

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

AHMET ÜNLÜ

**BÜYÜKBAŞ HAYVANCILIK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE  
İŞLEMLERİNİN TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VE 41  
NOLU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS-41)  
ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ: 100 İNEKLİK BİR İŞLETME  
ÖRNEĞİ**

Yüksek Lisans Tezi

Danışman:  
Doç. Dr. Tansel HACİHASANOĞLU

Yozgat – 2016

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

AHMET ÜNLÜ

**BÜYÜKBAŞ HAYVANCILIK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE  
İŞLEMLERİNİN TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VE 41  
NOLU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS-41)  
ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ: 100 İNEKLİK BİR İŞLETME  
ÖRNEĞİ**

Yüksek Lisans Tezi

Danışman:  
Doç. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU

Yozgat – 2016

**T.C.**  
**BOZOK ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TEZ ONAYI**

Enstitümüzün İşletme Anabilim Dalı 80110113008 numaralı öğrencisi Ahmet ÜNLÜ'nün hazırladığı "Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Muhasebe İşlemlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-41) Çerçevesinde İncelenmesi: 100 İneklik Bir İşletme Örneği" başlıklı YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 25/04/2016 Pazartesi günü saat 14:00'da yapılmış, tezin onayına ~~OY ÇOKLUĞU~~ / OY BİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

Başkan : Prof. Dr. Hikmet ULUSAN



Üye : Doç. Dr. Tansel HACİHASANOĞLU (Danışman)



Üye : Yrd. Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU



ONAY:

Bu tezin kabulü, Enstitü Yönetim Kurulu'nun ...../...../20..... tarih ve ..... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

...../...../2016

Doç. Dr. Yaşar TÜRK BEN

Enstitü Müdürü

## **Yemin Metni**

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Muhasebe İşlemlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-41) Çerçevesinde İncelenmesi: 100 İneklik Bir İşletme Örneği” adlı çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırđı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

03/03/2016

AHMET ÜNLÜ

## İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZET.....	vi
ABSTRACT.....	vii
TABLolar LİSTESİ.....	ix
KISALTMALAR .....	xi
ÖNSÖZ.....	xii
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### TARIMSAL FAALİYETLER

1.1. TARIMSAL FAALİYETİN TANIMI.....	3
1.2. TÜRKİYE'DE TARIMSAL FAALİYETLERİN TARİHİ .....	4
1.3. TARIMSAL FAALİYET TÜRLERİ.....	6
1.3.1. Bitkisel Üretim.....	7
1.3.2. Tahıl ve Benzeri Bitkisel Ürün Üretimi .....	8
1.3.3. Sebze Üretimi .....	12
1.3.4. Meyveler, İçecek ve Baharat Bitkileri.....	14
1.4. HAYVANCILIK FAALİYETLERİ.....	16
1.4.1. Süt Üretimi .....	18

### İKİNCİ BÖLÜM

#### CANLI VARLIKLARIN TMS-41 ve TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ve DEĞERLEMESİ

2.1. TMS-41 ÇERÇEVESİNDE CANLI VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ .....	22
2.1.1. TMS-41 Kavramsal Çerçeve .....	22
2.1.2. TMS 41 Standardının Amacı ve Kapsamı.....	25
2.1.3. Canlı Varlıkların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi .....	27
2.1.3.1. Canlı Varlıkların Aktife Alınması .....	28
2.1.3.2. Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti, Kazanç ve Kayıpların Muhasebeleştirilmesi.....	30
2.1.3.3. Amortismanın Muhasebeleştirilmesi .....	32
2.1.3.4. Devlet Teşvikleri.....	33
2.1.3.5. Ertelenmiş Vergi .....	34

<b>2.2.</b>	<b>TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDE CANLI VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....</b>	<b>34</b>
2.2.1.	Canlı Varlıkların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi.....	34
2.2.1.1.	Canlı Varlıkların Aktife Alınması ve Muhasebeleştirilmesi .....	34
2.2.1.2.	Canlı Varlığın Değerlemesi .....	35
2.2.1.3.	Amortismanın Muhasebeleştirilmesi .....	36

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### CANLI VARLIKLARIN TMS-41 ve TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ : ÖRNEK OLAY

<b>3.1.</b>	<b>ÇALIŞMANIN AMACI .....</b>	<b>38</b>
<b>3.2.</b>	<b>ÇALIŞMANIN METODOLOJİSİ.....</b>	<b>38</b>
<b>3.3.</b>	<b>İŞLETME İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER.....</b>	<b>38</b>
<b>3.4.</b>	<b>İŞLETMEDE BELİRLENEN STRATEJİLER.....</b>	<b>42</b>
<b>3.5.</b>	<b>DÖNEMİÇİ MUHASEBE İŞLEMLERİ (TDMS) .....</b>	<b>42</b>
3.5.1.	İlk Madde ve Malzeme Alımı (TDMS).....	42
3.5.2.	Direkt İşçilik Maliyetlerinin Tahakkuku (TDMS) .....	43
3.5.3.	Endirekt Maliyet Unsurlarının ve Genel Yönetim Giderlerinin Tahakkuku (TDMS).....	44
3.5.4.	Ocak-Şubat Dönemine Ait Maliyetlerin Yüklenmesi (TDMS) .....	44
3.5.5.	İlk Madde ve Malzeme Alımı (TDMS-Mart-Haziran Dönemi).....	51
3.5.6.	Süt Satışı İle İlgili Muhasebe İşlemleri .....	52
3.5.7.	Senetli Borcun Ödenmesi (TDMS-Mart-Haziran Dönemi) .....	53
3.5.8.	Direkt İlk Madde ve Direkt İşçilik Maliyetlerinin Tahakkuku ve Üretime Yüklenmesi (TDMS-Mart-Haziran Dönemi) .....	53
3.5.9.	Yem Üretimine İlişkin İşlemler ve Muhasebe Kayıtları .....	58
3.5.10.	Genel Üretim Maliyetlerinin Tahakkuku ve Üretime Yüklenmesi (TDMS-Mart-Haziran Dönemi).....	62
3.5.11.	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi.....	66
3.5.12.	İlk Madde ve Malzeme Alımı (TDMS-Temmuz-Aralık Dönemi).....	67
3.5.13.	Senetli Borcun Ödenmesi (TDMS-Temmuz-Aralık Dönemi) .....	67
<b>3.6.</b>	<b>DÖNEMSONU MUHASEBE İŞLEMLERİ .....</b>	<b>69</b>
<b>3.7.</b>	<b>MUHASEBE İŞLEMLERİ (TMS).....</b>	<b>81</b>
3.7.1.	Dönemiçi Muhasebe İşlemleri (TMS).....	82
3.7.2.	İlk Madde ve Malzeme Alımı (TMS-Ocak-Şubat Dönemi) .....	82
3.7.3.	Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri (TMS-Ocak-Şubat Dönemi) .....	83

3.7.4.Direkt İşçilik Maliyeti (TMS-Ocak-Şubat Dönemi) .....	83
3.7.5.GÜM (TMS-Ocak-Şubat Dönemi).....	84
3.7.6.Yeni Doğan Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi (TMS-Ocak-Şubat Dönemi).....	84
3.7.7.İlk Madde ve Malzeme Alımı (TMS-Mart-Haziran Dönemi).....	86
3.7.8.Süt Satışının Muhasebeleştirilmesi (TMS-Mart-Haziran Dönemi).....	87
3.7.9.Borç Senedinin Ödenmesi (TMS-Mart-Haziran Dönemi) .....	87
3.7.10.Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri (TMS-Mart-Haziran Dönemi) .....	88
3.7.11.Direkt İşçilik Maliyetleri (TMS-Mart-Haziran Dönemi) .....	89
3.7.12.Yem Üretimi İle İlgili Muhasebe ve Değerleme İşlemleri.....	89
3.7.13.GÜM (TMS-Mart-Haziran Dönemi).....	92
3.7.14.Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi (TMS).....	92
3.7.15.İlk Madde ve Malzeme Alımı (TMS-Temmuz-Aralık Dönemi).....	93
3.7.16.Borç Senedinin Ödenmesi (TMS-Temmuz-Aralık Dönemi) .....	93
<b>3.8. DÖNEMSONU MUHASEBE İŞLEMLERİ (TMS) .....</b>	<b>94</b>
3.8.1.Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri (TMS-Dönemsonu) .....	95
3.8.2.Direkt İşçilik Maliyetleri (TMS-Dönemsonu) .....	96
3.8.3.Genel Üretim Maliyetleri (TMS-Dönemsonu) ve Mamul Maliyetinin Belirlenmesi .....	97
3.8.4.Diğer Dönemsonu Muhasebe İşlemleri.....	98
3.8.5.Genel Kesin Mizan (TMS-Dönemsonu) .....	101
3.8.6.Finansal Raporlama ve Kapanış Kaydı .....	102
<b>SONUÇ.....</b>	<b>106</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>105</b>

## ÖZET

### YÜKSEK LİSANS TEZİ

#### **Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Muhasebe İşlemlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-41) Çerçevesinde İncelenmesi: 100 İneklik Bir İşletme Örneği**

**Ahmet ÜNLÜ**

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

**2016 - Sayfa: 110+XII**

Özellikle 2000’li yıllardan itibaren günümüze kadarki süreçte tarım işletmeleri aile şirketi olma özelliğinden daha çok modernizasyonun ön planda olduğu işletmelere dönüşmeye başlamıştır. İşletmelerin modernleşmesi, mevcut muhasebe sistemi olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nin yetersiz kalmasına neden olmuştur. Bu durum sonucu 31.12.2005 yılında Türkiye Muhasebe Standartları 41 nolu Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS-41) daha sonraki dönemleri kapsayacak şekilde ülkemizde uygulanmaya başlanmıştır. Fakat, Türkiye Muhasebe Standartlarına uyumlu defter tutma zorunluluğu ile ilgili Türk Ticaret Kanunu düzenlemeleri 2011 Yılından itibaren yapılmaya başlanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartlarıyla beraber muhasebe sisteminde de değişimler meydana gelmiş ve Tekdüzen Muhasebe Sisteminin eksiklikleri giderilmeye çalışılmıştır. Bu değişikliklerden biri de tarımsal faaliyet standardında gerçekleşmiştir.

Çalışmada, tarımsal faaliyetlerin konusu olan canlı varlıkların Tekdüzen Muhasebe Sistemi’de ve Türkiye Muhasebe Standartları’nda ölçümü, değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi konusunda açıklamalar ve örneklere yer verilmiştir. Çalışmanın ana konusu olan büyükbaş hayvancılık işletmelerindeki buzağı üretimi, yem üretimi ve süt üretimi anlatılmış ve bu işlemlerin 100 ineklik bir işletme göz önünde bulundurularak muhasebe kayıtlarına ve finansal tablolarına yer verilerek iki muhasebe sistemi arasındaki farklılıklar ortaya koyulmuştur. Muhasebe kayıtları sonucu Türkiye Muhasebe Sistemine uyumlu muhasebe kayıtları sonucu elde edilen kar, tekdüzen muhasebe sistemine uyumlu kayıtlar sonucu elde edilen kardan yüksek çıkmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** TMS-41, Tarımsal Faaliyetler, Canlı Varlık, Büyükbaş Hayvancılık,



## **ABSTRACT**

### **Master Thesis**

#### **Investigating of Accounting Transactions in Cattle Breeding Businesses in the Light of Uniform Accounting System and Turkey Accounting Standart No. 41: A Case of 100-Cow Business**

**by**

**Ahmet ÜNLÜ**

**Supervisor: Assoc. Prof. Tansel HACIHASANOĞLU**

**2016-Page: 110+XII**

Particularly in the period from 2000s to the present day, agricultural businesses has began to evolve into the modern businesses rather than being family-owned companies. Modernization of the businesses has led to the current Uniform Accounting System to become inadequate. Therefore, on 31.12.2015, Turkey Accounting Standarts No. 41 Agricultural Activities Standart (TAS-41) was introduced in our country to cover the later period. But, the regulations of Turkish Commercial Law relating to bookkeeping obilation compatible with Turkey Accounting Standarts has been started since 2011. With Turkey Accounting Standarts the changes in accounting systems have occured and the deficiencies of uniform accounting system has been tried to resolve. One of these changes was realized in the area of agricultural activities standart.

In this study, it is given the explanations and examples about the measurement, valuation and accounting of live animal which are subject to agricultural activities in Uniform Accounting System and Turkey Accounting Standarts. The production of calf, feed and milk in cattle breeding businesses which are the main subject of the study is described, and it has been demonstreated the differences between two accounting system by giving the accounting records and financial statements of these transactions in a 100-cow business. After accounting records, the profit was higher in the accounting records which are compatible with Turkey Accounting System than in the accounting records compatible with Uniform Accounting System.

**Keywords:** TAS-41, Agricultural Activities, Living Being, Cattle Breeding.

## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1.1:</b> Bitkisel Tarımın Faaliyet Alanları .....	8
<b>Tablo 1.2:</b> Tahıl ve Diğer Bitkisel Ürünler Denge Tablosu .....	9
<b>Tablo 1.3:</b> Tahıl ve Diğer Bitkisel Ürünlerin Ekim Alanları ve Üretimi .....	11
<b>Tablo 1.4:</b> Yem Bitkileri Üretimi ve Ekilen Alan .....	12
<b>Tablo 1.5:</b> Sebze Üretimi Denge Tablosu .....	13
<b>Tablo 1.6:</b> Yıllara Göre Sebze Üretim Miktarları .....	14
<b>Tablo 1.7:</b> Meyve, İçecek ve Baharat Bitkileri Denge Tablosu .....	14
<b>Tablo 1.8:</b> Yıllara Göre Meyve, İçecek ve Baharat Bitkileri Üretim Miktarları.....	15
<b>Tablo 1.9:</b> Dünya Büyükbaş, Küçükbaş ve Kümes Hayvanları Grubundan Seçilmiş Ürünler (2014) .....	18
<b>Tablo 1.10:</b> Yıllar İtibariyle Sağılan Hayvan Sayıları ve Süt Üretimi .....	21
<b>Tablo 2.1:</b> Canlı Varlık Hasat ve Hasat Sonrası Ürünler .....	27
<b>Tablo 2.2:</b> Hasat Öncesi ve Sonrası Ürünler ve İlgili Standartlar .....	28
<b>Tablo 3.1:</b> Bölüm Alanları ve Toplam Alanlar .....	39
<b>Tablo 3.2:</b> Makine Ekipman Miktar ve Maliyet Bilgileri .....	40
<b>Tablo 3.3:</b> Sermaye Olarak Konulan İlk Madde ve Malzeme Miktar ve Maliyetleri .....	41
<b>Tablo 3.4:</b> Çalışanlara Ait Aylık Brüt Ücretler .....	42
<b>Tablo 3.5:</b> Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri (Ocak – Şubat) .....	45
<b>Tablo 3.6:</b> Endirekt Maliyetler (Ocak-Şubat Dönemi) .....	47
<b>Tablo 3.7:</b> Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtımına İlişkin Dağıtım Anahtarları.....	48
<b>Tablo 3.8:</b> Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtımı (I. Dağıtım)(Ocak-Şubat Dönemi).....	49
<b>Tablo 3.9:</b> Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtımı (II. Dağıtım)(Ocak-Şubat Dönemi).....	49

<b>Tablo 3.10:</b> Canlı Varlık Sayısı (Ocak – Şubat) .....	50
<b>Tablo 3.11:</b> Direk İlk Madde ve Malzeme Envanteri (Ocak – Şubat) .....	50
<b>Tablo 3.12:</b> Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri (Mart - Haziran).....	51
<b>Tablo 3.13:</b> Direkt İlk Madde ve Malzeme Üretim Maliyetleri (Mart - Haziran) ....	52
<b>Tablo 3.14:</b> Direkt İlk Madde ve Malzeme Envanterleri (Mart - Haziran).....	53
<b>Tablo 3.15:</b> Kullanılan Direk İlk Madde ve Malzeme (Mart – Haziran).....	54
<b>Tablo 3.16:</b> Bölüm Bazında Ortaya Çıkan Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri (Mart – Haziran) .....	54
<b>Tablo 3.17:</b> Bölüm Bazında Dönemsonu Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar ve Değerleri (Mart – Haziran).....	55
<b>Tablo 3.18:</b> Dönemsonu Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar ve Değerleri (Mart – Haziran).....	55
<b>Tablo 3.19:</b> Faaliyet Bazında Direkt İşçilik Giderleri.....	57
<b>Tablo 3.20:</b> Yem Üretimi İçin Katılan Direkt İlk Madde ve Malzeme ve Direkt İşçilik Maliyetleri .....	58
<b>Tablo 3.21:</b> Yem Üretimi İçin Katılan Genel Üretim Maliyetleri.....	59
<b>Tablo 3.22:</b> Üretilen Yemlerin Miktarları ve Birim Üretim Maliyetleri.....	62
<b>Tablo 3.23:</b> Mart – Haziran Dönemine Ait Endirekt Maliyet Unsurları.....	64
<b>Tablo 3.24:</b> Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtımı (I. Dağıtım) (Mart-Haziran Dönemi).....	65
<b>Tablo 3.25:</b> Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtımı (II. Dağıtım) (Mart-Haziran Dönemi).....	65
<b>Tablo 3.26:</b> Devlet Teşvikleri.....	66
<b>Tablo 3.27:</b> Canlı Varlık Envanteri (Temmuz) .....	68
<b>Tablo 3.28:</b> Direkt İlk Madde ve Malzeme Envanteri (Temmuz) .....	68
<b>Tablo 3.29:</b> Genel Geçici Mizan (TDMS) .....	69
<b>Tablo 3.30:</b> Kullanılan Direkt İlk Madde ve Malzeme (Temmuz – Aralık).....	70

<b>Tablo 3.31:</b> Bölüm Bazında Ortaya Çıkan Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri (Temmuz - Aralık).....	70
<b>Tablo 3.32:</b> Direkt İlk Madde ve Malzeme. Maliyetleri (Temmuz-Aralık).....	71
<b>Tablo 3.33:</b> Dönemsonu Stokların Değeri (Temmuz – Aralık) .....	71
<b>Tablo 3.34:</b> Faaliyet Bazında Direkt İşçilik Giderleri (Temmuz-Aralık) .....	73
<b>Tablo 3.35:</b> Temmuz-Aralık Dönemine Ait Endirekt Maliyet Unsurları .....	75
<b>Tablo 3.36:</b> Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtımını (I. Dağıtım) (Temmuz-Aralık Dönemi) .....	76
<b>Tablo 3.37:</b> Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtımını (II. Dağıtım) (Temmuz-Aralık Dönemi) .....	76
<b>Tablo 3.38:</b> Genel Kesin Mizan (TDMS) .....	79
<b>Tablo 3.39:</b> Gelir Tablosu (TDMS).....	80
<b>Tablo 3.40:</b> Satın Alınan Yemlerin Vade Farkları (TMS-Mart Haziran Dönemi).....	86
<b>Tablo 3.41:</b> Üretilen Yemlerin Gerçeğe Uygun Değeri ile Değerlemesi (Mart – Haziran).....	91
<b>Tablo 3.42:</b> Devlet Teşvikleri.....	92
<b>Tablo 3.43:</b> Direk İlk Madde ve Malzeme Miktar ve Maliyetleri (Temmuz).....	93
<b>Tablo 3.44:</b> Genel Geçici Mizan (TMS) .....	94
<b>Tablo 3.45:</b> Direkt İlk Madde ve Malzeme. Maliyetleri (Temmuz Aralık Dönemi) (TMS).....	95
<b>Tablo 3.46:</b> Dönemsonu Stokların Değeri (Temmuz-Aralık) (TMS) .....	96
<b>Tablo 3.47:</b> Genel Kesin Mizan (TMS) .....	101
<b>Tablo 3.48:</b> Aksüt İşletmesi 31.12.2015 (Yıllık) Tarihli Finansal Durum Tablosu .....	102
<b>Tablo 3.49:</b> Kapsamlı Gelir Tablosu (TMS) .....	102

## KISALTMALAR LİSTESİ

TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
M.Ö.	:	Milattan Önce
GSMH	:	Gayri Safi Milli Hasıla
TZDK	:	Türkiye Ziraî Donatım Kurumu
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
TÜİK	:	Türkiye İstatistik Kurumu
Ha	:	Hektar
FAOSTAT	:	Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım Örgütü İstatistik Bölümü
AB	:	Avrupa Birliği
TDMS	:	Tekdüzen Muhasebe Sistemi
s.	:	Sayfa
md.	:	Madde
VUK	:	Vergi Usûl Kanunu
GÜM	:	Genel Üretim Maliyetleri
A.Ş.	:	Anonim Şirket
DAĞ. ANH.	:	Dağıtım Anahtarı
EÜGY	:	Esas Üretim Gider Yerleri
YÜGY	:	Yardımcı Üretim Gider Yerleri
THP	:	Tekdüzen Hesap Planı
TMSUGT	:	Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
DİM	:	Direkt İlk Madde ve Malzeme
NBD	:	Net Bugünkü Değer

## ÖNSÖZ

Bu tezde, Türkiye Muhasebe Standartları 41 nolu Standart (TMS-41) olan Tarımsal Faaliyetler Standartı'nın içeriğiyle ilgili kavramsal çerçeve etraflıca anlatılmıştır. Tarımsal faaliyetlerin kapsamına giren faaliyetler ayrı ayrı incelenerek genel bilgiler verilmiştir. Canlı varlıkların içerisinde yer alan büyükbaş canlı varlıklar detaylı olarak incelenmiş ve 100 ineklik bir işletme üzerinden muhasebe işlemleri örneklendirilmiştir. Bu örnekler Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uyumlu olarak ayrı ayrı çözülmüş ve iki sistem arasındaki ölçüm ve muhasebeleştirme farkları ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

Tez çalışmamın başlangıcından itibaren her aşamasında yanımda olan, tavsiyeleriyle yönlendiren, desteğini esirgemeyen ve bana fazlasıyla sabır gösteren danışmanım ve çok değerli hocam Doç. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU'na sonsuz şükranlarımı sunarım.

Tez çalışmam ve eğitim hayatım boyunca desteklerini esirgemeyen Bozok Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinin değerli hocalarına ve çalışma boyunca desteklerini sunan değerli işverenlerime ve iyi dilekleriyle her zaman desteğini hissettiğim can dostlarıma teşekkürlerimi sunuyorum.

Hayatımın her döneminde desteklerini fazlasıyla hissettiğim ve bana gerekli sabrı gösteren ve güvenen canım ailem; babam, annem ve kardeşime teşekkürü borç bilirim.

## GİRİŞ

Ülkemizde son yıllarda yapılan kanun düzenlemeleri sonucu muhasebe sistemi etkilenmiş 14.02.2011 tarihli 6102 Sayılı TTK ve takip eden 6335 ve 6353 sayılı kanunlarla beraber yapılan değişiklikler ile TMS'ye uygun defter tutmaya yönelik değişiklikler gerçekleşmiştir. Bu sistem TDMS'de önemli değişikliklerin oluşmasına neden olmuştur. "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler" Standardı ise ilk olarak 31.12.2005 tarihinden sonraki hesap dönemlerini kapsayacak şekilde 24.02.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Daha sonra günümüze kadar farklı değişikliklere uğramıştır.

İlkel çağlarda tarımsal aletlerin kullanılmasıyla başlayan tarımsal faaliyetler, avcılık, toplayıcılık ve toprak işlemeyle beraber gelişimine devam etmiştir. Dünyada tarım sektörü ilk sıralarda yer alırken Türkiye'de de sektörün GSMH içerisindeki payı cumhuriyetin ilk yıllarına kadar yükseliş göstermiştir. Sanayi ve hizmet sektörünün gelişmesi, köyden kente göçün artması, toprakların miras yoluyla bölünmesi sonucu tarım sektörü, diğer sektörlerle oranla önemini yitirmeye başlamıştır.

Tarımsal faaliyet geniş bir tanımı kapsamaktadır. Hayvancılık faaliyetleri ve hayvansal üretimde tarımsal faaliyetin konusunu oluşturmaktadır. Faaliyetlerin muhasebeleştirme kısmı dikkate alınır ise TDMS'nin yetersiz kaldığı görülmektedir. TMS ile birlikte tarımsal faaliyetler, literatürdeki önerilerle THP çerçevesinde farklı hesaplarla kayıt altına alınmıştır.

Çalışmada, Tarımsal faaliyete konu olan kalemler açıklanmış, TMS 41 nolu standardın işleyişi hakkında genel bilgiler verilmiştir. Verilen bilgiler doğrultusunda bir süt üretim işletmesinin kuruluşu ve ilk faaliyet yılının sonuna kadar TMS'ye uygun olarak yapması gereken kayıtlar anlatılmıştır. Ayrıca, TDMS'ye uygun kayıtlar da yapılarak iki sistem arasındaki farklılıklar ortaya belirlenmiştir.

Birinci bölümde, tarımsal faaliyetin tanımı, ülkemizdeki gelişimi, bitkisel üretim ve hayvansal üretim hakkında detaylı bilgiler verilmiştir. Üçüncü bölümün konusu gereği hayvancılık faaliyetleri ve süt üretimi hakkında detaylı bilgi verilmiştir.

İkinci bölümde, TMS 41 nolu Tarımsal Faaliyetler Standardı ve TDMS kapsamında canlı varlıkların ölçümü ve muhasebeleştirilmesi konusunda detaylı bilgi verilmiştir.

Üçüncü Bölümde ise, Örnek olay yöntemi kullanılarak 100 ineklik bir süt üretim işletmesinin yapması gereken muhasebe işlemleri TDMS ve TMS'ye uygun olarak yapılmıştır. Ortaya çıkan farklılıklar karşılaştırılıp sonuçlar sayısal veriler halinde sunulmuştur.





# BİRİNCİ BÖLÜM

## TARIMSAL FAALİYETLER

### 1.1. Tarımsal Faaliyetin Tanımı

Tarım, bitkisel üretimin yanı sıra hayvancılık, ormancılık ve su ürünlerini de içine alan bir faaliyet alanıdır. “Bitkisel ve hayvansal ürünlerin; üretilmesi, kalite ve veriminin yükseltilmesi, uygun koşullarda korunması, işlenip değerlendirilmesi ile pazarlanması” şeklinde tanımlanmaktadır (Doğan ve diğerleri, 2015, s.30).

Toprağı, tohumu ve doğanın sunduğu diğer kaynakları da kullanarak, bitkisel ve hayvansal hammaddeler üretmek ve bizzat üretilen bu maddeleri yarı veya tam mamul haline getirme faaliyetleri, tarımsal faaliyet olarak adlandırılmaktadır (Antepli, 2014, s.4). Bir başka ifade ile tarımsal faaliyet, dar ve geniş anlamları olan ve bu çerçevede tanımları yapılabilen bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Geniş anlamda tarımsal faaliyet, insanların ihtiyaç duyduğu bitkisel ve hayvansal ürünlerin yetiştirilmesine yönelik bütün faaliyetler olarak tanımlanmaktadır. Bazı yazarlar ise tarımsal faaliyeti, yalnızca bitkisel üretime yönelik bir faaliyet olarak tanımlamaktadır. Bu tanım da dar anlamda tarımsal faaliyet olarak ifade edilmektedir (Arıcı, 2003, s.3).

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) içerisinde yer alan 41 no’lu standarda göre ise, tarımsal faaliyet geniş kapsamlı bir grubu içerisine almaktadır. Hayvan yetiştiriciliği, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik ve tarımsal faaliyet olup olmadığı konusunda görüş ayrılıkları bulunan ormancılık ve balık çiftlikleri dahil su ürünleri yetiştiriciliği de standartta tarımsal faaliyet olarak tanımlanmaktadır (TMS 41, md. 6).

Ormancılık ve balıkçılığın, ayrı bir faaliyet grubu oluşturması için tarım işletmesine bağlı faaliyetler içerisinde yer almaması gerekmektedir. Ormancılık, tarım işletmesi çalışanlarının boş zamanlarını dolduracak ve işletmenin asıl faaliyet kollarından daha fazla yer teşkil etmeyecek şekilde gerçekleşirse tarımsal faaliyet olarak kabul edilmektedir. İşletmenin asıl faaliyet kollarını aşılırsa ayrı bir faaliyet grubunda değerlendirilmesi öngörülmektedir. Balıkçılık ise işletmeye bağlı göllerde yapılıyorsa tarımsal faaliyet, nehir ve denizlerde yapılıyorsa farklı bir faaliyet

grubunu temsil etmesi gerektiği yönünde görüşler bulunmaktadır (Gökgöz, 2012, s.7).

Tarımsal faaliyetler, sanayii ve hizmet faaliyetleri gibi yakın tarihten ibaret olan bir faaliyet olarak değil, tarihte en eski faaliyetlerden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Eski ilkel çağlarda, ilk örneklerine rastlanan tarımsal faaliyetler, öncelikle toplayıcılık ve avcılık ile geçinen toplumların yerleşik hayata geçmelerini sağlamış ve oluşan kültür içerisinde iletişimin bir sonucu olarak zamanla tüm dünyaya yayılmıştır. (<http://sosyolojisi.com/avci-toplayicilik-antropoloji/3081.html>, Erişim Tarihi: 06.01.2016)

Tarihte, en eski tarımsal veriler, Fırat Nehri kıyısında bir höyük olan Abu Hureyra adlı yerleşimde, M.Ö. 13500 yılından kalma tarımsal aletlerin keşfi sonucunda elde edilmiştir. Tarımı daha erken keşfeden toplumlar daha önce yerleşik yaşama geçmiş ve günümüz uygarlıklarını oluşturduğu görülmüştür. Yapılan araştırmalarda Fırat ve Dicle nehirleri arasında ahır hayvanlarının kemiklerine rastlanmıştır. Bu durum sonucu bölgede hayvancılığın yapıldığına dair güçlü veriler ortaya çıkmıştır (<http://tarimsalistatistik.com/>, Erişim Tarihi: 06.01.2015).

Kısaca, bu dönemlerde yaşamış insanlar, rastgele buldukları bitki ve hayvanları yiyerek hem beslenmişler hem de tarımsal üretimi öğrenmişlerdir. Tarih boyunca öğrenerek ve öğrendikleri bu bilgileri aktararak, tarımsal faaliyetlerin günümüze gelişerek gelmesini sağlamışlardır. Zamanla iş bölümü ve uzmanlaşmanın da artması ile birlikte tarımın, özellikle sanayileşmiş ülkelerde modern bir sektör halini aldığı görülmektedir (Antepli, 2014, s.4).

## **1.2. Türkiye’de Tarımsal Faaliyetlerin Tarihi**

Türkiye’nin, tarım ve hayvancılık bakımından jeopolitik konumu, jeolojik yapısı ve iklim şartları göz önüne alındığında bölge ülkeleri arasında önemli bir yere sahip olduğu görülmektedir. Tarımsal üretimin, teknolojik gelişmeler ve yapılan araştırmalar sonucu yıllar bazında giderek arttığı görülmektedir. Ülke, gerek coğrafi ve gerekse iklim şartları yönünden tarım ürünleri üretmeye çok elverişli olduğu için, tarımsal üretimde ve özellikle gıda maddeleri üretiminde dünya üzerinde kendi ihtiyacını kendi karşılayabilen ender ülkelerden biridir (<http://tarimvehayvancilik.blogcu.com/turkiye-de-tarim-ve-hayvancilik-sektoru-turkey/2461414>, Erişim Tarihi: 05.01.2016).

Sektördeki üretim artışı özellikle 1963 yılında başlayan planlı dönemle birlikte hızlanmış ve yıllık büyüme hızı uzun dönemde ortalama %3,3 olarak gerçekleşmiştir. Bu oran aynı dönemlerdeki ortalama yıllık nüfus artış hızının %2,2 üzerindedir. Planlı dönem öncesinde üretim artışı, büyük ölçüde ekim alanlarının artmasına ve hayvan sayısının çoğalmasına bağlıyken, 1963 yılından sonraki artış, tarım teknikleri ve girdi kullanımındaki olumlu gelişmelere ve dolayısıyla verimlilikteki yükselişe bağlıdır. Verimlilik; ikinci üretim, üretim tekniğinin gelişmesi, kimyasal gübre, tarımsal ilaçlar, sulama, suni tohumlama, yem, damızlık hayvan sayısı ile mekanizasyon gibi üretim girdilerindeki artışa bağlı olarak zaman içinde artmıştır (<http://tarimvehayvancilik.blogcu.com/turkiye-de-tarim-ve-hayvancilik-sektoru-turkey/2461414>, Erişim Tarihi: 05.01.2016).

Yıllara bağlı tarımsal faaliyetlerden elde edilen üretim artsa da sektörün, sanayi ve hizmet sektörü karşısında üstünlüğü sona ermiş ve ülke geliri içerisindeki payı azalarak devam etmiştir. Tarımda teknolojik gelişmeler ile birlikte makine kullanımının artmasıyla, tarımsal faaliyet kollarında çalışan kesimin çoğunluğu sanayii sektöründe çalışmaya başlamış ve bu durum tarımda istihdamın azalmasına neden olmuştur. Cumhuriyetin ilan edilmesinden günümüze kadar ki süreçte, tarımsal faaliyetlerin GSMH içerisindeki payı kısa bir süre artış gösterirken daha sonraki yıllarda düşmeye başlamıştır (<http://www.oynaogrenegitimi.com/odev/turkiyegoc.pdf>, Erişim Tarihi: 05.01.2016).

Tarım sektörünün GSMH'nin içerisindeki payının azalmasının en önemli sebeplerden biri, sanayii devrimiyle beraber oluşan işgücü talebinin tarımda çalışan işgücüyle desteklenmeye başlanmasıdır. 1950'li yıllarda yoğunlaşmaya başlayan köyden kente göç ve tarım arazilerinin miras yoluyla çok küçük parçalara ayrılması da sektör payının azalmasına neden olmuştur (Günaydın, 2006, s.12-14).

Ülkemizdeki ekonomik gelişmelerde tarımın katkısı dönem dönem farklı düzeylerde gerçekleşmiştir. Tarımsal faaliyetlerin, 1923-1924 yıllarında GSMH içindeki payı % 43 iken, bu oran 1925-1929 döneminde ortalama % 44 olmuştur. Cumhuriyetin ilk yıllarında tarımsal faaliyetlerin GSMH'deki payı yüksekken özellikle 1930'lu yılların başından itibaren sanayiye daha fazla ağırlık verilmesi nedeniyle 1939 yılında % 40'a düşmüştür. Sanayinin diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde öncelikli sektör haline gelmesi ve gelişmenin bu yönde gerçekleşmesiyle,

1970'li yıllarda tarımın GSMH'deki payı % 36'ya, 1980'de % 25'e, 1990'da % 16'ya ve 1997'de ise % 13,4'e kadar düşmüştür (Kıral ve Akder, 1997, s.1).

Tarımsal faaliyetlerde mekanizasyonun kullanılmaya başlanması tarım sanayisinin gelişmesini sağlamıştır. Bu durum istihdamın azalmasına neden olsa da verimlilik ve üretim azalmamış aksine artış göstermiştir (<http://www.moment-expo.com/turkiyede-tarim-makineleri-tarihi>, Erişim Tarihi: 06.01.2016). Tarımın payının GSMH içindeki düşüşü ise sektörel bir azalmadır. Başka ifadeyle, ülkemizde sanayi ve hizmet sektörlerinde yaratılan değer artışı tarımdan daha fazla olmuştur (Kıral ve Akder, 1997, s.1).

Mekanizasyonla ilgili olarak, 1924 yılında ilk traktör ithalatı gerçekleşmiş ve 221 adet traktör ithal edilerek çiftçiye dağıtmaya başlanmıştır. 1936 yılında ilk kez tarım makineleriyle istatistikleri oluşturulmaya başlanmış ve makine sayıları tespit edilmeye başlanmıştır. 1944 yılında TZDK'nın kurulmasıyla birlikte illere ve bazı büyük ilçelere şubeler açılarak tarımsal faaliyette bulunan kesimin bilgilendirilmesi ve desteklenmesi amaç edinmiştir. TZDK, özelleştirilene kadar geniş çaplı faaliyetlerini sürdürmüştür. 1949 yılında ABD destekli Marshall yardım programı ile tarım makineleri varlığı artırılmıştır. 1954 yılında bu alanda bir devrim yapılarak, Etimesgut Uçak Motoru Fabrikası'nda Türk Traktör Fabrikası kurulmuştur. 1979 yılında ise ilk traktör ihracatı gerçekleştirilmiştir (<http://www.moment-expo.com/turkiyede-tarim-makineleri-tarihi>, Erişim Tarihi: 06.01.2016).

Tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak, 1990 yılından sonra özel sektörün tohumluk alımındaki olumlu faaliyetleri, bitkisel ürünler verimliliğinin artışında etken bir faktör olmuştur. Yine aynı dönemde, hayvancılık alanında verim artırıcı suni tohumlama, hayvan hastalık ve zararlıları ile mücadelede de önemli başarılar elde edilmiştir (<http://tarimvehayvancilik.blogcu.com/turkiye-de-tarim-ve-hayvancilik-sektoru-turkey/2461414>, Erişim Tarihi: 05.01.2016).

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

Tarımsal faaliyete konu olan üretim, bitkisel ve hayvansal üretim olmak üzere iki ana kısımda incelenmiştir. Üçüncü bölümde yer alan uygulamada hem bitkisel hem de hayvansal üretime söz konusu olan işlemler üzerinde durulacağından dolayı iki üretim şekli hakkında detaylı bilgilendirme yapılmıştır. Tarımsal faaliyete

konu olan diğerk üretim kolu olan ormancılık hakkında da kısa bilgilere yer verilmiştir.

### **1.3.1. Bitkisel Üretim**

Türkiye’de bitkisel üretim özellikle 1950’li yıllardan sonra önemli ölçüde artış göstermiştir. Bu artış, girdi ve teknoloji kullanılmasının yanı sıra ekilen alan artışlarından da kaynaklanmaktadır. 1950’lerden itibaren tarımsal mekanizasyonun artmasıyla birlikte mera alanlarının bozularak tarlaya dönüştürülmesi, ormanların kesilmesiyle tarıma müsait olmayan alanların ekilmeye başlanması ve özellikle 1960’lı yıllardan itibaren göller ve sulak alanlar kurutularak yeni tarım arazileri açılması bitkisel üretim artışının temel öğeleri olarak karşımıza çıkmaktadır. (Tunçez, 2011, s. 14).

Ekilen alanların artırılma çalışmalarının nedenlerinden biri de Türkiye’nin arazi yapısından kaynaklanmaktadır. Bu arazi yapısı hem bitkisel tarım ürünleri için hem de diğerk tarımsal faaliyet kolları için toprak varlığının tümünün kullanılmasına engel olmaktadır. Jeolojik yapısından dolayı Türkiye’de arazilerin yarısından fazlası (%55,9) 1.000 m’nin üstünde rakıma ve %62,5’i %15’ten daha fazla eğime sahiptir. Kuzeyinde ve güneyindeki denize paralel sıradağların bulunması deniz etkisinin iç kısımlara ulaşmasını engellemektedir. Bu etki, tarım alanları açısından olumsuz olarak görülse de diğerk yandan dünya üzerinde çok nadir görülen iklim zenginliğini de ortaya çıkarmaktadır. İklim zenginliği ile iç, kıyı, doğu ve batı kısımlarında farklı bitkisel ürünler yetişmekte ve arazi yapısından kaynaklanan olumsuzluk, iklim etkisiyle bertaraf edilmektedir (Türkiye Tarım Sektörü Raporu, 2013, s. 1).

Türkiye’de toplam arazinin %24,5’i 1. 2. ve 3. sınıf topraklardan oluşmaktadır. Bu kaliteli üç sınıf toprak içinde tarım topraklarının payı, %90’dır. Türkiye’nin 77,9 milyon hektar olan toprak varlığının 26,3 milyon hektarını tarım arazileri oluşturmaktadır (Türkiye Tarım Sektörü raporu, 2013, s. 1). Bu oran toplam toprak varlığı içerisinde %33,8’lik orana tekabül etmektedir. 77,9 milyon hektarlık alanda toplam tarım alanlarının kapladığı alan %52,6 ile 38,6 milyon hektardır. Ormanların kapladığı alan ise 21,7 milyon hektardır. Tüm tarımsal faaliyet alanlarının kapladıkları alan tablo 1.1’de detaylı olarak verilmiştir.

**Tablo 1.1: Bitkisel Tarımın Faaliyet Alanları**

Yıl	Toplam Tarım Alanı	Tahıllar ve Diğer Bitkisel Ürünlerin Alanı		Sebze Bahçeleri Alanı	Süs Bitkileri Alanı	Meyveler, İçecek ve Baharat Bitkileri Alanı	Çayır ve Mera Arazisi	Orman alanı	Tarım Arazileri	Toplam Arazi
		Ekilen Alan	Nadas							
2001	40.967	17.917	4.914	909	-	2.610	14.617	20.703	27 620	61.670
2002	41.196	17.935	5.040	930	-	2.674	14.617	20.703	27 512	61.899
2003	40.644	17.408	4.991	911	-	2.717	14.617	20.703	27 034	61.347
2004	41.210	17.962	4.956	895	-	2.780	14.617	21.189	27 623	62.399
2005	41.223	18.005	4.876	894	-	2.831	14.617	21.189	27 746	62.412
2006	40.493	17.440	4.691	850	-	2.895	14.617	21.189	27 366	61.682
2007	39.505	16.945	4.219	815	-	2.909	14.617	21.189	27 343	60.694
2008	39.122	16.460	4.259	836	-	2.950	14.617	21.189	26 818	60.311
2009	38.911	16.217	4.323	811	-	2.943	14.617	21.390	26 511	60.301
2010	39.012	16.333	4.249	802	-	3.011	14.617	21.537	26 701	60.549
2011	38.231	15.692	4.017	810	4	3.091	14.617	21.537	26 292	59.764
2012	38.399	15.463	4.286	827	5	3.201	14.617	21.678	25 794	60.072
2013	38.423	15.613	4.148	808	5	3.232	14.617	21.678	26 082	60.096
2014	38.560	15.789	4.108	804	5	3.238	14.617	21.678	26 298	60.234

**Kaynak:** Veriler [www.tuik.gov.tr](http://www.tuik.gov.tr) adresinden elde edilen istatistiklerden derlenmiştir. Erişim Tarihi: 03.01.2016

Tablo 1.1’de de görüldüğü gibi bitkisel üretim ve orman için kullanılan alan 60,2 milyon hektar olarak görülmektedir. 77,9 milyon hektarlık arazinin yalnızca 60,2 milyon hektarı faal olarak kullanılabilen, bu durum ülkenin engebeli arazi yapısından kaynaklanmaktadır. Ülke toprak varlığının %77,3’ü tarımsal faaliyetlere uygun alan olarak kullanılmaktadır.

#### 1.3.1.1.1. Tahıl ve Benzeri Bitkisel Ürün Üretimi

Türkiye’de bitkisel üretimin önemli kısmını tahıl ve benzeri ürünler oluşturmaktadır. Tahıl üretimi en çok üretimle birinci, endüstriyel bitkiler ikinci sırayı alırken, bakliyat üretimi üçüncü ve yem bitkileri üretimi dördüncü sırayı almaktadır. Ülkede tarım arazilerinin müsait olmasına rağmen, hayvancılık işletmelerinin genelde küçük aile işletmesi olması nedeniyle yem bitkileri üretimi düşük miktarlarda olmuştur. Özellikle 2004 yılından itibaren devlet teşvikleri ile beraber hayvancılık sektöründeki gelişmelerle birlikte yem bitkileri üretimi de artış göstermiştir. Tahıl ve benzeri bitkisel ürünler denge tablosu ([www.tuik.gov.tr](http://www.tuik.gov.tr), Erişim

Tarihi 03.01.2016)'na göre bu üretim 2012-2013 döneminde bir düşüş meydana gelmesine rağmen ivme artış yönünde olmuştur.

Tablo 1.2' de tüm ürün kalemleri birleştirilerek tahıllar ve diğer bitkisel ürünler başlığı altında toplanmıştır. 2007-2008'den itibaren incelenen veriler sonucu elde edilen bilgilere göre üretim tutarlarında genel dönemler dikkate alındığında artış görülmektedir. Buna paralel olarak yurtiçi tüketimi de artış göstermiştir. Yeterlilik derecesinin %91,2-95,5 aralığında olması kullanılabilir üretimin, yurtiçi tüketimin altında kaldığını göstermektedir. Üretimin, tüketimi karşılama derecesi %100'ün altında kalmasına üretim kayıpları neden olmakta, açığın kapatılması için yapılan ithalat ise dış ticaret açığını ortaya çıkarmaktadır. Bu oran tahıl ve benzeri bitkisel ürünlerde 2007-2008 dönemi itibariyle %0,5-8,8 aralığında değişim göstermektedir.

Yeterlilik derecesinin %90'ın üzerinde olması diğer ülkeler göz önüne alındığında, tahıl ve benzeri bitkiler kategorisinde Türkiye'nin kendisini idare edebilecek potansiyelde olduğunu göstermektedir.

**Tablo 1.2: Tahıl ve Diğer Bitkisel Ürünler Denge Tablosu**

Ürün Grubu	Dönem	Kullanılabilir Üretim (ton)	Yurtiçi Tüketim (ton)	Yeterlilik Derecesi (%)
<i>Tahıllar ve Diğer Bitkisel Ürünler</i>	2013-2014	62.196.966	65.588.282	94,8
	2012-2013	57.236.245	61.817.047	92,6
	2011-2012	60.137.647	63.968.162	94,0
	2010-2011	59.405.788	62.229.418	95,5
	2009-2010	59.005.369	59.297.650	99,5
	2008-2009	52.306.466	56.798.113	92,1
	2007-2008	49.234.338	53.978.477	91,2

**Kaynak:** Veriler [www.tuik.gov.tr](http://www.tuik.gov.tr) adresinden elde edilen istatistiklerden derlenmiştir. Erişim Tarihi: 08.01.2016

Tablo 1.2'deki veriler ürün grubunun toplamından oluşmaktadır. Ürün grubunu oluşturan seçilmiş kalemler ve yeterlilik dereceleri 2013-2014 verilerine göre toplam tahıl %98,8, pirinç %80,1, patates %101,2, toplam kuru baklagil %88,9, ayçiçeği %59,1, pamuk (çiğit) %99,9, soya %9,9, şeker %109,2, şeker pancarı %100 şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

Tahıl ve benzeri bitkisel ürün üretimi, TÜİK'den alınan veriler incelendiğinde; tahıllar (buğday, arpa, mısır, çeltik, çavdar, yulaf, kaplıca, darı,

kuşyemi, mahlut, tritikale ve sorgum), kuru baklagiller (nohut, kuru fasulye, mercimek, bakla, bezelye, börülce, burçak, buy, bürdümük), yağlı tohumlar (soya, ayçiçeği, susam, aspir, kolza, çiğit, keten, kenevir, haşhaş), tekstilde kullanılan ham bitkiler (pamuk, keten, kenevir), yem bitkileri üretimi (korunga, burçak, mısır, hayvan pancarı, yem şalgamı, buğday-yeşil ot, arpa-yeşil ot, çavdar-yeşil ot, bezelye-yeşil ot, fiğ, üçgül, yonca, yulaf-yeşil ot, sorgum-yeşil ot, tritikale-yeşil ot, mürdümük-yeşil ot, italyan çimi), diğer bitkisel ürünler; yenilebilir kök ve yumrular ve parfümeri, eczacılık vb. alanlarda kullanılan bitkileri ve yem bitkileri tohumu (haşhaş-kapsül, acı bakla, şerbetçi otu, fiğ-dane, yonca-tohum, üçgül-tohum, korunga-tohum, oğul otu-melissa, ısırgan otu, ada çayı, gül-yağlık, lavanta, elit-şekerpancarı tohumu) olmak üzere 7 bölüme ayrılmıştır. Tablo 1.3' de tahıl ve benzeri bitkisel ürünlerin ekim alanları ve üretim bilgileri verilmiştir.

Tahıl ürünleri üretim miktarı 2015 yılında ise 2014 yılına göre %18,1 oranında artarak yaklaşık 38,6 milyon ton olarak gerçekleşmiştir. 2014 yılına göre buğday üretimi %18,9 oranında artarak 19 milyon tondan-22,6 milyon tona, arpa üretimi %27 oranında artarak 6,3 milyon tondan-8 milyon tona, çeltik üretimi %10,8 oranında artarak 830 bin tondan-920 bin tona, dane mısır üretimi %7,6 oranında artarak 6 milyon tondan-6,4 milyon ton olarak gerçekleşmiştir.



**Tablo 1.3: Tahıl ve Diğer Bitkisel Ürünlerin Ekim Alanları ve Üretimi**

Yıllar	Tahıllar		Kuru Baklagiller		Yağlı Tohumlar		Tekstilde Kullanılan Ham Bitkiler		Yem Bitkileri Üretimi		Diğer Bitkisel Ürünler; Yenilebilir Kök ve Yumrular		Parfümeri, Eczacılık Vb. Alanlarda Kullanılan Bitkiler ve Yem Bitkileri Tohumu	
	Ekilen Alan (Ha)	Üretim (Ton)	Ekilen Alan (Ha)	Üretim (Ton)	Ekilen Alan (Ha)	Üretim (Ton)	Ekilen Alan (Ha)	Üretim (Ton)	Ekilen Alan (Ha)	Üretim (Ton)	Ekilen Alan (Ha)	Üretim (Ton)	Ekilen Alan (Ha)	Üretim (Ton)
2004	13.832.585	34.153.910	1.226.350	1.453.800	634.865	2.501.419	640.640	936.583	808.940	12.825.151	687.077	18.451.214	131.193	153.290
2005	13.893.241	36.471.600	1.177.100	1.433.360	643.773	2.421.338	547.121	863.761	942.410	14.714.816	675.476	19.406.561	126.198	150.058
2006	13.041.562	34.642.986	1.116.880	1.430.578	665.768	2.789.149	590.911	976.608	1.215.933	18.180.684	631.226	18.947.845	177.419	208.126
2007	12.403.040	29.256.990	1.057.782	1.264.809	631.453	2.352.383	530.389	867.760	1.601.022	19.704.455	598.849	16.735.572	122.426	104.427
2008	11.989.974	29.287.281	974.008	855.354	677.008	2.311.432	495.096	673.422	1.588.746	21.327.678	618.265	19.807.043	117.160	120.474
2009	12.067.709	33.577.151	800.959	1.101.348	702.248	2.396.044	420.009	638.255	1.483.527	20.698.423	585.463	21.782.064	157.507	174.836
2010	12.100.271	32.772.550	822.155	1.235.306	768.897	2.969.477	480.682	816.718	1.461.454	30.073.909	551.282	22.544.386	148.260	167.554
2011	11.903.435	35.202.073	778.022	1.131.986	774.248	3.227.588	542.024	954.620	1.510.344	31.804.500	518.893	20.820.888	138.455	151.426
2012	11.293.301	33.377.430	772.345	1.190.706	747.968	3.138.361	488.503	858.406	1.956.455	34.416.503	562.121	19.816.033	121.969	123.970
2013	11.540.322	37.489.268	806.646	1.147.735	774.214	3.299.967	450.891	877.501	1.875.271	38.912.277	549.977	20.537.878	130.461	150.263
2014	11.726.527	32.714.157	743.823	1.035.832	827.893	3.508.640	468.144	846.001	1.884.471	40.246.496	525.104	20.818.768	88.317	98.257

**Kaynak:** Veriler [www.tuik.gov.tr](http://www.tuik.gov.tr) adresinden elde edilen istatistiklerden derlenmiştir. Erişim Tarihi: 07.01.2016

Çalışmanın ikinci bölümünde uygulama örneklerinde yer alan yem bitkilerinden mısır silajı, yonca ve fiğ ile ilgili son 5 yıl verileri tablo 1.4' de verilmiştir.

**Tablo 1.4: Yem Bitkileri Üretimi ve Ekilen Alan**

Yonca			Mısır				Fiğ		
Dönem	Ekilen Alan (Dekar)	Üretim (Ton)	Dönem	Ekilen alan (Dekar)	Üretim (Ton)		Dönem	Ekilen alan (Dekar)	Üretim (Ton)
		Yeşil ot			Hasıl	Silajlık			Yeşil ot
2010	5.688.107	11.676.115	2010	2.937.336	207.899	12.446.450	2010	4.288.400	4.018.984
2011	5.585.525	12.076.159	2011	3.127.946	238.973	13.294.380	2011	4.754.756	4.442.017
2012	6.741.832	11.536.328	2012	3.540.882	302.014	14.956.457	2012	5.694.254	4.245.417
2013	6.286.419	12.616.178	2013	4.027.160	259.335	17.835.115	2013	4.990.430	4.492.466
2014	6.923.055	13.432.968	2014	4.149.529	251.645	18.563.390	2014	4.269.348	4.168.085

**Kaynak:** [www.tuik.gov.tr](http://www.tuik.gov.tr) 'den alınan istatistiklerden derlenmiştir. Erişim Tarihi: 03.01.2016

Tabloda görüldüğü üzere mısır silajı üretimi sürekli artış gösterirken, yonca ve fiğ üretiminde dalgalanma görülmüş fakat bu dalgalanmalar, ekilen alanda azalma ve dış temin yollarından dolayı oluşmuştur. Dünya üzerindeki üretimler dikkate alındığında FAOSTAT 2013 yılı verilerine göre yonca üretiminde ilk beş ülke sıralaması; ABD 122 milyon tonla birinci, Arjantin 40 milyon tonla ikinci, Meksika 31,3 milyon tonla üçüncü, İran 21,5 milyon tonla dördüncü ve İtalya 18,4 milyon tonla beşinci sırayı almıştır. Mısır üretiminde, ABD 106,9 milyon ton ile birinci, Almanya 78,2 milyon tonla ikinci, Fransa 46,4 milyon tonla üçüncü, İspanya, 43,7 milyon tonla dördüncü, Fransa 25,9 milyon tonla beşinci sırayı almıştır (<http://faostat3.fao.org/browse/Q/QC/E>, Erişim Tarihi: 09.01.2016).

### 1.3.1.1.2. Sebze Üretimi

Bitkisel ürünlerin üretiminde bir başka ürün grubu olan sebzelerin, kullanılabilir üretim ve yurtiçi tüketim miktarları 2007-2011 yılları arası dalgalanmalar göstermiş ve 2011-2014 yılları arasında sürekli artmıştır. Tablo 1.5'te belirtildiği gibi yıllar itibariyle üretimin artmasına rağmen yeterlilik derecelerinde çok büyük farklılıkların oluşmadığı görülmektedir. Bunun nedeni, yurtiçi tüketiminin de aynı oranlarda artış göstermesidir. Tahıl ve benzeri bitkisel ürün üretiminde olduğu gibi sebze üretiminin de yerli üretimle ülke ihtiyacını %106,4-107,6 oranları arasında karşıladığı görülmektedir.

**Tablo 1.5: Sebze Üretimi Denge Tablosu**

Ürün Grubu	Dönem	Kullanılabilir Üretim (ton)	Yurtiçi Tüketim (ton)	Yeterlilik Derecesi (%)
<i>Sebzeler</i>	2013-2014	27.058.450	25.154.309	107,6
	2012-2013	26.349.996	24.718.542	106,6
	2011-2012	26.032.754	24.456.504	106,4
	2010-2011	24.574.505	23.021.098	106,7
	2009-2010	25.334.131	23.506.774	107,8
	2008-2009	25.776.513	24.033.671	107,3
	2007-2008	24.327.699	22.737.655	107,0

**Kaynak:** Veriler [www.tuik.gov.tr](http://www.tuik.gov.tr) adresinden elde edilen istatistiklerden derlenmiştir. Erişim Tarihi : 08.01.2016

Tablo 1.5'teki veriler ürün grubunun toplamlarını ifade etmektedir. Yeterlilik derecesine göre seçilmiş sebze ürünlerinde 2013-2014 piyasa döneminde yurt içi üretimin, yurt içi talebi karşılama derecesi %107,6 olarak gerçekleşmiştir. Tablo 1.5'te de görüldüğü gibi sebze arzının büyük bir kısmı yurt içinde tüketilirken sadece %7,6'lık bölümü ihraç edilmiştir (<http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=18774>, Erişim Tarihi:08.01.2016).

Kök ve yumru sebzeler grubundan taze soğan %141,5 ile sebze grubunda en yüksek yeterlilik derecesiyle birinci sırayı alırken, ikinci sırada %113,3 ile kuru soğan, üçüncü sırada ise %108,2 ile havucun yer aldığı görülmektedir. (<http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=18774>, Erişim Tarihi:08.01.2016).

Meyvesi için yetiştirilen sebzeler grubunda, toplam sebze üretiminde en büyük paya sahip olan domatesin yeterlilik derecesi %112,3 olarak gerçekleşmiştir. İkinci sırayı %108,8 ile salatalık alırken, üçüncü sırayı %108,4 ile biber almıştır (<http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=18774>, Erişim Tarihi:08.01.2016).

Baklagil sebzeleri grubunda, yeterlilik derecesi baklada %101,9 ve bezelyede %100,5 olurken, en düşük yeterlilik derecesi ise %100,2 ile taze fasulyede gerçekleşmiştir (<http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=18774>, Erişim Tarihi: 08.01.2016). Kullanılabilir üretim, toplam üretim içerisinde üretim kayıpları düşüldükten sonra elde edildiği için denge tablosu ve toplam üretim tablosu arasındaki fark üretim kayıplarını ifade etmektedir.

**Tablo 1.6: Yıllara Göre Sebze Üretim Miktarları**

Yıllar	Meyvesi İçin Yetiştirilen Sebzeler (ton)	Yumru ve Kök Sebzeler (ton)	Başka Yerde Sınıflandırılmamış Diğer Sebzeler (ton)	Toplam
2004	20.535.500	3.282.000	1.522.062	25.339.562
2005	21.581.500	3.292.300	1.598.362	26.472.162
2006	21.211.268	2.978.659	1.661.685	25.851.612
2007	20.840.073	3.222.478	1.598.587	25.661.138
2008	22.249.469	3.312.533	1.656.317	27.218.319
2009	21.934.983	3.153.718	1.691.694	26.780.395
2010	21.219.750	3.121.698	1.655.747	25.997.195
2011	22.424.786	3.425.622	1.697.054	27.547.462
2012	23.004.689	3.108.193	1.707.325	27.820.207
2013	23.514.578	3.187.276	1.746.364	28.448.218
2014	23.724.312	3.052.073	1.793.396	28.569.781

**Kaynak:** Veriler [www.tuik.gov.tr](http://www.tuik.gov.tr) adresinden elde edilen istatistiklerden derlenmiştir. Erişim Tarihi: 08.01.2016

### 1.3.1.1.3. Meyveler, İçecek ve Baharat Bitkileri

Meyve, içecek ve baharat bitkileri grubunda kullanılabilir üretim artmış, üretimle birlikte yurtiçi tüketim miktarları da artış göstermiştir. Yeterlilik dereceleri %132,8-139,5 aralığında değişmektedir. 2013-2014 dönemi dikkate alındığında yeterlilik derecesi ürün grubu bazında %139,5 olarak gerçekleşmiştir ([http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab\\_id=1210](http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=1210), Erişim Tarihi: 08.01.2016).

**Tablo 1.7: Meyve, İçecek ve Baharat Bitkileri Denge Tablosu**

Ürün Grubu	Dönem	Kullanılabilir Üretim (ton)	Yurtiçi Tüketim (ton)	Yeterlilik Derecesi (%)
<i>Meyve, İçecek ve Baharat Bitkileri</i>	2013-2014	19.864.584	14.239.878	139,5
	2012-2013	19.474.722	14.570.276	133,7
	2011-2012	18.860.023	13.621.351	138,5
	2010-2011	18.647.350	13.387.982	139,3
	2009-2010	18.326.019	13.794.661	132,8
	2008-2009	16.964.226	12.170.826	139,4

**Kaynak:** Veriler [www.tuik.gov.tr](http://www.tuik.gov.tr) adresinden elde edilen istatistiklerden derlenmiştir. Erişim Tarihi: 08.01.2016

Ürün gruplarında seçilmiş ürünlerde yeterlilik dereceleri şu şekilde gerçekleşmiştir. Sert kabuklu meyvelerde, 2013-2014 döneminde en yüksek yeterlilik derecesine sahip olan ürünü %586,1 oranı ile fındık olmuştur. Sert

kabuklular grubunda yer alan ve kendi kendine yeterli olan diğer ürünler ise %110,8 oranı ile kestane ve %106,6 oranı ile antep fıstığı olmuştur. Turunçgiller grubunda yer alan bütün meyvelerin kendine yeterli olduğu görülmektedir. Greyfurt %490,9 oranında yeterlilik derecesiyle turunçgiller üretiminde en büyük paya sahip olurken, bu oran, limonda %272,8, mandalinada %225,5 ve portakalda %121,6 olarak gerçekleşmiştir. Diğer meyveler grubunda ise, incir %1.524,2 yeterlilik derecesiyle kendine yeterliliğin oldukça yüksek olduğu ürünler kategorisinde ilk sırayı alırken bu oran, kayısıda %369,2, narda %165,6, üzümde %130,1, elmada %130,2 ve muzda %49,9 olarak gerçekleşmiştir. Toplam çay ihtiyacının ise önemli bir kısmı kendi üretimimizden karşılanmakta olup, çayın yeterlilik derecesi %99,8 olmuştur (<http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=18775>, Erişim Tarihi: 09.01.2015)

**Tablo 1.8: Yıllara Göre Meyve, İçecek ve Baharat Bitkileri Üretim Miktarları**

Yıllar	Turunçgil Üretimi (ton)	Baharat Bitkileri Üretimi (ton)	Sert Kabuklu Meyveler Üretimi (ton)	Tek Çekirdekli Meyveler Üretimi (ton)	Yumuşak Çekirdekli Meyveler Üretimi (ton)	Muz, Kivi, Avokado, İncir Üretimi (ton)	Üzüm Üretimi (ton)	Zeytin Üretimi (ton)	Diğer Meyveler Üretimi (ton)	Çay Üretimi (ton)
2004	2.707.500	6.300	592.000	1.331.900	2.513.450	409.400	3.500.000	1.600.000	311.200	1.105.000
2005	2.913.000	7.520	835.000	2.060.500	3.046.300	443.475	3.850.000	1.200.000	367.200	1.192.004
2006	3.220.435	7.432	997.713	1.696.018	2.442.778	479.810	4.000.063	1.766.749	387.104	1.121.206
2007	2.988.664	8.973	881.841	1.963.145	2.925.773	415.432	3.612.781	1.075.854	457.054	1.145.321
2008	3.026.936	8.756	1.199.970	2.090.708	2.972.294	426.670	3.918.442	1.464.248	494.743	1.100.257
2009	3.513.772	23.323	875.634	2.117.933	3.280.082	473.726	4.264.720	1.290.654	572.205	1.103.340
2010	3.572.376	22.404	1.020.711	1.886.352	3.117.562	492.777	4.255.000	1.415.000	625.967	1.305.566
2011	3.613.766	20.115	855.348	2.128.852	3.210.640	497.556	4.296.351	1.750.000	640.963	1.231.141
2012	3.475.024	20.687	1.151.354	2.381.288	3.484.919	521.439	4.234.305	1.820.000	794.155	1.250.000
2013	3.681.158	24.386	992.609	2.445.268	3.747.140	557.620	4.011.409	1.676.000	884.191	1.180.000
2014	3.783.517	22.736	809.799	1.795.669	3.067.057	585.895	4.175.356	1.768.000	890.908	1.260.000

**Kaynak:** Veriler [www.tuik.gov.tr](http://www.tuik.gov.tr) adresinden elde edilen istatistiklerden derlenmiştir. Erişim Tarihi: 08.01.2016

Tablo 1.8' de belirtildiği gibi istatistiki veriler ürün grupları halinde toplanmıştır.

#### 1.4. Hayvancılık Faaliyetleri

Ülkemizde 1970’li yıllara kadar hayvancılık faaliyetlerinde en büyük payı alan büyükbaş ve küçükbaş hayvan yetiştiriciliğinin tamamına yakını, yerli ırklardaki hayvanlarla, doğal otlaklarda yapılan mera hayvancılığı şeklinde sürdürülmüştür. Daha çok küçük aile yapılarında görülen hayvancılık faaliyetleri, ailelerin kış aylarında daha çok kendi imkanlarıyla ürettiği kuru ot, saman ve kısıtlı kesif yem ile yaşam payı oranında beslenmiş, diğer zamanlarda ise doğal meralarda otlatılmıştır (Hacıhasanoğlu, 2015, s. 7).

Yem bitkileri, çayır ve mera tarımıyla hayvanların ihtiyacı olan yemlerin hem maliyeti düşük hem de bol elde edilmesini sağlayan kaynaklar olarak karşımıza çıkmaktadır. Hayvan beslemede çeşitli endüstri artıkları, küspeler, posalar ve bazı tahıl taneleri kullanılsa da, bunların miktarı yem bitkileri, çayır ve mera tarımından sağlanan yeme göre çok daha düşük düzeydedir. Hayvanları yaşam payı kadar besleme ve düşük miktarda yemler hayvansal üretimin azalmasına neden olmaktadır. Yem bitkileri, çayır ve mera tarımında hem yüksek verim alındığı gibi, üretimde de maliyeti düşük bir faaliyet olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle, hayvancılığı ileri gitmiş ülkelerde hayvancılık esas olarak yem bitkileri, çayır ve mera tarımına dayalı olarak yürütülmektedir. Özellikle ABD, Kanada, Arjantin ve Avustralya gibi geniş doğal veya kültür meralarına sahip ülkelerde düşük maliyetli hayvansal üretim yapılmakta, hatta üretimin bir bölümü ihraç edilmektedir (Açıkgöz, Altınok ve Sancak, 2005, s. 4).

Ülkemizde hayvancılığın, yem kaynağını doğal çayır ve meraların oluşturduğu mera hayvancılığı şeklinde olmasından dolayı modern hayvancılık fazla yayılmamıştır. Modern hayvancılığın yaygın olamaması sonucu verim kapasitesi düşük çok sayıda hayvanla, mera idare kurallarına uymaksızın yapılan otlatmalar, doğal çayır ve meralarımızı olumsuz etkilemenin yanı sıra, mevcut hayvan varlığımızın da yeterince beslenememesine neden olmuştur (Yolcu ve Tan. 2008, s. 4)

Ülkemizde hayvancılık faaliyetlerinden elde edilen ürünler daha çok hane halkı ihtiyacını karşılamaya yönelik olmuştur. Bundan dolayı maliyeti düşük yöntemler kullanılmış ve 1980 yılına kadar da Türkiye bu potansiyeli iyi değerlendirmiş ve hayvan varlığında sürekli artış meydana gelmiştir. 2000 yılından

itibaren ise yapılan devlet desteklemeleri ve teşvikler sayesinde büyük ölçekli hayvancılık tesis sayılarında önemli ölçüde artışlar meydana gelmiştir (Hacıhasanoğlu, 2015, s. 7).

Son yıllarda yapılan bu desteklemeler ile verimi düşük yerli ırkların sayısı azalırken, yüksek et ve süt verimli melez ve safkan kültür ırkların sayısında artışlar olmuştur. Bu sayede hem hayvansal üretimde verim artmış hem de hayvan sayısında artışlar gözlemlenmiştir. Bu artışlar safkan kültür sığırların ithal edilmesi ve suni tohumlama çalışmalarının yaygınlaşması ile daha da hızlanmıştır (Yolcu ve Tan. 2008, s. 4). Devlet desteklemelerinin artması sonucu cazip gelen teşvikler bu sektörde faaliyet gösteren kişilerin iştahını kabartsa da sektörle ilgili olmadığı halde hayvancılık sektörüne dahil olan çiftçi sayısında artış görülmüştür.

FAOSTAT'dan elde edilen yakın geçmişe ait veriler incelendiğinde, 2012 yılı itibariyle dünyada 1,42 milyar baş sığır, 2,04 milyar baş koyun ve keçi, 199 milyon baş manda, 26,7 milyon baş deve ve 24 milyar adet kanatlı varlığı bulunmaktadır. Kanatlı hayvan varlığının 20,4 milyarını tavuklar oluşturmuştur. Geçmiş yıllara bakılarak bir değerlendirme yapıldığında dünyada 1970 yılına göre 2012 yılında hayvan varlıklarında sığır ve manda toplamında %37, koyun ve keçi toplamında %50'lik bir artış olduğu görülmektedir. Kanatlı kümes hayvanlarında ise bu artış %361 olarak gerçekleşmiştir (Hayvancılık Sektör Raporu, 2013, S. 10).

FAOSTAT istatistiklerinden elde edilen bilgilere göre 2013 yılında 1.43 milyar sığır, 2,1 milyar koyun ve keçi, 21 milyar tavuk varlığı bulunmaktadır. 2014 yılında ise sığır sayısı %3,8'lik bir artışla 1.48 milyar, koyun ve keçi sayısı %6,1'lik bir artışla 2,2 milyar, tavuk sayısı ise %1,7'lik bir artışla 21,3 milyar olmuştur (<http://faostat3.fao.org/browse/Q/QA/E>, Erişim Tarihi: 09.01.2016).

FAOSTAT verilerine göre 2014 Dünya büyükbaş, küçükbaş ve kümes hayvanları grubundan seçilmiş ürünlerle ilgili veriler, kıtalar baz alınarak oluşturulan tablo 1.9' da Türkiye karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

**Tablo 1.9: Dünya Büyükbaş, Küçükbaş ve Kümes Hayvanları Grubundan Seçilmiş Ürünler (2014)**

Kıta	Hayvan Sayısı (Baş)	Pay (%)	Türkiye'deki Hayvan Sayısı (baş)	Türkiye'nin Payı (%)
<i>Sığır</i>				
Afrika	310.277.515	20,9	14.122.847	1,0
Amerika	510.397.528	34,4		
Asya	498.548.595	33,6		
Avrupa	122.711.099	8,3		
Avusturalya	40.209.678	2,7		
<i>Tavuk</i>				
Afrika	1.863.072	8,7	293.728	1,4
Amerika	5.479.193	25,7		
Asya	11.738.209	55,1		
Avrupa	2.115.345	9,9		
Avusturalya	126.014	0,6		
<i>Koyun ve Keçi</i>				
Afrika	704.840.927	31,8	41.462.349	1,9
Amerika	122.720.302	5,5		
Asya	1.135.616.805	51,2		
Avrupa	147.090.911	6,6		
Avusturalya	106.424.922	4,8		

**Kaynak:** [www.fao.org](http://www.fao.org) adresinden elde edilen istatistiklerden derlenmiştir. Erişim Tarihi: 09.01.2016

#### 1.4.1. Süt Üretimi

TÜİK'ten elde edilen verilere göre son 24 yılda Türkiye'de üretilen 285 milyon ton sütün %7,4'ü koyunlardan, %2,3'ü keçilerden, %89,7'si sığırlardan ve %0,6'sı mandalardan elde edilmiştir. Toplamda %9,7'si küçükbaş hayvanlardan, %90,3'ü büyükbaş hayvanlardan elde edilmiştir. Bu oran 1991 yılında; küçükbaşlardan %14,3, büyükbaşlardan %85,7, 2000 yılında; küçükbaşlardan %10,1, büyükbaşlardan %89,9, 2010 yılında; küçükbaşlardan %8, büyükbaşlardan %92 ve son olarak 2014 yılında; küçükbaşlardan %8,5, büyükbaşlardan ise %91,5 şeklinde gerçekleşmiştir. Büyükbaş hayvanların süt üretiminde daha fazla paya sahip olduğu görülmüştür ([http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab\\_id=684](http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=684), Erişim Tarihi: 09.01.2016).

1991-2013 yılları arası FAOSTAT verileri dikkate alındığında ise Avrupa kıtası %40,9'luk oranla ortalama inek sütü üretiminde ilk sırada yer almaktadır. Türkiye'nin, 23 yıllık veriler dikkate alındığında ortalama 10,4 milyon ton üretim



gerçekleştirdiği görülmektedir (<http://faostat3.fao.org/browse/Q/QL/E>, Erişim Tarihi: 09.01.2016)

1991 yılında 12 milyon baş olan sığır sayısı özellikle 1980 yılından sonra melez ırklarında girmesiyle artmış, fakat yerli sığırların sayısında düşüş meydana gelmiştir. Yerli ırk sayısı her geçen yıl düşmüş melez ırk sayısı artmıştır. 2000 yılına gelindiğinde 10,8 milyon baş olan sığır sayısı %10,1 oranında azalmıştır ([http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab\\_id=681](http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=681), Erişim Tarihi: 09.01.2016).

Türkiye’de 2002-2011 yılları arasındaki hayvan varlığı değerlendirildiğinde ise, 2007’ye kadar olan süreçte sığır sayısında düzenli bir artış olduğu görülmektedir. Toplam sığır varlığında 2008’de %1,6 ve 2009’da %1,25 azalış olurken 2010 yılında bir önceki yıla göre %6,6, 2011 yılında ise %8,9 oranında artış meydana gelmiştir. 2014 yılına kadar bu artış devam etmiş ve 14,2 milyon başa ulaşmıştır. Koyun ve keçi varlığında da benzer şekilde 2006-2009 yıllarında azalmalar olurken 2010 yılından itibaren her iki türde de artış meydana gelmiştir ([http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab\\_id=681](http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=681), Erişim Tarihi: 09.01.2016).

Sağılan hayvan sayısının değerlendirilmesinde ise temel kıstas doğum yapmış hayvan sayısıdır. Süt üretim miktarları, bir hayvandan laktasyon döneminde elde edilen süt miktarı ile toplam sağılan hayvan sayısı dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Türkiye’de 2002-2011 döneminde toplam sığır sayısında %26,3’lük bir artışın olmasına karşın aynı dönemde sağılan sığır sayısı %10,3 azalmış, 2011 yılında ise bir önceki yıla göre %10,2 oranında artış göstermiştir (Hacıhasanoğlu, 2013, s. 201). 2014 yılında ise toplam sığır sayısı 14,2 milyon baş ve üretilen süt miktarı ise 17 milyon tonla son 24 yılın en çok süt üretimini gerçekleştirdiği yıl olmuştur ([http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab\\_id=684](http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=684), Erişim Tarihi: 09.01.2016).

1991 yılında 40,4 milyon olan koyun sayısında 1999, 2003, 2005 ve 2006 yıllarında düşük bir şekilde artış olsada 2010 yılına kadar dalgalanmalı düşüş yaşamıştır. 2010 yılı itibariyle tekrar yükselişe geçmiş ve 2014 yılı itibariyle toplam koyun sayısı 31,1 milyona ulaşmıştır. Buna paralel olarak sağılan koyun sayısı da

dalgalanmalı düşüşler yaşayarak 22,3 milyon baştan, 14,5 milyon başa düşmüştür. Sağılan koyun sayısının %35 oranında düşmesi süt verimini de aynı oranda düşüreceği kanaati doğursa da burada paralel düşüş yaşanmamış ve üretimin 1,13 milyon tondan 1,11 milyon tona gerilediği görülmüştür ([http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab\\_id=681](http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=681), Erişim Tarihi: 09.01.2016; ([http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab\\_id=684](http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=684), Erişim Tarihi: 09.01.2016).

Hayvancılık sektöründe doğru üretim şeklinin uygulanması, küçük üretimlerin azalması, melez ırklarında ithal edilmesi gibi faaliyetlerin faydası görülmüş, istatistikler sonucu sağılan hayvan sayısında ciddi bir azalma olmasına rağmen verimliliğin arttığı görülmüştür. Keçi sayısı da 2006 yılı hariç 2010 yılına kadar düşmüş ve 2010 yılından itibaren artış göstermiştir. 1991 yılında 10,8 milyon baş olan keçi, 2014 yılında 10,3 milyon olmuştur. 1991 yılında sağılan keçi sayısı 5,9 milyon başken, 2014 yılında bu sayı 4,4 milyon olmuş, %25 oranında düşüş olmasına rağmen süt üretimi 334,7 bin tondan %38,4 artarak 463,3 tona yükselmiştir ([http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab\\_id=681](http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=681), Erişim Tarihi: 09.01.2016; ([http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab\\_id=684](http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=684), Erişim Tarihi: 09.01.2016).

2009 yılı dünya toplam süt üretimi 695 milyon tondur. Dünyadaki en önemli süt üreticisi ülkeler AB-27 ülkeleri, ABD, Hindistan, Çin, Rusya, Pakistan, Brezilya, Yeni Zelanda, Ukrayna, Türkiye, Meksika ve Avustralya'dır. Yıllık 147,5 milyon tonluk üretim ile AB dünyanın en büyük süt üreticisi konumundadır. Tek başına en fazla süt üreten ülke ise yıllık 105 milyon ton ile Hindistan'dır. Türkiye'nin 2009 yılı süt üretimi 12,5 milyon tondur. Bu üretim miktarı ile Türkiye dünya süt üretiminde 15. Sıradadır (Süt ve Süt ürünleri Sektör Raporu, 2011, s. 5).

**Tablo 1.10. Yıllar İtibariyle Sağılan Hayvan Sayıları ve Süt Üretimi**

Yıllar	Koyun		Keçi		Sığır		Manda		Toplam	
	Sağılan hayvan sayısı	Süt	Sağılan hayvan sayısı	Süt	Sağılan hayvan sayısı	Süt	Sağılan hayvan sayısı	Süt	Sağılan hayvan sayısı	Süt
1991	23.222.244	1.127.443	5.877.490	334.739	6.118.997	8.616.412	171.082	161.348	35.389.814	10.239.942
1992	22.399.264	1.089.173	5.602.136	319.349	6.070.175	8.714.878	165.087	155.660	34.236.662	10.279.060
1993	21.531.850	1.047.379	5.463.870	314.027	6.031.954	8.904.472	148.014	140.385	33.175.687	10.406.264
1994	20.507.469	991.801	5.162.536	296.726	6.082.178	9.128.873	150.034	143.606	31.902.217	10.561.006
1995	19.262.493	934.499	4.907.585	277.207	5.885.585	9.275.312	122.372	114.534	30.178.035	10.601.552
1996	18.890.083	921.662	4.725.875	265.455	5.968.210	9.465.627	113.729	108.194	29.697.897	10.760.938
1997	17.168.706	826.348	4.407.186	249.302	5.594.293	8.914.177	92.206	86.700	27.262.392	10.076.527
1998	16.776.236	813.077	4.247.188	245.580	5.489.042	8.832.059	84.893	79.815	26.597.360	9.970.531
1999	16.473.339	804.696	4.086.263	236.581	5.537.892	8.965.489	79.973	75.243	26.177.467	10.082.009
2000	15.920.159	774.380	3.792.708	220.211	5.279.569	8.732.041	69.602	67.330	25.062.038	9.793.962
2001	14.846.753	723.346	3.773.466	219.795	5.085.814	8.489.082	65.356	63.327	23.771.389	9.495.550
2002	13.637.193	657.388	3.553.438	209.622	4.392.568	7.490.634	51.626	50.925	21.634.825	8.408.568
2003	12.477.217	769.959	3.126.656	278.136	5.040.362	9.514.138	57.378	48.778	20.701.613	10.611.011
2004	9.919.191	771.715	2.476.574	259.087	3.875.722	9.609.326	39.362	39.279	16.310.848	10.679.406
2005	10.166.091	789.878	2.426.993	253.759	3.998.097	10.026.202	38.205	38.058	16.629.386	11.107.897
2006	10.245.895	794.681	2.420.642	253.759	4.187.932	10.867.302	36.553	36.358	16.891.022	11.952.099
2007	10.109.987	782.587	2.263.629	237.487	4.229.440	11.279.339	30.460	30.375	16.633.516	12.329.789
2008	9.642.170	746.872	1.997.689	209.570	4.080.242	11.255.176	31.440	31.422	15.751.542	12.243.040
2009	9.407.866	734.219	1.830.814	192.210	4.133.148	11.583.313	32.361	32.443	15.404.189	12.542.186
2010	10.583.608	816.832	2.582.539	272.811	4.361.840	12.418.544	35.362	35.487	17.563.350	13.543.674
2011	11.561.144	892.822	3.033.111	320.588	4.761.142	13.802.428	40.218	40.372	19.395.614	15.056.211
2012	13.068.428	1.007.007	3.502.272	369.429	5.431.400	15.977.838	46.959	46.989	22.049.059	17.401.262
2013	14.287.237	1.101.013	3.943.318	415.743	5.607.272	16.655.009	51.940	51.947	23.889.767	18.223.712
2014	14.524.264	1.113.937	4.400.168	463.270	5.609.240	16.998.850	54.891	54.803	24.588.563	18.630.859

**Kaynak:** [www.tuik.gov.tr](http://www.tuik.gov.tr) 'den elde edilen istatistiklerden derlenmiştir. Erişim Tarihi: 10.01.2016

## İKİNCİ BÖLÜM

### CANLI VARLIKLARIN TMS 41 ve TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ve DEĞERLEMESİ

Bu çalışmanın amacı büyükbaş hayvancılık faaliyetleri içerisinde yer alan inek sütü üretimine ilişkin maliyetlerin hesaplanması ve muhasebe kayıtlarının gösterilmesidir. Muhasebe işlemleri TDMS ve TMS çerçevesinde ele alınmıştır. Dolayısıyla bu bölümde öncelikle bu düzenlemeler paralelinde yer alan muhasebe faaliyetlerine yer verilecektir.

#### 2.1. TMS 41 Çerçevesinde Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi

##### 2.1.1. TMS 41 Kavramsal Çerçeve

Çalışmanın birinci bölümünde tarımsal faaliyetlerle ilgili bilgiler verilmiştir. Bu bilgilerle birlikte tarımsal faaliyetlerin tanımında ve kapsamında belirtilen bazı ortak özellikler bulunmaktadır. TMS 41'e göre canlı varlıklar TDMS'ndeki gibi sadece duran varlık değil canlı varlık olarak ele alınmaktadır. Canlı varlıkların ortak özellikleri standartta şu şekilde sıralanmıştır.

- **Değişim kapasitesi:** “Yaşayan hayvanlar ve bitkiler biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahiptir” (TMS 41, md. 6a). “Canlı varlıkların biyolojik değişim göstermesi canlı varlık türüne göre değişmektedir. Büyüme; bitki ve hayvan miktarı ve kalitesindeki artış büyüme, bozulma; bitki ve hayvan kalitesinde düşüş, dölllenme ise hayvan sayısındaki artış ve yeni bitkilerin meydana gelmesidir. Lateks, çay yaprağı, yün ve süt gibi tarımsal ürünlerin üretimi de biyolojik dönüşüm sonucu meydana gelmektedir.” (TMS 41, md. 7a).

- **Değişimin yönetilmesi:** “Yönetim, ilgili sürecin gerçekleşmesi için gereken koşulları geliştirmek veya en azından korumak suretiyle söz konusu dönüşümü kolaylaştırır (örneğin besin seviyeleri, nem, sıcaklık, verimlilik, ve ışık). Böyle bir yönetim, tarımsal faaliyeti, diğer faaliyetlerden ayırır. Örneğin, yönetilmeyen kaynaklardan (okyanus balıkçılığı ve ormanların yok edilmesi gibi) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet değildir.” (TMS 41, md. 6b).

- **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 ölçülüp ve izlenmektedir.” (TMS 41, md. 6c).

Tarımsal faaliyet standardı kapsamında kullanılacak terimlerin tanımları şu şekildedir;

- **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).

- **Tarımsal ürün:** “İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür.” (TMS 41, md. 5). Örneğin; Mısır silajı, yonca, fiğ ... vb. yetiştirilip hasatı sonucu oluşan yemler, İnekten elde edilen süt gibi tarımsal ürüne farklı örnekler tablo 2.1’de gösterilmiştir.

- **Taşıyıcı bitki:** “Aşağıdaki özelliklere sahip yaşayan bir bitkidir (TMS 41, md. 5).

- 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”.

Kayısı ağaçları ve üzüm asmaları genellikle bu tanıma kapsar (Özerhan ve Yanık, 2015, s. 790).

- **Canlı varlık:** “Yaşayan hayvan veya bitkidir (TMS 41, md. 5). Örneğin, buzağı ve tarlada yetiştirilme sürecinde olan yem bitkisi canlı varlıklardır. Canlı varlıklar şu şekilde sınıflandırılmıştır.”

- Standart Kapsamındaki Tarla Bitkileri
- Standart kapsamındaki Bahçe Bitkileri
- Canlı Kümes Hayvanları
- Canlı Su Hayvanları
- Büyükbaş Canlı Varlıklar
- Küçükbaş Canlı Varlıklar

- Standart Kapsamındaki Meyve Ağaçları ve Meyve Vermeyen Ağaçlar
- Standart kapsamındaki Diğer Canlı Varlıklar

• **Biyolojik dönüşüm:** “Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecidir” (TMS 41, md. 5). Canlı varlıkların birer makine olmadığını gösteren en önemli özelliklerden biridir. Örneğin; tohum halindeki yem bitkilerinin fide olup hasat zamanına kadarki sürecini tamamlaması veya buzağuların doğduktan sonra yetişkin inek olması hem büyüklüklerinin hem de değerlerinin değişmesine yol açmaktadır.

• **Satış maliyetleri:** “Finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir.” (TMS 41, md. 5).

• **Canlı varlık grubu:** “Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur.” (TMS 41, md. 5).

• **Hasat:** “Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir.” (TMS 41, md. 5). Hasat edilen mamullerden daha sonra elde edilecek farklı ürünler standarta göre canlı varlık grubunda yer almayacaktır. Bu ürünlere ait örneklem tablo 2.1’ de gösterilmiştir.

Aşağıdaki terimler bu standart içinde şu anlamlarda kullanılmıştır.

• **Aktif piyasa:** Aşağıda yer alan koşulların tamamının bulunduğu piyasadır (TMS 41, md. 8):

- Piyasada ticareti yapılan mallar homojendir
- Normalde, bu malların her zaman için bir alıcısı ve satıcısı mevcuttur
- Fiyatlar kamuoyu tarafından öğrenilebilir.

• **Defter değeri:** “Varlığın finansal durum tablosunda (bilançoda) muhasebeleştirilmiş olduğu değerdir” (TMS 41, md. 8).

• **Gerçeğe uygun değer:** ”Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır” (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. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet

yardımlarını ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamaz” (TMS 20, md. 3).

### **2.1.2. TMS 41 Standardının Amacı ve Kapsamı**

TMS 41’in kapsamına giren faaliyetler ürün hasadıyla beraber sona ermektedir. Standartta tarımsal faaliyetlerin kapsamına girecek ve girmeyecek faaliyetler ile standart kapsamında muhasebeleştirilmesi uygun görülen faaliyetler aşağıdaki maddelerde açıklanmıştır.

- “Taşıyıcı bitki dışındaki canlı varlıklar” (TMS 41, md. 1a); büyükbaş hayvanlar, küçükbaş hayvanlar, kanatlı kümes hayvanları, ipekböceği, arı, tarla bitkileri, ... vb. canlı varlık kapsamına girmektedir. Yaşayan hayvan ve bitkilerin hepsine canlı varlık denilmektedir. Fakat, bu varlıkların hepsi TMS 41 kapsamında değerlendirilmeyebilir. Taşıyıcı bitki tanımına örnek olarak üzüm asmaları ve kayısı ağaçları verilebilir. Bu varlıklar TMS 41 yerine TMS 16 kapsamına girmektedir (Özerhan ve Yanık, 2015, s. 790).
- “Hasat zamanındaki tarımsal ürünler” (TMS 41, md. 1b); pamuk, şeker pancarı, fiğ, yonca, mısır silajı... vb.
- “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 durumundaki devlet teşvikleri” (TMS 41, md. 34) ile “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 teşviğine ilişkin koşullar karşılandığında oluşacak devlet teşvikleri” (TMS 41, md. 35) standart kapsamında muhasebeleştirilir.

Aşağıdaki maddede yer alan varlıklar bu standart kapsamında yer almamaktadır. Bu faaliyetleri kapsayan standartlarda karşılıklarında verilmiştir.

- “Tarımsal faaliyetle ilgili arsa (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller)” (TMS 41, md. 2a),

- “Tarımsal faaliyetle ilgili taşıyıcı bitkiler (TMS 16 kapsamında değerlendirilir.). Ancak, taşıyıcı bitkilerden elde edilen ürünler TMS 41 standardı kapsamında değerlendirilir” (TMS 41, md. 2b).
- “Taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşvikleri (TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması)” (TMS 41, md. 2c).
- “Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar (TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar)” (TMS 41, md. 2d).

TMS 41 standardı kapsamında muhasebeleştirilecek hasat zamanı ve sonrası için standardın açıklaması şu şekilde olmuştur. İşletmenin sahip olduğu canlı varlıklar ve bu varlıklardan elde edilecek ürünlerin yetiştirme dönemi süresince hasat anına kadar uygulanmaktadır. Hasattan sonra canlı varlık hali sona ermektedir. Standart, hasat noktasından sonra yapılacak işlemleri kapsamına almayarak TMS 2 Stoklar standardı veya diğer uygun standartları referans göstermektedir (Tuğay, 2013, s. 151). Fakat 01.11.2014 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan (Sayı:29173), TMS 41 Hakkında Tebliğ (Sıra No: 22)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 31)’de hasat anında elde edilecek ürünlerle ilgili maddede değişikliğe gidilmiş ve taşıyıcı bitkiler TMS 41’in kapsamından çıkarılarak, TMS 16’nın kapsamında değerlendirilmesi uygun görülmüştür. Fakat taşıyıcı bitkilerin taşıdığı ürün (hasat anına kadar), canlı varlık olarak değerlendirilecektir (TMS 41, md. 5C). Hasat sonrası işlenip elde edilen ürünlerin, canlı varlık kapsamında değil, TMS 2 kapsamında değerlendirilmeye devam edilmesi kararlaştırılmıştır. Tablo 2.1’ de bu ürünlere ait bilgiler verilmiştir.

22 sıra no’lu tebliğde belirtildiği gibi TMS 41 kapsamında aşağıdaki varlıklar, taşıyıcı bitki kapsamına alınmamıştır.

- “Tarımsal ürün olarak hasat edilmek için yetiştirilen bitkiler, örneğin; kereste olarak kullanılması için yetiştirilen ağaçlar” (TMS 41, md. 5Aa),
- “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” (TMS 41, md. 5Ab),



- “Yıllık mahsul, örneğin; mısır ve buğday” (TMS 41, md. 5Ac).

“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).

**Tablo 2.1: Canlı Varlık Hasat ve Hasat Sonrası Ürünler**

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

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.

**Kaynak:** TMS 41, md. 4

Belirtilen maddelerin dışında, işletmenin aktifinde olsa dahi TMS 41 kapsamında değerlendirilemeyecek hayvan ve bitkiler ise 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, kedi, ...vb.), dövüşler için alınan hayvan ve kuşlar (boğa, horoz, ... vb.), fuar ve yarışmalar için alınan hayvan ve bitkiler ve dekoratif amaçlı alınan hayvan ve bitkiler örnek olarak verilebilir (Yılmaz, 2014, s. 234).

### 2.1.3. Canlı Varlıkların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

TMS 41'e göre tarımsal faaliyetlerde muhasebesel işlemlerin içeriğinde; canlı varlıkların ölçümü ve muhasebeleştirilmesi, canlı varlıklara ilişkin kazanç ve zararların raporlanması, canlı varlıklara ait amortisman işlemleri, tarımsal

faaliyetlere ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolara ait bilgiler yer almaktadır (Gökgöz, 2013, s. 40).

Tarımsal faaliyetler standardı, hasat noktasını kendisine sınır olarak belirleyen ve tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesi ve ölçümünde bu noktaya göre esaslar getiren bir standart olarak karşımıza çıkmaktadır. Hasat öncesi ve sonrası noktaları kapsayan standartlarla ilgili bilgiler Tablo 2.2’de gösterilmiştir. Hasat esnasında ortaya çıkan ürün stok niteliği taşıyorsa TMS 2, stok niteliği taşımiyorsa ilgili diğer standartlar kapsamında muhasebeleştirilir (Özerhan ve Yanık, 2015, s. 796-797).

**Tablo 2.2: Hasat Öncesi ve Sonrası Ürünler ve İlgili Standartlar**

Hasat Öncesi		Hasat Sonrası
Yetiştirme ve Olgunlaşma Dönemi	<b>Hasat</b>	Tarımsal Ürün
<b>TMS - 41 STANDARDI</b>	Genellikle <b>TMS-2 STOKLAR</b> Standardı kapsamında değerlendirilir.	<b>İLGİLİ DİĞER STANDARTLAR</b>

**Kaynak:** Özerhan ve Yanık, 2015, s. 797

TMS’ye göre hasılatın vadeli satış üzerinden gerçekleştiği durumlarda etkin faiz yöntemiyle belirlenecek olan vade farkı “12. Vade Farkı Gelirleri” hesabına aktarılır. Vadeli borçlarda da etkin faiz yöntemi kullanılarak vade farkı belirlenip “32. Vade Farkı Giderleri” hesabına aktarılır.

#### **2.1.3.1. Canlı Varlıkların Aktife Alınması**

Canlı varlıkların büyüme, bozulma, çürüme ve canlılığının sona ermesi gibi özelliklere sahip olması canlı varlığın değişim kapasitesine sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Bu özelliklere sahip olması canlı varlığın bir makine, bina ve demirbaş olmadığına önemli bir kanıtı olarak gösterilebilir. Bu özellikler dikkate alındığında TDMS’nin yetersiz olduğu görülmektedir. Bir yıldan daha fazla elde bulundurulması muhtemel varlıklar duran varlıklardır. Bir yıldan fazla elde bulundurulması muhtemel canlı varlıklarda duran varlıktır. Fakat canlı varlıkların, duran varlık hesapları yerine farklı bir hesap grubunda izlenmesi gerekmektedir. Bu konuda hesap planında canlı varlık grubuyla ilgili literatürde farklı öneriler sunulmuş

fakat kesinleşmiş bir hesap planı oluşturulmamıştır (Gökgöz, 2013, s. 40). Sevilengül ve Akdoğan (2003)'ın THP'na yapmış olduğu hesap grubu önerisi dikkate alınarak, çalışmanın uygulama kısmında çalışmada bir yıldan daha az süreli elde bulunması muhtemel canlı varlıklar,

- 160 TARLA BİTKİLERİ,
- 164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR,

bir yıldan daha fazla elde tutulması muhtemel canlı varlıklar,

- 212 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR
- 219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI

adlı hesaplarda ve ilgili alt hesaplarda takip edilecektir.

Canlı varlıkların aktifleştirilebilmesi için bazı şartların sağlanması gerekmektedir. Bu şartlar standartta şu şekilde açıklanmıştır.

- “İşletmenin, söz konusu canlı varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması” (TMS 41, md. 10a) gerekmektedir. Büyükbaş hayvanların yasalara uygun edinilmesi, sütten kesildiği zaman takibi, kuruda kalan ineklerin takibi, damgalanması ve işaretlenmesi kontrolün bir delili olarak gösterilmektedir (Özerhan ve Yanık, 2015, s. 799)
- “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).

**Örnek:** 01.03.2015 tarihinde doğan erkek buzağuların maliyeti 15.000 (5x3.000), dişi buzağuların maliyeti 21.000 (7x3.000) TL olarak hesaplanmıştır. İşletme erkek buzağuları bir yaşına gelince satacak, dişi buzağuları ise damızlık olarak tutacaktır. İlgili muhasebe kaydı şu şekildedir;

01.03.2015				
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR			
	164.01	Erkek Buzağı Üretimi	15.000	
219	YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI			35.000
	219.01	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	20.000	
	ÇEŞİTLİ ALACALI HESAPLAR			35.000
Buzağuların aktifleştirilmesi ile ilgili yevmiye kaydı				

### 2.1.3.2. Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti, Kazanç ve Kayıpların Muhasebeleştirilmesi

VUK'a göre tarımsal faaliyetler maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir. Fakat TMS, maliyet bedeli yerine tarımsal faaliyetlerin gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesini benimsemiştir.

Gerçeğe uygun değer, işletmeye veya sadece bir örgüte ait ölçüm içermemektedir. Piyasanın varlığı ve bu piyasa içerisindeki etkileşim sonucu ortaya çıkan bir ölçümdür (Taştan, 2013, s. 76).

TMS'ye göre canlı varlık veya tarımsal faaliyete konu olan ürünle ilgili aktif bir piyasanın var olması ve bu piyasada makul bir fiyatın bulunması gerçeğe uygun değer belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır. Ürünün birden fazla piyasa bulunması durumunda ise işlem göreceği piyasadaki fiyat, gerçeğe uygun değer belirlenirken dikkate alınacak fiyattır. Ürünün işlem göreceği aktif bir piyasanın bulunmaması halinde ise gerçeğe uygun değer tespiti için aşağıdaki fiyatlar dikkate alınmaktadır (Büyükipekci ve Kağıtçı, 2015, s.109-110).

- “İşlem tarihi ve raporlama dönemi sonu arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla, en son piyasa işlem fiyatı”(TMS 41, md. 18a)
- “Benzer varlıklara ilişkin piyasa fiyatları” (TMS 41, md. 18a), (farklılıklara ilişkin düzeltmeler yapıldıktan sonra ortaya çıkan fiyat)
- “Bir meyve bahçesinin sandık, kile veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi sektör emsal fiyatları” (TMS 41, md. 18a).

Standart, gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçüldüğünü varsaymaktadır. Güvenilir şekilde ölçülen gerçeğe uygun değer belirlenmesinde işletmenin mevcut durumu ve bulunduğu yer önemlidir. Çünkü, gerçeğe uygun değer sabit bir değer değildir. İşletmenin pazara uzaklığı gerçeğe uygun değeri değiştirmektedir. Gerçeğe uygun değer formülü aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanmaktadır (Özerhan ve Yanık, 2015, s. 800-801);

#### **Gerçeğe Uygun Değer = Maliyet Bedeli – Satış Maliyetleri**

Formülde, satış maliyetlerini oluşturan unsurlar ürünün pazara ulaştırılmasında katlanılan maliyetler olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmenin

pazara uzaklığı bu maliyeti artıracığından dolayı gerçeğe uygun değer de değişiklik gösterecektir (Özerhan ve Yanık, 2015, s. 800-801).

Canlı varlık veya tarımsal faaliyete konu olan ürünle ilgili hiçbir fiyat bilgisine ulaşılamadığı durumlarda ise gerçeğe uygun değer tespitinde net bugünkü değer yönteminin kullanılması gerekmektedir. Net bugünkü değer belirlenebilmesi için canlı varlık veya tarımsal faaliyete konu olan bu ürünün gelecekte oluşması beklenen nakit akışları cari iskonto oranı kullanılarak iskonto edilmelidir. Ortaya çıkan değer ürünün gerçeğe uygun değerini temsil eder (Büyükipekci ve Kağıtçı, 2015, s. 110).

Canlı varlıkların muhasebeleştirilebilmesi için gereken maddelerden sonuncusunda belirtildiği gibi gerçeğe uygun değer ve maliyet bedelinin doğru ve güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir. İlk muhasebeleştirmenin gerçekleşmesi esnasında piyasa fiyatının veya fiyat tahmininin bulunmaması ve diğer seçeneklerden gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçülemediği durum söz konusu ise, muhasebeleştirmeye konu olacak esas değer aşağıdaki formül yardımıyla belirlenmesi gerekmektedir (Özerhan ve Yanık, 2015, s. 806).

#### **Canlı Varlığın Esas (ölçüm) Değeri**

(-) İlk muhasebeleştirme dönemi sonundaki birikmiş amortismanı

(-) ilk muhasebeleştirme sırasındaki birikmiş değer düşüklüğü karşılığı

**Örnek 1:** İşletme elinde bulunan erkek buzağuların 2'sini tanesi 3.750 TL'den satmıştır. İşletme satış için toplam 150 TL harcama yapmıştır.

Gerçeğe Uygun Değer = 3.750 TL – 150 TL = 3.600 TL

Buzağuların Değeri : 3.900 TL

Değerleme Farkı=3.900 – 3.600 = 300 TL azalış meydana gelmiştir.

31.12.2015			
606	CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI		300
606.01	Erkek Buzağular	300	
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		300
164.01	Erkek Buzağular	300	
Buzağuların Gerçeğe Uygun Değer İle Değerlenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı			

**Örnek 2:** İşletmenin elinde bulunan erkek buzağuların değeri 15.000 TL, yapılan değerlendirme sonucu gerçeğe uygun değeri ise 13.750 TL, dişi buzağuların değeri 21.000 TL, değerlendirme sonucu gerçeğe uygun değeri ise 19.250 TL'dir.

- Değerleme Sonucu Erkek Buzağuların değeri, 15.000 TL – 13.750 TL = 1.250 TL azalmıştır.
- Değerleme Sonucu Dişi Buzağuların değeri, 21.000 TL – 19.250 TL = 1.750 TL azalmıştır.

31.12.2015			
606	CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI		
606.01	Erkek Buzağular	1.250	
606.02	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	1.750	
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		1.250
164.01	Erkek Buzağular	1.250	
219	YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		1.750
219.01	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	1.750	
Buzağuların Gerçeğe Uygun Değer İle Değerlenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı			

### 2.1.3.3. Amortismanın Muhasebeleştirilmesi

VUK ve TMS de amortismanların muhasebeleştirilmesi arasında farklı esaslar belirlenmiştir. TMS 41'e göre amortisman gerçeğe uygun değeri üzerinden belirlenen değerlendirme farkı olarak karşımıza çıkmaktadır. Fakat, standart ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeliyle değerlendirilebileceğini eklemiş ve amortisman süresinin belirlenmesini işletmeye bırakmıştır (Özulucan, 2008, s. 179-180).

Maliyet muhasebesi yönünden değerlendirildiğinde canlı varlıklar için de amortisman ayrılmasının gerekliliği ortaya çıkmaktadır (Taştan, 2013, s. 74-75). Çalışmada hesaplama ve muhasebeleştirme işlemlerinde normal amortisman yöntemi uygulanmıştır. Amortisman değeri aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanmaktadır.

$$\text{Amortisman Değeri} = \text{Maliyet Değeri} - \text{Hurda Değeri}$$

Amortisman tutarının belirlenmesi için gerekli olan amortisman oranının hesaplanabilmesi için varlığın işletmede kullanılacağı süre olan faydalı ömrün belirlenmesi gerekmektedir.

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

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

**Örnek 1:** İşletmenin elinde bulunan ineklerin toplam değeri 500.000 TL'dir. İnekler, işletmede aktif olarak 5 yıl süreyle kullanılacaktır.

Amortisman Değeri = 500.000 TL

Amortisman Oranı =  $1/5 = 0,20$

Amortisman Tutarı= 500.000 TL x 0,20=100.000 TL (1. yılın sonunda)

31.12.2015		
730 GÜM	100.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		100.000
257.04 Sağmal İnekler	100.000	
Sağmal İneklerin Yıllık Amortisman Kaydına İlişkin Yevmiye Kaydı		

#### 2.1.3.4. Devlet Teşvikleri

İşletmelerin doğrudan finansman desteğini karşılamak amacıyla karşılıksız ya da karşılıklı olarak devlet tarafından verilen teşviklerdir. Karşılıksız parasal teşvikler devletin işletmeye yaptığı karşılıksız ödemelerdir. Karşılıksız parasal teşvikler geri ödemesi olmadan yapılabileceği gibi bazı şartlara bağlı (faizsiz..vb.) olarak da verilebilmektedir. Karşılıklı parasal teşvikler ise devletin bazı sektörlerde veya üretim alanlarında faaliyet gösteren işletmelere piyasadaki mevcut faiz oranından daha düşük bir faiz oranıyla sağladığı kredi teşvikleridir. Parasal teşviklerin dışında, vergi teşvikleri, ayni teşvikler ve garanti ve kefalet teşvikleri olarak da sınıflandırılmaktadır (Uluslan, 2008, s. 417).

Devlet teşviklerinin, TMS 41 kapsamında kazanç olabilmesi için koşulsuz veya koşullu olmasına göre şartlarının oluşup aktif hale gelmesi gerekmektedir. Gelir yaklaşımına göre, devlet tarafından verilen desteklerin o döneme ait finansal tablolarda gelir gösterilmesi gerekmektedir. Eğer desteklemeler farklı dönemlere ayrılıyorsa her dönem için ayrı ayrı gelir gösterilmesi gerekmektedir (Tuğay, 2015, s. 97).

Devlet teşvikleri, işletme ortakları tarafından temin edilen varlıklardan farklı olarak ortaya çıkan bir varlığı ifade etmektedir. Bu durumda devlet teşviklerinin, özkaynak olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir. Gerçekleştiği dönemde kar veya zarar olarak kayıt edilmelidir. Devlet teşvikleri, koşulsuz karşılıksız olabildiği gibi bir koşula bağlı da olabilmektedir. Devletin istediği koşul sağlanana kadar

oluşacak maliyetler ilgili kar veya zarar hesaplarında izlenmelidir (Tuğay, 2015, s. 97).

Eğer, işletme sermayesini artırmaya yönelik (makine alımı, arsa alımı...vb.) teşvik alırsa, bu durumda teşviklerin kar veya zararla değil direkt özsermayeyle ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

**Örnek:** İşletme 100 adet sağmal ineği için inek başına 225 TL, devlet teşviği alacaktır. Fakat, 7 adet kuruda kalan inekler için teşvik söz konusu olamamaktadır.

Teşvik Tutarı = 93 İnek x 225 TL/İnek = 20.925 TL

30.06.2015		
100 KASA	20.925	
649 FAAL. İLG. DIĞ. GELİR VE KARLAR		20.925
649.03 Sağmal İnek Devlet Desteği	20.925	
Devlet teşviklerine ait yevmiye kaydı		

#### 2.1.3.5. Ertelenmiş Vergi

Değerleme farkları işletmede ertelenmiş vergi konusunu ortaya çıkarmaktadır. Değerleme farkı artış yönünde olursa ertelenmiş vergi yükümlülüğü, eğer değerleme farkı azalış yönünde ise ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkmaktadır.

Ertelenen vergi yükümlülükleri; değerleme farkları sonucu oluşan vergilendirilecek geçici oluşan farklar sonucu, gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, ileriki dönemsonlarında hesaplanan kurumlar vergisine ilave edilecek tutarlardır. Ertelenen vergi varlıkları ise; ileriki dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi rakamından indirilecek tutarlar olarak karşımıza çıkmaktadır (Antepli, 2014, s. 69).

## 2.2. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi

### 2.2.1. Canlı Varlıkların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

Canlı varlıklar, bir yıldan daha az sürede işletmede bulunacaksa dönen varlık, bir yıldan daha fazla bulunacaksa duran varlık olarak karşımıza çıkmaktadır (Özulucan ve Deran, 2008, s. 3). Sağmal inekler işletmenin duran varlığıdır. Erkek buzağılar ve yetiştirilen tarla bitkileri işletmenin dönen varlığıdır.



### 2.2.1.1. Canlı Varlıkların Aktife Alınması ve Muhasebeleştirilmesi

Üretimde olan dönen varlıklar veya duran varlıklardan elde edilen ürünler “151 Yarı Mamuller-Üretim” hesabında izlenir ve yarı mamullerin tabi 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 süre elinde tutacaksa, yetiştirme döneminde “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabına, yetiştirme dönemi sonucunda ise “256 Diğer Duran Varlıklar” hesabına aktarmalıdır (Özulucan ve Deran, 2008, s. 3). Gelecek yıllara ait fayda sağlaması için elde tutulan varlığın faydasının ortadan kalkması durumunda oluşacak zararlar ise “680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabına kaydedilmelidir. Örneğin; kurudaki inekler, işletmede fayda sağlamadığı dönemlerde zarar oluşturur.

**Örnek 1:** İşletme 01.03.2015 tarihinde sağmal inekleri için 13.000 TL, erkek buzağları için 3.780 TL, dişi Buzağlar için 4.140 TL, kurudaki inekler için 630 TL, gidere katlanmıştır.

01.03.2015			
151	YARI MAMULLER-ÜRETİM		16.780
151.01	Sağmal İnekler (Süt Üretimi)	13.000	
151.02	Erkek Buzağı Üretimi	3.780	
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		4.140
258.01	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	4.140	
680	ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI		630
680.01	Kurudaki İneklere Ait Maliyetler	630	
	İLGİLİ GİDER YANSITMA HESAPLARI		21.550
İlgili Giderlerin Ürünlere Yüklenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı			

**Örnek 2:** Üretimi tamamlanan sütün muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

..2015			
152	MAMULLER		13.000
152.01	Süt Üretimi	13.000	
151	YARIMAMUL ÜRETİM		13.000
151.01	Süt Üretimi (Sağmal İnekler)	13.000	
Üretimi Tamamlanan Mamullerin Yevmiye Kaydı			

**Örnek 3:** İşletme 01.06.2015 tarihinde yetiştirdiği mısır silajı için 1.150 TL, yonca için 970 TL ve fiğ için 1.275 TL gidere katlanmıştır.

01.06.2015			
151	YARI MAMULLER-ÜRETİM		3.395
151.03	Mısır Silajı Üretimi	1.150	
151.04	Yonca Üretimi	970	
151.05	Fiğ Üretimi	1.275	
	İLGİLİ GİDER YANSITMA HESAPLARI		3.395
İlgili Giderlerin Ürünlere Yüklenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı			

### 2.2.1.2. Canlı Varlığın Değerlemesi

VUK 276. maddeye göre, “zirai (tarımsal) mahsuller (ürünler) maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli, zirai mahsullerin hususiyetlerine (özelliklerine) göre 275 inci maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır” (VUK, md. 276).

VUK 275. maddesine göre belirtilen maliyet 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” (VUK, md. 275).

VUK 277. maddesinde hayvanlarla ilgili değerlendirme ölçüsü şu şekilde belirtilmiştir. “Zirai (Tarımsal) işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tesbiti (tespiti) mümkün olmayan (olmayan) ahvalde (durumda) maliyet bedeli yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün tatbikında (uygulanmasında) emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahal (gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınca tesbit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir” (VUK, md. 277).

Tarımsal faaliyetler, VUK’ a göre maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir. Maliyet bedelinin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda ise emsal bedeli ile değerlendirilir. Aksi durumda, maliyet bedeli belli olan bir varlığın emsal değeriyle değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır (Özulucan ve Deran, 2008, s. 4).

### 2.2.1.3. Amortismanın Muhasebeleştirilmesi

VUK 313. Maddesinde amortismanın konusu, İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince “gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi

kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu (konusunu) teşkil eder” şeklinde açıklanmıştır (VUK, md. 313a). Aynı kanun maddesinin üçüncü bendinde, “ değeri 900 TL’yi peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 900 TL, lirayı aşmayan alet, edavat(edevat), mefruşat ve demirbaşların” amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabileceği belirtilmiştir (VUK, md. 313c).

Canlı varlıkların, amortismanına tabi tutulabilmesi için bir yıldan daha fazla sürede işletmede kalması gerekmektedir. Daha yetiştirme döneminde olan işletmenin bir yıldan fazla elinde tutmayı düşündüğü canlı varlıklar da duran varlıklara kaydedilir. Fakat, herhangi bir şekilde üretime başlamadığı için amortismanına tabi tutulmaları mümkün değildir. Damızlık olarak elde tutulan dişi buzağılar duran varlıklara kaydedilsede amortismanına tabi tutulmayacaklardır. Besi amacıyla elde tutulan varlıklar alım satıma konu olduğu için işletmede bir yıldan fazla da kalsa amortismanına tabi tutulmazlar. Canlı varlıklar faydalı ömrünün sonuna doğru değer kaybetmesi nedeniyle normal amortisman yöntemiyle değerlendirilmesi daha doğru olacaktır (Özulucan, .2008, s. 161-163).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### CANLI VARLIKLARIN TMS 41 ve TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: ÖRNEK OLAY

#### 3.1. Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı tarımsal üretim faaliyetleri çerçevesinde üretim yapan bir işletmenin TDMS ve TMS açısından muhasebe ve raporlama işlemlerinin ortaya konulmasıdır. Bu iki sistem paralelinde ortaya çıkacak farklılıkların ve bu farklılıkların sebebinin sayısal veriler ile sunulması amaçlanmaktadır.

#### 3.2. Çalışmanın Metodolojisi

Bu amaca ulaşmak için 2015 yılı baz alınarak kurulabilecek 100 ineklik bir tesis üzerinden işlemler yapılacaktır. Öncelikle bu tesisin işleyişi ve üretim şekli açıklanacaktır. İşlemler 3 faaliyet dönemi baz alınarak yapılacaktır. İlk dönem Ocak-Şubat aylarını kapsayacaktır. Bu dönem ineklerin kuru dönemidir ve bu dönemde süt üretimi gerçekleştirilememektedir. İkinci dönem Mart-Haziran dönemi olarak belirlenmiştir. Bu dönemle birlikte buzağlar dünyaya gelecek ve süt üretimine başlanacaktır. Ayrıca bu dönemde işletme üretimde kullanmak üzere bazı yem gruplarının üretimini gerçekleştirecektir. Son dönem ise Temmuz-Aralık dönemidir. Bu dönemlerle ilgili örnek olaylar aktarılacak ve bu örnek olaylar üzerinden TDMS ve TMS açısından muhasebe kayıtları ve maliyet hesapları yapılacaktır.

#### 3.3. İşletme İle İlgili Temel Bilgiler

Aksüt üretim işletmesi 01.01.2015 tarihinde yatırım faaliyetleri tamamlanmış ve üretime hazır hale gelmiştir. İşletmenin ana faaliyet konusu inek sütü üretimidir. İnek sütü üretiminin yanı sıra üretimin doğası gereği buzağı üretimi de gerçekleştirilecektir. İşletme 100 sağmal inek kapasiteli olarak kurulmuştur. İşletmenin kuruluş işlemine ilişkin maliyetler şu şekildedir:

**Tablo 3.1: Bölüm Alanları ve Toplam Alanlar<sup>1</sup>**

<b>Bölüm Adı</b>	<b>100 İNEK</b>
Gerekli Arazi Büyüklüğü	10 dönüm
Sağmal Ahır – Sağımhane-Doğumhane	1.500 m <sup>2</sup>
Erkek Buzağı Bölümü	500 m <sup>2</sup>
Dişi Buzağı Bölümü (Damızlık Düve Bölümü)	500 m <sup>2</sup>
Kuru İnek Bölümü	100 m <sup>2</sup>
Yem Depoları	400 m <sup>2</sup>
<b>Toplam Alan</b>	<b>3.000 m<sup>2</sup></b>
<b>Toplam İnşaat Maliyeti</b>	<b>1.110.000,00 TL</b>
Arazi Maliyeti (TL)	100.000
<b>Toplam</b>	<b>1.210.000 TL</b>

İşletme 10 dönümlük bir arazi üzerinde kurulmuştur. İşletmede bulunan bölümler ve kapladıkları alanlar tablo 3.1’de verilmiştir. İşletmenin toplam inşaat maliyetleri 1.210.000,00 TL’dir. İşletmenin temel girdi ihtiyacı olan yemleri karşılamak amacıyla sahip olduğu tarlalar toplam 200 dönümdür. Söz konusu tarlalar işletme ortakları tarafından sermaye olarak konulmuştur. Tarlaların dönüm başına değeri 5.000 TL’dir. İşletmede kullanılacak maddi duran varlıklara ilişkin bilgiler ve maliyet bedelleri tablo 3.2’de verilmiştir.

İşletmede süt üretiminde kullanılmak üzere 100 adet düve bulunmaktadır. Bu düvelerin işletmenin faaliyete geçtiği üçüncü ay olan Mart ayında 93 tanesinin doğum yapması beklenmektedir. 7 adet düve ise bu dönem kısır kalmıştır. Doğumla birlikte süt üretimine başlanacak, aynı zamanda üretimin bir gereği olarak buzağılar da üretilmiş olacaktır. Söz konusu gebe düvelerin maliyet bedeli düve başına 5.000 TL’dir. İşletme ortakları tarafından söz konusu canlı varlıklar da sermaye olarak konulmuştur.

**Tablo 3.2. Makine Ekipman Miktar ve Maliyet Bilgileri**

Makine Ekipman Adı	Hiz. Süresi	Birim Maliyet	Miktar	TOPLAM MALİYET (TL)
1. Buzağı kulübesi	5	1.150	20	23.000
2. Otomatik süt sağım sistemi	5	195.500	1	195.500
3. Süt kalite test cihazı	5	7.150	1	7.150
4. Süt sağım odası için köpük üretim jen.	10	2.250	1	2.250
5. Süt sağım odası için basınçlı yıkama sistemi	5	6.250	1	6.250
6. Süt soğutma ve depolama tankı	10	64.000	1	64.000
7. Süt depolama için ön soğutma sistemi	10	8.650	1	8.650
8. Gübre sıyırıcısı	5	19.000	2	38.000
9. Gübre karıştırma makinesi	5	16.000	1	16.000
10. Gübre pompası	5	11.750	1	11.750
11. Gübre seperatörü	5	46.000	1	46.000
12. Hayvan kantarı	5	4.000	1	4.000
13. Hayvan fırçası	5	2.500	8	20.000
14. Hayvan suluğu	5	1.100	10	11.000
15. Hayvan yatağı	5	240	191	45.840
16. Yatak durak demir seti	5	210	191	40.110
17. Yemlik kilit seti	5	210	191	40.110
18. Yem kırma ve karıştırma makinesi	5	25.000	1	25.000
19. Yem karma ve dağıtma römorku	5	51.000	1	51.000
20. Sıvı gübre taşıma ve dağıtma tankı	5	37.000	1	37.000
21. Balya makinesi	5	58.000	1	58.000
22. Ot/Çayır biçme makinesi	5	12.250	1	12.250
23. Ot toplama / namlu yapma tırması	5	8.000	1	8.000
24. Balya taşıma römorku	5	27.000	1	27.000
25. Ot silaj makinesi	5	9.000	1	9.000
26. Manuel süt sağım makinesi	5	2.500	2	5.000
27. Römork	14	17.500	1	17.500
28. Traktör	5	94.000	1	94.000
29. Su pompası	10	2.700	1	2.700
30. Jeneratör	10	14.750	1	14.750
31. Bıçak	5	2.500	1	2.500
32. Kazayağı	5	2.000	1	2.000
33. Çapa Makinesi	5	5.000	1	5.000
34. Holder	5	3.000	1	3.000
<b>TOPLAM MAKİNE EKİPMAN MALİYETİ</b>				<b>953.310,00 TL</b>

Ayrıca işletme ortakları tarafından 200.000 TL nakit parada sermaye olarak konulmuştur. İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere 1 adet bilgisayar (Maliyet Bedeli 4.700 TL), 1 adet yazıcı (Maliyet Bedeli 500 TL), 1 adet fotokopi makinesi (Maliyet Bedeli 2.000 TL), 4 adet masa (Maliyet Bedeli 2.000 TL) ve 10 adet sandalye (Maliyet Bedeli 1.000 TL) demirbaş olarak ortaklar tarafından işletme kurulmadan önce alınmış ve sermaye olarak konulmuştur.

İşletmede kullanılacak en önemli direkt ilk madde ve malzeme unsuru hayvan yemleridir. İşletme belirlediği rasyon çerçevesinde mısır silajı, yonca, fiğ, saman ve süt yemi kullanacaktır. Yine işletme ortakları tarafından konulan söz

konusu ilk madde ve malzemelere ilişkin miktarlar, birim maliyetler ve ilk madde ve malzemelerin toplam maliyet bedelleri tablo 3.3'te verilmiştir.

**Tablo 3.3: Sermaye Olarak Konulan İlk Madde ve Malzeme Miktar ve Maliyetleri**

Yem Türü (İlk Madde ve Malzeme Türü)	Miktar	Birim Maliyet	Toplam Maliyet (Maliyet Bedeli)
Mısır Silajı	200.000 kg	0,2 TL/kg	40.000 TL
Yonca	50.000 kg	0,5 TL/kg	25.000 TL
Saman	50.000 kg	0,2 TL/kg	10.000 TL
Fiğ	40.000 kg	0,5 TL/kg	20.000 TL
<b>Toplam</b>			<b>95.000 TL</b>

Yukarıda yer alan veriler ışığında Aksüt işletmesine ait 01.01.2015 tarihli kuruluş bilançosu ve envanter listesi aşağıda verilmiştir.

**Aksüt İşletmesi**

**01.01.2015 Tarihli Kuruluş Bilançosu (TL)**

I- DÖNEN VARLIKLAR		I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
A. Kasa Hesabı	200.000		
B. İlk Madde ve Mlz. Stokları	95.000		
II-DURAN VARLIKLAR		II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
A. Arazi ve Arsalar	1.000.000		
B. Binalar	1.210.000		
C. Tesis, Makine ve Cihazlar	953.310		
D. Demirbaşlar	10.200	III-ÖZKAYNAKLAR	
E. Diğer Maddi Duran Varlıklar	500.000	A. Sermaye	3.968.510
<b>TOPLAM</b>	<b>3.968.510</b>	<b>TOPLAM</b>	<b>3.968.510</b>

İşletmede tam zamanlı olarak üretim bölümünde 3 personel istihdam edilecektir. Ayrıca bir güvenlik görevlisi, bir zooteknist ve bir de veteriner çalışacaktır. Yönetim bölümünde ise bir mali işler sorumlusu ve bir de işletme müdürü istihdam edilecektir. Bütün çalışanların işe başlama tarihi işletmenin kurulduğu 01.01.2015 tarihi olarak belirlenmiştir. Çalışanlara aylık olarak ödeme yapılacak ve çalışma ayı tamamlandıktan sonra ücretleri ödenecektir. Çalışanların alacağı brüt ücretler tablo 3.4'te verilmiştir.

**Tablo 3.4: Çalışanlara Ait Aylık Brüt Ücretler**

Çalışan/Pozisyon	Aylık Brüt Ücret
Üretim Elemanları / Üretim	2.000 TL
Güvenlik Görevlisi / Güvenlik	1.500 TL
Zooteknist	3.000 TL
Veteriner	3.000 TL
Mali İşler Sorumlusu	2.500 TL
İşletme Müdür	4.000 TL

### 3.4. İşletmede Belirlenen Stratejiler

İşletme ürettiği sütleri Dürüst A.Ş.'ye satma konusunda anlaşma yapmıştır. Yapılan anlaşma gereği Dürüst A.Ş. işletme tarafından üretilen ve soğuk hava deposuna aktarılan sütleri ikişer günlük arayla işletmeden alacaktır. Ay sonunda Aksüt işletmesi Dürüst A.Ş.'ye vermiş olduğu sütler için fatura kesecek ve izleyen ayın son günü ödeme yapılacaktır.

İşletme ürettiği erkek buzağuları 1 yaşını doldurduğunda satacaktır. Dişi buzağular ise satılmayıp damızlık amacıyla işletmede tutulacaktır.

### 3.5. Dönemiçi Muhasebe İşlemleri (TDMS)

Açılış kaydı şu şekildedir:

..2015		
100 KASA	200.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI	95.000	
250 ARAZİ VE ARSALAR	1.000.000	
252 BİNALAR	1.210.000	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	953.310	
255 DEMİRBAŞLAR	10.200	
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	500.000	
500 SERMAYE		3.968.510
Dönem Açılış Kaydı		

#### 3.5.1. İlk Madde ve Malzeme Alımı (TDMS)

01.01.2015 tarihinde % 8 KDV hariç 50.000 kg süt yemi satın alınmıştır. Kg başına süt yemi 0,90 TL'dir. KDV tutarı peşin ödenmiş, kalan kısım için satıcı firma olan Yemtaş A.Ş.'ye 01.05.2015 tarihli bir bono düzenlenip verilmiştir. Nakliye ve sigorta giderleri satıcı firmaya aittir.



..2015			
150	İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		45.000
150.05	Kesif Yem	45.000	
191	İNDİRİLECEK KDV		3.600
321	BORÇ SENETLERİ		45.000
321.01	Yemtaş	45.000	
100	KASA		3.600
Direkt İlk Madde ve Malzeme Alımına Ait (Kesif Yem) Yevmiye Kaydı			

İşletme bu üretim yılında kullanılmak üzere 10.01.2015 tarihinde % 18 KDV hariç 20.100 TL'lik ilaç ve 3.000 TL'lik temizlik malzemesini peşin olarak satın almıştır.

..2015			
150	İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		23.100
150.06	İlaç vd. Yardımcı Malzeme Alımı	20.100	
150.07	Temizlik Malzemesi	3.000	
191	İNDİRİLECEK KDV		4.158
100	KASA		27.258
Endirekt İlk Madde ve Malzeme (İlaç ve Temizlik Malzemesi) Alımına Ait Yevmiye Kaydı			

### 3.5.2. Direkt İşçilik Maliyetlerinin Tahakkuku (TDMS)

Ocak-Şubat dönemine ait üretim bölümünde çalışan direkt işçilik kapsamında ücret alan personele 12.000 TL ödeme yapılmıştır. Bu dönemde süt üretimi gerçekleştirilememiştir (doğumlar gerçekleşmediği için). Bu nedenle, bu dönemde direkt işçilik maliyetleri kuru inek ve buzağuların maliyetlerine yüklenmiştir.

Kuru İnek	7 adet	Dişi Buzağı	46 adet
Erkek Buzağı	42 adet	Ölen Buzağı Sayısı	5 adet

Ayrıca endirekt işçilik maliyetleri (güvenlik görevlisi, veteriner ve zootechnist) toplamı 15.000 TL ve genel yönetim kapsamındaki işgücü maliyetleri toplamı ise 13.000 TL'dir.

..2015			
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		12.000
720.02	Kuru İnekler	840	
720.03	Erkek Buzağı Üretimi	5.040	
720.04	Dişi Buzağı Üretimi	5.520	
720.05	Ölen Buzağular	600	
730	GÜM		15.000
730.01	Güvenlik Görevlisi Maaşı	3.000	
730.02	Veteriner Maaşı	6.000	
730.03	Zooteknist Maaşı	6.000	
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		13.000
770.01	Mali İşler Sorumlusu	5.000	
770.02	İşletme Müdürü	8.000	
381	GİDER TAHAKKUKLARI		40.000
İşçilik Giderlerinin Tahakkukuna İlişkin Yevmiye Kaydı (Ocak-Şubat Dönemi)			

### 3.5.3. Endirekt Maliyet Unsurlarının ve Genel Yönetim Giderlerinin Tahakkuku (TDMS)

Ocak ve Şubat dönemine ait 3.100 TL elektrik, 1.100 TL su ve 2.200 TL yakıt gideri (200 TL'si yönetim) ödenmiştir. Fatura bedellerinden elektrik faturasının 3.000 TL'si üretim kalan kısmı yönetim bölümüne aittir. Aynı şekilde su faturasının 1.000 TL'si elektrik 100 TL'si ise yönetim bölümüne aittir.

..2015			
730	GÜM		6.000
730.08	Elektrik Gideri	3.000	
730.09	Su-Gaz Giderleri	1.000	
730.10	Yakıt Giderleri	2.000	
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		400
770.03	Elektrik Gideri	100	
770.04	Su-Gaz Giderleri	100	
770.05	Yakıt Giderleri	200	
191	İNDİRİLECEK KDV		512
100	KASA		6.912
Endirekt İlk Madde ve Malzeme (İlaç ve Temizlik Malzemesi) Alımına Ait Yevmiye Kaydı			

### 3.5.4. Ocak-Şubat Dönemine Ait Maliyetlerin Yüklenmesi (TDMS)

Mart ayı içerisinde işletmenin elinde bulunan gebe düvelerin 93 tanesi doğum yapmış, 7 tanesi ise kuruda kalmıştır. Doğan buzağılardan 5 tanesi ölmüş ve Mart ayında işletmenin elinde 88 buzağı kalmıştır. Bu buzağuların 42 tanesi erkek ve 46 tanesi ise dişidir. Doğumla birlikte işletme süt üretimine fiilen başlamıştır.

Ocak ve Şubat dönemleri ineklerin kuru dönemleri olarak ifade edilir. Kuru dönem sonrası Mart ayı ile birlikte doğumlar gerçekleşmiştir. Doğumla birlikte süt üretimi gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Dolayısıyla kuru döneme ait direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, direkt işçilik maliyeti ve genel üretim maliyeti bu dönem doğumu gerçekleştiren buzağılara ait maliyetler olarak değerlendirilir. Yalnız bu yıl kuru olarak kalacak olan ve verim alınamayacak ineklere ait maliyetlerin ayrıştırılması gerekmektedir. Ayrıca ölen buzağılara ait maliyetler belirlenip giderleştirilmelidir.

Bu dönemde işletmenin katlandığı maliyet unsurları şu şekildedir:

**Tablo 3.5: Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri (Ocak – Şubat)**

DİM	Miktar	Maliyet	Tutar
Mısır Silajı	60.000 kg	0,2 TL/kg	12.000 TL
Yonca	18.000 kg	0,5 TL/kg	9.000 TL
Fiğ	18.000 kg	0,5 TL/kg	9.000 TL
Saman	24.000 kg	0,2 TL/kg	4.800 TL
Kesif Yem	48.000 kg	0,9 TL/kg	43.200 TL
Toplam Direkt İlk Mad. Mlz. Mal.			78.000 TL

*Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri*

..2015			
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		78.000
710.01	Mısır Silajı	12.000	
710.02	Yonca	9.000	
710.03	Fiğ	9.000	
710.04	Saman	4.800	
710.05	Kesif Yem	43.200	
150	İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		78.000
150.01	Mısır Silajı	12.000	
150.02	Yonca	9.000	
150.03	Fiğ	9.000	
150.04	Saman	4.800	
150.05	Kesif Yem	43.200	
Direkt İlk Madde ve Malzemenin Üretime Verilmesine İlişkin Yevmiye Kaydı (Ocak-Şubat Dönemi)			

..2015				
151	YARIMAMUL ÜRETİM		32.760	
151.01	Erkek Buzağular	32.760		
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		35.880	
258.01	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	35.880		
680	ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI		5.460	
680.01	Kurudaki İneklere Ait Maliyetler	5.460		
689	OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR		3.900	
711	DİR. İLK MADDE VE MAL. GİD. YANS.			78.000
711.01	Mısır Silajı	12.000		
711.02	Yonca	9.000		
711.03	Fiğ	9.000		
711.04	Saman	4.800		
711.05	Kesif Yem	43.200		
Direkt İlk Madde ve Malzemenin Üretime Yüklenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı (Ocak-Şubat Dönemi)				

### *Direkt İşçilik Maliyetleri*

Ocak-Şubat döneminde hayvanların bakımı ve beslenmesi ile ilgili üç çalışana ödenen ücret bu döneme ait direkt işçilik maliyetleridir. Aylık brüt, çalışan başına 2.000 TL ödeme yapılmıştır. İki aylık kuru döneme ait direkt işçilik maliyeti toplamı 12.000 TL'dir.

..2015				
151	YARIMAMUL ÜRETİM		5.040	
151.02	Erkek Buzağı Üretimi	5.040		
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		5.520	
258.01	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	5.520		
680	ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI		840	
680.01	Kurudaki İneklere Ait Maliyetler	840		
689	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR		600	
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.			12.000
721.02	Kuru İnekler	840		
721.03	Erkek Buzağı Üretimi	5.040		
721.04	Dişi Buzağı Üretimi	5.520		
721.05	Ölen Buzağular	600		
İşçilik Giderlerinin Üretime Yüklenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı (Ocak-Şubat Dönemi)				

### *Genel Üretim Maliyetleri*

İşletmede Ocak-Şubat dönemine ait endirekt maliyet unsurları tablo 3.6'da verilmiştir (Burada yıllık endirekt maliyet unsurları hesaplanmış ve iki aylık kuru döneme düşen pay belirlenmiştir).

**Tablo 3.6: Endirekt Maliyetler (Ocak-Şubat Dönemi)**

Maliyet Unsurları	Yıllık Maliyet	Maliyet
		Kuru Dönem (İlk İki ay)
<b>Endirekt malzeme (Yardımcı Malzeme)</b>	<b>23.100</b>	<b>3.850</b>
BVD, B13, IBR (ilaç)	2.400	400
Şap Aşısı,	1.200	200
Brucella Aşısı	600	100
Tricafit Aşısı	1.800	300
Ivermetir (İlaç)	300	50
Antibiyotik (Süte geçmeyen)	7.200	1.200
Antihelmintik (Parazit mücadelesi)	3.600	600
<b>Endirekt malzeme (İşletme Malzeme)</b>	<b>3.000</b>	<b>500</b>
Temizlik malzemesi (Fırça, eldiven vb.)	3.000	500
<b>Endirekt işçilik</b>	<b>90.000</b>	<b>15.000</b>
Güvenlik görevlisi	18.000	3.000
Veteriner	36.000	6.000
Zooteknist	36.000	6.000
<b>Amortisman</b>	<b>351.162</b>	<b>58.527</b>
Bina (Ahr)	60.500	10.083
Makine ekipman	190.662	31.777
Diğer Maddi Duran Varlıklar (Sağmal İnek)	100.000	16.667
<b>Diğer endirekt maliyetler</b>	<b>62.400</b>	<b>10.400</b>
Elektrik giderleri		3.000
Su ve gaz giderleri		1.000
Yakıt giderleri		2.000
Bakım onarım giderleri	2.400	400
Sigorta giderleri (İşletme)	12.000	2.000
Sigorta giderleri (İnek)	12.000	2.000
<b>Toplam</b>	<b>526.662</b>	<b>87.777</b>

Bu veriler ışığında söz konusu endirekt malzeme maliyetlerinin kullanımına ilişkin maliyet kaydı şu şekildedir:

..2015	
730 GÜM	3.850
150 İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI	3.850
Endirekt İlk Madde ve Malzemenin Üretime Verilmesine İlişkin Yevmiye Kaydı (Ocak-Şubat Dönemi)	

Bu döneme ait amortisman ve sigorta giderlerinin kaydı ise şu şekildedir:

..2015			
730	GÜM		62.927
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		1.700
	257 BİRİMİŞ AMORTİSMANLAR		60.227
	257.01 Ahır	10.083	
	257.02 Makine Ekipman	31.777	
	257.03 Demirbaşlar	1.700	
	257.04 Diğer maddi Duran Varlıklar (İnek)	16.667	
381	GİDER TAHAKKUKLARI		4.400
Amortisman ve sigorta giderlerine ait yevmiye kaydı (Ocak-Şubat Dönemi)			

Genel üretim maliyetlerinin bölümlere dağıtımına esas olacak dağıtım anahtarları aşağıda verilmiştir.

**Tablo 3.7: Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtımına İlişkin Dağıtım anahtarları**

Maliyet Unsurları	Gider Yeri	DAĞITIM ANAHTARI
<b>Endirekt malzeme (Yardımcı Malzeme)</b>		
BVD, B13, IBR (ilaç)	EÜGY için Ortak	Hayvan sayısı
Şap Aşısı,	EÜGY için Ortak	Hayvan sayısı
Brucella Aşısı	EÜGY için Ortak	Hayvan sayısı
Tricafit Aşısı	EÜGY için Ortak	Hayvan sayısı
Ivermetir (İlaç)	EÜGY için Ortak	Hayvan sayısı
Antibiyotik (Süte geçmeyen)	EÜGY için Ortak	Hayvan sayısı
Antihelminetik (Parazit mücadelesi)	EÜGY için Ortak	Hayvan sayısı
<b>Endirekt malzeme (İşletme Malzeme)</b>		
Temizlik malzemesi (Fırça, eldiven vb.)	ORTAK	Alan
<b>Endirekt işçilik</b>		
Güvenlik görevlisi	ORTAK	Alan
Veteriner	EÜGY için Ortak	Hayvan sayısı
Zooteknist	EÜGY için Ortak	Hayvan sayısı
<b>Amortisman</b>		
Bina (Ahır)	ORTAK	Alan
Makine ekipman	EÜGY için Ortak	Hayvan sayısı
Demirbaş (Sağmal İnek)	SAĞMAL İNEKLER	Hayvan sayısı
<b>Diğer endirekt maliyetler</b>		
Elektrik giderleri	ORTAK	Alan
Su ve gaz giderleri	ORTAK	Alan
Yakıt giderleri	ORTAK	Hayvan sayısı
Bakım onarım giderleri	ORTAK	Alan
Sigorta giderleri (İşletme)	ORTAK	Alan
Sigorta giderleri (İnek)	SAĞMAL İNEKLER	Hayvan sayısı

**Tablo 3.8: Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtımı (I. Dağıtım)(Ocak-Şubat Dönemi)**

I. Dağıtım		ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ					YÜGY
Maliyet Unsurları	MALİYE T	DAĞ. ANH.	SAĞMAL	KURU	ERKEK BUZ.	DİŞİ BUZ.	YEM DEPO.
<i>Endirekt malzeme</i>	3.850,00	Hayvan sayısı	1.855	140	898	958	
<i>Endirekt işçilik</i>							
Güvenlik görevlisi	3.000,00	Alan	1.500	500	500	100	400
Veteriner	6.000,00	Hayvan sayısı	2.891	218	1.399	1.492	
Zooteknist	6.000,00	Hayvan sayısı	2.891	218	1.399	1.492	
<i>Amortisman</i>							
Bina (Ahrır)	10.083,33	Alan	5.042	1.681	1.681	336	1.344
Makine Ekipman	31.777,00	Hayvan sayısı	15.312	1.153	7.409	7.903	
Demirbaş (Sağmal İnek)	16.666,67	Hayvan sayısı	16.667				
<i>Diğer endirekt maliyetler</i>							
Elektrik giderleri	3.000,00	Alan	1.500	500	500	100	400
Su ve gaz giderleri	1.000,00	Alan	500	167	167	33	133
Yakıt giderleri	2.000,00	Hayvan sayısı	964	73	466	497	
Bakım onarım giderleri	400,00	Alan	200	67	67	13	53
Sigorta giderleri (İşletme)	2.000,00	Alan	1.000	333	333	67	267
Sigorta giderleri (İnek)	2.000,00	Hayvan sayısı	2.000				
<b>TOPLAM</b>	<b>87.777,00</b>		52.322	5.047	14.818	12.992	2.598

Sağımhane ve sağmal ineklerin üretildiği nokta işletmede esas üretim gider yeri olarak değerlendirilmektedir. Bu alanda süt üretimi gerçekleştirilmektedir. Bununla birlikte iki aylık kuru dönemde süt üretimi gerçekleştirilmediği için, bu dönem için bu gider yeri yardımcı hizmet gider yeri olarak belirlenmiş ve burada toplanan genel üretim maliyetleri buzağılara aktarılmıştır. Süt üretimi ile birlikte bu üretim noktası esas üretim gider yeri olarak değerlendirilecek ve sonraki dönemlerde bu şekilde işlem yapılacaktır.

**Tablo 3.9: Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtımı (II. Dağıtım)(Ocak-Şubat Dönemi)**

II. DAĞITIM			ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ		
Maliyet Unsurları	MALİYET	DAĞ. ANH.	KURU İNEKLER	ERKEK BUZAĞI	DİŞİ BUZAĞI
			5.047	14.818	12.992
<b>SAĞMAL</b>	52.322	HAYVAN SAYILARI		25.317	27.005
<b>YEM DEPOLARI</b>	2.598	HAYVAN SAYILARI	182	1.169	1.247
<b>TOPLAM</b>	54.920		5.229	41.304	41.244

Dönem içerisinde 3 adet erkek ve 2 adet dişi buzağı doğum sonrası ölmüştür. Dolayısıyla 5 buzağıya ait genel üretim maliyeti olağandışı gider ve zarar kapsamında değerlendirilip gider olarak yazılmalıdır.

..2015				
151	YARIMAMUL ÜRETİM		38.551	
	151.02 Erkek Buzağı Üretimi	38.551		
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		39.525	
	258.01 Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	39.525		
680	ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI		5.229	
	680.01 Kurudaki İneklere Ait Maliyetler	5.229		
689	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR		4.472	
	731 GÜM YANSITMA			87.777
	731.01 Endirekt Malzeme	3.850		
	731.02 Endirekt İşçilik	15.000		
	731.04 Amortismanlar	58.527		
	731.05 Diğer Endirekt Maliyetler	10.400		
Genel Üretim Giderlerinin Üretime Yüklenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı (Ocak-Şubat Dönemi)				

İşletmenin ilk iki aylık üretim dönemi sonrası canlı varlık envanteri şu şekildedir:

**Tablo 3.10: Canlı Varlık Sayısı (Ocak – Şubat)**

	Mevcut	Ölüm	Satılan	Kalan	
				Dişi	Erkek
<b>Sağmal İnek</b>	93	-	-	93	
<b>Kuruda kalan inek sayısı</b>	7	-	-	7	
<b>Buzağı Sayısı</b>	93	5	-	46	42

İşletmenin ilk iki aylık üretim dönemi sonrası direkt ilk madde ve malzeme envanteri şu şekildedir:

**Tablo 3.11: Direkt İlk Madde ve Malzeme Envanteri (Ocak – Şubat)**

Yem Türü (İlk Madde ve Malzeme Türü)	Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktarı		
	DönemBaş+Alışlar	Dönemsonu Stokta Kalan	Kullanılan
<b>Mısır Silajı</b>	200.000 kg	140.000 kg	60.000 kg
<b>Yonca</b>	50.000 kg	32.000 kg	18.000 kg
<b>Saman</b>	50.000 kg	32.000 kg	18.000 kg
<b>Fığ</b>	40.000 kg	16.000 kg	24.000 kg
<b>Süt Yemi</b>	50.000 kg	2.000 kg	48.000 kg



Ocak-Şubat dönemi sonunda işletmenin ürettiği dişi ve erkek buzağların maliyetlerinin yer aldığı 151 Yarı Mamuller – Üretim ve 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının ilgili yardımcı hesaplarına ait büyük defterler şu şekildedir:

BORÇ	151.02 Erkek Buzağlar	ALACAK
	32.760,00	
	5.040,00	
	38.551,00	

TOPLAM 76.351,00

BORÇ	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	ALACAK
	35.880,00	
	5.520,00	
	39.525,00	

TOPLAM 80.925,00

İlgili büyük defterler incelendiğinde üretimi gerçekleştirilen 42 erkek buzağının 76.351,00 TL ve 46 dişi buzağının ise 80.925,00 toplam maliyetinin olduğu görülecektir. Birim üretim maliyetleri ise sırasıyla 1.817,88 TL ve 1.759,23 TL olarak gerçekleşecektir.

### 3.5.5. İlk Madde ve Malzeme Alımı (TDMS-Mart-Haziran Dönemi)

Mart ayı başında işletme aşağıda verilen miktar ve tutarlarda ilk madde ve malzeme alışı gerçekleştirmiştir. İşletme söz konusu ilk madde ve malzemeleri 6 ay vadeli olarak satın almıştır. Satıcı işletmeye 1 Eylül 2015 tarihli senet verilmiştir.

**Tablo 3.12: Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri (Mart - Haziran)**

DİM	Miktar	Maliyet	Tutar
Mısır Silajı	50.000 kg	0,2 TL/kg	25.000 TL
Yonca	30.000 kg	0,6 TL/kg	18.000 TL
Fiğ	50.000 kg	0,6 TL/kg	30.000 TL
Saman	80.000 kg	0,2 TL/kg	16.000 TL
Kesif Yem	150.000 kg	0,8 TL/kg	120.000 TL
Toplam Direkt İlk Mad. Mlz. Mal.			209.000 TL

**Tablo 3. 13: Direkt İlk Madde ve Malzeme Üretim Maliyetleri (Mart - Haziran)**

DİM	Ekilecek Tarla	Birim Maliyet	Tutar
Mısır Silajı	90 dönüm	235 TL/dönüm	21.150 TL
İlaç			
Üst Gübre			
Taban Gübresi			
Su			
Yonca	85 dönüm	160,50 TL	13.642,50 TL
Tohum			
Taban Gübresi			
Su			
Fiğ	340 dönüm	105 TL/dönüm	35.700 TL
Tohum			
Taban Gübresi			
Su			
<b>Toplam DİM Maliyeti (DİM Üretim)</b>			<b>70.492,50 TL</b>

TMSUGT'ne göre söz konusu ilk madde ve malzemenin alımına ilişkin muhasebe kaydı şu şekildedir:

..2015			
150	İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		209.000
150.01	Mısır Silajı	25.000	
150.02	Yonca	18.000	
150.03	Fiğ	30.000	
150.04	Saman	16.000	
150.05	Kesif Yem	120.000	
191	İNDİRİLECEK KDV		16.720
321	BORÇ SENETLERİ		209.000
321.01	Yemtaş	209.000	
100	KASA		16.720
Direkt İlk Madde ve Malzeme Alımına Ait Yevmiye Kaydı			
..2015			
150	İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		70.492,50
150.08	Mısır Silajı Tohum, İlaç vb.	21.150	
150.09	Yonca Tohum, İlaç vb.	13.642,50	
150.10	Fiğ Tohum, İlaç vb.	35.700	
191	İNDİRİLECEK KDV		5.639,40
321	BORÇ SENETLERİ		70.492,50
321.01	T Tohumculuk	70.492,50	
100	KASA		5.639,40
Direkt İlk Madde ve Malzeme Alımına Ait Yevmiye Kaydı			

### 3.5.6. Süt Satışı İle İlgili Muhasebe İşlemleri

Aksüt üretim işletmesi Mart-Haziran (4 aylık) dönemde toplam 279.000 litre süt üretimi gerçekleştirmiştir. İşletme Dürüst A.Ş. ile yapmış olduğu anlaşma gereği süttan litre başına 1,10 TL gelir elde etmektedir. Süt satışları bir aylık vadeli

olarak yapılmaktadır. İşletmenin bu döneme ilişkin toplam süt satış geliri 306.900 TL'dir. Ortalama aylık 69.750 litre süt satılmakta ve aylık 76.725 TL süt satış geliri elde edilmektedir (KDV oranı % 8'dir ve KDV peşin olarak tahsil edilmektedir).

TMSUGT'ne göre İşletmenin aylık süt satış hasılatına ilişkin satış kaydı şu şekilde yapılacaktır (Mart döneminde üretilen ve satılan süte ilişkin):

..2015			
120	ALICILAR		76.725
120.01	Dürüst A.Ş.	76.725	
100	KASA		6.138
600	YURT İÇİ SATIŞLAR		76.725
600.01	Dürüst A.Ş.		
391	HESAPLANAN KDV		6.138
Mart Döneminde Yapılan Süt Satışına Ait Yevmiye Kaydı			

### 3.5.7. Senetli Borcun Ödenmesi (TDMS-Mart-Haziran Dönemi)

01.05.2015 tarihinde Yemtaş A.Ş.'ye olan borç senedi ödenmiştir.

..2015			
321	BORÇ SENETLERİ		45.000
321.01	Yemtaş	45.000	
100	KASA		45.000
01.05.2015 İhli Senetli Borcun Ödenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı			

### 3.5.8. Direkt İlk Madde ve Direkt İşçilik Maliyetlerinin Tahakkuku ve Üretime Yüklenmesi (TDMS-Mart-Haziran Dönemi)

#### *Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri*

Haziran dönemi sonunda yapılan envanter çalışmaları sonucu direkt ilk madde ve malzemeye ait aşağıda yer alan verilerin elde edildiği belirlenmiştir. İşletme aralıklı envanter ve ortalama maliyet yöntemini benimsemiştir.

**Tablo 3.14: Direkt İlk Madde ve Malzeme Envanterleri (Mart - Haziran)**

	D.B. Stok (1 Mart)		Dönemiçi Alışlar		Toplam Kullanılabilir DİM	
	Miktar	Birim Maliyet	Miktar	Birim Maliyet	Toplam Miktar	Ortalama Maliyet
Mısır Silajı	140.000 kg	0,2 TL/kg	50.000 kg	0,2 TL/kg	190.000 kg	0,2 TL/kg
Yonca	32.000 kg	0,5 TL/kg	30.000 kg	0,6 TL/kg	62.000 kg	0,548 TL/kg
Fığ	16.000 kg	0,5 TL/kg	50.000 kg	0,6 TL/kg	66.000 kg	0,575 TL/kg
Saman	32.000 kg	0,2 TL/kg	80.000 kg	0,2 TL/kg	112.000 kg	0,2 TL/kg
Süt Yemi	2.000 kg	0,9 TL/kg	150.000 kg	0,8 TL/kg	152.000 kg	0,801 TL/kg

Dönemsonunda yapılan sayım sonucu stoklarda kalan direkt ilk madde ve malzeme miktarları aşağıda verilmiştir. Bölüm bazında tutulan stok kartları yardımıyla her bir bölümde kullanılan direkt ilk madde ve malzeme miktarları ayrı bir tablo yardımıyla aktarılmıştır.

**Tablo 3.15: Kullanılan Direk İlk Madde ve Malzeme (Mart – Haziran)**

DİM	Mısır Silajı	Yonca	Fiğ	Saman	Kesif Yem
Dönembaşı Stok+ Alışlar	190.000 kg	62.000 kg	66.000 kg	112.000 kg	152.000 kg
Dönemsonu Stok	38.320 kg	4.880 kg	8.880 kg	21.760 kg	14.240 kg
Dönemiçi Kullanım	151.680 kg	57.120 kg	57.120 kg	90.240 kg	137.760 kg

**Tablo 3.16: Bölüm Bazında Ortaya Çıkan Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri (Mart – Haziran)**

DİM	Süt Üretimi (Sağmal İnekler)	Kuru İnekler	Dişi Buzağular	Erkek Buzağular	TOPLAM
Mısır Silajı	111.600 kg	8.400 kg	16.560 kg	15.120 kg	151.680 kg
Yonca	33.480 kg	2.520 kg	11.040 kg	10.080 kg	57.120 kg
Fiğ	33.480 kg	2.520 kg	11.040 kg	10.080 kg	57.120 kg
Saman	44.640 kg	3.360 kg	22.080 kg	20.160 kg	90.240 kg
Kesif Yem	111.600 kg	5.040 kg	11.040 kg	10.080 kg	137.760 kg
Toplam	334.800 kg	21.840 kg	71.760 kg	65.520 kg	

Mart – Haziran dönemine ilişkin dört aylık periyotta bölüm bazında ortaya çıkan direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ise tablo 3.17’de verilmiştir. Ayrıca Haziran dönemi sonunda stoklarda kalan direkt ilk madde ve malzeme miktarları ile ortalama maliyet yöntemine göre belirlenen birim maliyetler ve Dönemsonu stok değerleri ise tablo 3.18’de verilmiştir.

**Tablo 3.17: Bölüm Bazında Dönemsonu Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar ve Değerleri (Mart – Haziran)**

<b>Direkt İlk Mad. ve Mlz. Maliyetleri (Mart-Haziran Dönemi)</b>			
	<b>Miktar</b>	<b>Birim Maliyet</b>	<b>TOPLAM</b>
<b>SAĞMAL İNEKLER</b>			
Mısır Silajı	111.600,00	0,20	22.320,00
Yonca	33.480,00	0,55	18.347,04
Fığ	33.480,00	0,58	19.251,00
Saman	44.640,00	0,20	8.928,00
Süt Yemi	111.600,00	0,80	89.391,60
<b>TOPLAM</b>	<b>334.800,00</b>		<b>158.237,64</b>
<b>KURU İNEKLER</b>			
Mısır Silajı	8.400,00	0,20	1.680,00
Yonca	2.520,00	0,55	1.380,96
Fığ	2.520,00	0,58	1.449,00
Saman	3.360,00	0,20	672,00
Süt Yemi	5.040,00	0,80	4.037,04
<b>TOPLAM</b>	<b>21.840,00</b>		<b>9.219,00</b>
<b>DİŞİ BUZAĞI</b>			
Mısır Silajı	16.560,00	0,20	3.312,00
Yonca	11.040,00	0,55	6.049,92
Fığ	11.040,00	0,58	6.348,00
Saman	22.080,00	0,20	4.416,00
Süt Yemi	11.040,00	0,80	8.843,04
<b>TOPLAM</b>	<b>71.760,00</b>		<b>28.968,96</b>
<b>ERKEK BUZAĞI</b>			
Mısır Silajı	15.120,00	0,20	3.024,00
Yonca	10.080,00	0,55	5.523,84
Fığ	10.080,00	0,58	5.796,00
Saman	20.160,00	0,20	4.032,00
Süt Yemi	10.080,00	0,80	8.074,08
<b>TOPLAM</b>	<b>65.520,00</b>		<b>26.449,92</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>493.920,00</b>		<b>222.875,52</b>

**Tablo 3.18: Dönemsonu Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar ve Değerleri (Mart – Haziran)**

<b>DÖNEMSONU STOKLARIN DEĞERİ</b>			
	<b>Miktar</b>	<b>Birim Maliyet</b>	<b>Toplam Tutar</b>
Mısır Silajı	38.320	0,20	7.664,00
Yonca	4.880	0,548	2.698,24
Fığ	8.880	0,575	5.156,00
Saman	21.760	0,20	4.352,00
Süt Yemi	14.240	0,801	11.454,24

Ortalama maliyet yöntemi nedeniyle ortaya çıkan küsurat farkları dönem sonu stokların değerine ilave edilmiştir.

TMSUGT'ne göre söz konusu ilk madde ve malzemenin kullanımına ilişkin muhasebe kayıtları şu şekildedir:

..2015			
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		222.875,52
710.01	Mısır Silajı	30.336	
710.02	Yonca	31.301,76	
710.03	Fiğ	32.844	
710.04	Saman	18.048	
710.05	Kesif Yem	110.345,76	
150	İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		222.875,52
150.01	Mısır Silajı	30.336	
150.02	Yonca	31.301,76	
150.03	Fiğ	32.844	
150.04	Saman	18.048	
150.05	Kesif Yem	110.345,76	
Direkt İlk Madde ve Malzemenin Üretime Verilmesine İlişkin Yevmiye Kaydı			
..2015			
151	YARIMAMUL ÜRETİM		184.687,56
151.01	Süt Üretimi (Sağmal İnekler)	158.237,64	
151.02	Erkek Buzağı Üretimi	26.449,92	
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		28.968,96
258.01	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	28.968,96	
680	ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI		9.219
680.01	Kurudaki İneklere Ait Maliyetler	9.219	
711	DİR. İLK MADDE VE MAL. GİD. YANS.		222.875,52
711.01	Mısır Silajı	30.336	
711.02	Yonca	31.301,76	
711.03	Fiğ	32.844	
711.04	Saman	18.048	
711.05	Kesif Yem	110.345,76	
Direkt İlk Madde ve Malzemenin Üretime Yüklenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı			

#### *Direkt İşçilik Maliyetleri*

Mart – Haziran dönemine ilişkin dört aylık periyotta ortaya çıkan direkt işçilik maliyeti toplamı  $3 \times 2.000 \text{ TL} \times 4 \text{ ay} = 24.000 \text{ TL}$ ' dir. Bölüm bazında ortaya çıkan direkt işçilik maliyetleri ise şu şekilde belirtilmiştir.

- Sağmal ineklerin bakımı, beslenmesi ve süt sağım faaliyetleri için DİM'den aldığı pay %70,
- Kuru dönemdeki ineklerin bakım ve besleme faaliyetleri için DİM'den aldığı pay %5,

- Erkek buzağuların bakım ve beslenme faaliyetleri için DİM'den aldığı pay % 5,
- Dişi buzağuların bakım ve beslenme faaliyetleri için DİM'den aldığı pay % 5,
- Yem üretimiyle ilgili faaliyetlerinin (Mısır silajı 90 dönüm, yonca 85 dönüm, fiğ 340 dönüm) DİM'den aldığı pay ise %15'dir.

**Tablo 3.19: Faaliyet Bazında Direkt İşçilik Giderleri**

	Direkt İşçilik Yüzdesi	Direkt İşçilik Maliyeti
<b>Toplam</b>	<b>100%</b>	<b>24.000</b>
<b>Sağmal İnekler (Süt Üretimi)</b>	70%	16.800
<b>Kuru İnekler</b>	5%	1.200
<b>Erkek Buzağı Üretimi</b>	5%	1.200
<b>Dişi Buzağı Üretimi</b>	5%	1.200
<b>Yem Üretimi</b>	15%	3.600
Mısır Silajı 90 dönüm	629	
Yonca 85 dönüm	594	
Fiğ 340 dönüm	2377	

TMSUGT'ne göre direkt işçilik maliyetlerinin tahakkuku ve üretime yüklenmesine ilişkin muhasebe kayıtları şu şekildedir:

..2015			
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		20.400
720.01	Sağmal İnekler (Süt Üretimi)	16800	
720.02	Kuru İnekler	1200	
720.03	Erkek Buzağı Üretimi	1200	
720.04	Dişi Buzağı Üretimi	1200	
381	GİDER TAHAKKUKLARI		20.400
Direkt İşçilik Giderlerinin Tahakkukuna İlişkin Yevmiye Kaydı			
..2015			
151	YARIMAMUL ÜRETİM		18.000
151.01	Süt Üretimi (Sağmal İnekler)	16.800	
151.02	Erkek Buzağı Üretimi	1.200	
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		1.200
258.01	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	1.200	
680	ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI		1.200
680.01	Kurudaki İneklere Ait Maliyetler	1.200	
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.		20.400
721.01	Sağmal İnekler (Süt Üretimi)	16.800	
721.02	Kuru İnekler	1.200	
721.03	Erkek Buzağı Üretimi	1.200	
721.04	Dişi Buzağı Üretimi	1.200	
Direkt İşçilik Giderlerinin Üretime Yüklenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı			

### 3.5.9. Yem Üretimine İlişkin İşlemler ve Muhasebe Kayıtları

İşletme Mart-Haziran döneminde mısır silajı, yonca ve fiğ üretimini sahip olduğu ve kiraladığı tarlalarda gerçekleştirmiştir. Bu doğrultuda mısır silajı ve yoncayı sahip olduğu 175 dönümlük (90 dönüm mısır silajı ve 85 dönüm yonca) arazide üretmiştir. Fiğ üretimi için gerekli tarla büyüklüğü 340 dönümdür. Bunun 25 dönümünü sahip olduğu tarlalarda, kalan 315 dönümlük kısmı ise kiraladığı tarlalarda gerçekleştirmiştir.

Mısır silajı, yonca ve fiğ için dönemde kullanılan direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri tablo 3.20’de verilmiştir.

**Tablo 3.20: Yem Üretimi İçin Katılan Direkt İlk Madde ve Malzeme ve Direkt İşçilik Maliyetleri**

	EKİLECEK TARLA (dönüm)	BİRİM MALİYET (TL/dönüm)	TOPLAM TUTAR
<b><i>DİMM (Mısır Silajı)</i></b>			<b>21.150,00 TL</b>
Tohum	90	20	1.800,00
İlaç	90	20	1.800,00
Üst Gübre	90	30	2.700,00
Taban Gübresi	90	45	4.050,00
Sulama	90	120	10.800,00
<b><i>Direkt İşçilik (Mısır Silajı)</i></b>			<b>629 TL</b>
<b><i>DİMM (yonca)</i></b>			<b>13.642,50</b>
Tohum	85	25,5	2.167,50
Taban Gübresi	85	15	1.275,00
Sulama	85	120	10.200,00
<b><i>Direkt İşçilik (Yonca)</i></b>			<b>594 TL</b>
<b><i>DİMM (Fiğ)</i></b>			<b>35.700,00</b>
Tohum	340	60	20.400,00
Taban Gübresi	340	15	5.100,00
Sulama	340	30	10.200,00
<b><i>Direkt İşçilik (Fiğ)</i></b>			<b>2377 TL</b>



Söz konusu yem üretimi için dönemde ortaya çıkan genel üretim maliyetleri ise tablo 3.21’de verilmiştir.

**Tablo 3.21: Yem Üretimi İçin Katlanılan Genel Üretim Maliyetleri**

	EKİLECEK TARLA (dönüm)	BİRİM MALİYET (TL/dönüm)	TOPLAM TUTAR
<b>GÜM (Mısır Silajı)</b>			<b>15.408,00 TL</b>
Yakıt	90	21,5	1.935,00
Havalı Mibzer Kirası	90	10	900,00
Biçerdöver Kirası	90	60	5.400,00
Kamyon Çekme	90	50	4.500,00
Mak. Ekip. Amort.	90	29,7	2.673,00
<b>GÜM (yonca)</b>			<b>8.644,50 TL</b>
Yakıt	85	21,5	1.827,50
Havalı Mibzer Kirası	85	10	850,00
Mak. Ekip. Amort.	85	70,2	5.967,00
<b>GÜM (Fiğ)</b>			<b>81.824,60 TL</b>
Yakıt	340	21,5	7.310,00
Havalı Mibzer Kirası	340	10	3.400,00
Tarla Kira Bedeli	315	150	47.250,00
Mak. Ekip. Amort.	340	70,19	23.864,60

Döneme ait (Mart-Haziran Dönemi) makine ekipman amortisman tutarı toplam 63.554 TL’dir. Makine ve ekipmanların yem üretiminde kullanılması nedeniyle yem üretimi ile ilgili olan 31.504,60 TL’lik kısmı ayrıştırılıp yem üretim maliyetine eklenmiştir.

Yem üretimi ile ilgili direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin tahakkukuna ve üretime yüklenmesine ilişkin TDMSGT’ye göre muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

..2015			
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		70.492,50
710.06	Mısır Silajı Tohum, İlaç vb.	21.150	
710.07	Yonca Tohum, İlaç vb.	13.642,50	
710.08	Fiğ Tohum, İlaç vb.	35.700	
150	İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		70.492,50
150.08	Mısır Silajı Tohum, İlaç vb.	21.150	
150.09	Yonca Tohum, İlaç vb.	13.642,50	
150.10	Fiğ Tohum, İlaç vb.	35.700	
Direkt İlk Madde ve Malzemenin Üretime Verilmesine İlişkin Yevmiye Kaydı			

..2015			
151	YARIMAMUL ÜRETİM		70.492,50
151.03	Mısır Silajı Üretimi	21.150	
151.04	Yonca Üretimi	13.642,50	
151.05	Fiğ Üretimi	35.700	
711	DİR. İLK MADDE VE MAL. GİD. YANS.		70.492,50
711.06	Mısır Silajı Tohum, İlaç vb.	21.150	
711.07	Yonca Tohum, İlaç vb.	13.642,50	
711.08	Fiğ Tohum, İlaç vb.	35.700	
Direkt İlk Madde ve Malzemenin Üretime Yüklenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı			
..2015			
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		3.600
720.06	Mısır Silajı Üretimi	629	
720.07	Yonca Üretimi	594	
720.08	Fiğ Üretimi	2.377	
381	GİDER TAHAKKUKLARI		3.600
Direkt İşçilik Giderlerinin Tahakkukuna İlişkin Yevmiye Kaydı			
..2015			
151	YARIMAMUL ÜRETİM		3.600
151.03	Mısır Silajı Üretimi	629	
151.04	Yonca Üretimi	594	
151.05	Fiğ Üretimi	2.377	
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.		3.600
721.06	Mısır Silajı Üretimi	629	
721.07	Yonca Üretimi	594	
721.08	Fiğ Üretimi	2.377	
Direkt İşçilik Giderlerinin Üretime Yüklenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı			
..2015			
730	GÜM		105.877,10
730.04	Yakıt Bedeli	1.072,50	
730.05	Havalı Mibzer Kirası	5.150	
730.06	Bıçerdöver Kirası	5.400	
730.07	Kamyon Çekme Bedeli	4.500	
730.11	Tarla Kira Bedeli	47.250	
730.12	Makine Ekipman Amortismanı	32.504,60	
100	KASA		73.372,50
257	BİRİMİŞ AMORTİSMANLAR		32.504,60
257.03	Makine Ekipman	32.504,60	
Genel Üretim Giderlerinin Üretime Yüklenmesine ilişkin yevmiye kaydı (Mart-Haziran Dönemi)			

..2015			
151	YARIMAMUL ÜRETİM		105.877,10
151.03	Mısır Silajı Üretimi	15.408	
151.04	Yonca Üretimi	8.644,50	
151.05	Fiğ Üretimi	81.824,60	
731	GÜM YANSITMA		105.877,10
731.05	Yakıt Bedeli	1.072,50	
731.06	Havalı Mibzer Kirası	5.150	
731.07	Bıçerdöver Kirası	5.400	
731.08	Kamyon Çekme Bedeli	4.500	
731.09	Tarla Kira Bedeli	47.250	
731.10	Makine Ekipman Amortismanı	32.504,60	
Genel Üretim Giderlerinin Üretime Yüklenmesine ilişkin yevmiye kaydı (Mart-Haziran Dönemi)			

Yem üretimi ile ilgili direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin mamul maliyetine yüklenmesine ve ilgili stok hesabına alınmasına ilişkin TDMSGT'ye göre muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

..2015			
152	MAMULLER		179.969,60
152.01	Mısır Silajı.	37.187	
152.02	Yonca	22.881	
152.03	Fiğ	119.901,60	
151	YARIMAMUL ÜRETİM		179.969,60
151.03	Mısır Silajı.	37.187	
151.04	Yonca	22.881	
151.05	Fiğ	119.901,60	
Mart-Haziran Döneminde Üretilen Yemlere Ait Yevmiye Kaydı			
..2015			
150	İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		179.969,60
150.01	Mısır Silajı.	37.187	
150.02	Yonca	22.881	
150.03	Fiğ	119.901,60	
152	MAMULLER		179.969,60
152.01	Mısır Silajı.	37.187	
152.02	Yonca	22.881	
152.03	Fiğ	119.901,60	
Mart-Haziran Döneminde Üretilen Yemlerin Stoklara Alınmasına İlişkin Ait Yevmiye Kaydı			

Bu dönem üretilen yemlerin miktarları ve birim üretim maliyetleri tablo 3.22'de verilmiştir.

**Tablo 3.22: Üretilen Yemlerin Miktarları ve Birim Üretim Maliyetleri**

Yem Türü	Üretim Miktarı	Toplam Tutar	Birim Maliyet
Mısır Silajı	300.000 kg	37.187,00	0,123 TL/kg
Yonca	120.000 kg	22.881,00	0,190 TL/kg
Fiğ	200.000 kg	119.901,60	0,600 TL/kg

**3.5.10. Genel Üretim Maliyetlerinin Tahakkuku ve Üretime Yüklenmesi (TDMS-Mart-Haziran Dönemi)**

Mart-Haziran dönemine ilişkin indirekt maliyet unsurları aşağıda verilmiştir:

- Bu dönemde ödenen elektrik gideri toplamı 6.500 TL (6.000 TL üretim, kalanı ise yönetim gideri), su ve gaz giderleri toplamı 2.500 TL (2.000 TL üretim, kalanı ise yönetim gideri) ve yakıt giderleri toplamı ise 5.000 TL'dir (4.000 TL üretim, kalanı ise yönetim gideri).
- Bakım onarım giderleri üretim bölümü ile alakalıdır ve bu döneme ait giderler toplamı 800 TL'dir.
- Bu dört aylık döneme düşen sigorta giderlerinin 4.000 TL'si ortak GÜM, 4.000 TL'si ise sağmal ineklere ait GÜM unsurudur.
- Endirekt işçilik toplamı ise (güvenlik görevlisi, veteriner ve zootechnik) 30.000 TL'dir. Bu maliyet unsurları bütün esas üretim noktaları için ortaktır.
- Endirekt malzemelerden bu üretim yılına ait aşı vb. yardımcı malzemeler bütün hayvanlar için ortak maliyet unsurudur.

İşletmede Mart-Haziran döneminde kullanılan yardımcı ve işletme malzemesi maliyetleri tablo 3.23'de verilmiştir. Bu veriler ışığında söz konusu indirekt malzeme maliyetlerinin kullanımına ilişkin maliyet kaydı şu şekildedir:

..2015			
730	GÜM		12.000
	730.08	Elektrik Gideri	6.000
	730.09	Su-Gaz Giderleri	2.000
	730.10	Yakıt Giderleri	4.000
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		1.100
	770.03	Elektrik Gideri	500
	770.04	Su-Gaz Giderleri	500
	770.05	Yakıt Giderleri	100
191	İNDİRİLECEK KDV		2.358
	100	KASA	15.458
Endirekt İlk Madde ve Malzeme (İlaç ve Temizlik Malzemesi) Alımına Ait Yevmiye Kaydı			

..2015		
730 GÜM		7.700
150 İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		7.700
Endirekt İlk Madde ve Malzemenin Üretime Verilmesine İlişkin Yevmiye Kaydı (Mart-Haziran Dönemi)		
..2015		
730 GÜM		30.000
730.01 Güvenlik Görevlisi Maaşı	6.000	
730.02 Veteriner Maaşı	12.000	
730.03 Zooteknist Maaşı	12.000	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		26.000
770.01 Mali İşler Sorumlusu	10.000	
770.02 İşletme Müdürü	16.000	
381 GİDER TAHAKKUKLARI		56.000
İşçilik Giderlerinin Tahakkukuna İlişkin Yevmiye Kaydı (Mart-Haziran Dönemi)		

Bu döneme ait amortisman ve sigorta giderlerinin kaydı ise şu şekildedir:

..2015		
730 GÜM		93.349,40
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		3.400
257 BİRİMİŞ AMORTİSMANLAR		87.949,40
721.02 Ahır	20.167	
721.03 Makine Ekipman	31.049,40	
721.04 Demirbaşlar	3.400	
721.05 Diğer maddi Duran Varlıklar (İnek)	33.333	
381 GİDER TAHAKKUKLARI		8.800
Amortisman ve sigorta giderlerine ait yevmiye kaydı (Mart-Haziran Dönemi)		

**Tablo 3.23: Mart – Haziran Dönemine Ait Endirekt Maliyet Unsurları**

Maliyet Unsurları	Yıllık Maliyet	Maliyet
		Kuru Dönem (Mart-Haziran Dönemi)
<b>Endirekt malzeme (Yardımcı Malzeme)</b>	<b>23.100</b>	<b>7.700</b>
BVD, B13, IBR (ilaç)	2.400	800
Şap Aşısı,	1.200	400
Brucella Aşısı	600	200
Tricafit Aşısı	1.800	600
Ivermetir (İlaç)	300	100
Antibiyotik (Süte geçmeyen)	7.200	2.400
Antihelmintik (Parazit mücadelesi)	3.600	1.200
<b>Endirekt malzeme (İşletme Malzeme)</b>	<b>3.000</b>	<b>1.000</b>
Temizlik malzemesi (Fırça, eldiven vb.)	3.000	1.000
<b>Endirekt işçilik</b>	<b>90.000</b>	<b>30.000</b>
Güvenlik görevlisi	18.000	6.000
Veteriner	36.000	12.000
Zooteknist	36.000	12.000
<b>Amortisman</b>	<b>351.162</b>	<b>117.054</b>
Bina (Ahr)	60.500	20.167
Makine ekipman	190.662	63.554
Demirbaş (Sağmal İnek)	100.000	33.333
<b>Diğer endirekt maliyetler</b>	<b>62.400</b>	<b>20.800</b>
Elektrik giderleri	18.000	6.000
Su ve gaz giderleri	6.000	2.000
Yakıt giderleri	12.000	4.000
Bakım onarım giderleri	2.400	800
Sigorta giderleri (İşletme)	12.000	4.000
Sigorta giderleri (İnek)	12.000	4.000
<b>Toplam</b>	<b>526.662</b>	<b>175.554</b>

**Tablo 3.24. Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtım (I. Dağıtım)(Mart-Haziran Dönemi)**

I. Dağıtım	MALİYET	DAĞ. ANH.	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ				YÜGY
			SAĞMAL	KURU	ERKEK BUZ.	DİŞİ BUZ.	
<i>Endirekt malzeme</i>	7.700,00	Hayvan sayısı	3.710	279	1.795	1.915	
<i>Endirekt işçilik</i>							
Güvenlik görevlisi	6.000,00	Alan	3.000	1.000	1.000	200	800
Veteriner	12.000,00	Hayvan sayısı	5.782	435	2.798	2.984	
Zooteknist	12.000,00	Hayvan sayısı	5.782	435	2.798	2.984	
<i>Amortisman</i>							
Bina (Ahır)	20.166,67	Alan	10.083	3.361	3.361	672	2.689
Makine ekipman	31.049,40	Hayvan sayısı	14.962	1.126	7.239	7.722	
Demirbaş (Sağmal İnek)	33.333,33	Hayvan sayısı	33.333				
<i>Diğer endirekt maliyetler</i>							
Elektrik giderleri	6.000,00	Alan	3.000	1.000	1.000	200	800
Su ve gaz giderleri	2.000,00	Alan	1.000	333	333	67	267
Yakıt giderleri	4.000,00	Hayvan sayısı	1.927	145	933	995	
Bakım onarım giderleri	800,00	Alan	400	133	133	27	107
Sigorta giderleri (İşletme)	4.000,00	Alan	2.000	667	667	133	533
Sigorta giderleri (İnek)	4.000,00	Hayvan sayısı	4.000				
<b>TOPLAM</b>	<b>143.049,40</b>		88.981	8.915	22.058	17.900	5.196

**Tablo 3.25: Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtım (II. Dağıtım) (Mart-Haziran Dönemi)**

II. DAĞITIM			ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ			
Maliyet Unsurları	MALİYET	DAĞ. ANH.	SAĞ. İNEKLER	KURU İNEKLER	ERKEK BUZAĞI	DİŞİ BUZAĞI
			88.981	8.915	22.058	17.900
<b>YEM DEPOLARI</b>	5.196	HAY. SAY.	2.504	188	1.211	1.292
	5.196	<b>TOPLAM</b>	91.484	9.104	23.269	19.192

..2015						
151	YARIMAMUL ÜRETİM				114.753,40	
151.01	Süt Üretimi (Sağmal İnekler)			91.484,40		
151.02	Erkek Buzağı Üretimi			23.269		
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR				19.192	
258.01	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)			19.192		
680	ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI				9.104	
680.01	Kurudaki İneklere Ait Maliyetler			9.104		
731	GÜM YANSITMA					143.049,40
731.01	Endirekt Malzeme			7.700		
731.02	Endirekt İşçilik			30.000		
721.04	Amortismanlar			84.549,40		
721.05	Diğer Endirekt Maliyetler			20.800		
Genel Üretim Giderlerinin Üretime Yüklenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı (Mart-Haziran Dönemi)						

..2015			
152	MAMULLER		266.522,04
152.01	Süt Üretimi	266.522,04	
151	YARIMAMUL ÜRETİM		266.522,04
151.01	Süt Üretimi (Sağmal İnekler)	266.522,04	
Üretimi Tamamlanan Mamullerin Yevmiye Kaydı (Mart-Haziran Dönemi)			
..2015			
620	SATILAN MALIN MALİYETİ		266.522,04
620.01	Satılan Sütün Maliyeti	266.522,04	
152	MAMULLER		266.522,04
152.01	Süt Üretimi	266.522,04	
Satılan Mamullerin Maliyetine İlişkin Yevmiye Kaydı (Mart-Haziran Dönemi)			

### 3.5.11. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin bu döneme ilişkin ürettiği kaba yem, üretilen süt miktarı, sahip olduğu sağmal inek ve buzağılar için devletten aldığı teşvikler şu şekildedir.

**Tablo 3.26: Devlet Teşvikleri**

	EKİLEN TARLA (dönüm)	BİRİM FİYAT	TOPLAM TUTAR
<b>Devlet Teşvikleri (Silaj)</b>			<b>7.704,00</b>
Teşvikler	90	75	6.750,00
Yakıt Desteği Mazot	90	4,6	414,00
Gübre Desteği	90	6	540,00
<b>Devlet Teşvikleri (Yonca)</b>			<b>5.831,00</b>
Teşvikler	85	50	4.250,00
Yakıt Desteği Mazot	85	4,6	391,00
Gübre Desteği	85	6	510,00
Yurtiçi Ser. Toh. Kul. Des.	85	8	680,00
<b>Devlet Teşvikleri (Fiğ)</b>			<b>22.304,00</b>
Teşvikler	340	50	17.000,00
Yakıt Desteği Mazot	340	4,6	1.564,00
Gübre Desteği	340	6	2.040,00
Yurtiçi Ser. Toh. Kul. Des.	340	5	1.700,00
<b>TOPLAM</b>			<b>35.839,00</b>
	<b>ÜRETİLEN SÜT MİKTARI (lt)</b>		
<b>Devlet Teşviki (süt)</b>	279.000	0,06	<b>16.740,00</b>
	<b>HAYVAN SAYISI</b>		
<b>Devlet Teşvikleri (Sağmal İnek)</b>	93	225	20.925
<b>Devlet Teşvikleri (Buzağı)</b>	88	75	6.600
<b>TOPLAM</b>			<b>27.525</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>			<b>80.104 TL</b>



..2015			
100	KASA		80.104
649	FAAL İLG. DİĞ. GELİR VE KARLAR		80.104
649.01	Kaba Yem Devlet Desteği	35.839	
649.02	Süt Üretimi Devlet Desteği	16.740	
649.03	Sağmal İnek Devlet Desteği	20.925	
649.04	Buzağı Devlet Desteği	6600	
Devlet teşviklerine ait yevmiye kaydı (Mart-Haziran Dönemi)			

### 3.5.12. İlk Madde ve Malzeme Alımı (TDMS-Temmuz-Aralık Dönemi)

İşletme 1 Temmuz 2015 tarihinde kg başına fiyatı 0,90 TL olan süt yeminden 220.000 kg, kg başına fiyatı 0,25 TL olan samandan ise 130.000 kg % 8 KDV tutarını peşin, kalan kısmı için ise 8 ay vadeli senet vererek satın almıştır.

..2015			
150	İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		230.500
150.04	Saman	32.500	
150.05	Kesif Yem	198.000	
191	İNDİRİLECEK KDV		18.440
321	BORÇ SENETLERİ		230.500
321.01	Yemtaş	230.500	
100	KASA		18.440
Direkt İlk Madde ve Malzeme Alımına Ait Yevmiye Kaydı (Temmuz-Aralık Dönemi)			

### 3.5.13. Senetli Borcun Ödenmesi (TDMS-Temmuz-Aralık Dönemi)

01.09.2015 tarihinde Yemtaş A.Ş.'ye olan borç senedi ödenmiştir.

..2015			
321	BORÇ SENETLERİ		279.492,50
321.01	Yemtaş	279.492,50	
100	KASA		279.492,50
01.09.2015 Tarihli Senetli Borcun Ödenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı			

İşletmenin Temmuz dönemi başı itibarıyla canlı varlık ve direkt ilk madde ve malzeme envanteri şu şekildedir:

**Tablo 3.27: Canlı Varlık Envanteri (Temmuz)**

	Mevcut	Ölüm	Satılan	Kalan (1 Temmuz İtibariyle)	
Sağmal İnek	93	-	-	93	
Kurada kalan inek sayısı	7	-	-	7	
				Dişi (4 Aylık)	Erkek (4 Aylık)
Buzağı Sayısı	93	5	-	46	42

**Tablo 3.28: Direkt İlk Madde ve Malzeme Envanteri (Temmuz)**

Yem Türü	Dönemsonu Stok (30 Haziran)			Mart-Haziran Döneminde Üretilen ve Temmuz Başında Satın Alınan Yemler			Toplam Kullanılabilir DİM		
	Miktar	Birim Maliyet	Toplam Tutar	Miktar	Birim Maliyet	Toplam Tutar	Miktar	Toplam Tutar	Birim Maliyet
Mısır Silajı	38.320	0,20	7.664,00	300.000	0,123	37.187	338.320	44.851,00	0,13
Yonca	4.880	0,548	2.698,24	120.000	0,19	22.881	124.880	25.579,24	0,20
Fiğ	8.880	0,575	5.156,00	200.000	0,60	119.901,60	208.880	125.057,60	0,60
Saman	21.760	0,20	4.352,00	130000	0,25	32500	151.760	36.852,00	0,24
Süt Yemi	14.240	0,801	11.454,24	220000	0,90	198000	234.240	209.454,24	0,89

### 3.6. DÖNEMSONU MUHASEBE İŞLEMLERİ

İşletmenin dönemsonu işlemleri öncesi oluşturulan genel geçici mizanı şu şekildedir:

**Tablo 3.29: Genel Geçici Mizan (TDMS)**

Aksüt Üretim İşletmesi 31.12.2015 Tarihli Genel Geçici Mizanı					
		TOPLAMLAR		KALANLAR	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	Kasa	1.032.009,00	491.892,40	540.116,60	-
120	Alıcılar	76.725,00	0,00	76.725,00	-
150	İlk Madde ve Malzeme	853.062,10	382.918,02	470.144,08	-
151	Yarı Mamuller - Üretim	573.761,56	446.491,64	127.269,92	-
152	Mamuller	446.491,64	446.491,64	0,00	-
191	İndirilecek KDV	51.427,40	0,00	51.427,40	-
250	Arazi ve Arsalar	1.000.000,00	0,00	1.000.000,00	-
252	Binalar	1.210.000,00	0,00	1.210.000,00	-
253	Tesis, Makine ve Cihazlar	953.310,00	0,00	953.310,00	-
255	Demirbaşlar	10.200,00	0,00	10.200,00	-
256	Diğer Maddi Duran Varlıklar	500.000,00	0,00	500.000,00	-
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	0,00	180.681,00	-	180.681,00
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar	130.285,96	0,00	130.285,96	-
321	Borç Senetleri	324.492,50	554.992,50	-	230.500,00
381	Gider Tahakkukları	0,00	133.200,00	-	133.200,00
391	Hesaplanan KDV	0,00	61.380,00	-	61.380,00
500	Sermaye	0,00	3.968.510,00	-	3.968.510,00
600	Yurtiçi Satışlar	0,00	767.250,00	-	767.250,00
620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)	266.522,04	0,00	266.522,04	-
649	Diğer Olağan Gelir ve Karlar	0,00	80.104,00	-	80.104,00
680	Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	31.052,00	0,00	31.052,00	-
689	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	8.972,00	0,00	8.972,00	-
710	Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	371.368,02	0,00	371.368,02	-
711	Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı	0,00	371.368,02	-	371.368,02
720	Direkt İşçilik Giderleri	36.000,00	0,00	36.000,00	-
721	Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı	0,00	36.000,00	-	36.000,00
730	Genel Üretim Giderleri	336.703,50	0,00	336.703,50	-
731	Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı	0,00	336.703,50	-	336.703,50
770	Genel Yönetim Giderleri	45.600,00	0,00	45.600,00	-
	<b>TOPLAM</b>	<b>8.257.982,72</b>	<b>8.257.982,72</b>	<b>6.165.696,52</b>	<b>6.165.696,52</b>

Temmuz – Aralık dönemi (Yıl) sonunda yapılan envanter çalışmaları sonucu direkt ilk madde ve malzemeye ait aşağıda yer alan verilerin elde edildiği belirlenmiştir.

Dönemsonunda yapılan sayım sonucu stoklarda kalan direkt ilk madde ve malzeme miktarları aşağıda verilmiştir. Bölüm bazında tutulan stok kartları yardımıyla her bir bölümde kullanılan direkt ilk madde ve malzeme miktarları ayrı bir tablo yardımıyla aktarılmıştır.

**Tablo 3.30: Kullanılan Direkt İlk Madde ve Malzeme (Temmuz – Aralık)**

DİM	Mısır Silajı	Yonca	Fiğ	Saman	Kesif Yem
Dönembaşı Stok+ Alışlar	338.320	124.880	208.880	151.760	234.240
Dönemsonu Stok	110.800	39.200	123.200	16.400	27.600
Dönemiçi Kullanım	227.520	85.680	85.680	135.360	206.640

**Tablo 3.31: Bölüm Bazında Ortaya Çıkan Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri (Temmuz - Aralık)**

DİM	Süt Üretimi (Sağmal İnekler)	Kuru İnekler	Dişi Buzağular	Erkek Buzağular	TOPLAM
Mısır Silajı	167.400	12.600	24.840	22.680	227.520
Yonca	50.220	3.780	16.560	15.120	85.680
Fiğ	50.220	3.780	16.560	15.120	85.680
Saman	66.960	5.040	33.120	30.240	135.360
Kesif Yem	167.400	7.560	16.560	15.120	206.640

Temmuz-Aralık dönemine ilişkin altı aylık periyotta bölüm bazında ortaya çıkan direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ise tablo 3.32’de verilmiştir. Ayrıca Aralık dönemi sonunda stoklarda kalan direkt ilk madde ve malzeme miktarları ile ortalama maliyet yöntemine göre belirlenen birim maliyetler ve dönemsonu stok değerleri ise tablo 3.33’te verilmiştir.

**Tablo 3.32: Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri (Temmuz-Aralık)**

<b>Direkt İlk Mad. ve Mlz. Maliyetleri (Temmuz-Aralık Dönemi)</b>			
	Miktar	Birim Maliyet	TOPLAM
<b>SAĞMAL İNEKLER</b>			
Mısır Silajı	167.400,00	0,13	22.192,18
Yonca	50.220,00	0,20	10.286,59
Fığ	50.220,00	0,60	30.066,99
Saman	66.960,00	0,24	16.259,95
Süt Yemi	167.400,00	0,89	149.686,82
<b>TOPLAM</b>	<b>502.200,00</b>		<b>228.492,52</b>
<b>KURU İNEKLER</b>			
Mısır Silajı	12.600,00	0,13	1.670,38
Yonca	3.780,00	0,20	774,26
Fığ	3.780,00	0,60	2.263,11
Saman	5.040,00	0,24	1.223,87
Süt Yemi	7.560,00	0,89	6.760,05
<b>TOPLAM</b>	<b>32.760,00</b>		<b>12.691,66</b>
<b>DIŞI BUZAĞI</b>			
Mısır Silajı	24.840,00	0,13	3.293,03
Yonca	16.560,00	0,20	3.391,99
Fığ	16.560,00	0,60	9.914,56
Saman	33.120,00	0,24	8.042,56
Süt Yemi	16.560,00	0,89	14.807,73
<b>TOPLAM</b>	<b>107.640,00</b>		<b>39.449,87</b>
<b>ERKEK BUZAĞI</b>			
Mısır Silajı	22.680,00	0,13	3.006,68
Yonca	15.120,00	0,20	3.097,04
Fığ	15.120,00	0,60	9.052,43
Saman	30.240,00	0,24	7.343,20
Süt Yemi	15.120,00	0,89	13.520,10
<b>TOPLAM</b>	<b>98.280,00</b>		<b>36.019,45</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>740.880,00</b>		<b>316.653,51</b>

**Tablo 3.33: Dönemsonu Stokların Değeri (Temmuz – Aralık)**

<b>DÖNEMSONU STOKLARIN DEĞERİ</b>			
	Miktar	Birim Maliyet	Toplam Tutar
Mısır Silajı	110.800	0,13	14.688,73
Yonca	39.200	0,20	8.029,36
Fığ	123.200	0,60	73.760,51
Saman	16.400	0,24	3.982,42
Süt Yemi	27.600	0,89	24.679,55

TMSUGT'ye göre söz konusu ilk madde ve malzemenin kullanımına ilişkin muhasebe kayıtları şu şekildedir:

..2015			
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		316.653,51
710.01	Mısır Silajı	30.162,27	
710.02	Yonca	17.549,88	
710.03	Fiğ	51.297,09	
710.04	Saman	32.869,58	
710.05	Kesif Yem	184.774,69	
150	İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		316.653,51
150.01	Mısır Silajı	30.162,27	
150.02	Yonca	17.549,88	
150.03	Fiğ	51.297,09	
150.04	Saman	32.869,58	
150.05	Kesif Yem	184.774,69	
Direkt İlk Madde ve Malzemenin Üretime Verilmesine İlişkin Yevmiye Kaydı			
..2015			
151	YARIMAMUL ÜRETİM		264.511,97
151.01	Süt Üretimi (Sağmal İnekler)	228.492,52	
151.02	Erkek Buzağı Üretimi	36.019,45	
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		39.449,87
258.01	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	39.449,87	
680	ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI		12.691,66
680.01	Kurudaki İneklere Ait Maliyetler	12.691,66	
711	DİR. İLK MADDE VE MAL. GİD. YANS.		316.653,51
711.01	Mısır Silajı	30.162,27	
711.02	Yonca	17.549,88	
711.03	Fiğ	51.297,09	
711.04	Saman	32.869,58	
711.05	Kesif Yem	184.774,69	
Direkt İlk Madde ve Malzemenin Üretime Yüklenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı			

Temmuz-Aralık dönemine ilişkin dört aylık periyotta ortaya çıkan direkt işçilik maliyeti toplamı 3 x 2.000 TL x 6 ay= 36.000 TL' dir. Bölüm bazında ortaya çıkan direkt işçilik maliyetleri ise şu şekilde belirtilmiştir.

- Sağmal ineklerin bakımı, beslenmesi ve süt sağım faaliyetleri için DİM'den aldığı pay %75,
- Kuru dönemdeki ineklerin bakım ve besleme faaliyetleri için DİM'den aldığı pay %5,

- Erkek buzağların bakım ve beslenme faaliyetleri için DİM'den aldığı pay % 10,
- Dişi buzağların bakım ve beslenme faaliyetleri için DİM'den aldığı pay % 10,

**Tablo 3.34: Faaliyet Bazında Direkt İşçilik Giderleri (Temmuz-Aralık)**

	Direkt İşçilik Yüzdesi	Direkt İşçilik Maliyeti
<b>Toplam</b>	<b>100%</b>	<b>36.000</b>
<b>Sağmal İnekler (Süt Üretimi)</b>	75%	27.000
<b>Kuru İnekler</b>	5%	1.800
<b>Erkek Buzağı Üretimi</b>	10%	3.600
<b>Dişi Buzağı Üretimi</b>	10%	3.600

TMSUGT'ye göre direkt işçilik maliyetlerinin tahakkuku ve üretime yüklenmesine ilişkin muhasebe kayıtları şu şekildedir:

..2015			
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		36.000
720.01	Sağmal İnekler (Süt Üretimi)	27.000	
720.02	Kuru İnekler	1.800	
720.03	Erkek Buzağı Üretimi	3.600	
720.04	Dişi Buzağı Üretimi	3.600	
381	GİDER TAHAKKUKLARI		36.000
Direkt İşçilik Giderlerinin Tahakkukuna İlişkin Yevmiye Kaydı			
..2015			
151	YARIMAMUL ÜRETİM		30.600
151.01	Süt Üretimi (Sağmal İnekler)	27.000	
151.02	Erkek Buzağı Üretimi	3.600	
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		3.600
258.01	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	3.600	
680	ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI		1.800
680.01	Kurudaki İneklere Ait Maliyetler	1.800	
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.		36.000
721.01	Sağmal İnekler (Süt Üretimi)	27.000	
721.02	Kuru İnekler	1.800	
721.03	Erkek Buzağı Üretimi	3.600	
721.04	Dişi Buzağı Üretimi	3.600	
Direkt İşçilik Giderlerinin Üretime Yüklenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı			

Temmuz-Aralık dönemine ilişkin endirekt maliyet unsurları aşağıda verilmiştir:

Bu dönemde ödenen elektrik gideri toplamı 9.600 TL (9.000 TL üretim, kalanı ise yönetim gideri), su ve gaz giderleri toplamı 3.400 TL (3.000 TL üretim,

kalanı ise yönetim gideri) ve yakıt giderleri toplamı ise 7.000 TL'dir (6.000 TL üretim, kalanı ise yönetim gideri).

- Bakım onarım giderleri üretim bölümü ile alakalıdır ve bu döneme ait giderler toplamı 1200 TL'dir.
- Bu dört aylık döneme düşen sigorta giderlerinin 6.000 TL'si ortak GÜM, 6.000 TL'si ise sağmal ineklere ait GUM unsurudur.
- Endirekt işçilik toplamı ise (güvenlik görevlisi, veteriner ve zooteknist) 45.000 TL'dir. Bu maliyet unsurları bütün esas üretim noktaları için ortaktır.
- Endirekt malzemelerden bu üretim yılına ait aşı vb. yardımcı malzemeler bütün hayvanlar için ortak maliyet unsurudur.

İşletmede Temmuz-Aralık döneminde kullanılan yardımcı ve işletme malzemesi maliyetleri tablo 3.35'de verilmiştir. Bu veriler ışığında söz konusu endirekt malzeme maliyetlerinin kullanımına ilişkin maliyet kaydı şu şekildedir:

..2015			
730	GÜM		18.000
730.08	Elektrik Gideri	9.000	
730.09	Su-Gaz Giderleri	3.000	
730.10	Yakıt Giderleri	6.000	
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		2.000
770.03	Elektrik Gideri	600	
770.04	Su-Gaz Giderleri	400	
770.05	Yakıt Giderleri	1000	
191	İNDİRİLECEK KDV		3.600
	100 KASA		23.600
Endirekt İlk Madde ve Malzeme (İlaç ve Temizlik Malzemesi) Alımına Ait Yevmiye Kaydı			
..2015			
730	GÜM		11.550
	150 İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		11.550
Endirekt İlk Madde ve Malzemenin Üretime Verilmesine İlişkin Yevmiye Kaydı (Temmuz-Aralık Dönemi)			
..2015			
730	GÜM		45.000
730.01	Güvenlik Görevlisi Maaşı	9.000	
730.02	Veteriner Maaşı	18.000	
730.03	Zooteknist Maaşı	18.000	
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		39.000
770.01	Mali İşler Sorumlusu	15.000	
770.02	İşletme Müdürü	24.000	
	381 GİDER TAHAKKUKLARI		84.000
İşçilik Giderlerinin Tahakkukuna İlişkin Yevmiye Kaydı (Mart-Haziran Dönemi)			



Bu döneme ait amortisman ve sigorta giderlerinin kaydı ise şu şekildedir:

..2015			
730	GÜM		188.781
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		5.100
	257 BİRİMİŞ AMORTİSMANLAR		180.681
	721.02 Ahır	30.250	
	721.03 Makine Ekipman	95.331	
	721.04 Demirbaşlar	5.100	
	721.05 Diğer maddi Duran Varlıklar (İnek)	50.000	
	381 GİDER TAHAKKUKLARI		13.200
Amortisman ve sigorta giderlerine ait yevmiye kaydı (Temmuz-Aralık Dönemi)			

**Tablo 3.35: Temmuz-Aralık Dönemine Ait Endirekt Maliyet Unsurları**

Maliyet Unsurları	Yıllık Maliyet	Maliyet
		Kuru Dönem (Son Altı Aylık Dönem)
<b>Endirekt malzeme (Yardımcı Malzeme)</b>	<b>23.100</b>	<b>11.550</b>
BVD, B13, IBR (ilaç)	2.400	1.200
Şap Aşısı,	1.200	600
Brucella Aşısı	600	300
Tricafit Aşısı	1.800	900
Ivermetir (İlaç)	300	150
Antibiyotik (Süte geçmeyen)	7.200	3.600
Antihelmintik (Parazit mücadelesi)	3.600	1.800
<b>Endirekt malzeme (İşletme Malzeme)</b>	<b>3.000</b>	<b>1.500</b>
Temizlik malzemesi (Fırça, eldiven vb.)	3.000	1.500
<b>Endirekt işçilik</b>	<b>90.000</b>	<b>45.000</b>
Güvenlik görevlisi	18.000	9.000
Veteriner	36.000	18.000
Zooteknist	36.000	18.000
<b>Amortisman</b>	<b>351.162</b>	<b>175.581</b>
Bina (Ahır)	60.500	30.250
Makine ekipman	190.662	95.331
Demirbaş (Sağmal İnek)	100.000	50.000
<b>Diğer endirekt maliyetler</b>	<b>62.400</b>	<b>31.200</b>
Elektrik giderleri	18.000	9.000
Su ve gaz giderleri	6.000	3.000
Yakıt giderleri	12.000	6.000
Bakım onarım giderleri	2.400	1.200
Sigorta giderleri (İşletme)	12.000	6.000
Sigorta giderleri (İnek)	12.000	6.000
<b>Toplam</b>	<b>526.662</b>	<b>263.331</b>

**Tablo 3.36: Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtım (I. Dağıtım)(Temmuz-Aralık Dönemi)**

I. Dağıtım	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ						YÜGY
	MALİYET	DAĞ. ANH.	SAĞMAL	KURU	ERKEK BUZ.	DIŞI BUZ.	
<b>Maliyet Unsurları</b>							<b>YEM DEPO.</b>
<i>Endirekt malzeme</i>	11.550,00	Hayvan sayısı	5.566	419	2.693	2.873	
<i>Endirekt işçilik</i>							
Güvenlik görevlisi	9.000,00	Alan	4.500	1.500	1.500	300	1.200
Veteriner	18.000,00	Hayvan sayısı	8.674	653	4.197	4.477	
Zooteknist	18.000,00	Hayvan sayısı	8.674	653	4.197	4.477	
<i>Amortisman</i>							
Bina (Ahrır)	30.250,00	Alan	15.125	5.042	5.042	1.008	4.033
Makine ekipman	95.331,00	Hayvan sayısı	45.937	3.458	22.227	23.709	
Demirbaş (Sağmal İnek)	50.000,00	Hayvan sayısı	50.000				
<i>Diğer endirekt maliyetler</i>							
Elektrik giderleri	9.000,00	Alan	4.500	1.500	1.500	300	1.200
Su ve gaz giderleri	3.000,00	Alan	1.500	500	500	100	400
Yakıt giderleri	6.000,00	Hayvan sayısı	2.891	218	1.399	1.492	
Bakım onarım giderleri	1.200,00	Alan	600	200	200	40	160
Sigorta giderleri (İşletme)	6.000,00	Alan	3.000	1.000	1.000	200	800
Sigorta giderleri (İnek)	6.000,00	Hayvan sayısı	6.000				
<b>TOPLAM</b>	<b>263.331,00</b>		156.966	15.141	44.455	38.976	7.793

**Tablo 3.37: Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtım (II. Dağıtım) (Temmuz-Aralık Dönemi)**

II. DAĞITIM			ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ			
Maliyet Unsurları	MALİYET	DAĞ. ANH.	SAĞMAL İNEKLER	KURU İNEKLER	ERKEK BUZAĞI	DIŞI BUZAĞI
			156.966	15.141	44.455	38.976
<b>YEM DEPOLARI</b>	7.793	HAYVAN SAYILARI	3.755	283	1.817	1.938
	7.793	<b>TOPLAM</b>	160.721	15.424	46.272	40.914

..2015						
151	YARIMAMUL ÜRETİM				206.993	
	151.01	Süt Üretimi (Sağmal İnekler)		160.721		
	151.02	Erkek Buzağı Üretimi		46.272		
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR				40.914	
	258.01	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)		40.914		
680	ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI				15.424	
	680.01	Kurudaki İneklere Ait Maliyetler		15.424		
	690	GÜM YANSITMA				263.331
	731.01	Endirekt Malzeme		11.550		
	731.02	Endirekt İşçilik		45.000		
	721.04	Amortismanlar		175.581		
	721.05	Diğer Endirekt Maliyetler		31.200		
Genel Üretim Giderlerinin Üretime Yüklenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı (Temmuz-Aralık Dönemi)						

..2015			
152	MAMULLER		416.213,52
152.01	Süt Üretimi	416.213,52	
151	YARIMAMUL ÜRETİM		416.213,52
151.01	Süt Üretimi (Sağmal İnekler)	416.213,52	
Üretimi Tamamlanan Mamullerin Yevmiye Kaydı (Temmuz-Aralık Dönemi)			
..2015			
620	SATILAN MALIN MALİYETİ		416.213,52
620.01	Satılan Sütün Maliyeti	416.213,52	
152	MAMULLER		416.213,52
152.01	Süt Üretimi	416.213,52	
Satılan Mamullerin Maliyetine İlişkin Yevmiye Kaydı (Temmuz-Aralık Dönemi)			

Dönem giderlerinin ilgili hesaplara aktarılmasına ilişkin muhasebe kaydı şu şekildedir:

..2015			
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	91.700	
771	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANS.		91.700
Dönem Giderlerinin İlgili Gider Hesaplarına Aktarılması			

Faaliyet sonucuna ulaşılması adına yapılması gereken muhasebe kayıtları ile maliyet hesaplarının kapanış kayıtları ise şu şekildedir:

..2015			
600	YURTIÇİ SATIŞLAR	767.250	
649	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	80.104	
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI		847.354
Dönem Gelirlerinin Aktarılması			
..2015			
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	844.375,22	
620	SATILAN MAMULLER MALİYETİ		682.735,56
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		91.700
680	ÇALIŞMAYAN KISIM GİD. VE ZAR.		60.967,66
689	DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZAR.		8.972
Dönem Giderlerinin Aktarılması			
..2015			
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	2.978,78	
692	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		2.383,024
691	DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.		595,756
..2015			
691	DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.	595,756	
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		595,756

..2015			
692	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	2.383,02	
	590 DÖNEM NET KARI		2.383,024
..2015			
711	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD. YANSITMA	303.921,22	
721	DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSITMA		
731	GÜM YANSITMA		
771	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANS.		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD.		303.921,22
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİD.		
	730 GÜM		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		

Aksüt işletmesinin dönemsonu genel kesin mizanı ise şu şekildedir:

**Tablo 3.38: Genel Kesin Mizan (TDMS)**

Aksüt Üretim İşletmesi 31.12.2015 Tarihli Genel Kesin Mizanı					
HESAPLAR		TOPLAMLAR		KALANLAR	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	Kasa	1.032.009,00	766.045,00	265.964,00	-
120	Alıcılar	767.250,00	690.525,00	76.725,00	-
150	İlk Madde ve Malzeme	853.062,10	711.121,52	141.940,58	-
151	Yarı Mamuller - Üretim	1.075.866,53	862.705,16	213.161,37	-
152	Mamuller	862.705,16	862.705,16	-	-
191	İndirilecek KDV	55.027,40	55.027,40	-	-
250	Arazi ve Arsalar	1.000.000,00	0,00	1.000.000,00	-
252	Binalar	1.210.000,00	0,00	1.210.000,00	-
253	Tesis, Makine ve Cihazlar	953.310,00	0,00	953.310,00	-
255	Demirbaşlar	10.200,00	0,00	10.200,00	-
256	Diğer Maddi Duran Varlıklar	500.000,00	0,00	500.000,00	-
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	0,00	361.362,00	-	361.362,00
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar	214.249,83	0,00	214.249,83	-
321	Borç Senetleri	324.492,50	554.992,50	-	230.500,00
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar	6.352,60	6.352,60	-	-
370	Dön. Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karş.	0,00	595,76	-	595,76
381	Gider Tahakkukları	244.200,00	266.400,00	-	22.200,00
391	Hesaplanan KDV	61.380,00	61.380,00	-	-
500	Sermaye	0,00	3.968.510,00	-	3.968.510,00
590	Dönem Net Karı	0,00	2.383,02	-	2.383,02
600	Yurtiçi Satışlar	767.250,00	767.250,00	-	-
620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)	682.735,56	682.735,56	-	-
632	Genel Yönetim Giderleri	91.700,00	91.700,00	-	-
649	Diğer Olağan Gelir ve Karlar	80.104,00	80.104,00	-	-
680	Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	60.967,66	60.967,66	-	-
689	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	8.972,00	8.972,00	-	-
690	Dönem Karı veya Zararı	847.354,00	847.354,00	-	-
691	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yas. Yük. Karş.	595,76	595,76	-	-
692	Dönem Net Karı veya Zararı	2.383,02	2.383,02	-	-
710	Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	688.021,53	688.021,53	-	-
711	Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı	688.021,53	688.021,53	-	-
720	Direkt İşçilik Giderleri	72.000,00	72.000,00	-	-
721	Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı	72.000,00	72.000,00	-	-
730	Genel Üretim Giderleri	600.034,50	600.034,50	-	-
731	Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı	600.034,50	600.034,50	-	-
770	Genel Yönetim Giderleri	91.700,00	91.700,00	-	-
771	Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı	91.700,00	91.700,00	-	-
	<b>TOPLAM</b>	<b>14.615.679,18</b>	<b>14.615.679,18</b>	<b>4.585.550,78</b>	<b>4.585.550,78</b>

Aksüt işletmesinin 31.12.2015 tarihli mali tabloları ise şu şekildedir:

**Aksüt İşletmesi**  
**31.12.2015 Tarihli Kapanış Bilançosu (TL)**

I-DÖNEN VARLIKLAR		I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
A.	Kasa	265.964,00	A. Borç Senetleri	230.500,00
B.	Alicılar	76.725,00	B. Dön. Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karş.	595,76
C.	İlk Madde ve Mlz. Stokları	141.940,58	C Gider Tahakkukları	22.200,00
D.	Yarı Mamuller - Üretim	213.161,37		
II-DURAN VARLIKLAR		II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
A.	Arazi ve Arsalar	1.000.000,00		
B.	Binalar	1.210.000,00		
C.	Tesis, Makine ve Cihazlar	953.310,00		
D.	Demirbaşlar	10.200,00	III-ÖZKAYNAKLAR	
E.	Diğer Maddi Duran Varlıklar	500.000,00	A. Sermaye	3.968.510,00
F.	Birikmiş Amortismanlar (-)	361.362,00	B. Dönem Net Karı	2.383,02
G.	Yapılmakta Olan Yatırımlar	214.249,83		
<b>TOPLAM</b>		<b>4.224.188,78</b>	<b>TOPLAM</b>	
			<b>4.224.188,78</b>	

**Tablo 3.39: Gelir Tablosu (TDMS)**

Aksüt İşletmesi 01.01.2015-31.12.2015 Dönemi Gelir Tablosu	
<b>BRÜT SATIŞLAR</b>	767.250,00
SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	
<b>NET SATIŞLAR</b>	767.250,00
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(682.735,56)
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>	84.514,44
FAALİYET GİDERLERİ	(91.700,00)
Genel Yönetim Giderleri	91.700,00
Paz. Sat. Ve Dağ. Giderleri	
Ar-Ge Giderleri	
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>	(7.185,56)
Diğer Faaliyetlerden Olan Gelir ve Karlar	80.104,00
Diğer Faaliyetlerden Olan Gider ve Zararlar (-)	
FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>	72.918,44
Olağandışı Gelir ve Karlar	
Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	69.939,66
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	2.978,78
<b>DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL ÜYÜKMLÜLÜKLER (-)</b>	595,76
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>	2.383,02

Kapanış kayıtları ise şu şekildedir:

..2015			
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	361.362,00	
321	BORÇ SENETLERİ	230.500,00	
370	DÖN. KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.	595,76	
381	GİDER TAHAKKUKLARI	22.200,00	
500	SERMAYE	3.968.510,00	
590	DÖNEM NET KARI	2.383,02	
	100 KASA		265.964,00
	120 ALICILAR		76.725,00
	150 İLK MADDE VE MAZLEME STOK		141.940,58
	151 YARIMAMUL ÜRETİM		213.161,37
	250 ARAZİ VE ARSALAR		1.000.000,00
	252 BİNALAR		1.210.000,00
	253 TESİS. MAKİNE VE CİHAZLAR		953.310,00
	255 DEMİRBAŞLAR		10.200,00
	256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		500.000,00
	258 YAPILMIKTA OLAN YATIRIMLAR		214.249,83
Kapanış Kaydı			

### 3.7. Muhasebe İşlemleri (TMS)

Aksüt işletmesine ait 01.01.2015 tarihli TMS'ye göre kuruluş bilançosu aşağıda verilmiştir.

#### Aksüt İşletmesi 01.01.2015 Tarihli Kuruluş Bilançosu (TL)

I-DÖNEN VARLIKLAR		I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
A.	Kasa Hesabı	200.000		
B.	İlk Madde ve Mlz. Stokları	95.000		
II-DURAN VARLIKLAR		II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
A.	Büyükbaş Canlı Hayvanlar	500.000		
B.	Arazi ve Arsalar	1.000.000		
C.	Binalar	1.210.000		
D.	Tesis, Makine ve Cihazlar	953.310		
E.	Demirbaşlar	10.200		
	<b>TOPLAM</b>	<b>3.968.510</b>		
		III-ÖZKAYNAKLAR		
		A.	Sermaye	3.968.510
		<b>TOPLAM</b>	<b>TOPLAM</b>	<b>3.968.510</b>

### 3.7.1. Dönemiçi Muhasebe İşlemleri (TMS)

Bu bölümde TDMS ve TMS açısından farklılık arz eden muhasebe kayıtlarına yer verilecektir. Tekrarlı işlem olmaması için her iki sistem açısından da aynı olan dönem için muhasebe işlemleri tekrar yapılmayacaktır.

Açılış kaydı şu şekildedir:

..2015		
100	KASA	200.000
150	İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI	95.000
212	BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR	500.000
250	ARAZİ VE ARSALAR	1.000.000
252	BİNALAR	1.210.000
253	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	953.310
255	DEMİRBAŞLAR	10.200
500	SERMAYE	3.968.510
Dönem Açılış Kaydı (TMS)		

### 3.7.2. İlk Madde ve Malzeme Alımı (TMS-Ocak-Şubat Dönemi)

01.01.2015 tarihinde % 8 KDV hariç 50.000 kg süt yemi satın alınmıştır. Kg başına süt yemi 0,90 TL'dir. KDV tutarı peşin ödenmiş, kalan kısım için satıcı firma olan Yemtaş A.Ş'ye 01.05.2015 tarihli bir bono düzenlenip verilmiştir. Nakliye ve sigorta giderleri satıcı firmaya aittir. Burada 4 vadeli bir alış işlemi söz konusudur. İç iskonto oranı yıllık % 10 olarak alınmıştır.

Etkin faiz yöntemine göre hesaplanacak faizde kullanılacak formül şu şekildedir:

$$\frac{A}{(1 + n)^{\frac{t}{360}}}$$

4 ay sonraki 45.000 TL'nin % 10 faiz oranı üzerinden değeri 43.593 TL ve vade farkı ise 1.407 TL olur.

..2015			
150	İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		43.593
150.05	Kesif Yem	43.593	
32..	ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		1.407
191	İNDİRİLECEK KDV		3.600
321	BORÇ SENETLERİ		45.000
321.01	Yemtaş	45.000	
100	KASA		3.600
Direkt İlk Madde ve Malzeme Alımına Ait (Kesif Yem) Yevmiye Kaydı			



### 3.7.3. Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri (TMS-Ocak-Şubat Dönemi)

Daha önce TDMS'ye göre yapılan ilk madde ve malzeme alımına ilişkin muhasebe kaydı TMS'ye göre şu şekilde yapılmalıdır.

..2015			
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		78.000
710.01	Mısır Silajı	12.000	
710.02	Yonca	9.000	
710.03	Fiğ	9.000	
710.04	Saman	4.800	
710.05	Kesif Yem	43.200	
150	İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		78.000
150.01	Mısır Silajı	12.000	
150.02	Yonca	9.000	
150.03	Fiğ	9.000	
150.04	Saman	4.800	
150.05	Kesif Yem	43.200	
Direkt İlk Madde ve Malzemenin Üretime Verilmesine İlişkin Yevmiye Kaydı (Ocak-Şubat Dönemi)			
..2015			
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		32.760
164.01	Erkek Buzağlar	32.760	
219	YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		35.880
219.01	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	35.880	
659	DİĞER GİDER VE ZARARLAR		9.360
659.01	Kurudaki İneklere Ait Maliyetler	5.460	
659.02	Ölen Buzağlara Ait Maliyetler	3.900	
711	DİR. İLK MADDE VE MAL. GİD. YANS.		78.000
711.01	Mısır Silajı	12.000	
711.02	Yonca	9.000	
711.03	Fiğ	9.000	
711.04	Saman	4.800	
711.05	Kesif Yem	43.200	
Direkt İlk Madde ve Malzemenin Üretime Yüklenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı (Ocak-Şubat Dönemi)			

### 3.7.4. Direkt İşçilik Maliyeti (TMS-Ocak-Şubat Dönemi)

Ocak-Şubat döneminde hayvanların bakımı ve beslenmesi ile ilgili üç çalışana ödenen ücret bu döneme ait direkt işçilik maliyetleridir. Aylık brüt, çalışan başına 2.000 TL ödeme yapılmıştır. İki aylık kuru döneme ait direkt işçilik maliyeti toplamı 12.000 TL'dir.

..2015			
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		5.040
164.01	Erkek Buzağular	5.040	
219	YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		5.520
219.01	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	5.520	
659	DİĞER GİDER VE ZARARLAR		1.440
659.01	Kurudaki İneklere Ait Maliyetler	840	
659.02	Ölen Buzağulara Ait Maliyetler	600	
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.		12.000
721.02	Kuru İnekler	840	
721.03	Erkek Buzağı Üretimi	5.040	
721.04	Dişi Buzağı Üretimi	5.520	
721.05	Ölen Buzağular	600	
İşçilik Giderlerinin Üretime Yüklenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı (Ocak-Şubat Dönemi)			

### 3.7.5. GÜM (TMS-Ocak-Şubat Dönemi)

Genel üretim maliyetleri ile ilgili olarak TMS'ye göre yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıda verilmiştir. Veriler TDMS ile aynı olduğu için farklılık arz eden muhasebe kaydı bu bölümde gösterilmiştir.

..2015			
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		38.551
164.01	Erkek Buzağular	38.551	
219	YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		39.525
219.01	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	39.525	
659	DİĞER GİDER VE ZARARLAR		5.229
659.01	Kurudaki İneklere Ait Maliyetler	5.229	
659.02	Ölen Buzağulara Ait Maliyetler	4.472	
731	GÜM YANSITMA		87.777
731.01	Endirekt Malzeme	3.850	
731.02	Endirekt İşçilik	15.000	
731.04	Amortismanlar	58.527	
731.05	Diğer Endirekt Maliyetler	10.400	
Genel Üretim Giderlerinin Üretime Yüklenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı (Ocak-Şubat Dönemi)			

### 3.7.6. Yeni Doğan Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi (TMS-Ocak-Şubat Dönemi)

İlgili büyük defterler incelendiğinde üretimi gerçekleştirilen 42 erkek buzağının 76.351,00 TL ve 42 dişi buzağının ise 80.925,00 toplam maliyetinin olduğu görülecektir. Birim üretim maliyetleri ise sırasıyla 1.817,88 TL ve 1.759,23 TL olarak gerçekleşecektir.

Yeni doğmuş erkek buzağuların satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri 1.600 TL ve dişi buzağuların ise 1.500 TL olduğu belirlenmiştir. TMS 41 nolu standart ilk muhasebeleştirilmede maliyet değerini değil, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinin kullanılmasını benimsemiştir. Bu nedenle maliyet bedeli ile canlı varlığın gereceğe uygun değeri arasındaki farkın kapsamlı gelir tablosuna aktarılması gerekmektedir. Bu olaya ilişkin yevmiye kaydı şu şekildedir:

Yeni doğan erkek buzağuların maliyet bedeli 76.351,00 TL (42 adet)

Yeni doğan dişi buzağuların maliyet bedeli 80.925,00 TL (46 adet)

Yeni doğan erkek buzağuların satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri 67.200,00 TL (42 adet)

Yeni doğan dişi buzağuların satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri 69.000,00 TL (46 adet)

Değerleme farkı erkek buzağular için  $76.351-67.200=9.150$  TL, dişi buzağular için ise  $80.925-69.000=11.925$  TL olur.

Erkek buzağuların doğduğu tarihteki gerçeğe uygun değeri 67.200 TL

(-) Erkek buzağuların doğduğu an itibariyle maliyetleri (76.351,00 TL)

Erkek buzağuların doğduğu tarih itibariyle canlı varlık değer farkı (9.151) TL

Dişi buzağuların doğduğu tarihteki gerçeğe uygun değeri 69.000 TL

(-) Dişi buzağuların doğduğu an itibariyle maliyetleri (80.925 TL)

Dişi buzağuların doğduğu tarih itibariyle canlı varlık değer farkı (11.925) TL

..2015			
606	CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI		21.076
606.01	Erkek Buzağular	9.151	
606.02	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	11.925	
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		9.151
164.01	Erkek Buzağular	9.151	
219	YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		11.925
219.01	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	11.925	
Yeni Doğan Buzağuların Gerçeğe Uygun Değer İle Değerlenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı (Ocak-Şubat Dönemi)			

### 3.7.7. İlk Madde ve Malzeme Alımı (TMS-Mart-Haziran Dönemi)

Etkin faiz yöntemine göre satın alınan ilk madde ve malzemelerin bugünkü değerleri ve vade farkları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

**Tablo 3.40: Satın Alınan Yemlerin Vade Farkları (TMS-Mart-Haziran Dönemi)**

DİM	Tutar	NBD	Finansman Gideri
Mısır Silajı	25.000,0	24.218,2	781,8
Yonca	18.000,0	17.437,1	562,9
Fiğ	30.000,0	29.061,9	938,1
Saman	16.000,0	15.499,7	500,3
Kesif Yem	120.000,0	116.247,5	3.752,5
<b>DİM TOPLAM</b>	<b>209.000,0</b>	<b>202.464,4</b>	<b>6.535,6</b>
Mısır Silajı Tohum, İlaç vb.	21.150,0	20.488,6	661,4
Yonca Tohum, İlaç vb.	13.642,5	13.215,9	426,6
Fiğ Tohum, İlaç vb.	35.700,0	34.583,6	1.116,4
<b>TOHUM VB. TOPLAM</b>	<b>70.492,5</b>	<b>68.288,2</b>	<b>2.204,3</b>

TMS'ye göre söz konusu ilk madde ve malzemenin alımına ilişkin muhasebe kaydı şu şekildedir:

..2015			
150	İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		202.464,4
150.01	Mısır Silajı	24.218,2	
150.02	Yonca	17.437,1	
150.03	Fiğ	29.061,9	
150.04	Saman	15.499,7	
150.05	Kesif Yem	116.247,5	
32..	ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		6.535,6
191	İNDİRİLECEK KDV		16.720
	321 BORÇ SENETLERİ		209.000
	321.01 Yemtaş	209.000	
	100 KASA		16.720
Direkt İlk Madde ve Malzeme Alımına Ait Yevmiye Kaydı			
..2015			
150	İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		68.288,2
150.08	Mısır Silajı Tohum, İlaç vb.	20.488,6	
150.09	Yonca Tohum, İlaç vb.	13.215,9	
150.10	Fiğ Tohum, İlaç vb.	34.583,6	
32..	ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		2.204,3
191	İNDİRİLECEK KDV		5.639,4
	321 BORÇ SENETLERİ		70.492,50
	321.01 T Tohumculuk	70.492,50	
	100 KASA		5.639,4
Direkt İlk Madde ve Malzeme Alımına Ait Yevmiye Kaydı			

### 3.7.8. Süt Satışının Muhasebeleştirilmesi (TMS-Mart-Haziran Dönemi)

Aksüt üretim işletmesi Mart-Haziran (4 aylık) dönemde toplam 279.000 litre süt üretimi gerçekleştirmiştir. İşletme Dürüst A.Ş. ile yapmış olduğu anlaşma gereği süttan litre başına 1,10 TL gelir elde etmektedir. Süt satışları bir aylık vadeli olarak yapılmaktadır. İşletmenin bu döneme ilişkin toplam süt satış geliri 306.900 TL'dir. Ortalama aylık 69.750 litre süt satılmakta ve aylık 76.725 TL süt satış geliri elde edilmektedir (KDV oranı % 8'dir ve KDV peşin olarak tahsil edilmektedir). Satışlar bir ay vadeli olarak yapılmaktadır. Etkin faiz oranı yöntemi kullanılarak aylık hasılattan vade farkı düşülüp işlem yapılmalıdır. Daha önceki örneklerde olduğu gibi etkin faiz oranı % 10 alınarak işlem yapılmıştır. İşletmenin aylık süt satış hasılatına ilişkin, TMS'ye göre satış kaydı şu şekilde yapılacaktır (Mart döneminde üretilen ve satılan süte ilişkin):

..2015			
120	ALICILAR		76.725
120.01	Dürüst A.Ş.	76.725	
100	KASA		6.138
600	YURT İÇİ SATIŞLAR		76.118
600.01	Dürüst A.Ş.		
12..	ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ		607
391	HESAPLANAN KDV		6.138
Mart Döneminde Yapılan Süt Satışına Ait Yevmiye Kaydı (TMS 18 nolu standart)			

Söz konusu satışa ilişkin TMS'ye göre ertesi ayda yapılması gereken muhasebe kaydı ise şu şekilde olacaktır:

..2015			
12..	ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ		607
100	KASA		76.725
642	FAİZ GELİRLERİ		607
120	ALICILAR		76.725
Mart Döneminde Yapılan Süt Satışına Ait Yevmiye Kaydı (TMS 18 nolu standart)			

### 3.7.9. Borç Senedinin Ödenmesi (TMS-Mart-Haziran Dönemi)

01.05.2015 tarihinde Yemtaş A.Ş.'ye olan borç senedi ödenmiştir.

..2015			
321	BORÇ SENETLERİ		45.000
321.01	Yemtaş	45.000	
780	FİNANSMAN GİDERLERİ		1.407
100	KASA		45.000
32..	ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		1.407
01.05.2015 tarihli Senetli Borcun Ödenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı (TMS 23)			

### 3.7.10. Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri (TMS-Mart-Haziran Dönemi)

TMS'ye göre söz konusu ilk madde ve malzemenin kullanımına ilişkin muhasebe kayıtları şu şekildedir:

..2015			
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		222.875,52
710.01	Mısır Silajı	30.336	
710.02	Yonca	31.301,76	
710.03	Fiğ	32.844	
710.04	Saman	18.048	
710.05	Kesif Yem	110.345,76	
150	İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		222.875,52
150.01	Mısır Silajı	30.336	
150.02	Yonca	31.301,76	
150.03	Fiğ	32.844	
150.04	Saman	18.048	
150.05	Kesif Yem	110.345,76	
Direkt İlk Madde ve Malzemenin Üretime Verilmesine İlişkin Yevmiye Kaydı			
..2015			
151	YARIMAMUL ÜRETİM		158.237,64
151.01	Süt Üretimi (Sağmal İnekler)	158.237,64	
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		26.449,92
164.01	Erkek Buzağı Üretimi	26.449,92	
219	YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YAT.		28.968,96
219.01	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	28.968,96	
659	DİĞER GİDER VE ZARARLAR		9.219
659.01	Kurudaki İneklere Ait Maliyetler	9.219	
711	DİR. İLK MADDE VE MAL. GİD. YANS.		222.875,52
711.01	Mısır Silajı	30.336	
711.02	Yonca	31.301,76	
711.03	Fiğ	32.844	
711.04	Saman	18.048	
711.05	Kesif Yem	110.345,76	
Direkt İlk Madde ve Malzemenin Üretime Yüklenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı			

### 3.7.11. Direkt İşçilik Maliyetleri (TMS-Mart-Haziran Dönemi)

TMS'ye göre direkt işçilik maliyetlerinin tahakkuku ve üretime yüklenmesine ilişkin muhasebe kayıtları şu şekildedir:

..2015			
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		20.400
720.01	Sağmal İnekler (Süt Üretimi)	16.800	
720.02	Kuru İnekler	1.200	
720.03	Erkek Buzağı Üretimi	1.200	
720.04	Dişi Buzağı Üretimi	1.200	
381	GİDER TAHAKKUKLARI		20.400
Direkt İşçilik Giderlerinin Tahakkukuna İlişkin Yevmiye Kaydı			
..2015			
151	YARIMAMUL ÜRETİM		18.000
151.01	Süt Üretimi (Sağmal İnekler)	16.800	
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		
164.01	Erkek Buzağı Üretimi	1.200	
219	YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		1.200
219.01	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	1.200	
659	DİĞER GİDER VE ZARARLAR		1.200
659.01	Kurudaki İneklere Ait Maliyetler	1.200	
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.		20.400
721.01	Sağmal İnekler (Süt Üretimi)	16.800	
721.02	Kuru İnekler	1.200	
721.03	Erkek Buzağı Üretimi	1.200	
721.04	Dişi Buzağı Üretimi	1.200	
Direkt İşçilik Giderlerinin Üretime Yüklenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı			

### 3.7.12. Yem Üretimi İle İlgili Muhasebe ve Değerleme İşlemleri

Yem üretimi ile ilgili direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin tahakkukuna ve üretime yüklenmesine ilişkin TMS'ye göre muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

..2015			
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		70.492,50
710.06	Mısır Silajı Tohum, İlaç vb.	21.150	
710.07	Yonca Tohum, İlaç vb.	13.642,50	
710.08	Fiğ Tohum, İlaç vb.	35.700	
150	İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		70.492,50
150.08	Mısır Silajı Tohum, İlaç vb.	21.150	
150.09	Yonca Tohum, İlaç vb.	13.642,50	
150.10	Fiğ Tohum, İlaç vb.	35.700	
Direkt İlk Madde ve Malzemenin Üretime Verilmesine İlişkin Yevmiye Kaydı			

..2015			
160	TARLA BİTKİLERİ		70.492,50
160.01	Mısır Silajı Üretimi	21.150	
160.02	Yonca Üretimi	13.642,50	
160.03	Fiğ Üretimi	35.700	
711	DİR. İLK MADDE VE MAL. GİD. YANS.		70.492,50
711.06	Mısır Silajı Tohum, İlaç vb.	21.150	
711.07	Yonca Tohum, İlaç vb.	13.642,50	
711.08	Fiğ Tohum, İlaç vb.	35.700	
Direkt İlk Madde ve Malzemenin Üretime Yüklenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı (TMS)			
..2015			
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		3.600
720.06	Mısır Silajı Üretimi	629	
720.07	Yonca Üretimi	594	
720.08	Fiğ Üretimi	2377	
381	GİDER TAHAKKUKLARI		3.600
Direkt İşçilik Giderlerinin Tahakkukuna İlişkin Yevmiye Kaydı			
..2015			
160	TARLA BİTKİLERİ		3.600
160.01	Mısır Silajı Üretimi	629	
160.02	Yonca Üretimi	594	
160.03	Fiğ Üretimi	2377	
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.		3.600
721.06	Mısır Silajı Üretimi	629	
721.07	Yonca Üretimi	594	
721.08	Fiğ Üretimi	2377	
Direkt İşçilik Giderlerinin Üretime Yüklenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı (TMS)			
..2015			
160	TARLA BİTKİLERİ		105.877,10
160.01	Mısır Silajı Üretimi	15.408	
160.02	Yonca Üretimi	8.644,50	
160.03	Fiğ Üretimi	81.824,60	
731	GÜM YANSITMA		105.877,10
731.05	Yakıt Bedeli	1.072,50	
731.06	Havalı Mibzer Kirası	5.150	
731.07	Bıçerdöver Kirası	5.400	
731.08	Kamyon Çekme Bedeli	4.500	
731.09	Tarla Kira Bedeli	47.250	
731.10	Makine Ekipman Amortismanı	32.504,60	
Genel Üretim Giderlerinin Üretime Yüklenmesine ilişkin yevmiye kaydı (Mart-Haziran Dönemi - TMS)			

Bu dönem üretilen yemlerin miktarları ve birim üretim maliyetleri ve satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerleri tablo 3.41'de verilmiştir.



**Tablo 3.41: Üretilen Yemlerin Gerçeğe Uygun Değeri ile Değerlemesi (Mart – Haziran)**

Yem Türü	Üretim Miktarı	Toplam Tutar	Gerçeğe Uygun Değer	Değerleme Farkı
Mısır Silajı	300.000 kg	37.187 TL	60.000 TL	22.813 TL
Yonca	120.000 kg	22.881 TL	60.000 TL	37.119 TL
Fiğ	200.000 kg	119.901,60 TL	100.000 TL	(19.901,60) TL

TMS 14'e göre değerlendirme işlemine ilişkin muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

..2015			
606	CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI		19.901,60
606.05	Fiğ	19.901,60	
160	TARLA BİTKİLERİ		19.901,60
160.03	Fiğ Üretimi	19.901,60	
Üretimi Tamamlanan Fiğin Gerçeğe Uygun Değer İle Değerlenmesine İlişkin Yevmiye			
..2015			
160	TARLA BİTKİLERİ		59.932
160.01	Mısır Silajı	22.813	
160.02	Yonca	37.119	59.932
606	CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI		
606.03	Mısır Silajı	22.813	
606.04	Yonca	37.119	
Üretimi Tamamlanan Mısır Silajı ve Yoncanın Gerçeğe Uygun Değer İle Değerlenmesine İlişkin Yevmiye			

Yem üretimi ile ilgili direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin mamul maliyetine yüklenmesine ve ilgili stok hesabına alınmasına ilişkin TMS'ye göre muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

..2015			
150	İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		220.000
150.01	Mısır Silajı.	60.000	
150.02	Yonca	60.000	
150.03	Fiğ	100.000	
160	TARLA BİTKİLERİ		220.000
160.01	Mısır Silajı Üretimi	60.000	
160.02	Yonca Üretimi	60.000	
160.03	Fiğ Üretimi	100.000	
Mart-Haziran Döneminde Üretilen Yemlerin Stoklara Alınmasına İlişkin Ait Yevmiye Kaydı			

### 3.7.13. GÜM (TMS-Mart-Haziran Dönemi)

Genel üretim maliyetleri ile ilgili olarak TMS'ye göre yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıda verilmiştir. Veriler TDMS ile aynı olduğu için farklılık arz eden muhasebe kaydı bu bölümde gösterilmiştir.

..2015			
151	YARIMAMUL ÜRETİM		91.484,40
151.01	Süt Üretimi (Sağmal İnekler)	91.484,40	
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		23.269
164.01	Erkek Buzağı Üretimi	23.269	
219	YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		19.192
219.01	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	19.192	
659	DİĞER GİDER VE ZARARLAR		9.104
659.01	Kurudaki İneklere Ait Maliyetler	9.104	
731	GÜM YANSITMA		143.049,40
731.01	Endirekt Malzeme	7.700	
731.02	Endirekt İşçilik	30.000	
721.04	Amortismanlar	84.549,40	
721.05	Diğer Endirekt Maliyetler	20.800	
Genel Üretim Giderlerinin Üretime Yüklenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı (Mart-Haziran Dönemi)			

### 3.7.14. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi (TMS)

İşletmenin sağmal inekler ve buzağılar için alacağı devlet teşvikleri şu şekildedir:

**Tablo 3.42. Devlet Teşvikleri**

	HAYVAN SAYISI		
<i>Devlet Teşvikleri (Sağmal İnek)</i>	93	225	20.925
<i>Devlet Teşvikleri (Buzağı)</i>	88	75	6.600
<b>TOPLAM</b>			<b>27.525</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>			<b>80.104 TL</b>

Devlet teşviklerinin TMS'ye göre gelir kaydı şu şekilde olacaktır:

..2015			
100	KASA		80.104
649	FAAL. İLG. DİĞ. GELİR VE KARLAR		80.104
649.01	Kaba Yem Devlet Desteği	35.839	
649.02	Süt Üretimi Devlet Desteği	16.740	
649.03	Sağmal İnek Devlet Desteği	20.925	
649.04	Buzağı Devlet Desteği	6600	
Devlet teşviklerine ait yevmiye kaydı (Mart-Haziran Dönemi)			

### 3.7.15. İlk Madde ve Malzeme Alımı (TMS-Temmuz-Aralık Dönemi)

..2015			
150	İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		216.310
150.04	Saman	30.500	
150.05	Kesif Yem	185.810	
32..	ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		14.190
191	İNDİRİLECEK KDV		18.440
321	BORÇ SENETLERİ		230.500
321.01	Yemtaş	230.500	
100	KASA		18.440
Direkt İlk Madde ve Malzeme Alımına Ait (Kesif Yem ve Saman) Yevmiye Kaydı			

### 3.7.16. Borç Senedinin Ödenmesi (TMS-Temmuz-Aralık Dönemi)

01.09.2015 tarihinde Yemtaş A.Ş.'ye olan borç senedi ödenmiştir.

..2015			
321	BORÇ SENETLERİ		279.492,50
321.01	Yemtaş	279.492,50	
780	FİNANSMAN GİDERLERİ		8739,9
100	KASA		279.492,50
32..	ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		8739,9
01.09.2015 Tarihli Senetli Borcun Ödenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı (TMS 23)			

**Tablo 3.43: Direk İlk Madde ve Malzeme Miktar ve Maliyetleri (Temmuz)**

Yem Türü	Dönemsonu Stok (30 Haziran)			Mart-Haziran Döneminde Üretilen ve Temmuz Başında Satın Alınan Yemler			Temmuz Başı İtibariyle Yem Miktarları		
	Miktar	Birim Maliyet	Toplam Tutar	Miktar	Birim Maliyet	Toplam Tutar	Miktar	Toplam Tutar	Birim Maliyet
Mısır Silajı	38.320	0,20	7.664,00	300.000	0,20	60.000	338.320	67.664,00	0,200
Yonca	4.880	0,548	2.698,24	120.000	0,50	60.000	124.880	62.698,24	0,502
Fiğ	8.880	0,575	5.156,00	200.000	0,50	100.000	208.880	105.156,00	0,503
Saman	21.760	0,20	4.352,00	130.000	0,25	32.500	151.760	36.852,00	0,243
Süt Yemi	14.240	0,801	11.454,24	220.000	0,90	198.000	234.240	209.454,24	0,894

### 3.8. DÖNEMSONU MUHASEBE İŞLEMLERİ (TMS)

İşletmenin TMS'ye göre dönemsonu işlemleri öncesi oluşturulan genel geçici mizanı şu şekildedir:

**Tablo 3.44: Genel Geçici Mizan (TMS)**

Aksüt Üretim İşletmesi 31.12.2015 Tarihli Genel Geçici Mizanı (TMS)					
		TOPLAMLAR		KALANLAR	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	Kasa	1.031.809,00	491.892,40	539.916,60	-
120	Alıcılar	767.250,00	690.525,00	76.725,00	-
12.	Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri	5.463,00	6.070,00	-	607,00
150	İlk Madde ve Malzeme	868.755,60	382.918,02	485.837,58	-
151	Yarı Mamuller - Üretim	266.522,04	266.522,04	0,00	-
152	Mamuller	266.522,04	266.522,04	0,00	-
160	Tarla Bitkileri	239.901,60	239.901,60	0,00	-
164	Canlı Büyükbaş Hayvanlar	127.269,92	9.151,00	118.118,92	-
191	İndirilecek KDV	51.427,40	0,00	51.427,40	-
212	Büyükbaş Canlı Varlıklar	500.000,00	0,00	500.000,00	-
219	Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları	130.285,96	11.925,00	118.360,96	-
250	Arazi ve Arsalar	1.000.000,00	0,00	1.000.000,00	-
252	Binalar	1.210.000,00	0,00	1.210.000,00	-
253	Tesis, Makine ve Cihazlar	953.310,00	0,00	953.310,00	-
255	Demirbaşlar	10.200,00	0,00	10.200,00	-
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	0,00	180.681,00	-	180.681,00
321	Borç Senetleri	324.492,50	554.992,50	-	230.500,00
32.	Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri	24.336,90	10.146,90	14.190,00	-
381	Gider Tahakkukları	0,00	133.200,00	-	133.200,00
391	Hesaplanan KDV	0,00	61.180,00	-	61.180,00
500	Sermaye	0,00	3.968.510,00	-	3.968.510,00
600	Yurtiçi Satışlar	0,00	761.180,00	-	761.180,00
606	Canlı Varlık Değerleme Farkları	40.977,60	59.932,00	-	18.954,40
620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)	266.522,04	0,00	266.522,04	-
642	Faiz Gelirleri	0,00	5.463,00	-	5.463,00
649	Diğer Olağan Gelir ve Karlar	0,00	80.104,00	-	80.104,00
659	Diğer Gider ve Zararlar	40.024,00	0,00	40.024,00	-
710	Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	371.368,02	0,00	371.368,02	-
711	Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı	0,00	371.368,02	-	371.368,02
720	Direkt İşçilik Giderleri	36.000,00	0,00	36.000,00	-
721	Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı	0,00	36.000,00	-	36.000,00
730	Genel Üretim Giderleri	336.703,50	0,00	336.703,50	-
731	Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı	0,00	336.703,50	-	336.703,50
770	Genel Yönetim Giderleri	45.600,00	0,00	45.600,00	-
780	Finansman Giderleri	10.146,90	0,00	10.146,90	-
	<b>TOPLAM</b>	<b>8.924.888,02</b>	<b>8.924.888,02</b>	<b>6.184.450,92</b>	<b>6.184.450,92</b>

### 3.8.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri (TMS-Dönemsonu)

Temmuz-Aralık döneminde her bir canlı varlık grubunun tükettiği yem miktarları ve maliyetleri tablo 3.45’de verilmiştir.

**Tablo 3.45: Direkt İlk Madde ve Malzeme. Maliyetleri (Temmuz-Aralık Dönemi) (TMS)**

Direkt İlk Mad. ve Mlz. Maliyetleri (Temmuz-Aralık Dönemi)			
	Miktar	Birim Maliyet	TOPLAM
<b>SAĞMAL İNEKLER</b>			
Mısır Silajı	167.400,00	0,20	33.480,00
Yonca	50.220,00	0,50	25.213,85
Fığ	50.220,00	0,50	25.282,14
Saman	66.960,00	0,24	16.259,95
Süt Yemi	167.400,00	0,89	149.686,82
<b>TOPLAM</b>	<b>502.200,00</b>		<b>249.922,76</b>
<b>KURU İNEKLER</b>			
Mısır Silajı	12.600,00	0,20	2.520,00
Yonca	3.780,00	0,50	1.897,82
Fığ	3.780,00	0,50	1.902,96
Saman	5.040,00	0,24	1.223,87
Süt Yemi	7.560,00	0,89	6.760,05
<b>TOPLAM</b>	<b>32.760,00</b>		<b>14.304,69</b>
<b>DİŞİ BUZAĞI</b>			
Mısır Silajı	24.840,00	0,20	4.968,00
Yonca	16.560,00	0,50	8.314,24
Fığ	16.560,00	0,50	8.336,76
Saman	33.120,00	0,24	8.042,56
Süt Yemi	16.560,00	0,89	14.807,73
<b>TOPLAM</b>	<b>107.640,00</b>		<b>44.469,29</b>
<b>ERKEK BUZAĞI</b>			
Mısır Silajı	22.680,00	0,20	4.536,00
Yonca	15.120,00	0,50	7.591,27
Fığ	15.120,00	0,50	7.611,83
Saman	30.240,00	0,24	7.343,20
Süt Yemi	15.120,00	0,89	13.520,10
<b>TOPLAM</b>	<b>98.280,00</b>		<b>40.602,40</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>740.880,00</b>		<b>349.299,14</b>

**Tablo 3.46: Dönemsonu Stokların Değeri (Temmuz-Aralık) (TMS)**

DÖNEMSONU STOKLARIN DEĞERİ			
	Miktar	Birim Maliyet	Toplam Tutar
Mısır Silajı	110.800	0,20	22.160,00
Yonca	39.200	0,50	19.681,06
Fığ	123.200	0,50	62.022,31
Saman	16.400	0,24	3.982,42
Süt Yemi	27.600	0,89	24.679,55

TMS'ye göre söz konusu ilk madde ve malzemenin kullanımına ilişkin muhasebe kayıtları şu şekildedir:

..2015			
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		349.299,14
710.01	Mısır Silajı	45.504,00	
710.02	Yonca	43.017,18	
710.03	Fığ	43.133,69	
710.04	Saman	32.869,58	
710.05	Kesif Yem	184.774,69	
150	İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI		349.299,14
150.01	Mısır Silajı	45.504,00	
150.02	Yonca	43.017,18	
150.03	Fığ	43.133,69	
150.04	Saman	32.869,58	
150.05	Kesif Yem	184.774,69	
Direkt İlk Madde ve Malzemenin Üretime Verilmesine İlişkin Yevmiye Kaydı			
..2015			
151	YARIMAMUL ÜRETİM		249.922,76
151.01	Süt Üretimi (Sağmal İnekler)	249.922,76	
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		40.602,40
164.01	Erkek Buzağı Üretimi	40.602,40	
219	YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YAT		44.469,29
219.01	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	44.469,29	
659	DİĞER GİDER VE ZARARLAR		14.304,69
659.01	Kurudaki İneklere Ait Maliyetler	14.304,69	
711	DİR. İLK MADDE VE MAL. GİD. YANS.		349.299,14
711.01	Mısır Silajı	45.504,00	
711.02	Yonca	43.017,18	
711.03	Fığ	43.133,69	
711.04	Saman	32.869,58	
711.05	Kesif Yem	184.774,69	
Direkt İlk Madde ve Malzemenin Üretime Yüklenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı			

### 3.8.2. Direkt İşçilik Maliyetleri (TMS-Dönemsonu)

TMS'ye göre direkt işçilik maliyetlerinin tahakkuku ve üretime yüklenmesine ilişkin muhasebe kayıtları şu şekildedir:

..2015			
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		36.000
720.01	Sağmal İnekler (Süt Üretimi)	27.000	
720.02	Kuru İnekler	1.800	
720.03	Erkek Buzağı Üretimi	3.600	
720.04	Dişi Buzağı Üretimi	3.600	
381	GİDER TAHAKKUKLARI		36.000
Direkt İşçilik Giderlerinin Tahakkukuna İlişkin Yevmiye Kaydı			
..2015			
151	YARIMAMUL ÜRETİM		27.000
151.01	Süt Üretimi (Sağmal İnekler)	27.000	
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		3.600
164.01	Erkek Buzağı Üretimi	3.600	
219	YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YAT.		3.600
219.01	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	3.600	
659	DİĞER GİDER VE ZARARLAR		1.800
659.01	Kurudaki İneklere Ait Maliyetler	1.800	
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.		36.000
721.01	Sağmal İnekler (Süt Üretimi)	27.000	
721.02	Kuru İnekler	1.800	
721.03	Erkek Buzağı Üretimi	3.600	
721.04	Dişi Buzağı Üretimi	3.600	
Direkt İşçilik Giderlerinin Üretime Yüklenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı			

### 3.8.3. Genel Üretim Maliyetleri (TMS-Dönemsonu) ve Mamul Maliyetinin Belirlenmesi

TMS'ye göre genel üretim maliyetlerinin üretime yüklenmesine ilişkin muhasebe kayıtları şu şekildedir:

..2015			
151	YARIMAMUL ÜRETİM		160.721
151.01	Süt Üretimi (Sağmal İnekler)	160.721	
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		46.272
164.01	Erkek Buzağı Üretimi	46.272	
219	YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		40.914
219.01	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	40.914	
659	DİĞER GİDER VE ZARARLAR		15.424
659.01	Kurudaki İneklere Ait Maliyetler	15.424	
690	GÜM YANSITMA		263.331
731.01	Endirekt Malzeme	11.550	
731.02	Endirekt İşçilik	45.000	
721.04	Amortismanlar	175.581	
721.05	Diğer Endirekt Maliyetler	31.200	
Genel Üretim Giderlerinin Üretime Yüklenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı (Temmuz-Aralık Dönemi)			

Üretimi Tamamlanan mamuller ile ilgili yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır.

..2015			
152	MAMULLER		437.643,76
152.01	Süt Üretimi	437.643,76	
151	YARIMAMUL ÜRETİM		437.643,76
151.01	Süt Üretimi (Sağmal İnekler)	437.643,76	
Üretimi Tamamlanan Mamullerin Yevmiye Kaydı (Temmuz-Aralık Dönemi)			
..2015			
620	SATILAN MALIN MALİYETİ		437.643,76
620.01	Satılan Sütün Maliyeti	437.643,76	
152	MAMULLER		437.643,76
152.01	Süt Üretimi	437.643,76	
Satılan Mamullerin Maliyetine İlişkin Yevmiye Kaydı (Temmuz-Aralık Dönemi)			

### 3.8.4. Diğer Dönemsonu Muhasebe İşlemleri

İşletme 1 Temmuz 2015 tarihinde senetli olarak ilk madde ve malzeme satın almıştır. Senet 8 ay vadelidir ve borç 28 Şubat 2016 tarihinde ödenecektir. Dolayısıyla 2015 dönemine ait 6 aylık faiz tutarının bu dönemin finansman gideri olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Etkin faiz oranı yöntemine göre söz konusu senetli borca ait bu dönemlik finansman gideri 10.727 TL'dir. Bu işleme ait muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

..2015			
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	10.727	
32..	ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		10.727
Döneme Ait Finansman Giderinin Kaydı			

Dönemsonunda erkek buzağı ve dişi buzağuların değerlemesi yapılacaktır. 10 aylık erkek buzağuların satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri 5.500 TL'dir. Dişi buzağuların satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri ise 5.000 TL'dir. Söz konusu varlıklara ilişkin büyük defter ise aşağıda verilmiştir. İlgili hesaplardan 164 nolu hesap 208.594,32 TL ve 219 nolu hesap ise 207.344,25 TL borç bakiyesi vermiştir.

BORÇ	164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	ALACAK
	76.351	9.150
	26.449,92	
	1.200	
	23.269	
	40.602,40	
	3.600	
	46.272	



BORÇ	219 YAPILMAKTA OLAN CAN. VAR. YAT	ALACAK
	80.925	11.925
	28.968,96	
	1.200	
	19.192	
	44.469,29	
	3.600	
	40.914	

Erkek buzağuların dönemsonu gerçeğe uygun değeri	231.000 TL
(-) Erkek buzağuların önceki dönemsonunda gerçeğe uygun değeri	(67.200,00 TL)
(-) Erkek buzağular için dönemde katlanılan giderler	(141.393,32 TL)
Buzağuların TMS 41'e göre 31.12.2015 tarihindeki değerlendirme farkı	22.406,68 TL
Dişi buzağuların dönemsonu gerçeğe uygun değeri	230.000 TL
(-) Dişi buzağuların önceki dönem sonunda gerçeğe uygun değeri	(69.000,00 TL)
(-) Dişi buzağular için dönemde katlanılan giderler	(138.344,25 TL)
Buzağuların TMS 41'e göre 31.12.2015 tarihindeki değerlendirme farkı	22.655,75 TL

..2015			
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		22.406,68
164.01	Erkek Buzağular	22.406,68	
219	YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		22.655,75
219.01	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	22.655,75	
606	CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI		45.062,43
606.01	Erkek Buzağular	22.406,68	
606.02	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	22.655,75	
Buzağuların Gerçeğe Uygun Değer İle Değerlenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı (31.12.2015)			

Dönem giderlerinin ilgili hesaplara aktarılmasına ilişkin muhasebe kaydı şu şekildedir:

..2015			
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		91.700
660	KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ		20.873,90
771	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANS.		91.700
781	FİNANSMAN GİDERLERİ YANS.		20.873,90
Dönem Giderlerinin İlgili Gider Hesaplarına Aktarılması			

Faaliyet sonucuna ulaşılması adına yapılması gereken muhasebe kayıtları ile maliyet hesaplarının kapanış kayıtları ise şu şekildedir:

..2015			
600	YURTIÇİ SATIŞLAR	761.180	
606	CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI	64.016,83	
642	FAİZ GELİRLERİ	5.463	
649	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	80.104	
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI		910.763,83
Dönem Gelirlerinin Aktarılması			
..2015			
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	888.292,39	
620	SATILAN MAMULLER MALİYETİ		704.165,80
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		91.700
659	DİĞER GİDER VE ZARARLAR		71.552,69
660	KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ		20.873,90
Dönem Giderlerinin Aktarılması			

İşletmenin canlı varlık değerlendirme işlemleri nedeniyle ortaya çıkan gelirin % 20'si ertelenmiş vergi yükümlülüğüdür. Dolayısıyla  $64.016,83 * 0,2 = 12.803,37$  TL'lik ertelenmiş vergi yükümlülüğü söz konusudur. İşletmenin mali karı, kanunen kabul edilmeyen değerlendirme artışları düşüldüğünde negatif çıkar, yani zarar söz konusudur. Bu nedenle bu faaliyet döneminde vergi ödenmez. Bununla birlikte değerlendirme farkından kaynaklanan tutarların % 20'si sonraki dönemlere ait ertelenmiş vergi yükümlülüğüdür. Bu olaya ilişkin muhasebe kaydı ise şu şekildedir:

..2015			
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	22.471,44	
692	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		9.668,07
691	DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.		12.803,37
..2015			
691	DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.	12.803,37	
484	ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		12.803,37
..2015			
692	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	9.668,07	
590	DÖNEM NET KARI		9.668,07
..2015			
711	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD. YANSITMA	720.667,16	
721	DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSITMA	72.000	
731	GÜM YANSITMA	660.034,50	
771	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANS.	91.700	
781	FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA	20.873,90	
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD.		720.667,16
720	DİREKT İŞÇİLİK GİD.		72.000
730	GÜM		660.034,50
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		91.700
780	FİNANSMAN GİDERLERİ		20.873,90

### 3.8.5. Genel Kesin Mizan (TMS-Dönemsonu)

Aksüt işletmesinin TMS'ye göre 31.12.2015 tarihli dönemsonu genel kesin mizanı ise şu şekildedir:

**Tablo 3.47: Genel Kesin Mizan (TMS)**

Aksüt Üretim İşletmesi 31.12.2015 Tarihli Genel Kesin Mizanı (TMS)					
		TOPLAMLAR		KALANLAR	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	Kasa	1.031.809,00	765.845,00	265.964,00	-
120	Alıcılar	767.250,00	690.525,00	76.725,00	-
12.	Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri	5.463,00	6.070,00	-	607,00
150	İlk Madde ve Malzeme	868.755,60	743.767,16	124.988,44	-
151	Yarı Mamuller - Üretim	704.165,80	704.165,80	-	-
152	Mamuller	704.165,80	704.165,80	-	-
160	Tarla Bitkileri	239.901,60	239.901,60	-	-
164	Canlı Büyükbaş Hayvanlar	240.151,00	9.151,00	231.000,00	-
191	İndirilecek KDV	55.027,40	55.027,40	-	-
212	Büyükbaş Canlı Varlıklar	500.000,00	0,00	500.000,00	-
219	Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları	241.925,00	11.925,00	230.000,00	-
250	Arazi ve Arsalar	1.000.000,00	0,00	1.000.000,00	-
252	Binalar	1.210.000,00	0,00	1.210.000,00	-
253	Tesis, Makine ve Cihazlar	953.310,00	0,00	953.310,00	-
255	Demirbaşlar	10.200,00	0,00	10.200,00	-
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	0,00	361.362,00	-	361.362,00
321	Borç Senetleri	324.492,50	554.992,50	-	230.500,00
32.	Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri	24.336,90	20.873,90	3.463,00	-
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar	6.152,60	6.152,60	-	-
381	Gider Tahakkukları	244.200,00	266.400,00	-	22.200,00
391	Hesaplanan KDV	61.180,00	61.180,00	-	-
484	Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	0,00	12.803,37	-	12.803,37
500	Sermaye	0,00	3.968.510,00	-	3.968.510,00
590	Dönem Net Karı	0,00	9.668,07	-	9.668,07
600	Yurtiçi Satışlar	761.180,00	761.180,00	-	-
606	Canlı Varlık Değerleme Farkları	104.994,43	104.994,43	-	-
620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)	704.165,80	704.165,80	-	-
632	Genel Yönetim Giderleri(-)	91.700,00	91.700,00	-	-
642	Faiz Gelirleri	5.463,00	5.463,00	-	-
649	Diğer Olağan Gelir ve Karlar	80.104,00	80.104,00	-	-
659	Diğer Gider ve Zararlar	71.552,69	71.552,69	-	-
660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	20.873,90	20.873,90	-	-
690	Dönem Karı veya Zararı	910.763,83	910.763,83	-	-
691	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karşılıkları (-)	12.803,37	12.803,37	-	-
692	Dönem Net Karı veya Zararı	9.668,07	9.668,07	-	-
710	Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	720.667,16	720.667,16	-	-
711	Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı	720.667,16	720.667,16	-	-
720	Direkt İşçilik Giderleri	72.000,00	72.000,00	-	-
721	Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı	72.000,00	72.000,00	-	-
730	Genel Üretim Giderleri	600.034,50	600.034,50	-	-
731	Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı	600.034,50	600.034,50	-	-
770	Genel Yönetim Giderleri	91.700,00	91.700,00	-	-
771	Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı	91.700,00	91.700,00	-	-
780	Finansman Giderleri	20.873,90	20.873,90	-	-
781	Finansman Giderleri Yansıtma	20.873,90	20.873,90	-	-
	<b>TOPLAM</b>	<b>14.976.306,41</b>	<b>14.976.306,41</b>	<b>4.605.650,44</b>	<b>4.605.650,44</b>

### 3.8.6. Finansal Raporlama ve Kapanış Kaydı

Aksüt işletmesinin 31.12.2015 tarihli mali tabloları tablo 3.48’de verilmiştir.

**Tablo 3.48: Aksüt İşletmesi 31.12.2015 (Yıllık) Tarihli Finansal Durum Tablosu**

I-DÖNEN VARLIKLAR		I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
A. Kasa	265.964	A. Borç Senetleri	230.500
B. Alıcılar	76.725	B. Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)	(3.463)
C. Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)	(607)	C. Gider Tahakkukları	22.200
D. İlk Madde ve Malzeme	124.988		
E. Canlı Büyükbaş Hayvanlar	231.000		
II-DURAN VARLIKLAR		II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
A. Büyükbaş Canlı Varlıklar	500.000	A. Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	12.803,37
B. Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları	230.000		
C. Arazi ve Arsalar	1.000.000	III-ÖZKAYNAKLAR	
D. Binalar	1.210.000	A. Sermaye	3.968.510
E. Tesis, Makine ve Cihazlar	953.310	B. Dönem Net Karı	9.668
F. Demirbaşlar	10.200		
G. Birikmiş Amortismanlar (-)	(361.362)		
<b>TOPLAM VARLIK</b>	<b>4.240.218</b>	<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>	<b>4.240.218</b>

**Tablo 3.49: Kapsamlı Gelir Tablosu**

AKSÜT İŞLETMESİ 31.12.2015 (YILLIK) TARİHLİ KAPSAMLI GELİR TABLOSU	
KAR VEYA ZARAR KISMI	
Hasılat	761.180,00
Satışların Maliyeti (-)	(704.165,80)
Canlı Varlıklar Değerleme Farkları	64.016,83
<b>BRÜT KAR/ZARAR</b>	<b>121.031,03</b>
Genel Yönetim Giderleri (-)	(91.700,00)
Pazarlama Giderleri (-)	
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	85.567,00
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	(71.552,69)
<b>ESAS FAALİYET KARI/ZARARI</b>	<b>43.345,34</b>
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)	
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Karlarından/Zararlarından Paylar	
<b>FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KARI/ZARARI</b>	<b>43.345,34</b>
Finansman Giderleri (-)	(20.873,90)
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/ZARARI</b>	<b>22.471,44</b>
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri (-)/Geliri	
- Dönem Vergi Gideri (-)/Geliri	
- Ertelenmiş Vergi Gideri (-)/Geliri	(12.803)
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI</b>	<b>9.668</b>
<b>DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI</b>	
<b>DÖNEM KARI/ZARARI</b>	<b>9.668</b>

Aksüt işletmesinin kapanış kayıtları ise şu şekildedir:

..2015			
12.	ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	607,00	
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	361.362,00	
321	BORÇ SENETLERİ	230.500,00	
381	GİDER TAHAKKUKLARI	22.200,00	
484	ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ	12.803,37	
500	SERMAYE	3.968.510,00	
590	DÖNEM NET KARI	9.668,07	
100	KASA		265.964,00
120	ALICILAR		76.725,00
150	İLK MADDE VE MAZLEME STOK		124.988,00
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		231.000,00
212	BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR		500.000,00
219	YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YAT.		230.000,00
250	ARAZİ VE ARSALAR		1.000.000,00
252	BİNALAR		1.210.000,00
253	TESİS. MAKİNE VE CİHAZLAR		953.310,00
255	DEMİRBAŞLAR		10.200,00
32.	ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		3.463,00
Kapanış Kaydı			

## SONUÇ

Dünyada tarımsal faaliyet tarihine bakıldığında ilkel zamanlardan itibaren insanlık tarihi için önemli bir faaliyet olduğu görülmektedir. Çalışmanın birinci bölümünde tarımsal faaliyetin mahiyeti detaylı olarak belirtilmiştir. Özellikle sanayi devriminden sonra tarım sektörü payı sektörler içinde azalsa da dünya ülkeleri için önemli bir sektördür. Türkiye, tarihi itibarıyla avcılık ve toplayıcılık kültürüyle tarım faaliyetlerinde bulunmuş, günümüzde ise hem jeopolitik konusu hem de iklimi göz önüne alındığında tarımsal faaliyetlere elverişli bir ülke konumundadır. Ülke ekonomisi göz önüne alındığında ise tarımsal faaliyetler önemli bir yer teşkil etmekte ve geliştirilmesi konusunda sürekli desteklemeler gerekmektedir.

Ülkemizde, Cumhuriyetin ilanından itibaren 2000’li yıllara kadar Tarımsal faaliyetlerin küçük aile işletmelerinde gerçekleştirilmesi, muhasebe sisteminin bu alanı kısır bırakmasına neden olmuştur. Günümüzde Tarım işletmelerinin modernizasyonu sonucu ülke ekonomisindeki yerine paralel olarak muhasebe sisteminde de önemli bir yere sahip olduğu görülmüş ve yapılan düzenlemelerle TDMS’deki eksiklikler giderilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde TDMS ve TMS arasında farklı olan konular üzerine durulmuştur. TMS, canlı varlıkları ayırmış ve canlı varlıkların, birer cansız varlıkmiş gibi değerlendirilmesi konusundaki eksikliği önemli ölçüde düzenlemiştir.

TTK’da yapılan değişikliklerle TMS’ye uygun defter tutma zorunluluğu getirilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde aynı örnek üzerinden TDMS ve TMS’ye uyumlu kayıtlar yapılmıştır.

TDMS’de, canlı varlıklar birer cansız varlıkmiş gibi dikkate alınmaktadır. Canlı varlıklarda meydana gelen değişiklikler (büyüme, ağırlık artışı, .. vb) dikkate alınmamaktadır. TMS 41 canlı varlıkta meydana gelen biyolojik değişimleri düzenlemiş ve bu değişimler sonucu oluşan değerlendirme farklarını dikkate alarak dönem karı veya zararına eklenmesini öngörmüştür. Fakat, 12 Kasım 2014 tarihli Resmi Gazete’de Yayınlanan Tarımsal Faaliyetlere İlişkin TMS 41 Hakkında Tebliğ ile taşıyıcı bitkiler TMS 41’in kapsamından çıkarılmıştır.

TMS, canlı varlıkların defter değerinden maliyet bedelinin düşülmesi sonucu gerçeğe uygun değer belirlenerek değerlendirilmesini esas almıştır. Tarımsal ürünler için hasat noktasına kadarki süreç bu standart kapsamında değerlendirilir.

Hasat sonrasındaki süreç ilgili diğer standartlarda değerlendirilir. Canlı varlıklar finansal tablolara gerçeğe uygun değer üzerinden kaydedilmektedir. Piyasa koşullarına bağlı canlı varlık değerlerindeki değişimler dikkate alınarak değerlendirme artış ve azalışları dönem karı veya zararına eklenmektedir.

TDMS’de, satış amaçlı yetişen buzağlar, üretim aşamasındaki yemler “151 YARIMAMULLER-ÜRETİM”, sağmal inekler “256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR” hesabına kaydedilirken, TMS’de literatürdeki hesap önerileri gözetilerek yapılan kayıtlarda satış amaçlı yetiştirilen buzağlar ”164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR”, üretim aşamasındaki yemler “160 TARLA BİTKİLERİ” ve sağmal inekler 212 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR” hesabına kaydedilmiştir. Bu ayırım gerçeğe uygun değer belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır.

Çalışma sonunda muhasebe sistemleri arasında anlamlı farklılıklar ortaya çıkmıştır. TDMS hasılat ve borçlanma kayıtlarında vade farkları dikkate alınmamıştır. TMS’de ise vade farkları piyasada belirlenen iskonto oranı dikkate alınarak etkin faiz hesaplama yöntemiyle belirlenip “12. ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ”, ”32. ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERİ” hesaplarına kaydedilmiştir. Dolayısıyla bu farklar, faiz geliri (5.463,00 TL) ve finansman gideri (20.873,90 TL) olması sebebiyle finansal tabloları etkileyen önemli faktörler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durum hasılat ve borçlanma tutarların değişmesine sebep olarak işletme karını doğrudan etkilemektedir.

Sonuç olarak, yapılan muhasebe işlemleri sonucu işletme karı 2.383,02 TL’dir. İşletme 595,76 TL vergi ödemiştir. Türkiye Muhasebe Standartları’na göre yapılan işlemler sonucu işletme karı 9.668,07 TL ‘dir. İşletme bu muhasebe döneminde vergi ödemeyecektir. Bu döneme ait ertelemiş vergi yükümlülüğü ise 12.803,00 TL’dir.

## KAYNAKÇA

### KİTAPLAR

- Büyükmirza, H. K. (2015), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi: Tekdüzen'e Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*, Gazi Kitabevi, 20. Baskı, Ankara
- Civelek, M. ve Özkan, A. (2008), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Detay Yayıncılık, Yenilenmiş Beşinci Baskı, Ankara
- Çetin, B. ve Tipi, T. (2007), *Tarım Muhasebesi: Uygulamalı Örneklerle*, Nobel Yayın Dağıtım, 1. Baskı, Ankara
- Gökgöz, A. (2012), *Balık Üretim İşletmelerinde Maliyetlerin Hesaplanması*, Dora Yayınları, 1. Baskı, Bursa
- Gökgöz, A. (2013), *Tarımsal Faaliyet Muhasebesi: Türkiye Muhasebe Standartlarıyla Uyumlu*, Ekin Yayınevi, 1. Baskı, Bursa
- Hacıhasanoğlu, T. (2015), *Hayvancılık Sektöründe Maliyet - Hacim - Kar Analizi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 1. Baskı
- Örten, R. ve Karapınar, A. (2013), *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları*, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 5. Baskı, Ankara
- Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2015), *IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS*, TÜRMOB Yayınları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara
- Sevilengül, O., Akdoğan, N. (2003). *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Yenilenmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Taştan, H. (2013), *Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde Muhasebe Düzeni: Uygulama Örneği, TMS/TFRS – VUK/MSUGT Karşılaştırmalı*, Detay Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara
- Tuğay, O. (2015), *Tarımsal Faaliyetlere Yönelik Devlet Teşvikleri ve Muhasebeleştirilmesi: Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde*, Ekin Yayınevi, 1. Baskı



## MAKALE VE BİLDİRİ

- Açıkgöz, E., Altınok, R. H. S., Sancak, C., Tan, A. ve Uraz, D. (2005). Yem Bitkileri Üretimi ve Sorunları, *Türkiye Ziraat Mühendisliği VI. Teknik Kongresi*, 3-7 Ocak, Ankara
- Arıcı, K. (2003), Türkiye’de Tarımda Kendi Adına ve Hesabına Çalışanların (Çiftçilerin) Sosyal Güvenliği, *Kamu-İş İş Hukuku ve İktisat Dergisi*, 7 (2), 2-26.
- Büyükepekci, S. ve Kağıtçı, A. (2015), Tarımsal Faaliyetlerin TMS 41’e Göre Muhasebeleştirilmesi, *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 12 (1), 105-113
- Doğan, Z., Arslan, S. ve Berkman, A. N. (2015), Türkiye’de Tarım Sektörünün İktisadi Gelişimi ve Sorunları: Tarihsel Bir Bakış, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (1), 29-41
- Günaydın, G. (2006), Türkiye Tarım Sektörü, *Tarım ve Mühendislik Dergisi*, 76-77, 12-27
- Hacıhasanoğlu, T. (2013), Hayvancılık Sektöründe Birleşik Maliyetleme: Yüz Başlık Süt İnekçiliği Tesisinde Bir Uygulama, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, XXXII (2), 199-224
- Kıral, T. ve Akder, H.(2000), *Makro Ekonomik Göstergelerle Tarım Sektörü*, Türkiye Ziraat Mühendisliği V. Teknik Kongresi, Yayın: 38, Ankara, s. 1-19
- Kırlıoğlu, H. ve Gökgöz, A. (2012), TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26 (2), 107-127
- 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 MYO Dergisi*, 10 (1-2), 157-182
- Özulucan, A. ve 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 Öneriler, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (25), 1-22
- Tuğay, O. (2013), Türkiye Muhasebe Standardı 41’e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5 (8), 148-165

Uluslan, H. (2008), Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(2), 415-433

Yeşilbağ, D. (2004), Tarımsal ve Hayvansal Ürünlerde Modern Biyoteknoloji ve Organik Üretim, *Uludağ University Journal of Faculty of Veterinary Medicine*, (23), 157-162

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

Yolcu, H. ve Tan, M. (2008), Ülkemiz Yem Bitkileri Tarımına Genel Bir Bakış, *Tarım Bilimleri Dergisi*, 14 (3), 303-312.

## **TEZLER**

Antepli, A. (2014), *41 Nolu Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Büyükbaş Hayvancılık İşletmesinde Bir Uygulama*, Yayınlanmış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya

Özkan, A. (2001), *Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi*, Yayınlanmış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara

Tunçez, H. A. (2011), *Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama*, Yayınlanmış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya

## **KANUN, MEVZUAT, RAPOR, TEBLİĞ KAYNAKLARI**

.... (2011), Süt ve Süt Ürünleri Sektör Raporu, Batı Akdeniz Kalkınma Ajansı (BAKA)

.... (2013), Türkiye Tarım Sektörü Raporu, TOBB

.... (2015), Bugem Faaliyetleri

.... (2015), Küçükbaş Hayvancılık Sektör Raporu, Mevlana Kalkınma Ajansı (MEVKA)

Vergi Usul Kanunu

Türkiye Muhasebe Standartları

## İNTERNET KAYNAKLARI

<http://faostat3.fao.org>, Erişim Tarihi: 09.01.2016

<http://faostat3.fao.org/browse/Q/QA/E>, Erişim Tarihi: 09.01.2016

<http://tarimsalistatistik.com/>, Erişim Tarihi: 06.01.2015

<http://sosyolojisi.com/avci-toplayicilik-antropoloji/3081.html>, Erişim Tarihi: 06.01.2016

<http://tarimvehayvancilik.blogcu.com/turkiye-de-tarim-ve-hayvancilik-sektoru-turkey/2461414>, Erişim Tarihi: 05.01.2016).

<http://www.moment-expo.com/turkiyede-tarim-makineleri-tarihi>, Erişim Tarihi: 06.01.2016

[http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab\\_id=1210](http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=1210), Erişim Tarihi: 08.01.2016).

[http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab\\_id=681](http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=681), Erişim Tarihi: 09.01.2016

[http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab\\_id=684](http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=684), Erişim Tarihi: 09.01.2016

[www.fao.org.tr](http://www.fao.org.tr); Erişim Tarihi: 09.01.2016

[www.tuik.gov.tr](http://www.tuik.gov.tr); Erişim Tarihi: 09.01.2016

## ÖZGEÇMİŞ

26.12.1989 yılında Ankara'nın Beypazarı ilçesinde dünyaya gelen Ahmet ÜNLÜ, ilköğretim ve lise eğitimini Beypazarı'nda tamamlamıştır. 2008 yılında Bozok Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nde başladığı lisans eğitimini 2012 yılında tamamlamıştır. 2014 yılında Bozok Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda yüksek lisans eğitimine başlamıştır.

