna kadar ortalama her bir piliç yaklaşık 2.500 gr canlı ağırlığa ulaşmıştır. Yemleme sürecinde 3 farklı yem kullanılmıştır. 0-20 gün arası, yani ilk üç hafta etlik civciv yemi, 21-35 gün arası etlik piliç yemi ve 36-45 gün arası ise etlik piliç kesim yemi verilmiş ve tüketim tablosu aşağıdaki tabloda sunulmuştur. Dolayısıyla piliç başına dönemlik yem tüketimi aşağıdaki gibidir.

Tablo 3.14: Etlik Civciv Yem Tüketim Miktarı (1 Piliç)

Yem Çeşitleri	Yem Tüketimi
Etlik civciv yemi (0-20 günlük)	1.085 gr
Etlik piliç yemi (21-35 günlük)	1.665 gr
Etlik piliç kesim yemi (36-43 günlük)	885 gr
Dönemlik Tüketim	3,635 gr

Dönemlik ihtiyaç ise (üretim tesisinin %80 kapasite ile çalıştığı ve dönemde %5 ayıklama ve ölüm oranı göz önünde bulundurulmuştur), Tablo 3.15'te verilmiştir.

Tablo 3.15: Etlik Civciv Yem Tüketim Miktarı (Dönemlik)

Yem Çeşitleri	Piliç Sayısı	Birim Tüketim (gr/piliç)	Toplam Tüketim (Ton)
Etlik civciv yemi (0-20 günlük)	38.000 piliç	1.085	41.230
Etlik piliç yemi (21-35 günlük)	38.000 piliç	1.665	63.270
Etlik piliç kesim yemi (36-43 günlük)	38.000 piliç	885	33.630
Dönemlik Tüketim	-	3.635	138.130

Yıllık ihtiyaç ise (50.000 etlik piliç kapasiteli üretim tesisinin %80 kapasite ile çalıştığı ve dönemde %5 ayıklama ve ölüm oranı göz önünde bulundurulmuştur. Ayrıca 7. dönemde üretim tamamlanmadığı için yem giderlerinin %75'i yüklenecektir), Tablo 3.16'da verilmiştir.

Tablo 3.16: 2018 Yılı Yem Maliyetleri

Yem Çeşitleri	Piliç Sayısı	Dönemlik Tüketim (ton)	Yıllık Tüketim(ton)
Etlik civciv yemi (0-20 günlük)	38.000 piliç	41.230	278.302,50
Etlik piliç yemi (21-35 günlük)	38.000 piliç	63.270	427.072,50
Etlik piliç kesim yemi (36-43 günlük)	38.000 piliç	33.630	227.002,50
Dönemler Boyunca Yem Tüketimi	-	138.130	932.377,5

Dönemler boyunca işletmede kullanılan yem miktarı ve tutarları aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 3.17: Dönem İçinde Üretimde Kullanılan Yem Tüketimi

Dönem	Toplam Yem Tüketimi (Ton)	Yem Tüketim Tutarı (TL)	İsabet Eden Vade Farkı (TL)	Toplam Tüketim (TL)
1. Dönem	138.130	94.249,50	3.000,50	97.250
2. Dönem	138.130	94.249,50	3.000,50	97.250
3. Dönem	138.130	94.249,50	3.000,50	97.250
4. Dönem	138.130	94.249,50	3.000,50	97.250
5. Dönem	138.130	94.249,50	3.000,50	97.250
6. Dönem	138.130	94.249,50	3.000,50	97.250
7. Dönem	103.597,50	70.687,13	2.250,87	72.938
2018 Yılı Toplam	932.377,5	636.184,13	20.253,87	656.438

3.7.2.1. TDMS'ye Göre D.İlk Mad. Malz. ve Direkt İşçilik Maliyetleri

Uygulamada etlik piliç yetiştirilmesi için alınan direkt ilk madde malzemeler vadeli olarak satın alınmıştır. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde (TDMS) vadeli ödeme koşulu ile alınan stoklarda oluşan vade farkı, stokların maliyetine eklenmektedir.

Aşağıdaki tablolarda 2018 yılı içerisinde katlanılan “direkt ilk madde malzeme” ve “direkt işçilik” maliyetleri yıllık, dönemlik ve üretimi tamamlanmamış dönemlere göre ayrı ayrı verilmiştir.

Tablo 3.18: 2018 yılı Toplam Direkt Maliyet Kalem Tutarları (TDMS)

Maliyet Kalemleri	Yıllık Kullanım Miktarı	Tüketim Birimi	Toplam Tüketim (TL)
Civciv Gideri	280.000	Adet	283.500
Yem Gideri	932.377,5	Kg	656.438
İşçi Ücret ve Giderleri	2	Kişi	76.800
Toplam	-	-	1.016.738

Tablo 3.19: Tamamlanmış Döneme Ait Direkt Maliyet Kalem Tutarları (TDMS)

Maliyet Kalemleri	Yıllık Kullanım Miktarı	Tüketim Birimi	Toplam Tüketim (TL)
Civciv Gideri	40.000	Adet	40.500
Yem Gideri	138.130	Kg	97.250
İşçi Ücret ve Giderleri	2	Kişi	11.500
Toplam	-	-	149.250

Tablo 3.20: 7. Döneme Ait Direkt Maliyet Kalem Tutarları (TDMS)

Maliyet Kalemleri	Yıllık Kullanım Miktarı	Tüketim Birimi	Toplam Tüketim (TL)
Civciv Gideri	40.000	Adet	40.500
Yem Gideri	103.597,50	Kg	72.938
İşçi Ücret ve Giderleri	2	Kişi	7.800
Toplam	-	-	121.238

3.7.2.2. BOBİ FRS'ye Göre D.İlk Mad. Malz. ve Direkt İşçilik Maliyetleri

BOBİ FRS'de ise vade farkının faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi için stokun bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınmış olması gerekmektedir. Uygulamada satın alınan stoklara ilişkin vade farkının bir yıldan az olması nedeniyle vade farkı ayrıştırılmayacaktır. Satın alınan civcivler canlı varlık olduğu için BOBİ FRS'de Tarımsal Faaliyetler bölümüne girmesine rağmen stoklardaki gibi vade farkı ayrıştırılmamıştır. Aşağıdaki tablolarda 2018 yılı içerisinde katlanılan “direkt ilk madde malzeme” ve “direkt işçilik” maliyetleri yıllık, dönemlik ve üretimi tamamlanmamış dönemlere göre ayrı ayrı verilmiştir. Ayrıca civciv maliyetlerinin hesaplanmasında ilk kayda alma sırasında oluşan gerçeğe uygun değer farkları da dahil edilmiştir.

Tablo 3.21: 2018 yılı Toplam Direkt Maliyet Kalem Tutarları (BOBİ FRS)

Maliyet Kalemleri	Yıllık Kullanım Miktarı	Tüketim Birimi	Toplam Tüketim (TL)
Civciv Gideri	40.000	Adet	294.000
Yem Gideri	932.377,5	Kg	656.438
İşçi Ücret ve Giderleri	2	Kişi	76.800
Yıllık Toplam	-	-	1.027.238

Tablo 3.22: Tamamlanmış Döneme Ait Direkt Maliyet Kalem Tutarları (BOBİ FRS)

Maliyet Kalemleri	Yıllık Kullanım Miktarı	Tüketim Birimi	Toplam Tüketim (TL)
Civciv Gideri	40.000	Adet	42.000
Yem Gideri	138.130	Kg	97.250
İşçi Ücret ve Giderleri	2	Kişi	11.500
Yıllık Toplam	-	-	150.750

Tablo 3.23: 7. Döneme Ait Direkt Maliyet Kalem Tutarları (BOBİ FRS)

Maliyet Kalemleri	Yıllık Kullanım Miktarı	Tüketim Birimi	Toplam Tüketim (TL)
Civciv Gideri	40.000	Adet	42.000
Yem Gideri	103.597,50	Kg	72.938
İşçi Ücret ve Giderleri	2	Kişi	7.800
Yıllık Toplam	-	-	122.738

3.7.2.3. TMS'ye Göre D.İlk Mad. Malz. ve Direkt İşçilik Maliyetleri

TMS-2'ye göre stok maliyetlerinin hesaplanmasında peşin alım fiyatı ile vadeli fiyat arasında oluşan finansman farkı, stokların ve canlı varlıkların maliyetine dahil edilmemektedir. TMS'ye göre oluşan bu vade farkı dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Buna göre stok maliyetlerinin hesaplanmasında TDMS ve BOBİ FRS'den farklı olarak satın alınan stoklara ilişkin vade farkları ayrıştırılmıştır. Direkt İMM ve Direkt İşçilik maliyetlerine ilişkin bilgiler aşağıdaki tablolarda verilmiştir. Ayrıca civciv maliyetlerinin hesaplanmasında gerçeğe uygun değer farkları da dahil edilmiştir.

Tablo 3.24: 2018 yılı Toplam Direkt Maliyet Kalem Tutarları (TMS)

Maliyet Kalemleri	Yıllık Kullanım Miktarı	Tüketim Birimi	Toplam Tüketim (TL)
Civciv Gideri	40.000	Adet	294.000
Yem Gideri	932.377,5	Kg	636.184,13
İşçi Ücret ve Giderleri	2	Kişi	76.800
Yıllık Toplam	-	-	1.006.984,13

Tablo 3.25: Tamamlanmış Döneme Ait Direkt Maliyet Kalem Tutarları (TMS)

Maliyet Kalemleri	Yıllık Kullanım Miktarı	Tüketim Birimi	Toplam Tüketim (TL)
Civciv Gideri	40.000	Adet	42.000
Yem Gideri	138.130	Kg	94.249,50
İşçi Ücret ve Giderleri	2	Kişi	11.500
Yıllık Toplam	-	-	147.749,5

Tablo 3.26: 7. Döneme Ait Direkt Maliyet Kalem Tutarları (TMS)

Maliyet Kalemleri	Yıllık Kullanım Miktarı	Tüketim Birimi	Toplam Tüketim (TL)
Civciv Gideri	40.000	Adet	42.000
Yem Gideri	103.597,50	Kg	70.687,13
İşçi Ücret ve Giderleri	2	Kişi	7.800
Yıllık Toplam	-	-	120.487,13

3.7.3. Endirekt İşçilik Maliyetleri

Endirekt işçilik maliyetlerinin hesaplanmasında ve gider merkezlerine dağıtılmasında TDMS, BOBİ FRS, TMS açısından bir farklılık oluşmamaktadır. Bu yüzden bu üç sisteme göre endirekt işçilik maliyet tutarları ortak kabul edilecektir.

İşletmenin üretim bölümünde 2 işçi istihdam edilmektedir. Ayrıca bir bekçi, bir zooteknist ve bir de veteriner çalışmaktadır. Yönetim bölümünde ise bir mali işler müdürü ve bir de işletme müdürü görev yapmaktadır. İşletmede çalışan diğer işçilere ilişkin detaylı bilgi ve yıllık ve dönemlik brüt ücretler tablo 3.27’de verilmiştir. Çalışanlara aylık olarak ödeme yapılmakta ve çalışma ayı tamamlandıktan sonra ücretleri ödenmektedir.

Tablo 3.27: İşletmede Çalışan İşçiler ve Ücretleri

İşçi / Bölüm	Kişi Sayısı	Aylık Brüt Ücret (TL)	Yıllık Ücret Toplamı (TL)
Üretim İşçileri	2	3.200	76.800
Zooteknist	1	3.500	42.000
Veteriner	1	3.500	42.000
Bekçi	1	3.200	38.400
Genel Hizmet Sorumlusu	1	3.500	42.000
Mali İşler Müdürü	1	3.500	42.000
İşletme Müdürü	1	3.500	42.000
Aşçı	1	3.200	38.400
Toplam Tutar	9	27.100	363.600

Zooteknist ve Veteriner: İşletme çalışanlarından zooteknist ve veteriner Esas Üretim Gider Merkezine yüklenecektir.

Tablo 3.28: 2018 Yılı Zooteknist ve Veterinere Ait Ücret Giderinin Dağılımı

Gider Merkezleri	Dönemlik Tutar (TL)	7. Dönem Tutarı (TL)	Toplam Tutar (TL)
Etlük Piliç EÜGM	12.432	9.408	84.000
Toplam	12.432	9.408	84.000

Genel Hizmet Sorumlusu: İşletmenin Arıtma ve Kuyu YHGM, Havalandırma YÜGM, Isıtma YÜGM ve Dezenfektasyon Yardımcı Hizmet Gider Merkezlerine eşit şekilde hizmet sunmuştur. Buna göre bu işçinin almış olduğu 42.000 TL tutarındaki yıllık ücret eşit şekilde bu hizmet birimlerine dağıtılacaktır.

Tablo 3.29: 2018 Yılı Genel Hizmet Sorumlusu Ücret Giderinin Dağılımı

Gider Merkezleri	Dönemlik Tutar (TL)	7. Dönem Tutarı (TL)	Toplam Tutar (TL)
Havalandırma YÜGM	1.554	1.176	10.500
Isıtma YÜGM	1.554	1.176	10.500
Arıtma ve Kuyu YHGM	1.554	1.176	10.500
Dezenfektasyon YHGM	1.554	1.176	10.500
Toplam	6.216	4.704	42.000

Bekçi: Ücretinin dağıtımında gider merkezlerinin alanlarına göre dağıtım yapılacaktır. Buna göre;

$$\text{Birim Maliyet} = 38.400 \text{ TL} / 3750 \text{ m}^2 = 10,24 \text{ TL}$$

Tablo 3.30: 2018 Yılı Bekçi Ücret Giderinin Dağılımı

Gider Merkezleri	Alan m ²	Birim Maliyet (TL)	Dönemlik Tutar (TL)	7.Dönem Tutarı (TL)	Toplam Tutar (TL)
Etlük Piliç EÜGM	3.150	10,24	4.773	3.618	32.256
Arıtma ve Kuyu YHGM	100	10,24	152	112	1.024
Yemekhane YHGM	100	10,24	152	112	1.024
Dezenfektasyon YHGM	100	10,24	152	112	1.024
Paz. Sat. Dağ. Faaliyet GM	100	10,24	151	118	1.024
Genel Yönetim Gider Merkezi	200	10,24	303	230	2.048
Toplam	3.750	-	5.683	4.302	38.400

Mali İşler ve İşletme Müdürü: Bu ücret giderlerinin tamamı Genel Yönetim Gider Merkezine yüklenecektir.

Tablo 3.31: 2018 Yılı Mali İşler ve İşletme Müdürüne Ait Ücret Dağılımı

Gider Merkezleri	Dönemlik Tutar (TL)	7. Dönem Tutarı (TL)	Toplam Tutar (TL)
Mali İşler Müdürü	6.216	4.704	42.000
İşletme Müdürü	6.216	4.704	42.000
Toplam	12.432	9.408	84.000

Aşçı Ücreti: Bu ücret giderlerinin tamamı Yemekhane Yardımcı Hizmet Gider Merkezine yüklenecektir

Tablo 3.32: 2018 Yılı Mali Aşçı Ücret Dağılımı

Gider Merkezleri	Dönemlik Tutar (TL)	7. Dönem Tutarı (TL)	Toplam Tutar (TL)
Yemekhane YGHM	5.683	4.302	38.400
Toplam	5.683	4.302	38.400

Tablo 3.33: Endirekt İşçilik Maliyetlerinin Gider Merkezlerine Dağıtımı (Yıllık)

Gider Merk.	Esas Üretim	Yardımcı Üretim Gider Merkezi		Yardımcı Hizmet Gider Merkezi			Faaliyet Gider Merk.		Toplam
		Havalandırma YÜGM	Isıtma YÜGM	Dezenfektasyon Gider Merkezi	Arıtma ve Kuyu YHÜGM	Yemekhane YHÜGM	Genel Yönetim Gider Merkezi	Paz. Sat. Dağ. Gider Merkezi	
Zootek.	42.000	-	-	-	-	-	-	-	42.000
Vet.	42.000	-	-	-	-	-	-	-	42.000
Bekçi	32.256	0	0	1.024	1.024	1.024	2.048	1.024	38.400
Hizmet Sorum.	-	10.500	10.500	10.500	10.500	-	-	-	42.000
Mali İşler M.	-	-	-	-	-	-	42.000	-	42.000
İşletme Müdürü	-	-	-	-	-	-	42.000	-	42.000
Aşçı	-	-	-	-	-	38.400	0	-	38.400
Toplam	116.256	10.500	10.500	11.524	11.524	39.424	86.048	1.024	286.800

Tablo 3.34: Endirekt İşçilik Maliyetlerinin Gider Merkezlerine Dağıtım (Dönemlik)

Gider Merk.	Esas Üretim	Yardımcı Üretim Gider Merkezi		Yardımcı Hizmet Gider Merkezi			Faaliyet Gider Merk.		Toplam
		Etlük Piliç EÜGM	Havalandırma YÜGM	Isıtma YÜGM	Dezenfektasyon Gider Merkezi	Arıtma ve Kuyu YHÜGM	Yemekhane YHÜGM	Genel Yönetim Gider Merkezi	
Zootek.	6.216	-	-	-	-	-	-	-	6.216
Vet.	6.216	-	-	-	-	-	-	-	6.216
Bekçi	4.773	0	0	152	152	152	303	151	5.683
Hizmet Sorum.	0	1.554	1.554	1.554	1.554	0	0	-	6.216
Mali İşler M.	0	-	-	0	0	0	6.216	-	6.216
İşletme Müdürü	0	-	-	0	0	0	6.216	-	6.216
Aşçı	0	-	-	0	0	5.683	0	-	5.683
Toplam	17.205	1.554	1.554	1.706	1.706	5.835	12.735	151	42.446

Tablo 3.35: Endirekt İşçilik Maliyetlerinin Gider Merkezlerine Dağıtım (7.Dönem)

Gider Merk.	Esas Üretim	Yardımcı Üretim Gider Merkezi		Yardımcı Hizmet Gider Merkezi			Faaliyet Gider Merk.		Toplam
		Etlük Piliç EÜGM	Havalandırma YÜGM	Isıtma YÜGM	Dezenfektasyon Gider Merkezi	Arıtma ve Kuyu YHÜGM	Yemekhane YHÜGM	Genel Yönetim Gider Merkezi	
Zootek.	4.704	-	-	-	-	-	-	-	4.704
Vet.	4.704	-	-	-	-	-	-	-	4.704
Bekçi	3.618	0	0	112	112	112	230	118	4.302
Hizmet Sorum.	0	1.176	1.176	1.176	1.176	0	0	-	4.704
Mali İşler M.	0	-	-	0	0	0	4.704	-	4.704
İşletme Müdürü	0	-	-	0	0	0	4.704	-	4.704
Aşçı	0	-	-	0	0	4.302	0	-	4.302
Toplam	13.026	1.176	1.176	1.288	1.288	4.414	9.638	118	32.124

3.7.4. Endirekt Malzeme Maliyetleri

Endirekt malzeme maliyetlerinin gider merkezlerine dağıtılmasında TDMS, BOBİ FRS, TMS açısından bir farklılık oluşmamaktadır. Bu yüzden bu üç sisteme göre endirekt malzeme maliyet tutarları ortak kabul edilecektir.

2018 yılı içerisinde kullanılan Endirekt ilk madde ve malzeme maliyetleri Tablo 3.36’da listelenmiştir.

Tablo 3.36: 2018 Yılı Endirekt Malzeme Giderlerinin Dağılımı

Endirekt Malzeme Gider Çeşitleri	Dönemlik Kullanım (TL)	7. Dönem Kullanım (TL)	Toplam Tutar (TL)
Altlık Gideri (Talaş)	2.331	1.764	15.750
Gıda Malzemeleri	2.220	1.680	15.000
Dezenfektan Malzemeleri	666	504	4.500
Temizlik Malzemeleri	530	420	3.600
Aşı	5.328	4.032	36.000
İlaç	1.776	1.344	12.000
Badana Malzemeleri	311	234	2.100
Toplam	13.162	9.978	88.950

Altlık Gideri: İşletmede altlık olarak talaş kullanılmakta ve her üretim döneminde yenilenmektedir. Kullanılan altlık olarak 1 m²'ye 5 kg olacak şekilde talaş döşenmektedir. Altlık malzemesi tamamen kümeslerde kullanıldığı için maliyetlerin tamamı Etlik Piliç EÜGM'e yüklenecektir. İşletmede dönemlik 2.331 TL yıllık 15.750 TL altlık kullanılmıştır.

Aşı ve İlaç Giderleri: Etlik piliçlerin sağlıklı bir şekilde büyütülmesi için düzenli olarak aşılama yapılmakta ve ilaç verilmektedir. Bu aşılar ve ilaçlar genellikle piliçlerin içme suyuna katılarak verilmektedir. İşletmede 2018 yılının ilk 2 aylık dönemine ait 7.104 TL'lik aşı ve ilaç giderine katlanılmıştır. Sadece etlik piliçlerin kullandığı bir malzeme olması sebebiyle ilgili tutarlar Etlik Piliç Kümes EÜGM'e yüklenecektir. Önceden de belirtildiği gibi Etlik Piliç Kümesinde başlangıçta 40.000 adet civciv bulunmaktadır.

Dezenfektan Malzemeleri: Dezenfektan malzemelerinin tamamı Dezenfektasyon YHGM 'e yüklenecektir.

Badana Malzemeleri: Her üretim dönemi sonunda kümesin tamamı badalanmakta ve bir sonraki üretim dönemi için hazırlanmakta olduğu için badana malzemelerinin tamamı Etlik Piliç Kümes EÜGM'e yüklenecektir.

Gıda Malzemeleri: 2018 yılında kullanılan toplam gıda malzemeleri tutarlarının tamamı Yemekhane YHGM'e Yüklenecektir.

Temizlik Malzemeleri: işleme, 2018 yılında 1.000 litre temizlik malzemesi kullanmış ve 3.600 TL tutarında gidere katlanmıştır. Bu maliyet unsuru gider merkezlerinin kullandıkları temizlik malzemesi miktarına (Litre) göre dağıtımı yapılacaktır.

$$3.600 \text{ TL} / 1.000 = 3.60 \text{ TL} / \text{litre}$$

Tablo 3.37: 2018 Yılı Temizlik Giderlerinin Dağılımı

Gider Merkezleri	Kullanılan Litre (lt)	Birim Maliyet (TL)	Dönemlik Tutar (TL)	7. Dönem Kullanımı (TL)	Toplam Tutar (TL)
Etlik Piliç EÜGM	200	3,60	106	84	720
Havalandırma YÜGM	50	3,60	26	24	180
Isıtma YÜGM	60	3,60	32	24	216
Aritma ve Kuyu YHGM	100	3,60	53	42	360
Yemekhane YHGM	330	3,60	175	138	1.188
Dezenfektasyon YHGM	200	3,60	106	84	720
Paz. Sat. Dağ. Faaliyet GM	30	3,60	16	12	108
Genel Yönetim Gider Merkezi	30	3,60	16	12	108
Toplam	1.000	-	530	420	3.600

2018 yılı içerisinde kullanılan endirekt ilk madde ve malzeme giderlerinin gider merkezlerinin aldığı paya göre toplam tutarları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3.38: Endirekt Malzemelerin Gider Merkezlerine Dağıtımı (Yıllık)

Gider Merkezi	Esas Üretim	Yardımcı Üretim Gider Merkezi		Yardımcı Hizmet Gider Merkezi			Faaliyet Gider Merk.		Toplam
		Havalandırma YÜGM	Isıtma YÜGM	Dezenfektasyon Gider Merkezi	Aritma ve Kuyu YHÜGM	Yemekhane YHÜGM	Genel Yönetim Gider Merkezi	Paz. Sat. Dağ. Gider Merkezi	
Giderler	Etlik Piliç EÜGM								
Altlık	15.750	-	-	-	-	-	-	-	15.750

Aşı	36.000	-	-	-	-	-	-	-	36.000
İlaç	12.000	-	-	-	-	-	-	-	12.000
Badana	2.100	-	-	-	-	-	-	-	2.100
Gıda	-	-	-	-	-	15.000	-	-	15.000
Dezenfek.	-	-	-	4.500	-	-	-	-	4.500
Temizlik	720	180	216	720	360	1.188	108	108	3.600
Toplam	66.570	180	216	5.220	360	16.188	108	108	88.950

Dönemlik kullanılan endirekt ilk madde ve malzeme giderleri, üretimi tamamlanmış olan tüm dönemlere eşit şekilde dağıtılmıştır. Bu dönemlere isabet eden endirekt ilk madde ve malzeme giderlerine ait maliyetler aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3.39: Endirekt Malzemelerin Gider Merkezlerine Dağıtımı (Dönemlik)

Gider Merkezi	Esas Üretim	Yardımcı Üretim Gider Merkezi		Yardımcı Hizmet Gider Merkezi			Faaliyet Gider Merk.		Toplam
		Havalandırma YÜGM	Isıtma YÜGM	Dezenfektasyon Gider Merkezi	Aritma ve Kuyu YHÜGM	Yemekhane YHÜGM	Genel Yönetim Gider Merkezi	Paz. Sat. Dağ. Gider Merkezi	
Althk	2.331	-	-	-	-	-	-	-	2.331
Aşı	5.328	-	-	-	-	-	-	-	5.328
İlaç	1.776	-	-	-	-	-	-	-	1.776
Badana	311	-	-	-	-	-	-	-	311
Gıda	0	-	-	-	-	2.220	-	-	2.220
Dezenfek.	0	-	-	666	-	0	-	-	666
Temizlik	106	26	32	106	53	175	16	16	530
Toplam	9.852	26	32	772	53	2.395	16	16	13.162

Üretimi henüz tamamlanmamış olan 7. döneme ait ilk madde ve malzeme giderlerinin, gider merkezlerine göre aldığı paylar aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3.40: Endirekt Malzemelerin Gider Merkezlerine Dağıtımı (7.Dönem)

Gider Merkezi	Esas Üretim	Yardımcı Üretim Gider Merkezi		Yardımcı Hizmet Gider Merkezi			Faaliyet Gider Merk.		Toplam
		Havalandırma YÜGM	Isıtma YÜGM	Dezenfektasyon Gider Merkezi	Arıtma ve Kuyu YHÜGM	Yemekhane YHÜGM	Genel Yönetim Gider Merkezi	Paz. Sat. Dağ. Gider Merkezi	
Altlık	1.764	-	-	-	-	-	-	-	1.764
Aşı	4.032	-	-	-	-	-	-	-	4.032
İlaç	1.344	-	-	-	-	-	-	-	1.344
Badana	234	-	-	-	-	-	-	-	234
Gıda	0	-	-	-	-	1.680	-	-	1.680
Dezenfek.	0	-	-	504	-	0	-	-	504
Temizlik	84	24	24	84	42	138	12	12	420
Toplam	7.458	24	24	588	42	1.818	12	12	9.978

3.7.5. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Maliyetleri

Uygulamada, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin maliyetlerinin hesaplanmasında TDMS, BOBİ FRS, TMS açısından herhangi bir farklılık oluşmamaktadır. Bu yüzden bu üç sisteme göre dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet maliyet tutarları ortak kabul edilecektir.

İşletmenin dışarıdan sağlamış olduğu fayda ve hizmetler ile ilgili gider kalemleri Tablo 3.41’de verilmiştir.

Tablo 3.41: Dışarıdan Sağlanan Fayda/Hizmet ve Çeşitli Giderleri

Dışarıdan Sağlanan Fayda/Hizmet ve Çeşitli Giderler	Dönemlik Kullanım (TL)	7. Dönem Kullanım (TL)	Toplam Tutar (TL)
Elektrik Gideri	4.165	3.150	28.140
Doğalgaz Gideri	9.768	7.392	66.000
Telefon ve İnternet Gideri	178	132	1.200
Bakım Onarım Gideri	622	468	4.200
Sigorta Gideri	1.066	804	7.200
Toplam	15.799	11.946	106.740

Elektrik Gideri: 28.140 TL'lik elektrik giderine katlanılmış ve toplamda 40.200 Kws güç kullanılmıştır. Kullanılan güç ve tüketim miktarı gider merkezlerine aşağıdaki tabloya göre dağıtılmıştır. Tutar, gider merkezlerinin kullanmış olduğu Kws'ye göre dağıtılmıştır.

$$28.140 \text{ TL} / 40.200 = 0,70 \text{ TL/kws}$$

Tablo 3.42: 2018 Yılı Elektrik Giderlerinin Dağılımı

Gider Merkezleri	Kullanılan Kws Miktarı (Yıllık)	Kullanılan Kws Miktarı (Dönemlik)	Birim Maliyet (TL)	Dönemlik Tutar (TL)	7. Dönem Kullanım (TL)	Toplam Tutar (TL)
Etlik Piliç EÜGM	8.700	1.450	0,70	901	684	6.090
Havalandırma YÜGM	13.080	2.180	0,70	1.355	1.026	9.156
Isıtma YÜGM	3.990	665	0,70	413	315	2.793
Arıtma ve Kuyu YHGM	5.190	865	0,70	537	411	3.633
Yemekhane YHGM	3.240	540	0,70	335	258	2.268
Dezenfektasyon YHGM	1.200	200	0,70	124	96	840
Paz. Sat. Dağ. FGM	2.220	370	0,70	230	174	1.554
Genel Yönetim GM	2.580	430	0,70	267	204	1.806
Toplam	40.200	6.700	0,70	4.162	3.168	28.140

Doğalgaz Gideri: 2018 yılında gerçekleşen 66.000 TL'lik doğalgaz gideri, kümeslerin ısıtılmasında ve yemekhane yardımcı gider merkezinde kullanılmıştır. Aşağıdaki tabloda bu giderin gider merkezlerine dağılımı gösterilmiştir. Dağıtım anahtarı olarak gider merkezlerinin kullandığı miktar olarak m³ alınmıştır.

$$66.000 \text{ TL} / 75.000 = 0,88 \text{ TL/m}^3$$

Tablo 3.43: 2018 Yılı Doğalgaz Giderlerinin Dağılımı

Gider Merkezleri	Kullanılan m ³ Miktarı (Yıllık)	Kullanılan m ³ Miktarı (Dönem)	Birim Maliyet (TL)	Dönemlik Tutar (TL)	7.Dönem Tutarı (TL)	Yıllık Tutar (TL)
Isıtma YÜGM	60.250	10.041,7	0,88	7.847	5.938	53.020
Yemekhane YHGM	14.750	2.458,3	0,88	1.921	1.454	12.980
Toplam	75.000	12.500	0,88	9.768	7.392	66.000

Telefon ve İnternet Gideri: Telefon ve internet, işletmenin yönetim birimi tarafından kullanıldığı için genel yönetim gider merkezine ait bir gider kalemidir. Bu

nedenle gerçekleşen Yıllık 1.200 TL ve dönemlik 200 TL'lik gider 2018 yılı telefon ve internet gideri sadece bu gider merkezine yansıtılacaktır.

Bakım ve Onarım Gideri: İşletmeye dışarıdan yıllık toplam 4.200 TL tutarında ve 168 saatlik bakım onarım hizmeti sağlanmıştır. Bakım ve onarım giderine ait tutar ve miktarlara ait bilgiler aşağıdaki tabloda gider merkezlerinin aldığı paylar gösterilmiştir.

$$4.200 \text{ TL} / 168 \text{ Bakım Onarım Saati} = 25 \text{ TL/ Saat}$$

Tablo 3.44: 2018 Yılı Bakım Onarım Giderlerinin Dağılımı

Gider Merkezleri	Kullanılan Bakım Onar. Saati (Yıllık)	Kullanılan Bakım Onar. Saati (Dönemlik)	Birim Maliyet (TL)	Dönemlik Tutar (TL)	7.Dönem Tutarı (TL)	Toplam Tutar (TL)
Etlük Piliç EÜGM	75 Saat	12.5 Saat	25	277	213	1.875
Havalan. YÜGM	24 Saat	4 Saat	25	89	66	600
Isıtma YÜGM	21 Saat	3.5 Saat	25	79	51	525
Arıtma ve Kuyu YHGM	36 Saat	6 Saat	25	133	102	900
Yemekhane YHGM	6 Saat	1 Saat	25	22	18	150
Dezenfek. YHGM	6 Saat	1 Saat	25	22	18	150
Toplam	168 Saat	28 Saat	-	622	468	4.200

İşletme Sigorta Gideri: İşletme 2018 yılında 7.200 TL sigorta giderine katlanmıştır. Bu maliyet unsuru gider merkezlerine kapladıkları alana göre dağıtımı yapılacaktır.

$$7200 \text{ TL} / 3750 = 1.92 \text{ TL} / \text{m}^2$$

Tablo 3.45: 2018 Yılı İşletme Sigorta Giderinin Dağılımı

Gider Merkezleri	Alan m ²	Birim Maliyet (TL)	Dönemlik Tutar (TL)	7.Dönem Tutarı (TL)	Toplam Tutar (TL)
Etlük Piliç EÜGM	3.150	1,92	896	672	6.048
Arıtma ve Kuyu YHGM	100	1,92	28	24	192
Yemekhane YHGM	100	1,92	28	24	192
Dezenfektasyon YHGM	100	1,92	28	24	192
Paz. Sat. Dağ. Faaliyet GM	100	1,92	28	24	192
Genel Yönetim Gider Merkezi	200	1,92	58	36	384
Toplam	3.750	-	1066	804	7.200

2018 yılı içerisinde dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ait maliyetlerin gider merkezlerine göre aldığı paylar aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3.46: Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizmetlerin Gider Merkezlerine Dağıtımı (Yıllık)

Gider Merkezi	Esas Üretim	Yardımcı Üretim Gider Merkezleri		Yardımcı Hizmet Gider Merkezleri			Faaliyet Gider Merk.		Toplam
		Etlik Piliç EÜGM	Havalandırma YÜGM	Isıtma YÜGM	Dezenfektasyon Gider Merkezi	Aritma ve Kuyu YHÜGM	Yemekhane YHÜGM	Paz. Sat. Dağ. Gider Merkezi	
Elektrik Gideri	6.090	9.156	2.793	840	3.633	2.268	1.554	1.806	28.140
Doğalgaz Gideri	0	0	53.020	0	0	12.980	0	0	66.000
Telefon İnternet	0	0	0	0	0	0	0	1.200	1.200
Bakım Onarım	1.875	600	525	150	900	150	0	0	4.200
Sigorta Gideri	6.048	0	0	192	192	192	192	384	7.200
Toplam	14.013	9.756	56.338	1.182	4.725	15.590	1.746	3.390	106.740

Üretimi tamamlanmış olan dönemlere ait dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ait maliyetlerin gider merkezlerine göre aldığı paylar aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3.47: Dışarıdan Sağ. Fay. ve Hiz. Gider Merkezlerine Dağıtımı (Dönemlik)

Gider Merkezi	Esas Üretim	Yardımcı Üretim Gider Merkezleri		Yardımcı Hizmet Gider Merkezleri			Faaliyet Gider Merk.		Toplam
		Etlik Piliç EÜGM	Havalandırma YÜGM	Isıtma YÜGM	Dezenfektasyon Gider Merkezi	Aritma ve Kuyu YHÜGM	Yemekhane YHÜGM	Paz. Sat. Dağ. Gider Merkezi	
Elektrik Gideri	902	1.355	413	124	538	335	230	268	4.165
Doğalgaz Gideri	0	0	7.847	0	0	1.921	0	0	9.768
Telefon İnternet	0	0	0	0	0	0	0	178	178
Bakım Onarım	277	89	79	22	133	22	0	0	622
Sigorta Gideri	896	0	0	28	28	28	28	58	1.066
Toplam	2.075	1.444	8.339	174	699	2.306	258	504	15.799

Tablo 3.48: Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizmetlerin Gider Merkezlerine Dağıtımı (7.Dönem)

Gider Merkezi	Esas Üretim	Yardımcı Üretim Gider Merkezleri		Yardımcı Hizmet Gider Merkezleri			Faaliyet Gider Merk.		Toplam
		Havalandırma YÜGM	Isıtma YÜGM	Dezenfektasyon Gider Merkezi	Aritma ve Kuyu YHÜGM	Yemekhane YHÜGM	Paz. Sat. Dağ. Gider Merkezi	Genel Yönetim Gider Merkezi	
Elektrik Gideri	678	1.026	315	96	405	258	174	198	3.150
Doğalgaz Gideri	0	0	5.938	0	0	1.454	0	0	7.392
Telefon İnternet	0	0	0	0	0	0	0	132	132
Bakım Onarım	213	66	51	18	102	18	0	0	468
Sigorta Gideri	672	0	0	24	24	24	24	36	804
Toplam	1563	1.092	6.304	138	531	1.754	198	366	11.946

3.7.6. Amortisman Maliyetleri

Amortisman tutarları ve oranlarının hesaplanmasında bütün sistemler için (TDMS, BOBİ FRS ve TMS) aynı olduğu varsayımı altında, faydalı ömür kavramı kullanılmıştır.

Çalışmada amortismanın hesaplanmasında ve muhasebeleştirme işlemlerinde normal amortisman yöntemi uygulanmıştır. Amortisman tutarının belirlenmesi ve amortisman oranının hesaplanabilmesi için varlığın işletmede kullanılacağı sürenin (faydalı ömrün) belirlenmesi gerekmektedir. Amortisman oranı ve tutarının hesaplanmasında aşağıdaki formüller kullanılabilir.

$$\text{Amortisman Oranı} = 1 / \text{Faydalı Ömür}$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = \text{Amortisman Değeri} \times \text{Amortisman Oranı}$$

İşletmenin sahip olduğu varlıklara ilişkin defter değeri, amortisman oranı, faydalı ömrü aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.49: İşletmenin Sahip Olduğu Duran Varlıkların Amortisman Oranı ve Tutarları

İşletmenin Sahip Olduğu Maddi Duran Varlıklar	Miktar	Faydalı Ömür (Yıl)	Normal Amortisman Oranı	Toplam Maliyet	Amortisman Tutarı (Yıllık)
Tesis, Makine ve Cihazlar				504.200	47.290
1. Yemleme Sistemi	3	8	%12,50	66.000	8.250
2. Cıvciv Yemliği	450	10	%10	4.500	450
3. Sulama Sistemi	3	10	%10	60.000	6.000
4. Cıvciv Suluğu	450	5	%20	2.700	540
5. Tünel Fan Havalandırma Sistemi	3	10	%10	30.000	3.000
6. Minimum Havalandırma Fanı	3	10	%10	9.000	900
7. Klape Sistemi	3	10	%10	25.500	2.550
8. Soğutma Padi Sistemi	3	10	%10	64.500	6.450
9. Aydınlatma Sistemi	3	10	%10	13.500	1.350
10. Kümes Kontrol Panosu	3	10	%10	45.000	4.500
11. Isıtma Sistemi Radyantlar	3	10	%10	48.000	4.800
12. Jeneratör ve Trafo	1	10	%10	35.000	3.500
13. Su Arıtma Sistemi	1	20	%5	50.000	2.500
14. Dezenfektasyon Araç ve Ekip.	1	10	%10	25.000	2.500
Binalar				1.650.000	113.000
1. İdari Bina	1	50	%2	500.000	10.000
2. Etlik Tavuk Kümesi	1	20	%5	1.000.000	50.000
3. Yem Deposu	1	50	%2	150.000	3.000
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri				80.000	9.698
1. İmha Çukuru	1	10	%10	30.000	3.000
2. Su Kuyusu	1	10	%10	50.000	5.000
3. Silo Sistemi	3	15	%6,66	25.500	1.698
Demirbaşlar				24.000	3.625
1. Bilgisayar	2	4	%25	4.000	1.000
2. Ofis Mobilyası	2	5	%20	5.000	1.000
3. Yemekhane araç Gereçleri	1	5	%20	2.500	500
4. Buzdolabı	2	10	%10	3.000	300
5. Fırın	1	10	%10	3.000	300
6. Klima	2	15	%6,66	6.000	400
7. Yazıcı	1	4	%25	500	125
Taşıtlar				375.000	75.000
1. Kafesli Piliç Taşıma Kamyonu	1	5	%20	150.000	30.000
2. 2017 Model Fiat Linea 1.6	1	5	%20	75.000	15.000
Toplam				2.633.200	218.613

Yer Altı ve Yer Üstü Düz. İlişkin Amortisman Giderlerinin Dağıtımı

- ✓ **İmha Çukuru Amortismanı:** İşletmenin etlik piliç kümeslerinde ölen cıvciv ve piliçlerin salgın hastalığa neden olmaması için açılmış çukurlardır. Ayrıca bu çukuru Dezenfektasyon YHGM’de kullanmıştır. Bu çukurlar için hesaplanan 3.000 TL tutarında amortisman giderinin 2.500 TL’lik tutarı Etlik Piliç EÜGM’e 500 TL’lik tutarı ise Dezenfektasyon YHGM’e yüklenecektir.

- ✓ **Su Kuyusu Amortismanı** : Su kuyusundan çıkarılan su arıtmakta ve daha sonra işletmenin farklı birimlerince kullanılmaktadır. Bu nedenle, su kuyusu amortisman tutarının tamamı Arıtma ve Kuyu YHGM'e yüklenecektir.
- ✓ **Silo Sistemi Amortismanı**: Canlı varlıklara yem sağlanması için kullanılmaktadır. Bu yüzden silo sistemi amortisman tutarı olan 1.698 TL'nin tamamı Etlik Piliç Kümesi EÜGM'e yüklenecektir.

Tablo 3.50: Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlerine İlişkin Amortisman Dağıtım

Gider Merkezi	Esas Üretim	Yardımcı Üretim Gider Merkezleri		Yardımcı Hizmet Gider Merkezleri			Faaliyet Gider Merk.		Toplam
		Havalandırma YÜGM	Isıtma YÜGM	Dezenfektasyon Gider Merkezi	Arıtma ve Kuyu YHÜGM	Yemekhane YHÜGM	Paz. Sat. Dağ. Gider Merkezi	Genel Yönetim Gider Merkezi	
Amortisman Giderleri	Etlik Piliç EÜGM								
İmha Çukuru	2.500	-	-	500	-	-	-	-	3.000
Su kuyusu	-	-	-	-	5.000	-	-	-	5.000
Silo Sistemi	1.698	-	-	-	-	-	-	-	1.698
Toplam	4.198	-	-	500	5.000	-	-	-	9.698

Tesis, Makine ve Cihazlara İlişkin Amortisman Giderlerinin Dağıtım

- ✓ **Yemleme Sistemi**: Yemleme sistemi tavukların kolayca yeme ulaşmalarını sağlayan yem kayıplarını en aza indiren ve yüksek dönüşüm oranları sağlayan sistemlerdir. Yemleme sistemleri istenilen kapasitede yem depolayarak yemlik hatlarına yem dağıtımını sağlar. Yemleme sistemi etlik piliçlerin kümesinde kullanıldığı için buna ait amortisman giderinin tamamı Etlik Piliç EÜGM'e yüklenecektir.
- ✓ **Civciv Yemliği**: Civcivlerin kolayca yeme ulaşmasını sağlayan sistemdir. Yem kayıplarını en aza indirmek ve civcivlerin eşit bir şekilde yem yemesini kolaylaştırır. Civciv yemlikleri, etlik piliçlerin kümesinde kullanıldığı için bu sisteme ait amortisman gideri Etlik Piliç EÜGM'e yüklenecektir.

- ✓ **Sulama Sistemi:** Cıvcivin, işletmeye gelişinden kesime kadar geçen büyüme süresi boyunca su içebilme olanağı sağlayan sistemdir. Suyu sürekli taze ve temiz tutar. Kümes altlığının devamlı kuru kalmasını sağlayarak bakım ve temizliği kolaylaştırır. Bütün piliçlerin, dengeli ve eşit şekilde yetiştirilmesine yardımcı olur. Sulama sistemi, etlik piliçlerin kümesinde kullanıldığı için sisteme ait amortisman giderinin tamamı Etlik Piliç EÜGM'e yüklenecektir.
- ✓ **Cıvciv Suluğu:** Cıvcivlerin gelişme dönemlerinde yeterli suya ulaşabilmeleri için tasarlanmış mekanik suluklardır. Suluklara ait amortisman giderleri Etlik Piliç Esas Üretim Merkezine yüklenecektir.
- ✓ **Klape Sistemi:** Kümes içerisine üretim süreci boyunca taze havanın girmesini sağlar. Üzerinde bulunan hava yönlendiricileri ile temiz havanın tesis içerisine istenilen açığa göre girmesini sağlayan sistemdir. Bu sisteme ait amortisman gideri Havalandırma YÜGM'e yüklenecektir.
- ✓ **Isıtma Radyantları:** İşletmede ısıtma sistemi olarak radyant kullanılmaktadır. Bu radyantlar doğalgaz ile çalışmaktadır. Bu ısıtıcılara ait amortisman gideri Isıtma YÜGM'e yüklenecektir.
- ✓ **Jeneratör ve Trafo:** İşletmede kullanılan trafo ve jeneratörlere ait amortisman gideri bölümler arasında kullandıkları elektrik miktarına göre dağıtımı yapılacaktır.

$$3.500 \text{ TL} / 40.200 \text{ kws} = 0,087064 \text{ TL/kws}$$

Tablo 3.51: 2018 Yılı Jeneratör ve Trafo Amortisman Gideri Dağılımı

Gider Merkezleri	Kullanılan Kws Miktarı (Yıllık)	Birim Maliyet (TL)	Dönemlik Tutar (TL)	7.Dönem Tutarı (TL)	Toplam Tutar (TL)
Etlik Piliç EÜGM	8.700	0,087064	112	85	757
Havalandırma YÜGM	13.080	0,087064	168	131	1.139
Isıtma YÜGM	3.990	0,087064	51	41	347
Arıtma ve Kuyu YHGM	5.190	0,087064	67	50	452
Yemekhane YHGM	3.240	0,087064	42	30	282
Dezenfektasyon YHGM	1.200	0,087064	15	14	104
Paz. Sat. Dağ. Faaliyet GM	2.220	0,087064	29	20	194
Genel Yönetim Gider Merkezi	2.580	0,087064	33	27	225
Toplam	40.200	-	517	398	3.500

- ✓ **Aydınlatma Sistemi:** Aydınlatma sistemleri tavuklar üzerinde verim artışı sağlamaktadır. Bu sistem, kümeslere homojen ışık dağılımı sağlamaktadır. Ampul koruma camları ile sağlanan su geçirmez özelliği sayesinde, dönem arasında temizlik kolaylığı sağlar. İşletmede kullanılan aydınlatma sistemi etlik piliç üretim kümesinde kullanılan bir sistemdir. Bu yüzden bu sisteme ait amortisman giderinin tamamı Etlik Piliç EÜGM'e yüklenecektir.
- ✓ **Soğutma Peli Sistemi:** Kümese su damlacıkları yerine doğrudan soğutulmuş hava girerek daha etkili bir soğutma sağlayan sistemdir. Kümes içerisinde basınca bağlı olarak otomatik çalışan kapaklardan giren hava sabit hız ile yere düşmeden tüm kümes boyunca hareket ederek soğutma verimini artırır. Kapaklar açılma şekli ile soğuk havanın direkt olarak canlı üzerine gelmesi engellenmiş olmaktadır. Bu sisteme ait amortisman giderinin tamamı Havalandırma YÜGM'e yüklenecektir.

Tablo 3.52: Tesis Makine ve Cihazlara İlişkin Amortisman Dağıtımı (Yıllık)

Gider Merkezi	Esas Üretim	Yardımcı Üretim Gider Merkezleri		Yardımcı Hizmet Gider Merkezleri			Faaliyet Gider Merk.		Toplam
		Havalandırma YÜGM	Isıtma YÜGM	Dezenfektasyon Gider Merkezi	Arıtma ve Kuyu YHÜGM	Yemekhane YHÜGM	Paz. Sat. Dağ. Gider Merkezi	Gemel Yönetim Gider Merkezi	
Amortisman Giderleri	Etlik Piliç EÜGM	Havalandırma YÜGM	Isıtma YÜGM	Dezenfektasyon Gider Merkezi	Arıtma ve Kuyu YHÜGM	Yemekhane YHÜGM	Paz. Sat. Dağ. Gider Merkezi	Gemel Yönetim Gider Merkezi	Toplam
Yem. Sistemi	8.250	-	-	-	-	-	-	-	8.250
Civciv Yeml.	450	-	-	-	-	-	-	-	450
Sulama Sistemi	6.000	-	-	-	-	-	-	-	6.000
Civciv Suluğu	540	-	-	-	-	-	-	-	540
Fan H. Sistemi	-	3.000	-	-	-	-	-	-	3.000
Min.H.S istemi	-	900	-	-	-	-	-	-	900
Klape Sistemi	2.550	-	-	-	-	-	-	-	2.550
Soğut. Peli S.	-	6.450	-	-	-	-	-	-	6.450

Aydın.Si stemi	1.350	-	-	-	-	-	-	-	1.350
Kümes Kont.	4.500	-	-	-	-	-	-	-	4.500
Isıtma Rady.	-	-	4.800	-	-	-	-	-	4.800
Jen. ve Trafo	757	1.139	347	104	452	282	194	225	3.500
Su Arıt Sis.	-	-	-	-	2.500	-	-	-	2.500
Dez. Araç Ekip.	-	-	-	2.500	-	-	-	-	2.500
Toplam	24.397	11.489	5.147	2.604	2.952	282	194	225	47.290

Binalara İlişkin Amortisman Giderlerinin Dağıtımı

- ✓ **İdari Bina Amortismanı:** Üretim faaliyetlerinin yönetilmesi için kullanılan binanın amortisman giderinin tamamı faaliyet gideri olarak Genel Yönetim Gider Merkezine yüklenecektir.
- ✓ **Etlik Piliç Kümesi Amortismanı:** İşletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan etlik piliç üretiminde kullanılan kümeslerin yıllık 50.000 TL tutarındaki tükenme payı Etlik Piliç EÜGM'e yüklenmesi uygun olacaktır.
- ✓ **Yem Deposu Amortismanı:** Yem deposu etlik piliç üretiminde piliçlere yemlerin hazırlanması ve içerisin yem silolarını barındıran binadır. Bu binaya ait 3.000 TL tutarındaki tükenme payını Etlik Piliç EÜGM'e yüklenecektir.

Demirbaşlara İlişkin Amortisman Giderlerinin Dağıtımı

Buzdolabı, fırın ve yemekhane araç ve gereçlerine ait amortisman tutarlarının tamamı Yemekhane YHGM'e yüklenecektir. Buna göre, 2018 yılı amortisman tutarı 1.100 TL'dir.

Bilgisayar, yazıcı, ofis mobilyası, klimaya ait amortisman giderleri Faaliyet Gider Merkezleri arasında paylaşılacaktır. Buna göre, Genel Yönetim Gider Merkezine 1.262 TL ve Paz. Satış Dağıtım Gider Merkezine 1.263 TL tutarında amortisman gideri isabet etmektedir.

Taşıtlara İlişkin Amortisman Giderlerinin Dağıtımı

İşletmede kayıtlı olan ve etlik piliçlerin taşınmasında, pazarlanmasında kullanılan kamyonete ait yıllık 60.000 TL olan amortisman gideri Pazarlama Satış Dağıtım Gider Merkezine yüklenecektir.

İşletmenin yönetiminde kullanılan ticari otomobile ait yıllık 15.000 TL tutarındaki amortisman gideri Genel Yönetim Gider Merkezi'ne yüklenecektir.

Tablo 3.53: Amortisman Giderlerinin Dağıtımı (Yıllık)

Gider Merkezi	Esas Üretim	Yardımcı Üretim Gider Merkezleri		Yardımcı Hizmet Gider Merkezleri			Faaliyet Gider Merk.		Toplam
		Havalandırma YÜGM	Isıtma YÜGM	Dezenfektasyon Gider Merkezi	Aritma ve Kuyu YHÜGM	Yemekhane YHÜGM	Paz. Sat. Dağ. Gider Merkezi	Genel Yönetim Gider Merkezi	
Yer Altı Yer Üstü	4.198	-	-	500	5.000	-	-	-	9.698
Binalar Amortis.	53.000	-	-	0	0	-	-	10.000	63.000
Tesis Makine Cihaz.	24.397	11.489	5.147	2.604	2.952	282	194	225	47.290
Demirbaşlar	-	-	-	-	-	1.100	1.263	1.262	3.625
Taşıtlar	-	-	-	-	-	-	30.000	15.000	45.000
Toplam	81.595	11.489	5.147	3.104	7.952	1.382	31.457	26.487	168.613

Üretimi tamamlanmış olan dönemlere isabet eden amortisman giderleri ve gider merkezlerinin aldığı paylara ait maliyetler aşağıdaki tabloda verilmiştir. Üretimi tamamlanmış olan tüm dönemlere ait amortisman maliyetleri eşit kabul edilmiştir.

Tablo 3.54: Amortisman Giderlerinin Dağıtımı (Dönemlik)

Gider Merkezi	Esas Üretim	Yardımcı Üretim Gider Merkezleri		Yardımcı Hizmet Gider Merkezleri			Faaliyet Gider Merk.		Toplam
		Etlık Piliç EÜGM	Havalandırma YÜGM	Isıtma YÜGM	Dezenfektasyon Gider Merkezi	Arıtma ve Kuyu YHÜGM	Yemekhane YHÜGM	Paz. Sat. Dağ. Gider Merkezi	
Yer Altı Yer Üstü	621	-	-	74	740	-	-	-	1.435
Binalar	7.844	-	-	0	0	-	-	1.480	9.324
Tesis Makine Cihaz.	3.611	1.700	762	385	437	42	28	33	6.998
Demirbaşlar	-	-	-	-	-	163	187	187	537
Taşıtlar	-	-	-	-	-	-	4.440	2.220	6.660
Toplam	12.076	1.700	762	459	1177	205	4.655	3.920	24.954

Üretimi tamamlanmamış olan 7. döneme isabet eden amortisman giderleri ve gider merkezlerinin aldığı pay aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3.55: Amortisman Giderlerinin Dağıtımı (7.Dönem)

Gider Merkezi	Esas Üretim	Yardımcı Üretim Gider Merkezleri		Yardımcı Hizmet Gider Merkezleri			Faaliyet Gider Merk.		Toplam
		Etlık Piliç EÜGM	Havalandırma YÜGM	Isıtma YÜGM	Dezenfektasyon Gider Merkezi	Arıtma ve Kuyu YHÜGM	Yemekhane YHÜGM	Paz. Sat. Dağ. Gider Merkezi	
Yer Altı Yer Üstü	472	0	0	56	560	-	-	-	1.088
Binalar	5.936	0	0	0	0	0	0	1.120	7.056
Tesis Makine Cihaz.	2.731	1.289	575	294	330	30	26	27	5.302
Demirbaşlar	-	-	-	-	-	122	141	140	403
Taşıtlar	-	-	-	-	-	-	3.360	1.680	5.040
Toplam	9.139	1.289	575	350	890	152	3.527	2.967	18.889

Tablo 3.56: Direkt ve Endirekt Giderlerin Gider Merkezlerine Birinci Dağıtım (Yıllık)

Gider Merkezleri	Esas Üretim Gider Merkezi	Yardımcı Üretim Gider Merkezleri		Yardımcı Hizmet Gider Merkezleri			Faaliyet Gider Merkezleri		Toplam
	Etlük Piliç Üretim Gider Merkezi	Havalandırma Yardımcı Üretim Gider Merkezi	Isıtma Yardımcı Üretim Gider Merkezi	Arıtma ve Kuyu Yardımcı Hizmet Gider Merkezi	Yemekhane Yardımcı Hizmet Gider Merkezi	Dezenfektasyon Yardımcı Hizmet Gider Merkezi	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Merkezi	Genel Yönetim Gider Merkezi	
Gider Çeşitleri									
Direkt İ.M.M	939.938	-	-	-	-	-	-	-	939.938
Direkt İşçilik Gideri	76.800	-	-	-	-	-	-	-	76.800
Direkt Giderler Top.	1.016.738	-	-	-	-	-	-	-	1.016.738
Endirekt İ.M.M.	66.570	180	216	360	16.188	5.220	108	108	88.950
Endirekt İşçilik Gideri	116.256	10.500	10.500	11.524	39.424	11.524	1.024	86.048	286.800
Dışarıdan Sağ. Fay. H.	14.013	9.756	56.338	4.725	15.590	1.182	1.746	3.390	106.740
Amortisman Giderleri	81.595	11.489	5.147	7.952	1.382	3.104	31.457	26.487	168.613
Endirekt Giderler Top.	278.434	31.925	72.201	24.561	72.584	21.030	34.335	116.033	651.103
1. Dağıtım Toplamı	1.295.172	31.925	72.201	24.561	72.584	21.030	34.335	116.033	1.667.841

Tablo 3.57: Direkt ve Endirekt Giderlerin Gider Merkezlerine Birinci Dağıtım Özeti (Dönemlik)

Gider Merkezleri	Esas Üretim Gider Merkezi	Yardımcı Üretim Gider Merkezleri		Yardımcı Hizmet Gider Merkezleri			Faaliyet Gider Merkezleri		Toplam
	Etlik Piliç Üretim Gider Merkezi	Havalandırma Yardımcı Üretim Gider Merkezi	Isıtma Yardımcı Üretim Gider Merkezi	Arıtma ve Kuyu Yardımcı Hizmet Gider Merkezi	Yemekhan e Yardımcı Hizmet Gider Merkezi	Dezenfektasyon Yardımcı Hizmet Gider Merkezi	Pazarlama , Satış ve Dağıtım Gider Merkezi	Genel Yönetim Gider Merkezi	
Gider Çeşitleri									
Direkt İ.M.M	137.750	-	-	-	-	-	-	-	137.750
Direkt İşçilik Gideri	11.500	-	-	-	-	-	-	-	11.500
Direkt Giderler Top.	149.250	-	-	-	-	-	-	-	149.250
Endirekt İ.M.M.	9.852	26	32	53	2.395	772	16	16	13.162
Endirekt İşçilik Gideri	17.205	1.554	1.554	1.706	5.835	1.706	151	12.735	42.446
Dışarıdan Sağ. Fay. H.	2.075	1.444	8.339	699	2.306	174	258	504	15.799
Amortisman Giderleri	12.076	1.700	762	1.177	205	459	4.655	3.920	24.954
Endirekt Giderler Top.	41.208	4.724	10.687	3.635	10.741	3.111	5.080	17.175	96.361
1. Dağıtım Toplamı	190.458	4.724	10.687	3.635	10.741	3.111	5.080	17.175	245.611

Tablo 3.58: Direkt ve Endirekt Giderlerin Gider Merkezlerine Birinci Dağıtım Özeti (7.Dönem)

Gider Merkezleri	Esas Üretim Gider Merkezi	Yardımcı Üretim Gider Merkezleri		Yardımcı Hizmet Gider Merkezleri			Faaliyet Gider Merkezleri		Toplam
		Havalandırma Yardımcı Üretim Gider Merkezi	Isıtma Yardımcı Üretim Gider Merkezi	Arıtma ve Kuyu Yardımcı Hizmet Gider Merkezi	Yemekhane Yardımcı Hizmet Gider Merkezi	Dezenfektasyon Yardımcı Hizmet Gider Merkezi	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Merkezi	Genel Yönetim Gider Merkezi	
Gider Çeşitleri									
Direkt İ.M.M	113.438	-	-	-	-	-	-	-	113.438
Direkt İşçilik Gideri	7.800	-	-	-	-	-	-	-	7.800
Direkt Giderler Top.	121.238	-	-	-	-	-	-	-	121.238
Endirekt İ.M.M.	7.458	24	24	42	1.818	588	12	12	9.978
Endirekt İşçilik Gideri	13.026	1.176	1.176	1.288	4.414	1.288	118	9.638	32.124
Dışarıdan Sağ. Fay. H.	1.563	1.092	6.304	531	1.754	138	198	366	11.946
Amortisman Giderleri	9.139	1.289	575	890	152	350	3.527	2.967	18.889
Endirekt Giderler Top.	31.186	3.581	8.079	2.751	8.138	2.364	3.855	12.983	73.355
1. Dağıtım Toplamı	152.424	3.581	8.079	2.751	8.138	2.364	3.855	12.983	194.175

Tablo 3.59: Basit Dağıtım Yöntemine Göre Endirekt Giderlerin Gider Merkezlerine İkinci Dağıtımı (Yıllık)

Gider Merkezleri	Yardımcı Gider Merkezleri					Esas Üretim Gider Merkezi	Toplam
	Havalandırma Yardımcı Üretim Gider Merkezi	Isıtma Yardımcı Üretim Gider Merkezi	Arıtma ve Kuyu Yardımcı Hizmet Gider Merkezi	Yemekhane Yardımcı Hizmet Gider Merkezi	Dezenfektasyon Yardımcı Hizmet Gider Merkezi	Etlik Piliç Üretim Gider Merkezi	
Gider Çeşitleri							
I. Dağıtım Toplamı	31.925	72.201	24.561	72.584	21.030	1.295.172	1.517.473
Havalandırma YÜGM	31.925	-	-	-	-	31.925	-
Isıtma YÜGM	-	-72.201	-	-	-	72.201	-
Arıtma ve Kuyu YHGM	-	-	-24.561	-	-	24.561	-
Yemekhane YHGM	-	-	-	-72.584	-	72.584	-
Dezenfektasyon YHGM	-	-	-	-	-21.030	21.030	-
II. Dağıtım Toplamı	-	-	-	-	-	1.517.473	1.517.473

3.8. Tek Düzen Muhasebe Sistemine (TDMS) Göre Muhasebe İşlemleri

Başeroğlu Gıda Tarım Hayvancılık San. ve Tic. A.Ş.'nin açılış kaydı ve dönem içerisinde gerçekleştirmiş olduğu finansal işlemlerin yevmiye defteri kayıtları aşağıdaki gibidir.

01/01/2018		
100. KASA HS.	17.300	
102. BANKALAR	500.000	
250. ARAZİ VE ARSALAR	500.000	
251. YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ	105.500	
252. BİNALAR	1.650.000	
253. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	504.200	
254. TAŞITLAR	225.000	
255. DEMİRBAŞLAR	23.500	
400. BANKA KREDİLERİ HS.		1.375.500
500. SERMAYE HS.		2.150.000
Açılış Kaydı		

İşletmen uzun vadeli olarak kullanmış olduğu banka kredilerinin 125.000 TL'lik kısmı 2018 yılına aittir. Buna göre yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

01/01/2018		
400.BANKA KREDİLERİ HS.	125.000	
300. BANKA KREDİLERİ HS.		125.000
Uzun Vadeli Kredilerin Kısa Vadeli Kredilere Aktarılması		

2018 yılı içerisinde kullanılmak üzere endirekt ilk madde ve malzeme alışına ilişkin kayıt aşağıdaki gibidir. Satın alınan endirekt ilk madde ve malzeme bedeli bankadan ödenmiştir.

01/01/2018		
150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI	95.500	
150.003. Atılık Gideri (Talaş)	17.500	
150.004. Gıda Malzemeleri	18.000	
150.005. Dezenfektan Malzemeleri	4.500	
150.006. Temizlik Malzemeleri	2.400	
150.007. Aşı	36.000	
150.008. İlaç	15.000	
150.009. Badana Malzemeleri	2.100	
102. BANKALAR HESABI		95.500
102.001. M Bankası	95.500	
Dönem İçi İlk Madde ve Malzeme Alışı		

2018 yılı içerisinde 7. üretim döneminde satın alınan civciv maliyetlerinde herhangi bir değişiklik olmamıştır. Başka bir deyişle civcivler yıl boyunca aynı tutar üzerinden satın alınmıştır. TDMS'e göre civcivler için ödenen vade farkı civcivlerin maliyetine eklenmiştir. Dönemler boyunca satın alınan civcivlere ilişkin satın alma ve ödeme kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

.../.../2018			
150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI		40.500	
150.001. Etlik Civciv	40.500		
320. SATICILAR HESABI			40.500
320.002 XYZ Civciv AŞ.	40.500		
Dönem İçi İlk Madde ve Malzeme Alışı			
.../.../2018			
320. SATICILAR HESABI		40.500	
320.002 XYZ Civciv AŞ.	40.500		
102. BANKALAR HESABI			40.500
102.001. M Bankası	40.500		
Satıcılara Borç Ödemesi			

2018 yılı içerisinde farklı tarihlerde üretimde kullanılmak üzere civciv yemi satın alınmıştır. TDMS'e göre civciv yemleri için ödenen vade farkı civcivlerin maliyetine eklenmiştir. 2018 yılı boyunca satın alınan civciv yemlerine ilişkin satın alma ve ödeme kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

01/01/2018			
150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI		198.250	
150.002. Etlik Civciv Yemi	198.250		
320. SATICILAR HESABI			198.250
320.001 X Yem AŞ.	198.250		
Dönem İçi İlk Madde ve Malzeme Alışı			
01/02/2018			
320. SATICILAR HESABI		238.750	
320.001 X Yem AŞ.	198.250		
320.002 XYZ Civciv AŞ.	40.500		
102. BANKALAR HESABI			238.750
102.001. M Bankası	238.750		
Satıcılara Borç Ödemesi			

01/03/2018			
150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI <i>150.002. Etlik Cıvıv Yemi</i>	176.875		
		176.875	
320. SATICILAR HESABI <i>320.001. X Yem AŞ.</i>	176.875		
			176.875
İlk Madde ve Malzeme Alışı			
01/04/2018			
320. SATICILAR HESABI <i>320.001 X Yem AŞ.</i>	176.875		
		176.875	
102. BANKALAR HESABI			176.875
Satıcılara Borç Ödemesi			

01/05/2018			
150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI <i>150.002. Etlik Cıvıv Yemi</i>	185.850		
		185.850	
320. SATICILAR HESABI <i>320.001. X Yem AŞ.</i>	185.850		
			185.850
İlk Madde ve Malzeme Alışı			
01/06/2018			
320. SATICILAR HESABI <i>320.001. X Yem AŞ.</i>	185.850		
		185.850	
102. BANKALAR HESABI			185.850
Satıcılara Borç Ödemesi			

01/07/2018			
150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI <i>150.002. Etlik Cıvıv Yemi</i>	210.645		
		210.645	
320. SATICILAR HESABI <i>320.01. X Yem AŞ.</i>	210.645		
			210.645
İlk Madde ve Malzeme Alışı			
01/08/2018			
320.SATICILAR HESABI <i>320.02 X Yem AŞ.</i>	210.645		
		210.645	
102. BANKALAR HESABI			210.645
Satıcılara Borç Ödemesi			

Birinci dağıtım sonucu gider merkezlerinde oluşan maliyetlerin üretilen mamul maliyetlerine eklenmesi, satış işlemi ve satılan mamul maliyetlerine ilişkin tutarlar eşit olduğu için üretimi tamamlanan dönemlerin sonunda aynı kayıtlar yapılmıştır. Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre yapılan bu kayıtlarda vadeli satış işlemine ilişkin vade farkı hasılat olarak kaydedilmiştir. Bu kayıtlar aşağıdaki gibidir.

14/02/2018		
710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDER HS.		137.750
710.001. Etlik Piliç Üretim Gider M.	137.750	
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.		11.500
710.001. Etlik Piliç Üretim Gider M.	11.500	
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		74.106
730.001. Etlik Piliç Üretim Gider M.	41.208	
730.002. Havalandırma YÜGM	4.724	
730.003. Isıtma YÜGM	10.687	
730.004. Arıtma ve Kuyu YHGM	3.635	
730.005. Yemekhane YÜGM	10.741	
730.006. Dezenfektasyon YÜGM	3.111	
760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDER. HS.		5.080
770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ. HS.		17.175
150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI		150.912
150.001. Etlik Cıvciv	40.500	
150.002. Etlik Cıvciv Yemi	97.250	
150.003. Altlık Gideri (Talaş)	2.331	
150.004. Gıda Malzemeleri	2.220	
150.005. Dezenfektan Malzemeleri	666	
150.006. Temizlik Malzemeleri	530	
150.007. Aşı	5.328	
150.008. İlaç	1.776	
150.009. Badana Malzemeleri	311	
335. PERSONELE BORÇLAR HS.		53.946
102. BANKALAR		15.799
257. BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR.		24.954
Üretimi Tamamlanan Dönemlere İlişkin Giderlerin Kaydı		

Tekdüzen muhasebe sistemi tam maliyet yöntemine dayalı maliyet sistemini benimsemiştir. Tam maliyet, “işletmenin uzun dönemde üretim yapmak için kullanılan kaynakların toplam maliyetini göstermekte olup, işletmenin tedarik maliyetini kapsayan ve önceden belirlenemeyen maliyetleri ifade etmektedir. Tam maliyet yönteminde, döneme ilişkin üretimle doğrudan ve dolaylı biçimde ilgili tüm maliyetler mamul maliyetine yüklenir” (Akgün, 2012, s. 237). Buna göre, örnek uygulamada direkt ve endirekt tüm giderler üretilen mamul maliyetine yüklenmiştir.

.../.../2018		
151. YARI MAMÜLLER HS. 151.001. Etlik Piliç	223.356	223.356
711. DİREKT İ.M.M. GİDERLERİ YANS. HS. 711.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	137.750	137.750
721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS. HS. 721.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	11.500	11.500
731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS. HS. 731.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	74.106	74.106
Üretimi Tamamlanan Piliçlere İlişkin Maliyetlerini Yansıtma Kaydı		

.../.../2018		
711. DİREKT İ.M.M. GİDERLERİ YANS. HS. 711.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	137.750	137.750
721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS. HS. 721.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	11.500	11.500
731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS. HS. 731.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	74.106	74.106
710. DİREKT İ.M.M. GİDERLERİ HS. 710.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	137.750	137.750
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS. 720.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	11.500	11.500
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. 730.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	74.106	74.106
Üretimi Tamamlanan Piliçlere İlişkin Maliyet Hesaplarının Yansıtma Kaydı		

31/12//2018		
152. MAMÜLLER HS. 152.001. Etlik Piliç	223.356	223.356
151. YARI MAMULLER HS. 151.001. Etlik Piliç	223.356	223.356
Üretimi Tamamlanan Piliçlerin Mamuller Hesabına Aktarılması Kaydı		

.../.../2018		
120. ALICILAR 120.001. ABC Entegre Tesisi	292.125	292.125
600. YURTİÇİ SATIŞLAR 600.001. Etlik Piliç Satışları	292.125	292.125
Dönemlik Etlik Piliç Satışına İlişkin Kayıt		

31/12/2018			
620. SATILAN MAMÜL MALİYETİ HS.		223.356	
620.001. Etlik Piliç	223.356		
152. MAMULLER HS.			223.356
152.001. Etlik Piliç	223.356		
Üretimi Tamamlanmış Döneme Ait Satılan Mamul Maliyet Kaydı			

Üretimi tamamlanan dönemlerde tahakkuk eden direkt ve indirekt ücret giderleri tahakkuk ettiği ayın son günü ödenmektedir. Buna göre yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir.

.../.../2018			
335. PERSONELE BORÇLAR HESABI		53.946	
102. BANKALAR HS.			53.946
102.001 M Bankası	53.946		
Üretimi Tamamlanan Dönemlere İlişkin Tahakkuk Eden İşçilik Giderlerinin Ödenmesi			

6 dönem boyunca bir ay vadeli olarak satışı yapılan civcivlerin tahsilat kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

.../.../2018			
102. BANKALAR HS.		292.125	
100.001. M Bankası	292.125		
120. ALICILAR HS.			292.125
120.001. ABC Entegre Tesisi	292.125		
Etlik Piliç Satış Tahsilatı			

Faaliyet yılının son bulması ile birinci dağıtım sonucu gider merkezlerinde oluşan maliyetlerin 7. döneme ait olan kısmı üretilen mamul maliyetlerine yüklenmiş ve üretimi tamamlanmadığı için yarı mamul olarak kayıt yapılmıştır. Bu kayıtlar aşağıdaki gibidir.

31/12/2018		
710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDER HS.		113.438
710.001. Etlik Piliç Üretim Gider M.	113.438	
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.		7.800
710.001. Etlik Piliç Üretim Gider M.	11.500	
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		56.099
730.001. Etlik Piliç Üretim Gider M.	31.186	
730.002. Havalandırma YÜGM	3.581	
730.003. Isıtma YÜGM	8.079	
730.004. Arıtma ve Kuyu YHGM	2.751	
730.005. Yemekhane YÜGM	8.138	
730.006. Dezenfektasyon YÜGM	2.364	
760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDER. HS.		3.855
770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ. HS.		12.983
150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI		123.416
150.001. Etlik Cıvciv	40.500	
150.002. Etlik Cıvciv Yemi	72.938	
150.003. Altlık Gideri (Talaş)	1.764	
150.004. Gıda Malzemeleri	1.680	
150.005. Dezenfektan Malzemeleri	504	
150.006. Temizlik Malzemeleri	420	
150.007. Aşı	4.032	
150.008. İlaç	1.344	
150.009. Badana Malzemeleri	234	
335. PERSONELE BORÇLAR HS.		39.924
102. BANKALAR HS.		11.946
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		18.889
7. Döneme Ait Giderlerin Kaydı		

..././2018		
151. YARI MAMUL ÜRETİM HS.		177.337
151.001. Etlik Piliç	177.337	
711. DİREKT İ.M.M. GİDERLERİ YANS. HS.		113.438
711.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	113.438	
721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS. HS.		7.800
721.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	7.800	
731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS. HS.		56.099
731.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	56.099	
7. Dönem Üretilen Piliçlerin Maliyetlerine Ait Yansıtma Kaydı		

...../2018		
711. DİREKT İ.M.M. GİDERLERİ YANS. HS.		113.438
711.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	113.438	
721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS. HS.		7.800
721.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	7.800	
731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS. HS.		56.099
731.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	56.099	
710. DİREKT İ.M.M. GİDERLERİ HS.		113.438
710.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	113.438	
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.		7.800
720.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	7.800	
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		56.099
730.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	56.099	
7.Dönem Üretilen Piliçlerin Maliyetlerine Ait Yansıtma Hesaplarının Kapanış Kaydı		

Üretimi tamamlanmayan dönemde tahakkuk eden direkt ve endirekt ücret giderleri tahakkuk ettiği ayın son günü ödenmiştir. Bu işleme ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

31/12/2018		
335. PERSONELE BORÇLAR HESABI		39.924
102. BANKALAR HS.		39.924
102.01 M Bankası	39.924	
7. Döneme İlişkin Tahakkuk Eden İşçilik Giderlerinin Ödenmesi		

İşletmenin uzun vadeli kredilerinden 2018 yılına ait olan 125.000 TL taksit tutarı, 18.000 TL faiz 31.12.2018 tarihinde ödenmiştir. Bu işleme ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

01/01/2018		
300.BANKA KREDİLERİ HS.		125.000
780. FİNANSMAN GİDERLERİ		18.000
102. BANKALAR HS.		143.000
102.01 M Bankası	143.000	
Kredi Taksit ödemesi		

Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre dönem sonunda yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibidir.

31/12/2018		
631. PAZ. SATIŞ VE DAĞITIM GİD. HS.	34.335	
632. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	116.033	
661. UZUN VADELİ BORÇLAMA GİDERLERİ	18.000	
761. PAZ. SATIŞ VE DAĞ. GİDERİ YANSITMA		34.335
771. GENEL YÖN. GİDERLERİ YANSITMA		116.033
781. FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA		18.000
2018 Yılına Ait Borçlanma ve Faaliyet Giderlerinin Yansıtma Kaydı		
31/12/2018		
761. PAZ. SATIŞ VE DAĞ. GİDERİ YANSITMA	34.335	
771. GENEL YÖN. GİDERLERİ YANSITMA	116.033	
781. FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA	18.000	
760. PAZ. SATIŞ VE DAĞ. GİDERİ HS.		34.335
770. GENEL YÖN. GİDERLERİ HS.		116.033
780. FİNANSMAN GİDERLERİ HS.		18.000
2018 Yılına Ait Borçlanma ve Faaliyet Giderlerinin Kapanış Kaydı		
31/12/2018		
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.508.504	
620. SATILAN MAMÜL MALİYETİ		1.340.136
631. PAZ. SATIŞ VE DAĞITIM GİD. HS.		34.335
632. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.		116.033
661. UZUN VADELİ BORÇLAMA GİDERLERİ		18.000
2018 Yılına Ait Gider Hesaplarının Kapanış Kaydı		
31/12/2018		
600. YURTIÇİ SATIŞLAR	1.752.750	
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI		1.752.750
2018 Yılına Ait Gelir Hesaplarının Kapanış Kaydı		
31/12/2018		
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI	244.246	
692. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.		244.246
2018 Yılına Ait Dönem Karı veya Zararının Belirlenmesi Kaydı		

31/12/2018		
692. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS	244.246	
590. DÖNEM NET KARI HS.		244.246
2018 Yılına Ait Dönem Net Kar Kaydı		

Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre yapılması gereken kapanış kaydı aşağıdaki gibidir.

31/12/2018		
400. BANKA KREDİLERİ	1.250.500	
500. SERMAYE	2.150.000	
590. DÖNEM NET KARI	244.246	
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	168.613	
100. KASA HS.		17.300
102. BANKALAR		488.790
150. İLK MADDE VE MALZEME		121.732
151. YARI MAMULLER		177.337
250. ARAZİ VE ARSALAR		500.000
251. YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ		105.500
252. BİNALAR		1.650.000
253. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		504.200
254. TAŞITLAR		225.000
255. DEMİRBAŞLAR		23.500
Kapanış Kaydı		

Tablo 3.60: 31.12.2018 Tarihli Kesin Mizan (TDMS)

Hesap No	HESAP ADI	BAKİYELER		KALANLAR	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	KASA	17.300	0	17.300	0
102	BANKALAR	2.252.750	1.763.960	488.790	0
120.	ALICILAR	1.752.750	1.752.750	0	0
150	İLK MADDE VE MALZEME	1.150.620	1.028.888	121.732	0
151	YARI MAMULLER	1.517.473	1.340.136	177.337	0
152	MAMULLER	1.340.136	1.340.136	0	0
250	ARSA VE ARAZİLER	500.000	0	500.000	0
251	YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZ	105.500	0	105.500	0
252	BİNALAR	1.650.000	0	1.650.000	0
253	TESİS, MAKİNA VE CİHAZ	504.200	0	504.200	0
254	TAŞITLAR	225.000	0	225.000	0
255	DEMİRBAŞLAR	23.500	0	23.500	0
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	0	168.613		168.613
300	BANKA KREDİLERİ	125.000	125.000		0
320	SATICILAR	1.055.120	1.055.120		0
335	PERSONELE BORÇLAR	363.600	363.600		0
400	BANKA KREDİLERİ	125.000	1.375.500		1.250.500
500	SERMAYE	0	2.150.000		2.150.000
590	DÖNEM NET KARI	0	244.246		244.246
600	YURTIÇİ SATIŞLAR	1.752.750	1.752.750		
620	SATILAN MAMUL MALİYETİ	1.340.136	1.340.136		
631	PAZ. SATIŞ DAĞ. GİDERİ	34.335	34.335		
632	GENEL YÖNETİM GİDERİ	116.033	116.033		
661	UZUN VAD. BORÇLANMA GİD.	18.000	18.000		
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.752.750	1.752.750		
692	DÖNEM NET KARI VEYA ZAR.	244.246	244.246		
710	DİREKT İMM GİDERLERİ	939.938	939.938		
711	DİREKT İMM GİDERLERİ YANS.	939.938	939.938		
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	76.800	76.800		
721	DİREKT İŞÇİLİK GİD.YANSITMA	76.800	76.800		
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	723.036	723.036		
731	GENEL ÜRETİM GİD.YAN.	500.735	500.735		
760	PAZ. SATIŞ VE DAĞITIM GİD.	34.335	34.335		
760	PAZ. SATIŞ VE DAĞ. GİD. YANS.	34.335	34.335		
770	GENEL YÖNETİM GİDELERİ	116.033	116.033		
771	GENEL YÖNETİM GİD. YANS.	116.033	116.033		
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	18.000	18.000		
781	FİNANSMAN GİDERLERİ YANS.	18.000	18.000		
	TOPLAM	21.560.182	21.560.182	3.813.359	3.813.359

Tablo 3.61: 31.12.2018 Tarihli Bilanço (TDMS)

I. DÖNEN VARLIKLAR	805.159	III. KISA VD. Y. KAYNAKLAR.	
A. Kasa	17.300		
B. Bankalar	488.790		
C. İlk Madde ve Malzeme	121.732		
D. Yarı-Mamul Üretim	177.337		
II. DURAN VARLIKLAR	2.839.587	IV. UZUN VD. Y. KAYNAK.	1.250.500
A. Arazi ve Arsalar	500.000	A. Banka Kredileri	1.250.500
B. Yer Altı ve Yer Üstü Düz.	105.500		
C. Binalar	1.650.000		
D. Tesis, Makine ve Cihazlar	504.200		
E. Taşıtlar	225.000	IV. ÖZ KAYNAKLAR	2.394.246
F. Demirbaşlar	23.500	A. Sermaye	2.150.000
G. Birikmiş Amortismanlar	(168.613)	B. Dönem Net Karı	244.246
TOPLAM	3.644.746	TOPLAM	3.644.746

Tablo 3.62: 31.12.2018 Tarihli Ayrıntılı Gelir Tablosu (TDMS)

A-BRÜT SATIŞLAR		1.752.750
1-Yurt İçi Satışlar	1.752.750	
2- Diğer Gelirler		
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ		
C-NET SATIŞLAR		1.752.750
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		(1.340.136)
1-Satılan Mamüller Maliyeti (-)	(1.340.136)	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		412.614
E-FAALİYET GİDERLERİ		
1-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(34.335)	
2-Genel Yönetim Giderleri (-)	(116.033)	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		262.246
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		
G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)		
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		18.000
1-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(18.000)	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		244.246
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR		
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		244.246
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)		
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		244.246

3.9. Türkiye Muhasebe Standartları-41 (TMS 41)'e Göre Muhasebe İşlemleri

Yapılacak işlemlerde “Başeroğlu Gıda Tarım ve Hayvancılık Tic. A.Ş.” işletmesinin yukarıda verilen aynı veriler kullanılacaktır. Ayrıca canlı varlıkların aktifleştirilmesinde ve değerlemesinde gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılacak olup, hesap planı olarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yayımlamış olduğu “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı” adlı çalışmasındaki hesaplar kullanılacaktır.

İşletmenin dönem içerisinde gerçekleştirmiş olduğu işlemlere ait yevmiye defteri kayıtları aşağıdaki gibidir.

01/01/2018		
100. KASA HS.	17.300	
102. BANKALAR	500.000	
250.ARAZİ VE ARSALAR	500.000	
251.YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ	105.500	
252. BİNALAR	1.650.000	
253. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	504.200	
254. TAŞITLAR	225.000	
255. DEMİRBAŞLAR	23.500	
400. BANKA KREDİLERİ		1.375.500
500. SERMAYE HS.		2.150.000
Açılış Kaydı		

İşletmenin uzun vadeli olarak kullanmış olduğu banka kredilerinden 125.000 TL’lik kısmı 2018 yılına aittir. Buna göre yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

01/01/2018		
400. BANKA KREDİLERİ HS.	125.000	
300. BANKA KREDİLERİ HS.		125.000
Uzun Vadeli Kredilerin Kısa Vadeli Kredilere Aktarılması		

2018 yılı içerisinde kullanılmak üzere endirekt ilk madde ve malzeme alışına ilişkin kayıt aşağıdaki gibidir. Satın alınan endirekt ilk madde ve malzeme bedeli bankadan ödenmiştir.

01/01/2018		
150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI		95.500
150.003. <i>Altlık Gideri (Talaş)</i>	17.500	
150.004. <i>Gıda Malzemeleri</i>	18.000	
150.005. <i>Dezenfektan Malzemeleri</i>	4.500	
150.006. <i>Temizlik Malzemeleri</i>	2.400	
150.007. <i>Aşı</i>	36.000	
150.008. <i>İlaç</i>	15.000	
150.009. <i>Badana Malzemeleri</i>	2.100	
102. BANKALAR HESABI		95.500
102.001. <i>M Bankası</i>	95.500	
Dönem İçi İlk Madde ve Malzeme Alışı		

TMS-41'e göre satın alınan civcivler canlı varlık sınıfına dahil edildiği için stoklar hesabından ayrı bir grupta muhasebeleştirilmektedir. Civcivlerin aktifleştirilmesinde Kamu Gözetim Kurumunun yayımlamış olduğu Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap planı Taslağındaki "174-Kanatlı Hayvanlar Hesabı" kullanılacaktır. Uygulamada bütün dönemlerde alınan civcivler için vade farkı hesaplanmıştır. TMS'ye göre civcivler için ödenen vade farkı civcivlerin maliyetine eklenmeyip, KGK'nın yayımlamış olduğu hesap planı taslağındaki "328-Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri(-)" hesabına kayıt yapılacaktır.

2018 yılı içerisindeki yedi üretim dönemi için satın alınan civcivlere ilişkin kayıtlar tamamen aynıdır. Buna göre, tüm dönemler için satın alma kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

.../.../2018		
174. KANATLI HAYVANLAR HESABI		38.000
174.001. <i>Etlik Civciv</i>	38.000	
328. ERTELENMİŞ VADE FARKI GİD.		2.500
320. SATICILAR HESABI		
320.002 <i>XYZ Civciv AŞ.</i>	40.500	
Canlı Varlık Alışına İlişkin Kayıt		
.../.../2018		
320. SATICILAR HESABI		40.500
320.002. <i>XYZ Civciv AŞ.</i>	40.500	
650. TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ HS.		2.500
102. BANKALAR HESABI		40.500
328. ERTELENMİŞ VADE FARKI GİD.		2.500
328.001. <i>XYZ civciv AŞ.</i>	2.500	
Canlı Varlık Alış Bedelinin Ödenmesi Kaydı		

Uygulamada, canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilme sırasındaki gerçeğe uygun değeri toplam 42.000 TL'dir. Cıvcivlere ilişkin gerçeğe uygun değer tüm dönemler için aynı hesaplanmıştır. Gerçeğe uygun değer farklarının muhasebeleştirilmesinde KGG'nın yayımlamış olduğu hesap planı taslağındaki "643-Tarımsal Faaliyetlerdeki Değerleme Artışları" hesabı kullanılacaktır. Buna göre gerçeğe uygun değer farkının muhasebeleştirilmesi işlemi aşağıdaki gibi olacaktır. Uygulamada tüm dönemler için hesaplanan gerçeğe uygun değer farkı aynı olduğu için tek kayıt yapılmıştır.

...../.../2018		
174. KANATLI HAYVANLAR HESABI 174.001. Etlik Cıvciv	4.000	4.000
643. TARIMSAL FAALİYETLERDEKİ GERÇEĞE UYGUN DEĞER ARTIŞLARI		4.000
Canlı Varlık Değerleme Artışına İlişkin Kayıt		

Üretimde kullanılmak üzere yıl içerisinde farklı tarihlerde 1 ay vadeli cıvciv yemi satın alınmıştır. TMS'ye göre cıvciv yemleri için ödenen vade farkı cıvcivlerin maliyetine eklenmemiş ve "328-Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri(-)" hesabına kayıt yapılmıştır. 2018 yılı boyunca satın alınan cıvciv yemlerine ilişkin satın alma ve ödeme kayıtları aşağıda verilmiştir.

01/01/2018		
150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI 150.002. Etlik Cıvciv Yemi	191.250	191.250
328. ERTELENMİŞ VADE FARKI GİD. 328.002. X Yem AŞ.	7.000	7.000
320. SATICILAR HESABI 320.001. X Yem AŞ.	198.250	198.250
Dönem İçi İlk Madde ve Malzeme Alışı		
01/02/2018		
320. SATICILAR HESABI 320.001. X Yem AŞ.	198.250	198.250
650. TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ HS.	7.000	7.000
102. BANKALAR HESABI 328. ERTELENMİŞ VADE FARKI GİD. 328.002. X Yem AŞ.	7.000	198.250
Satıcılara Borç Ödemesi		

01/03/2018		
150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI <i>150.002. Etlik Cıvciv Yemi</i>	170.375	
328. ERTELENMİŞ VADE FARKI GİD. <i>328.002. X Yem AŞ.</i>	6.500	
320. SATICILAR HESABI <i>320.001. X Yem AŞ.</i>		176.875
İlk Madde ve Malzeme Alışı		
01/04/2018		
320. SATICILAR HESABI <i>320.001 X Yem AŞ.</i>	176.875	
650. TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ HS.	6.500	
102. BANKALAR HESABI 328. ERTELENMİŞ VADE FARKI GİD. <i>328.002. X Yem AŞ.</i>	6.500	176.875 6.500
Satıcılara Borç Ödemesi		
01/05/2018		
150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI <i>150.002. Etlik Cıvciv Yemi</i>	179.100	
328. ERTELENMİŞ VADE FARKI GİD. <i>328.002. X Yem AŞ.</i>	6.750	
320. SATICILAR HESABI <i>320.001. X Yem AŞ.</i>		185.850
İlk Madde ve Malzeme Alışı		
01/06/2018		
320. SATICILAR HESABI <i>320.001 X Yem AŞ.</i>	185.850	
650. TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ HS.	6.750	
102. BANKALAR HESABI 328. ERTELENMİŞ VADE FARKI GİD. <i>328.002. X Yem AŞ.</i>	6.750	185.850 6.750
Satıcılara Borç Ödemesi		
01/07/2018		
150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI <i>150.002. Etlik Cıvciv Yemi</i>	203.350	
328. ERTELENMİŞ VADE FARKI GİD. <i>328.002. X Yem AŞ.</i>	7.295	
320. SATICILAR HESABI <i>320.001. X Yem AŞ.</i>		210.645
İlk Madde ve Malzeme Alışı		

01/08/2018		
320. SATICILAR HESABI		210.645
320.001 X Yem AŞ.	210.645	
650. TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ HS.		7.295
102. BANKALAR HESABI		210.645
328. ERTELENMİŞ VADE FARKI GİD.		7.295
328.002. X Yem AŞ.	7.295	
Satıcılara Borç Ödemesi		

Üretimi tamamlanmış dönemlerde katlanılan faaliyet giderleri, üretimde kullanılan “ilk madde ve malzeme giderleri”, “direkt ve indirekt işçilik giderleri” ve “amortisman giderleri” eşit kabul edilmiştir. Üretimi tamamlanan her dönemin sonunda aynı kayıtlar yapılmıştır. Bu yüzden burada sadece bir döneme ilişkin kayıt verilmiştir. Bu kayıtlar aşağıdaki gibidir.

.../.../2018		
710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDER HS.		94.249,5
710.001. Etlik Piliç Üretim Gider M.	94.249,5	
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.		11.500
710.001. Etlik Piliç Üretim Gider M.	11.500	
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		74.106
730.001. Etlik Piliç Üretim Gider M.	41.208	
730.002. Havalandırma YÜGM	4.724	
730.003. Isıtma YÜGM	10.687	
730.004. Arıtma ve Kuyu YHGM	3.635	
730.005. Yemekhane YÜGM	10.741	
730.006. Dezenfektasyon YÜGM	3.111	
760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDER. HS.		5.080
770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ. HS.		17.175
150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI		107.411,5
150.002. Etlik Cıvciv Yemi	94.249,5	
150.003. Altlık Gideri (Talaş)	2.331	
150.004. Gıda Malzemeleri	2.220	
150.005. Dezenfektan Malzemeleri	666	
150.006. Temizlik Malzemeleri	530	
150.007. Aşı	5.328	
150.008. İlaç	1.776	
150.009. Badana Malzemeleri	311	
335. PERSONELE BORÇLAR HS.		53.946
102. BANKALAR		15.799
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR.		24.954
Üretimi Tamamlanan Dönemlere İlişkin Giderlerin Kaydı		

TMS-2 Stoklar standardı normal maliyet sistemine dayalı maliyet sistemini benimsemiştir. Normal maliyet sisteminde, değişken maliyetlerin tamamının, sabit maliyetlerin ise kapasite kullanım oranına göre üretim maliyetlerine yüklenmesini gerektirir. Bu nedenle bu yöntem kapasiteye uyumlu maliyet yöntemi denilmektedir. Çünkü bu sistem düşük kapasitede faaliyet gösteren işletmelerin tam maliyetinin, sabit maliyetler nedeniyle yüksek çıkmasını önleyerek hatalı fiyatlar oluşmasına engel olmaktadır. Bu maliyet yönteminde, sabit genel üretim giderlerinin üretim kapasitesi yaratan giderler olduğu görüşünden hareket edilmiştir. Bu giderlerin dönem içinde kullanılan kapasiteye ait olan kısımlarının, üretilen mamullerin maliyetine yüklenmesini, boş kapasiteye ait kısmın ise dönem gideri olarak dikkate alınarak doğrudan dönem giderleri sonuç hesaplarına aktarılması yapılır (Akgün, 2012, s. 238).

Tekdüzen Muhasebe Sisteminden farklı olarak TMS-2'ye göre sabit genel üretim maliyetlerinden atıl kapasiteye düşen payın dönem gideri olarak kaydedilmesi gerekmektedir (TMS-2, Md.13). Örnek uygulamada işletmenin %80 kapasite ile çalıştığı varsayılmıştır. Buna göre, işletmenin döneme isabet eden genel üretim maliyetlerinin %10'u değişken, %90'ı ise sabittir.

İşletmenin üretimi tamamlanmış döneme ait genel üretim maliyetleri 74.106 TL'dir. Değişken GÜM (74.106 x %10) 7.410,60 TL'dir. Sabit genel üretim maliyetleri ise 66.695,40 TL'dir.

Dağıtılmayacak Sabit GÜG = 66.695,40 TL x %20 =13.339,08 TL'dir

Sabit genel üretim maliyetlerinden atıl kapasiteye düşen pay, KGK'nın Finansal Raporlamaya Uygun Hesap Planında açıklanan "624-Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri(-)" hesabına kaydedilecektir. Dönem maliyetlerinin yansıtma kayıtları aşağıdaki gibidir.

.../.../2018		
174. KANATLI HAYVANLAR HS. <i>174.001. Etlik Cıvciv</i>	166.516,42	166.516,42
624. DAĞITILMAYAN SABİT GÜG HESABI	13.339,08	
711. DİREKT İ.M.M. GİDERLERİ YANS. HS. <i>711.001. Etlik Piliç Üretim G. M.</i>		94.249,5

721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS. HS. 721.001. Etlik Piliç Üretim G. M. 11.500		11.500
731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS. HS. 731.001. Etlik Piliç Üretim G. M. 74.106		74.106
Üretimi Tamamlanan Piliçlere İlişkin Maliyetlerini Yansıtma Kaydı		

.../.../2018		
711. DİREKT İ.M.M. GİDERLERİ YANS. HS. 711.001. Etlik Piliç Üretim G. M. 94.249,5	94.249,5	
721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS. HS. 721.001. Etlik Piliç Üretim G. M. 11.500	11.500	
731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS. HS. 731.001. Etlik Piliç Üretim G. M. 74.106	74.106	
710. DİREKT İ.M.M. GİDERLERİ HS. 710.001. Etlik Piliç Üretim G. M. 94.249,5		94.249,5
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS. 720.001. Etlik Piliç Üretim G. M. 11.500		11.500
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. 730.001. Etlik Piliç Üretim G. M. 74.106		74.106
Üretimi Tamamlanan Piliçlere İlişkin Yansıtma Hesaplarının Kapanış Kaydı		

45 gün sonunda üretimi tamamlanan ve satışa hazır hale gelen civcivlerin etlik piliç olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

.../.../2018		
174. KANATLI HAYVANLAR HS. 174.002. Etlik Piliç 208.516,42	208.516,42	
174. KANATLI HAYVANLAR HS. 174.001. Etlik Civciv 208.516,42		208.516,42
Üretimi Tamamlanan Civcivlerin Etlik Piliç Olarak Kaydedilmesi		

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde satışlarla ilgili vade farkı ayrıştırılmamakta ve hasılat içerisinde raporlanmaktadır. Ancak, TMS/TFRS kapsamında satışlardan elde edilen vade farkı geliri ayrıştırılarak "128-Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri" hesabında muhasebeleştirilmektedir. Satışlarla ilgili yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

.../.../2018			
120. ALICILAR		292.125	
120.001. ABC Entegre Tesisi	292.125		
600. YURTIÇİ SATIŞLAR			285.000
600.001. Etlik Cıvciv Satışları	285.000		
128. ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ			7.125
Dönemlik Etlik Piliç Satış Kaydı			

.../.../2018			
620. SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ HS.		208.516,42	
620.001. Etlik Piliç	208.516,42		
174. KANATLI HAYVANLAR HS.			208.516,42
174.002. Etlik Piliç	208.516,42		
Üretimi Tamamlanmış Döneme Ait Satılan Piliçlere İlişkin Maliyet Kaydı			

Üretimi tamamlanan dönemlerde tahakkuk eden direkt ve endirekt ücret giderleri tahakkuk ettiği ayın son günü ödenmektedir. Buna göre yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir.

.../.../2018			
335. PERSONELE BORÇLAR HESABI		53.946	
102. BANKALAR HS.			53.946
102.001 M Bankası	53.946		
Üretimi Tamamlanan Dönemlere İlişkin Tahakkuk Eden İşçilik Giderlerinin Ödenmesi			

Satıştan elde edilen vade farkı gelirinun kaydedildiği “128-Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri” hesabı söz konusu vade farkının tahsil edilmesi ile yine KGK’nın yayımladığı Finansal Raporlama Standardına Uygun Hesap Planındaki, “640-Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri” ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları” hesabı ile kapatılacaktır. Dönem boyunca bir ay vadeli olarak satışı yapılan cıvcivlerin tahsilat kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

.../.../2018		
102. BANKALAR HS. 102.001. M Bankası	292.125	292.125
128. ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	7.125	
120. ALICILAR HS. 120.001. ABC Entegre Tesisi	292.125	292.125
640. ESAS FAALİYET ALACAKLARINA İLİŞKİN VADE FARKI GELİRLERİ		7.125
Etlik Piliç Satış Tahsilatı		

Faaliyet yılının son döneminde, üretimin tamamlanmadığı yedinci dönem, katlanılan dönüştürme maliyetleri ve faaliyet giderlerine ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

31/12/2018		
710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDER HS. 710.001. Etlik Piliç Üretim Gider M.	70.687,13	70.687,13
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS. 710.001. Etlik Piliç Üretim Gider M.	7.800	7.800
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. 730.001. Etlik Piliç Üretim Gider M.	56.099	31.186
730.002. Havalandırma YÜGM		3.581
730.003. Isıtma YÜGM		8.079
730.004. Arıtma ve Kuyu YHGM		2.751
730.005. Yemekhane YÜGM		8.138
730.006. Dezenfektasyon YÜGM		2.364
760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDER. HS.	3.855	
770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ. HS.	12.983	
150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI 150.002. Etlik Cıvciv Yemi		80.665,13
150.003. Altlık Gideri (Talaş)		1.764
150.004. Gıda Malzemeleri		1.680
150.005. Dezenfektan Malzemeleri		504
150.006. Temizlik Malzemeleri		420
150.007. Aşı		4.032
150.008. İlaç		1.344
150.009. Badana Malzemeleri		234
335. PERSONELE BORÇLAR HS.		39.924
102. BANKALAR HS.		11.946
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		18.889
7. Döneme Ait Giderlerin Kaydı		

İşletmenin üretimi tamamlanmamış döneme ait genel üretim maliyetleri 56.099 TL'dir. Değişken GÜM (56.099 x %10) 5.609,90 TL'dir. Sabit genel üretim maliyetleri ise (56.099 x %90) 50.489,10 TL'dir.

Dağıtılmayacak Sabit GÜG = 50.489,10 TL x %20 =10.097,82 TL'dir

Sabit genel üretim maliyetlerinden atıl kapasiteye düşen pay KKG'nın Finansal Raporlamaya Uygun Hesap Planında açıklanan "624-Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)" hesabına kaydedilecektir. 7. döneme ait maliyetlerin yansıtma kayıtları aşağıdaki gibidir.

..././2018		
174. KANATLI HAYVANLAR HS.	124.488,31	
174.001. Etlik Cıvciv	124.488,31	
624. DAĞITILMAYAN SABİT GÜG HESABI	10.097,82	
711. DİREKT İ.M.M. GİDERLERİ YANS. HS.		70.687,13
711.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	113.438	
721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS. HS.		7.800
721.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	7.800	
731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS. HS.		56.099
731.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	56.099	
7. Dönem Üretilen Piliçlerin Maliyetlerine Ait Yansıtma Kaydı		

..././2018		
711. DİREKT İ.M.M. GİDERLERİ YANS. HS.	70.687,13	
711.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	70.687,13	
721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS. HS.	7.800	
721.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	7.800	
731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS. HS.	56.099	
731.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	56.099	
710. DİREKT İ.M.M. GİDERLERİ HS.		70.687,13
710.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	70.687,13	
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.		7.800
720.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	7.800	
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		56.099
730.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	56.099	
7.Dönem Üretilen Piliçlerin Maliyetlerine Ait Yansıtma Hesaplarının Kapanış Kaydı		

Üretimi tamamlanmayan dönemde tahakkuk eden direkt ve endirekt ücret giderleri tahakkuk ettiği ayın son günü ödenmiştir. Bu işleme ilişkin yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

31/12/2018		
335. PERSONELE BORÇLAR HESABI	39.924	
102. BANKALAR HS. 102.001 M Bankası	39.924	39.924
7. Döneme İlişkin Tahakkuk Eden İşçilik Giderlerinin Ödenmesi		

İşletmenin uzun vadeli kredilerinden 2018 yılına ait olan 125.000 TL taksit tutarı, 18.000 TL faiz 31.12.2018 tarihinde ödenmiştir. Bu işleme ilişkin kayıt aşağıdaki gibidir.

31/12/2018		
300.BANKA KREDİLERİ HS. 780. FİNANSMAN GİDERLERİ	125.000 18.000	
102. BANKALAR HS. 102.001. M Bankası	143.000	143.000
Kredi Taksit Ödemesi Kaydı		

İşletmenin dönem sonunda aktifinde yer alan canlı varlıklarının gerçeğe uygun değeri 150.000 TL olarak tespit edilmiştir. Buna göre canlı varlıklara ilişkin yapılacak değerlendirme işlemi kaydı aşağıdaki gibidir.

...../.../2018		
653. TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI	16.488,31	
174. KANATLI HAYVANLAR HESABI 174.003. Üretimdeki Cıvcıvler	16.488,51	16.488,31
Canlı Varlık Değerleme Azalışına İlişkin Kayıt		

“Türkiye Muhasebe Standartları” setine göre dönem sonu işlemlerine ilişkin yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

31/12/2018		
631. PAZ. SATIŞ VE DAĞITIM GİD. HS.	34.335	
632. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	116.033	
671. UZUN VADELİ BORÇLAMA MALİYETLERİ	18.000	
761. PAZ. SATIŞ VE DAĞ. GİDERİ YANSITMA		34.335
771. GENEL YÖN. GİDERLERİ YANSITMA		116.033
781. FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA		18.000
2018 Yılına Ait Borçlanma ve Faaliyet Giderlerinin Yansıtma Kaydı		

31/12/2018		
761. PAZ. SATIŞ VE DAĞ. GİDERİ YANSITMA	34.335	
771. GENEL YÖN. GİDERLERİ YANSITMA	116.033	
781. FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA	18.000	
760. PAZ. SATIŞ VE DAĞ. GİDERİ HS.		34.335
770. GENEL YÖN. GİDERLERİ HS.		116.033
780. FİNANSMAN GİDERLERİ HS.		18.000
2018 Yılına Ait Borçlanma ve Faaliyet Giderlerinin Kapanış Kaydı		

31/12/2018		
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.571.132,13	
620. SATILAN MAMÜL MALİYETİ		1.251.098,52
624. DAĞITILMAYAN SABİT GÜĞ HESABI		34.335
631. PAZ. SATIŞ VE DAĞITIM GİD. HS.		90.132,30
632. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.		116.033
650. TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ HS.		45.045
653. TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI		16.488,31
671. UZUN VADELİ BORÇLAMA GİDERLERİ		18.000
2018 Yılına Ait Gider Hesaplarının Kapanış Kaydı		

31/12/2018		
600. YURTIÇİ SATIŞLAR HS.	1.710.000	
640. ESAS FAALİYET ALACAKLARINA İLİŞKİN VADE FARKI GELİRLERİ HS.	42.750	
643. TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI HS.	28.000	
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.		1.780.750
2018 Yılına Ait Gelir Hesaplarının Kapanış Kaydı		

31/12/2018		
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI	209.617,87	
692. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.		209.617,87
2018 Yılına Ait Dönem Karı veya Zararının Belirlenmesi Kaydı		
31/12/2018		
692. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS	209.617,87	
590. DÖNEM NET KARI HS.		209.617,87
2018 Yılına Ait Dönem Net Kar Kaydı		

Türkiye Muhasebe Standartları setine göre kapanış kaydına ilişkin yapılması gereken muhasebe işlemi aşağıdaki gibidir.

31/12/2018		
400. BANKA KREDİLERİ	1.250.500	
500. SERMAYE	2.150.000	
590. DÖNEM NET KARI	209.617,87	
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	168.613	
100. KASA HS.		17.300
102. BANKALAR		488.790
150. İLK MADDE VE MALZEME		114.440,87
174. KANATLI HAYVANLAR		150.000
250. ARAZİ VE ARSALAR		500.000
251. YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ		105.500
252. BİNALAR		1.650.000
253. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		504.200
254. TAŞITLAR		225.000
255. DEMİRBAŞLAR		23.500
Kapanış Kaydı		

Tablo 3.63: 31.12.2018 Tarihli Kesin Mizan (TMS)

Hesap No	HESAP ADI	BAKİYELER		KALANLAR	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	KASA	17.300	0	17.300	0
102	BANKALAR	2.252.750	1.763.960	488.790	0
120	ALICILAR	1.752.750	1.752.750	0	0
128	ERTELEN. VADE FARKI GEL.	42.750	42.750	0	0
150	İLK MADDE VE MALZEME	839.575	725.134,13	114.440,87	0
174	KANATLI HAYVANLAR	2.668.685,35	2.518.685,35	150.000	0
250	ARSA VE ARAZİLER	500.000	0	500.000	0
251	YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZ	105.500	0	105.500	0
252	BİNALAR	1.650.000	0	1.650.000	0
253	TESİS, MAKİNA VE CİHAZ	504.200	0	504.200	0
254	TAŞITLAR	225.000	0	225.000	0
255	DEMİRBAŞLAR	23.500	0	23.500	0
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	0	168.613		168.613
300	BANKA KREDİLERİ	125.000	125.000		0
328	ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ (-)	45.045	45.045		0
320	SATICILAR	1.055.120	1.055.120		0
335	PERSONELE BORÇLAR	363.600	363.600		0
400	BANKA KREDİLERİ	125.000	1.375.500		1.250.500
500	SERMAYE	0	2.150.000		2.150.000
590	DÖNEM NET KARI	0	209.617,87		209.617,87
600	YURTIÇI SATIŞLAR	1.710.000	1.710.000		
620	SATILAN MAMUL MALİYETİ	1.251.098,52	1.251.098,52		
624	DAĞITILMAYAN GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	90.132,30	90.132,30		
631	PAZ. SATIŞ DAĞ. GİDERİ	34.335	34.335		
632	GENEL YÖNETİM GİDERİ	116.033	116.033		
640	ESAS FAAL. ALACAKLARINA İLİŞKİN VADE FARKI GEL.	42.750	42.750		
644	TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI	28.000	28.000		
650	TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ HS.	45.045	45.045		
653	TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI	16.488,31	16.488,31		
671	UZUN VAD. BORÇ. MAL.	18.000	18.000		
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.780.750	1.780.750		
692	D. NET KARI VEYA ZARARI	209.617,87	209.617,87		
710	DİREKT İMM GİDERLERİ	636.184,13	636.184,13		
711	DİMM GİDERLERİ YANS.	636.184,13	636.184,13		
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	76.800	76.800		
721	DİREKT İŞ. GİD. YANSITMA	76.800	76.800		
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	500.735	500.735		
731	GENEL ÜR. GİDERLERİ YAN.	500.735	500.735		
760	PAZ. SATIŞ VE DAĞITIM GİD.	34.335	34.335		
760	PAZ. SAT.VE DAĞ. GİD. YANS.	34.335	34.335		
770	GENEL YÖNETİM GİDELERİ	116.033	116.033		
771	GENEL YÖNETİM GİD. YANS.	116.033	116.033		
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	18.000	18.000		
781	FİN. GİDERLERİ YANS.	18.000	18.000		
	TOPLAM	20.402.199,61	20.402.199,61	3.778.730,87	3.778.730,87

Tablo 3.64: 31.12.2018 Tarihli Finansal Durum Tablosu (TMS)

I. DÖNEN VARLIKLAR	770.530,87	III. KISA VD. YAB. KAYNAKLAR	
A. Kasa	17.300		
B. Bankalar	488.790		
C. İlk Madde ve Malzeme	114.440,87		
D. Kanatlı Hayvanlar	150.000		
II. DURAN VARLIKLAR	2.839.587	IV. UZUN VD. Y. KAYNAK.	1.250.500
A. Arazi ve Arsalar	500.000	A. Banka Kredileri	1.250.500
B. Yer Altı ve Yer Üstü Düz.	105.500		
C. Binalar	1.650.000		
D. Tesis, Makine ve Cihazlar	504.200		
E. Taşıtlar	225.000	IV. ÖZ KAYNAKLAR	2.359.617,87
F. Demirbaşlar	23.500	A. Sermaye	2.150.000
G. Birikmiş Amortisman	(168.613)	B. Dönem Net Karı	209.617,87
TOPLAM	3.610.117,87	TOPLAM	3.610.117,87

Tablo 3.65: 31.12.2018 Tarihli Ayrıntılı Kar veya Zarar Tablosu (TMS)

A-BRÜT SATIŞ HASILATI		1.710.000
1-Yurt İçi Satışlar	1.710.000	
B-SATIŞ HAS. YAP. İNDİRİMLER		
C-NET SATIŞLAR		1.710.000
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		(1.341.230,82)
1-Satılan Mamüller Maliyeti (-)	(1.251.098,52)	
2-Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Gideri (-)	(90.132,30)	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		368.769,18
E-ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ		(150.368)
1-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(34.335)	
2-Genel Yönetim Giderleri (-)	(116.033)	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		218.401,18
F-ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİR VE KAZANÇLAR		70.750
1-Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri	42.750	
2-Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları	28.000	
G- DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KAZANÇLAR		
H-ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)		(61.533,31)
1-Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Gideleri	45.045	
2-Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları	16.488,31	
I-FİNANSAL GİDERLER (-)		(18.000)
1-Uzun Vadeli Fin. Borçlanma Maliyetleri (-)	18.000	
SÜR. FAAL. DÖNEM KARI / ZARARI		209.617,87
K- SÜR. FAALİYETLER DÖNEM KARI YASAL VERGİ GİDERİ (-)		
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		209.617,87

3.10. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Bölüm 7'e Göre Muhasebe İşlemleri

BOBİ FRS-7'e göre yapılacak muhasebeleştirme işlemlerinde "Başeroğlu Gıda Tarım ve Hayvancılık Tic. A.Ş." işletmesine ait verileri kullanılacaktır. Yapılacak muhasebeleştirme ve raporlama işlemlerinde BOBİ FRS seti dikkate alınacaktır. Ayrıca canlı varlıkların aktifleştirilmesinde ve değerlemesinde gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılacak olup, hesap planı olarak Kamu Gözetim Kurumunun yayımlanmış olduğu "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı" adlı çalışmadaki hesaplar kullanılacaktır.

İşletmenin dönem içerisinde gerçekleştirmiş olduğu işlemlere ait yevmiye defteri kayıtları aşağıdaki gibidir.

01/01/2018		
100. KASA HS.	17.300	
102. BANKALAR	500.000	
250. ARAZİ VE ARSALAR	500.000	
251. YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ	105.500	
252. BİNALAR	1.650.000	
253. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	504.200	
254. TAŞITLAR	225.000	
255. DEMİRBAŞLAR	23.500	
400. BANKA KREDİLERİ HS.		1.375.500
500. SERMAYE HS.		2.150.000
Açılış Kaydı		

İşletmenin uzun vadeli olarak kullanmış olduğu banka kredilerinden 125.000 TL'lik kısmı 2018 yılına aittir. Buna göre yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

01/01/2018		
400.BANKA KREDİLERİ HS.	125.000	
300. BANKA KREDİLERİ HS.		125.000
Uzun Vadeli Kredilerin Kısa Vadeli Kredilere Aktarılması		

2018 yılı içerisinde kullanılmak üzere endirekt ilk madde ve malzeme alışına ilişkin kayıt aşağıdaki gibidir. Satın alınan endirekt ilk madde ve malzeme bedeli bankadan ödenmiştir.

01/01/2018			
150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI		95.500	
150.003. Altlık Gideri (Talaş)	17.500		
150.004. Gıda Malzemeleri	18.000		
150.005. Dezenfektan Malzemeleri	4.500		
150.006. Temizlik Malzemeleri	2.400		
150.007. Aşı	36.000		
150.008. İlaç	15.000		
150.009. Badana Malzemeleri	2.100		
102. BANKALAR HESABI			95.500
102.001. M Bankası	95.500		
Dönem İçi İlk Madde ve Malzeme Alışı			

Uygulamada bütün dönemlerde alınan civcivler için vade farkı hesaplanmıştır. TMS-2’den farklı olarak BOBİ FRS Bölüm 6’ya göre bir stokların elde edilmesinde finansman unsuru olan vade farklarının yalnızca bir yılı aştığı durumlarda vade farkı ayrıştırılabilecektir. Örnek uygulamada, civcivler için ödenen vade farkları 1 ay sürelidir. Buna göre civcivlere ilişkin vade farkları civcivlerin maliyetine dahil edilecektir. BOBİ FRS her ne kadar canlı varlıkları stoklardan ayırmışsa da vade farklarının muhasebeleştirilmesinde “Stoklar Bölümü” esasları dikkate alınacaktır.

BOBİ FRS-7’ye göre satın alınan civcivler canlı varlık sınıfına dahil edildiği için stoklar hesabından ayrı bir grupta muhasebeleştirilmektedir. Civcivlerin aktifleştirilmesinde Kamu Gözetim Kurumunun yayımlamış olduğu Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap planı Taslağındaki “174-Kanatlı Hayvanlar” Hesabı kullanılacaktır.

2018 yılı içerisindeki yedi üretim dönemi için satın alınan civcivlere ilişkin satın alma ve ödeme kayıtları tamamen aynıdır. Buna göre, tüm dönemler için satın alma ve ödeme kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

..../..../2018			
174. KANATLI HAYVANLAR HESABI		40.500	
174.001. Etlik Civciv	40.500.		
320. SATICILAR HESABI			40.500
320.02 XYZ Civciv AŞ.	40.500		
Canlı Varlık Alışına İlişkin Kayıt			

...../...../2018			
320. SATICILAR HESABI 320.002 XYZ Cıvciv AŞ.	40.500	40.500	
102. BANKALAR HESABI 102.001. M Bankası	40.500		40.500
Satıcılara Ticari Borç Ödemesine İlişkin Kayıt			

BOBİ FRS 7. Bölümde TMS-41'den farklı olarak canlı varlıkların değerlemesinde gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi tercih edilebilmektedir. Uygulamada, canlı varlıkların değerlemesinde gerçeğe uygun değer yöntemi tercih edilmiştir. Cıvcivlerin ilk kayda alma sırasındaki gerçeğe uygun değer farkı tüm dönemler için aynı hesaplanmıştır. TMS-41 uygulamasında olduğu gibi bu uygulama işleminde de gerçeğe uygun değer farklarının muhasebeleştirilmesinde KGK'nın yayımlanmış olduğu hesap planı taslağındaki 643-Tarımsal Faaliyetlerdeki Değerleme Artışları hesabı kullanılacaktır.

Buna göre gerçeğe uygun değer farkının muhasebeleştirilmesi işlemi aşağıdaki gibi olacaktır. Uygulamada tüm dönemler için hesaplanan gerçeğe uygun değer farkı aynı olduğu için tek kayıt yapılmıştır.

...../...../2018			
174. KANATLI HAYVANLAR HESABI 174.001. Etlik Cıvciv	1.500	1.500	
643. TARIMSAL FAALİYETLERDEKİ GERÇEĞE UYGUN DEĞER ARTIŞLARI			1.500
Canlı Varlık Değerleme Artışına İlişkin Kayıt			

Üretimde kullanılmak üzere yıl içerisinde farklı tarihlerde 1 ay vadeli cıvciv yemi satın alınmıştır. Cıvcivlerin alışında olduğu gibi cıvciv yemleri için ödenen vade farklarının süresi bir yıldan daha az olduğu için vade farkı ayrıştırılmayacak ve stokların maliyetine eklenecektir. 2018 yılı boyunca satın alınan cıvciv yemlerine ilişkin satın alma ve ödeme kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

01/01/2018			
150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI <i>150.002. Etlik Cıvciv Yemi</i>	198.250	198.250	
320. SATICILAR HESABI <i>320.001. X Yem AŞ.</i>	198.250		198.250
Dönem İçi İlk Madde ve Malzeme Alışı			
01/02/2018			
320. SATICILAR HESABI <i>320.001 X Yem AŞ.</i>	198.250	198.250	
102. BANKALAR HESABI <i>102.001. M Bankası</i>	198.250		198.250
Satıcılara Borç Ödemesi			

01/03/2018			
150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI <i>150.002. Etlik Cıvciv Yemi</i>	176.875	176.875	
320. SATICILAR HESABI <i>320.001. X Yem AŞ.</i>	176.875		176.875
İlk Madde ve Malzeme Alışı			
01/04/2018			
320. SATICILAR HESABI <i>320.001. X Yem AŞ.</i>	176.875	176.875	
102. BANKALAR HESABI <i>102.001. M Bankası</i>	176.875		176.875
Satıcılara Borç Ödemesi			

01/05/2018			
150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI <i>150.002. Etlik Cıvciv Yemi</i>	185.850	185.850	
320. SATICILAR HESABI <i>320.001. X Yem AŞ.</i>	185.850		185.850
İlk Madde ve Malzeme Alışı			
01/06/2018			
320. SATICILAR HESABI <i>320.001 X Yem AŞ.</i>	185.850	185.850	
102. BANKALAR HESABI <i>102.001. M Bankası</i>	185.850		185.850
Satıcılara Borç Ödemesi			

01/07/2018			
150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI		210.645	
150.002. Etlik Cıvciv Yemi	210.645		
320. SATICILAR HESABI			210.645
320.001. X Yem AŞ.	210.645		
İlk Madde ve Malzeme Alışı			
01/08/2018			
320. SATICILAR HESABI		210.645	
320.001. X Yem AŞ.	210.645		
102. BANKALAR HESABI			210.645
102.001. M Bankası	210.645		
Satıcılara Borç Ödemesi			

Üretimi tamamlanmış dönemlerde katlanılan faaliyet giderleri, üretimde kullanılan “ilk madde ve malzeme giderleri”, “direkt ve indirekt işçilik giderleri” ve “amortisman giderleri” eşit kabul edilmiştir. Üretimi tamamlanan her dönemin sonunda aynı kayıtlar yapılmıştır. Bu yüzden burada sadece bir döneme ilişkin kayıtlar verilmiştir. Bu kayıtlar aşağıdaki gibidir.

..../..../2018			
710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDER HS.		97.250	
710.001. Etlik Piliç Üretim Gider M.	97.250		
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.		11.500	
710.001. Etlik Piliç Üretim Gider M.	11.500		
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		74.106	
730.001. Etlik Piliç Üretim Gider M.	41.208		
730.002. Havalandırma YÜGM	4.724		
730.003. Isıtma YÜGM	10.687		
730.004. Arıtma ve Kuyu YHGM	3.635		
730.005. Yemekhane YÜGM	10.741		
730.006. Dezenfektasyon YÜGM	3.111		
760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDER. HS.		5.080	
770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ. HS.		17.175	
150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI			110.412
150.002. Etlik Cıvciv Yemi	97.250		
150.003. Altlık Gideri (Talaş)	2.331		
150.004. Gıda Malzemeleri	2.220		
150.005. Dezenfektan Malzemeleri	666		
150.006. Temizlik Malzemeleri	530		
150.007. Aşı	5.328		
150.008. İlaç	1.776		
150.009. Badana Malzemeleri	311		
335. PERSONELE BORÇLAR HS.			53.946
102. BANKALAR			15.799
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			24.954
Üretimi Tamamlanan Dönemlere İlişkin Giderlerin Kaydı			

Tekdüzen Muhasebe Sisteminden ve TMS-2’den farklı olarak BOBİ FRS setinde stok maliyetlendirme yöntemi olarak normal maliyet veya tam maliyet yönteminin kullanılmasını işletmenin tercihine bırakmıştır. Örnek uygulamanın daha iyi anlaşılabilmesi ve TMS ile karşılaştırılabilmesi için burada da normal maliyet yaklaşımı kullanılmıştır. Buna göre atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim maliyetlerinin payı dönem gideri olarak kaydedilmesi ve raporlanması gerekmektedir.

Sabit genel üretim maliyetlerinin atıl kapasiteden aldığı payın muhasebeleştirilmesinde ve raporlamasında TMS’de olduğu gibi, KGK’nın Finansal Raporlamaya Uygun Hesap Planında açıklanan ve “Satışların Maliyeti” kalemi altında “624-Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)” hesabı kullanılacaktır. Örnek uygulamada, atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim maliyetleri payı ve muhasebe kaydı aşağıda verilmiştir.

.../.../2018		
174. KANATLI HAYVANLAR HS.		169.516,92
174.001. Etlik Cıvciv	169.516,92	
624. DAĞITILMAYAN SABİT GÜĞ HESABI		13.339,08
711. DİREKT İ.M.M. GİDERLERİ YANS. HS.		97.250
711.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	97.250	
721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS. HS.		11.500
721.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	11.500	
731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS. HS.		74.106
731.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	74.106	
Üretimi Tamamlanan Piliçlere İlişkin Maliyet Yansıtma Kaydı		

.../.../2018		
711. DİREKT İ.M.M. GİDERLERİ YANS. HS.		97.250
711.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	97.250	
721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS. HS.		11.500
721.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	11.500	
731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS. HS.		74.106
731.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	74.106	
710. DİREKT İ.M.M. GİDERLERİ HS.		97.250
710.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	97.250	
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.		11.500
720.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	11.500	
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		74.106
730.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	74.106	
Üretimi Tamamlanan Piliçlere İlişkin Yansıtma Hesaplarının Kapanış kaydı		

Üretimi tamamlanan ve 45'inci günde satışa hazır hale gelen civcivlerin etlik piliç olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

.../.../2018			
174. KANATLI HAYVANLAR HS.		211.516,92	
174.002. Etlik Piliç	211.516,92		
174. KANATLI HAYVANLAR HS.			211.516,92
174.001. Etlik Cıvciv	211.516,92		
Üretimi Tamamlanan Cıvcivlerin Etlik Piliç Olarak Kaydedilmesi			

BOBİ FRS Md 5.9'da vade farklarının hasıllata dahil edilip edilmemesi konusunda açıklık getirilmiştir. Buna göre, "Hasılat bedelinin, bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda hasılat, vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülür. Bu bedelin, bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda ise hasılat, işlemdeki vade farkı ayrıştırılarak ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden ölçülür." Uygulamada vade farkının bir yıldan daha kısa olması nedeniyle vade farkı ayrıştırılmayacak, hasıllata eklenecektir.

.../.../2018			
120. ALICILAR		292.125	
120.001. ABC Entegre Tesisi	292.125		
600. YURTİÇİ SATIŞLAR			292.125
600.001. Etlik Cıvciv Satışları	292.125		
Dönemlik Etlik Piliç Satışına İlişkin Kayıt			

.../.../2018			
620. SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ HS.		211.516,92	
620.001. Etlik Piliç	211.516,92		
174. KANATLI HAYVANLAR HS.			211.516,92
174.002. Etlik Piliç	211.516,92		
Üretimi Tamamlanmış Döneme Ait Satılan Mamul Maliyet Kaydı			

Üretimi tamamlanan dönemlerde tahakkuk eden direkt ve endirekt ücret giderleri tahakkuk ettiği ayın son günü ödenmektedir. Buna göre yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir.

..../..../2018		
335. PERSONELE BORÇLAR HESABI	53.946	
102. BANKALAR HS. 102.001 M Bankası	53.946	53.946
Üretimi Tamamlanan Dönemlere İlişkin Tahakkuk Eden İşçilik Giderlerinin Ödenmesi		

Dönem boyunca bir ay vadeli olarak satışı yapılan civcivlerin tahsilat kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

..../..../2018		
102. BANKALAR HS. 102.001. M Bankası	292.125	292.125
120. ALICILAR HS. 120.001. ABC Entegre Tesisi	292.125	292.125
Etlik Piliç Satış Tahsilatı Kaydı		

Faaliyet yılının son döneminde, üretimin tamamlanmadığı yedinci dönem, katlanılan dönüştürme maliyetleri ve faaliyet giderlerine ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

31/12/2018		
710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDER HS. 710.001. Etlik Piliç Üretim Gider M.	72.938	72.938
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS. 710.001. Etlik Piliç Üretim Gider M.	7.800	7.800
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. 730.001. Etlik Piliç Üretim Gider M. 730.002. Havalandırma YÜGM 730.003. Isıtma YÜGM 730.004. Arıtma ve Kuyu YHGM 730.005. Yemekhane YÜGM 730.006. Dezenfektasyon YÜGM	56.099	56.099
760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDER. HS.	3.855	3.855
770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ. HS.	12.983	12.983

150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI		82.916
150.002. Etlik Cıvciv Yemi	72.938	
150.003. Altlık Gideri (Talaş)	1.764	
150.004. Gıda Malzemeleri	1.680	
150.005. Dezenfektan Malzemeleri	504	
150.006. Temizlik Malzemeleri	420	
150.007. Aşı	4.032	
150.008. İlaç	1.344	
150.009. Badana Malzemeleri	234	
335. PERSONELE BORÇLAR HS.		39.924
102. BANKALAR HS.		11.946
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		18.889
7. Döneme Ait Giderlerin Kaydı		

Üretimi tamamlanan dönemlerde olduğu gibi, 7. döneme ait sabit genel üretim maliyetlerinin atıl kapasiteden aldığı payın muhasebeleştirilmesinde ve raporlamasında, KGK'nın Finansal Raporlamaya Uygun Hesap Planında açıklanan ve "Satışların Maliyeti" kalemi altında "624-Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)" hesabı kullanılmıştır. Buna göre, üretimin tamamlanmadığı 7. döneme ait sabit genel üretim maliyetlerinin atıl kapasiteden aldığı pay ve muhasebe kaydı aşağıda verilmiştir

..././2018		
174. KANATLI HAYVANLAR HS.		126.739,18
174.001. Etlik Cıvciv	126.739,18	
624. DAĞITILMAYAN SABİT GÜĞ HESABI		10.097,82
711. DİREKT İ.M.M. GİDERLERİ YANS. HS.		72.938
711.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	72.938	
721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS. HS.		7.800
721.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	7.800	
731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS. HS.		56.099
731.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	56.099	
7. Dönem Üretilen Piliçlerin Maliyetlerine Ait Yansıtma Kaydı		

..././2018		
711. DİREKT İ.M.M. GİDERLERİ YANS. HS.		72.938
711.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	72.938	
721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS. HS.		7.800
721.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	7.800	
731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS. HS.		56.099
731.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	56.099	
		72.938

710. DİREKT İ.M.M. GİDERLERİ HS. 710.001. Etlik Piliç Üretim G. M	72.938		7.800
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS. 720.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	7.800		56.099
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. 730.001. Etlik Piliç Üretim G. M.	56.099		
7.Dönem Üretilen Piliçlerin Maliyetlerine İlişkin Yansıtma Hesaplarının Kapanış Kaydı			

Üretimi tamamlanmayan dönemde tahakkuk eden direkt ve endirekt ücret giderleri tahakkuk ettiği ayın son günü ödenmiştir. Bu işleme ilişkin yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir.

31/12/2018			
335. PERSONELE BORÇLAR HESABI		39.924	
102. BANKALAR HS. 102.001 M Bankası	39.924		39.924
7. Döneme İlişkin Tahakkuk Eden İşçilik Giderlerinin Ödenmesi			

İşletmenin uzun vadeli kredilerinden 2018 yılına ait olan 125.000 TL taksit tutarı, 18.000 TL faiz 31.12.2018 tarihinde ödenmiştir. Bu işleme ilişkin kayıt aşağıdaki gibidir.

31/12/2018			
300. BANKA KREDİLERİ HS. 780. FİNANSMAN GİDERLERİ		125.000 18.000	
102. BANKALAR HS. 102.001 M Bankası	143.000		143.000
Kredi Taksit ödemesi			

İşletmenin dönem sonundaki canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin 150.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Buna göre yapılması gereken değerlendirme işlemi kaydı aşağıdaki gibidir.

...../...../2018		
653. TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI	18.739,18	
174. KANATLI HAYVANLAR HESABI 174.003. Üretimdeki Cıvcıvler- 18.739,18		18.739,18
Dönem Sonu Canlı Varlık Değerleme Azalışına İlişkin Kayıt		

“Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı” (BOBİ FRS) setine göre dönem sonunda yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

31/12/2018		
631. PAZ. SATIŞ VE DAĞITIM GİD. HS.	34.335	
632. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	116.033	
671. UZUN VADELİ BORÇLAMA MALİYETLERİ	18.000	
761. PAZ. SATIŞ VE DAĞ. GİDERİ YANSITMA		34.335
771. GENEL YÖN. GİDERLERİ YANSITMA		116.033
781. FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA		18.000
2018 Yılına Ait Borçlanma ve Faaliyet Giderlerinin Yansıtma Kaydı		
31/12/2018		
761. PAZ. SATIŞ VE DAĞ. GİDERİ YANSITMA	34.335	
771. GENEL YÖN. GİDERLERİ YANSITMA	116.033	
781. FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA	18.000	
760. PAZ. SATIŞ VE DAĞ. GİDERİ HS.		34.335
770. GENEL YÖN. GİDERLERİ HS.		116.033
780. FİNANSMAN GİDERLERİ HS.		18.000
2018 Yılına Ait Borçlanma ve Faaliyet Giderlerinin Kapanış Kaydı		
31/12/2018		
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.546.341	
620. SATILAN MAMÜL MALİYETİ		1.269.101,52
624. DAĞITILMAYAN SABİT GÜĞ HESABI		90.132,30
631. PAZ. SATIŞ VE DAĞITIM GİD. HS.		34.335
632. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.		116.033
653. TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI		18.739,18
671. UZUN VADELİ BORÇLAMA MALİYET.		18.000
2018 Yılına Ait Gider Hesaplarının Kapanış Kaydı		

31/12/2018		
600. YURTİÇİ SATIŞLAR HS. 643. TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI HS. 690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	1.752.750 10.500	1.763.250
2018 Yılına Ait Gelir Hesaplarının Kapanış Kaydı		
31/12/2018		
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI 692. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.	216.909	216.909
2018 Yılına Ait Dönem Karı veya Zararının Belirlenmesi Kaydı		
31/12/2018		
692. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS 590. DÖNEM NET KARI HS.	216.909	216.909
2018 Yılına Ait Dönem Net Kar Kaydı		

“Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı” (BOBİ FRS) setine göre dönem sonunda yapılması gereken kapanış kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

31/12/2018		
400. BANKA KREDİLERİ 500. SERMAYE 590. DÖNEM NET KARI 257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	1.250.500 2.150.000 216.909 168.613	
100. KASA HS. 102. BANKALAR 150. İLK MADDE VE MALZEME 174. KANATLI HAYVANLAR 250. ARAZİ VE ARSALAR 251. YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ 252. BİNALAR 253. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR 254. TAŞITLAR 255. DEMİRBAŞLAR		17.300 488.790 121.732 150.000 500.000 105.500 1.650.000 504.200 225.000 23.500
Kapanış Kaydı		

Tablo 3.66: 31.12.2018 Tarihli Kesin Mizan (BOBİ FRS)

Hesap No	HESAP ADI	BAKİYELER		KALANLAR	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	KASA	17.300	0	17.300	0
102	BANKALAR	2.252.750	1.763.960	488.790	0
120	ALICILAR	1.752.750	1.752.750	0	0
150	İLK MADDE VE MALZEME	867.120	745.388	121.732	0
174	KANATLI HAYVANLAR	2.706.942,22	2.556.942,22	150.000	0
250	ARSA VE ARAZİLER	500.000	0	500.000	0
251	YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZ	105.500	0	105.500	0
252	BİNALAR	1.650.000	0	1.650.000	0
253	TESİS, MAKİNA VE CİHAZ	504.200	0	504.200	0
254	TAŞITLAR	225.000	0	225.000	0
255	DEMİRBAŞLAR	23.500	0	23.500	0
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	0	168.613		168.613
300	BANKA KREDİLERİ	125.000	125.000		0
320	SATICILAR	1.055.120	1.055.120		0
335	PERSONELE BORÇLAR	363.600	363.600		0
400	BANKA KREDİLERİ	125.000	1.375.500		1.250.500
500	SERMAYE	0	2.150.000		2.150.000
590	DÖNEM NET KARI	0	216.909		216.909
600	YURTIÇI SATIŞLAR	1.752.750	1.752.750		
620	SATILAN MAMUL MALİYETİ	1.269.101,52	1.269.101,52		
624	DAĞITILMAYAN GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	90.132,30	90.132,30		
631	PAZ. SATIŞ DAĞ. GİDERİ	34.335	34.335		
632	GENEL YÖNETİM GİDERİ	116.033	116.033		
644	TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI	10.500	10.500		
653	TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI	18.739,18	18.739,18		
671	UZUN VAD. BORÇ. MALİYET.	18.000	18.000		
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.763.250	1.763.250		
692	D. NET KARI VEYA ZARARI	216.909	216.909		
710	DİREKT İMM GİDERLERİ	656.438	656.438		
711	DİMM GİDERLERİ YANS.	656.438	656.438		
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	76.800	76.800		
721	DİREKT İŞ. GİD. YANSITMA	76.800	76.800		
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	500.735	500.735		
731	GENEL ÜR. GİDERLERİ YAN.	500.735	500.735		
760	PAZ. SATIŞ VE DAĞITIM GİD.	34.335	34.335		
760	PAZ. SAT.VE DAĞ. GİD. YANS.	34.335	34.335		
770	GENEL YÖNETİM GİDELERİ	116.033	116.033		
771	GENEL YÖNETİM GİD. YANS.	116.033	116.033		
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	18.000	18.000		
781	FİN. GİDERLERİ YANS.	18.000	18.000		
	TOPLAM	20.368.214,22	20.368.214,22	3.786.022	3.786.022

Tablo 3.67: 31.12.2018 Tarihli Finansal Durum Tablosu (BOBİ FRS)

I. DÖNEN VARLIKLAR	777.822	III. KISA VD. YAB. KAYNAKLAR	
A. Kasa	17.300		
B. Bankalar	488.790		
C. İlk Madde ve Malzeme	121.732		
D. Kanatlı Hayvanlar	150.000		
II. DURAN VARLIKLAR	2.839.587	IV. UZUN VD. Y. KAYNAK.	1.250.500
A. Arazi ve Arsalar	500.000	A. Banka Kredileri	1.250.500
B. Yer Altı ve Yer Üstü Düz.	105.500		
C. Binalar	1.650.000		
D. Tesis, Makine ve Cihazlar	504.200		
E. Taşıtlar	225.000	IV. ÖZ KAYNAKLAR	2.366.909
F. Demirbaşlar	23.500	A. Sermaye	2.150.000
G. Birikmiş Amortisman	(168.613)	B. Dönem Net Karı	216.909
TOPLAM	3.617.409	TOPLAM	3.617.409

Tablo 3.68: 31.12.2018 Tarihli Ayrıntılı Kar veya Zarar Tablosu (BOBİ FRS)

A-BRÜT SATIŞ HASILATI		1.752.750
1-Yurt İçi Satışlar	1.752.750	
B-SATIŞ HAS. YAP. İNDİRİMLER		
C-NET SATIŞLAR		1.752.750
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		(1.359.233,82)
1-Satılan Mamüller Maliyeti (-)	(1.269.101,52)	
2-Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Gideri (-)	(90.132,30)	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		393.516,18
E-ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ		(150.368)
1-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(34.335)	
2-Genel Yönetim Giderleri (-)	(116.033)	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		243.148,18
F-ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİR VE KAZANÇLAR		10.500
1-Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları	10.500	
G- DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KAZANÇLAR		
H-ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)		(18.739,18)
1-Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları	(18.739,18)	
I-FİNANSAL GİDERLER (-)		(18.000)
1-Uzun Vadeli Fin. Borçlanma Maliyetleri (-)	(18.000)	
SÜR. FAAL. DÖNEM KARI / ZARARI		216.909
K- SÜR. FAALİYETLER DÖNEM KARI YASAL VERGİ GİDERİ (-)		
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		216.909

3.11. TDMS, TMS-41 ve BOBİ FRS-7 Kapsamında Faaliyet Sonuçlarının Karşılaştırılması

Dönem sonunda BOBİ FRS ve TMS'ye göre bakıldığında kanatlı hayvanların kayıtlı değeri 150.000 TL'dir. Buna karşılık olarak Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre, kanatlı hayvanların (yarı mamuller) kayıtlı değeri 177.337 TL'dir. Kayıtlı değerlerin farklı olması TMS-41 ve BOBİ FRS-7'e göre dönem sonundaki canlı varlıklara ilişkin gerçeğe uygun değer üzerinden değer azalışlarının hesaplanarak kayıtlara yansıtılması ve canlı varlık değerlerinin hesaplanmasında vade farklarının ayrıştırılmasına bağlıdır.

BOBİ FRS'de dönem karı 216.909 TL, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde 244.246 TL ve TMS'de ise 209.617,87 TL'dir. BOBİ FRS'de dönem karının TDMS'den daha düşük, TMS'den daha fazla çıkmasının sebebi, stokların ve canlı varlıkların elde edilmesi ve canlı varlıkların satışında vade farklarının 1 yıldan daha az olması nedeni ile vade farkı ayrıştırılmaması, stok ve canlı varlık maliyetine ve satış hasılatına dahil edilmesidir.

Gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlendirilmiş olan canlı varlıklara ait değer artış ve azalışları kar veya zarar tablosuna aktarılmıştır. Buna göre, dönem karının daha düşük çıkmasının nedeni, canlı varlıkları ilk muhasebeleştirilme anında ortaya çıkan değerlendirme artışlarının "Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları" hesabına raporlama dönemi sonunda ortaya çıkan değerlendirme azalışlarının ise "Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları" hesabı kullanarak ilgili dönemin Kar veya Zarar tablosuna gelir veya gider olarak kayıt altına almasına bağlıdır.

BOBİ FRS ve TMS'de normal maliyet yaklaşımına göre sabit genel üretim giderlerinin atıl kapasiteye düşen payı canlı varlık maliyetlerine dahil edilmemesi ve kar veya zarar tablosunda "Satışların Maliyeti" kaleminde "624-Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri" hesabında raporlanması, Tek Düzen Muhasebe Sistemi faaliyet sonuçlarına göre dönem karının daha az çıkmasına etki eden bir diğer nedendir.

SONUÇ

TMS-41 ve BOBİ FRS-7’de canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde, etlik piliç üretimi için satın alınan civcivlerin satın alınmasından satışına kadar geçen sürede “174-Kanatlı Hayvanlar” hesabı kullanılmıştır. Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre, civcivler için “150-İlk Madde ve Malzeme ” hesabının alt hesapları, üretimi tamamlanan etlik piliçler için “152-Mamuller” hesabının alt hesapları, üretimi tamamlanmamış etlik piliçler için ise “151- Yarı Mamuller” hesabının alt hesapları kullanılmıştır.

TMS-41 ve BOBİ FRS-7’den farklı olarak TDMS’de, canlı varlıklar ile ilgili bir ayırma tabi tutulmamasının sonucu olarak, canlı varlıklarda biyolojik dönüşüm sonucu meydana gelen değişikliklere ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. BOBİ FRS-7 ve TMS 41 canlı varlıkları detaylı olarak ele almış ve bu varlıklarda meydana gelen biyolojik değişimleri düzenlemiştir. TMS-41 ve BOBİ FRS-7’de biyolojik değişimler sonucu oluşan değerlendirme farkları, işletmenin finansal raporlarını ve dönem karını önemli düzeyde etkilemektedir.

Canlı varlıkların değerlemesi konusunda sistemler arası farklılıklar mevcuttur. TDMS’de canlı varlıklar maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. TMS-41 canlı varlıkların değerlemesinde ilke olarak gerçeğe uygun değer yöntemi esas alınmıştır. Ancak BOBİ FRS-7’de değerlendirme yöntemi işletmenin tercihine bırakılmıştır. Buna göre, işletme gerçeğe uygun değer veya maliyet değeri ile değerlendirme yapılabilmektedir. Gerçeğe uygun değer yönteminde canlı varlıklardaki değer artışları KGK’nın önermiş olduğu “643-Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabında, azalışlar ise “653-Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları” hesabında raporlanır.

TDMS’de hasılat, stoklar ve borçlanma kayıtlarında vade farkları dikkate alınmamıştır. TMS’de ise satışlardan elde edilen vade farkları KGK’nın yayımlamış olduğu Finansal Raporlamaya Uygun Hesap Planı çerçevesinde “128-Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri” hesabında alımlar için ödenen vade farkları ise ”328-Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri” hesaplarına kaydedilmiştir. Vade farkı gelir veya giderine ilişkin tutarlar Kar veya Zarar Tablosunda “Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Kazançlar” ve “Esas Faaliyetlerden Diğer Gider ve Zararlar” grubunda

raporlanmaktadır. Ancak, BOBİ FRS bu konuda TMS'den farklı esaslar benimsemiştir. Standart, hasılat veya borçlanma sırasında oluşan vade farklarının 1 yıldan daha az bir süre olması durumunda vade farkının ayrıştırılmayacağını, hasılat veya maliyete dahil edileceğini düzenlemiştir. Bu durum, finansal tablolar ve dönem karı üzerinde önemli etki eden bir faktör olarak ortaya çıkmaktadır. Böylece, hasılat ve stok maliyetlerinin değişmesine sebep olmakta, işletme karını doğrudan etkilemektedir.

Sistemler arasındaki bir diğer önemli farklılık ise, stok maliyet hesaplama yaklaşımıdır. TDMS'de tam maliyet yaklaşımı, TMS'de normal maliyet yaklaşımı benimsenmiştir. BOBİ FRS'de ise bu işletmenin tercihinin bırakılmıştır. Çalışmanın daha iyi anlaşılabilmesi ve TMS ile karşılaştırma yapılabilmesi için BOBİ FRS ile hazırlanan raporlarda normal maliyet yaklaşımı kullanılmıştır. Buna göre, BOBİ FRS ve TMS'ye göre hazırlanan mali tablolarda sabit üretim giderlerinin atıl kapasiteye düşen payı Finansal Raporlamaya Uygun Hesap Planı Taslağında satışların maliyeti kalemi altında "624-Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri" hesabında raporlanmıştır.

Sonuç olarak, Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre yapılan muhasebe işlemleri sonucu dönem karı 244.246 TL'dir. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre yapılan işlemler sonucu dönem karı 209.617,87 TL'dir. BOBİ FRS'ye göre yapılan işlemler sonucu dönem karı 216.909 TL'dir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N., & Sevilengül, O. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler. *İSMMM Mali Çözüm* (84), 29-70.

Akgün, A. İ. (2012). TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* , XVII (2), 229-246.

Ataman, B. (2017). TFRS Tam Set ve Bobi FRS'larına Genel Bakış ve Değerlendirme. K. T. Çalıyurt, & S. G. Günay içinde, *Prof. Dr. Fehmi Yıldız Anısına Muhasebe Finans Ve Denetimde Güncel Konular 2017* (s. 9-23). Edirne: Trakya Üniversitesi Matbaası.

Ataman, B., & Cavlak, H. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi* , II (3), 153-168.

Ataman, B., & Gökçen, G. (2018). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Uygulamaları*. Ankara: Beta Yayınları.

Bozbayır, V. (2018). *Tarımsal İşletmelerde Canlı Varlıkların TMS-41 Açısından Muhasebeleştirme ve Değerleme İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu İle Karşılaştırılması*. (Yüksek Lisans Tezi). İnönü Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya.

Büyükarıkan, U. (2018). *Türkiye Muhasebe Standardı 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına Göre Tarım Muhasebesi:Elma Üretimi Yapan Bir Tarım İşletmesi Uygulaması*. (Doktora Tezi). Selçuk Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.

Çetin, B. (2013). *Uygulamalı Tarım Ekonomisi*. Ankara: Nobel Yayınları.

Çetin, B., & Tipi, T. (2016). *Tarım Muhasebesi Uygulamalı Örneklerle*. Ankara: Nobel Yayınları.

Çevik, Z. (2015). *TMS 41 Çerçevesinde Kanatlı Kümes Hayvanlarının Değerleme ve Raporlaması*. (Doktora Tezi) Sakarya Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü. Sakarya

Ergin, N. E. (2016). Vergi Mevzuatı ile TMS/TFRS'nin Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması. *Vergi Dünyası* (418), 9-20.

Eskin, İ. (2017). Bobi Finansal Raporlama Standardının Değerlendirilmesi. K. T. Çalıyurt, & S. G. Günay içinde, *Prof. Dr. Fehmi Yıldız Anısına Muhasebe*

Finans Ve Denetimde Güncel Konular 2017 (s. 34-42). Edirne: Trakya Üniversitesi Matbaası.

Gökgöz, A. (2013). *Tarımsal Faaliyet Muhasebesi*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Gökgöz, A. (2012). Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 95-108.

Gökgöz, A., & Temelli, F. (2016). Taşıyıcı Bitkilerin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies* , 142-154.

Hacıhasanoğlu, T. (2018). *Hayvancılık Sektöründe Maliyet-Hacim-Kar Analizi - Büyükbaş Hayvancılık Alanında Farklı Yatırım Alternatiflerinin Karşılaştırılması*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Kaya, H. P. (2018). Stoklara İlişkin TMS 2 ve BOBİ FRS Karşılaştırması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 262-285.

KGK (2017); TMS/TFRS 2017 Seti, www.kgk.gov.tr (21.09.2018).

KGK (2018); Finansal Raporlamaya Uygun Hesap Planı Taslağı www.kgk.gov.tr (30.04.2019).

Kırlioğlu, H., & Gökgöz, A. (2012). TMS 41 Kapsamında Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* , 26 (2), 107-127.

Kıymetli Şen, İ., & Özbirecikli, M. (2018). BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi* , 462-484.

Kozak, H. (2014). *Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması*. (Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.

Kökçek, C. F. (2016). *Su Ürünlerinde Fiyat-Miktar İlişkisi: İstanbul Su Ürünleri Halinde Bir Araştırma*. (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi/Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.

Özbirecikli, M., Kıymetli Şen, İ., & Tüm, K. (2017). *Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalı BOBİ FRS*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Öztürk, A. (2018). *Canlı Varlıkların TMS-41 Kapsamında Tekdüzen Hesap Planında Muhasebeleştirilmesi*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Aydın Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Öztürk, E. (2017). Finansal Varlıkların Ölçme ve Muhasebeleştirme Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Karşılaştırılması. *İşletme Araştırmaları Dergisi* , 594-617.

Özulucan, A. (2008). Vergi Usul Kanunu ve Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde Devamlı Olarak Ürünüden Yararlanmak Amacıyla Edinilen Küçük ve Büyükbaş Hayvanların Amortisman İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi* , X, 157-182.

Özulucan, A., & Deran, A. (2008). 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* , 1-22.

Taştan, H., Azaltun, M., & Mert, H. (2013). Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Uygulanmasına Eğitsel Bakış. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi* , XV (2), 117-130.

TİGEM (2017); Hayvancılık Sektör Raporu, <https://www.tigem.gov.tr/WebU seFile/DosyaGaleri/2018/2/a374cc25-acc1-4 4e8-a54663b4c8bce146/dosya/2017%2 0TIGEM%20HAYVANCILIK%20SEKTO R%20RAPORU.pdf>, Erişim Tarihi: 03.05.2019.

TOKAY S. Hüseyin ve DERAN A. (2006). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-II. *Yaklaşım Dergisi*, (158), 22.

Tunçez, H. A. (2011). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi* , XIV (1-2), 311-328.

Türkiye İstatistik Kurumu, (21 Aralık 2018). tarihinde Türkiye İstatistik Kurumu Web Sitesi:

Ünlü, A. (2016). *Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Muhasebe İşlemlerinin Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-41) Çerçevesinde İncelenmesi:100 İneklik Bir İşletme Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Bozok Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yozgat.

Yazarkan, H. (2016). Üretim İşletmelerine Ait Fındık Bahçelerine İlişkin Mali İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi: Durak Fındık A.Ş.Örneği. *Yönetim ve Ekonomi* , XXIII (2), 409-434.

Yılmaz, E. (2014). TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, (22), 232-248.

<http://www.tuik.gov.tr/>.

<http://www.tuik.gov.tr/arastirmaveprojeler/tikas/tikas.html>, Erişim Tarihi: 21.12.2018.

<http://www.ogm.gov.tr>, Erişim Tarihi :29.03.2019.

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>, Erişim Tarihi: 30.12.2018.



ÖZGEÇMİŞ

1990 yılında Yozgat'ın Merkez ilçesinde dünyaya gelen Burak BAŞER, İlk ve orta öğrenimi Yozgat'ta, lisans eğitimini Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nde tamamlamıştır. 2017 yılında Yozgat Bozok Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda yüksek lisans eğitimine başlamıştır.

Burak BAŞER, 2018 yılında Yozgat Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik odasından aldığı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ruhsatı ile çalışma hayatına başlamıştır.

İletişim bilgileri aşağıda verilmiştir.

Adres : Taşköprü Mah. Hamamcıoğlu Sokak No:2/8 Merkez / YOZGAT

Gsm No : 0545 806 34 30

E-mail : info@burakbaser.com.tr