

**T.C.  
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**DOKTORA TEZİ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
İŞLETME PROGRAMI**

**TARIMSAL FAALİYETLERİN MALİYETLENDİRİLMESİ VE  
MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK  
DEĞERLENDİRMELER VE SEKTÖREL BİR UYGULAMA**

**Lale DEMİRLİOĞLU**

**Danışman  
Prof. Dr. Semra ÖNCÜ**

**MANİSA - 2015**

## TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 03/12/2015 tarih ve 31/10 sayılı toplantısında jürimiz tarafından Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin 35. Maddesi gereğince Enstitümüz İşletme Anabilim Dalı Doktora Programı öğrencisi Lale DEMİRLİOĞLU'nun "Tarımsal Faaliyetlerin Maliyetlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesine Yönelik Değerlendirmeler ve Sektörel Bir Uygulama" Konulu tezi incelenmiş ve aday 28/12/2015 tarihinde saat 11.00'de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 90... dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna  OY BİRLİĞİ   
DÜZELTME yapılmasına \*  OY ÇOKLUĞU   
RED edilmesine \*\*  ile karar verilmiştir.

\* Bu halde adaya 6 ay süre verilir.

\*\* Bu halde adayın tez konusu ve/veya danışmanı değiştirilebilir.

BAŞKAN

Prof. Dr. Semra ÖNCÜ

ÜYE

Doç. Dr. Ayşe Yereli

ÜYE

Prof. Dr. Ülkü ERGUN

ÜYE

Doç. Dr. Cevdet KAYALI

Doç. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ

**Evēt**

**Havır**

Tez, burs, ödül veya Teşvik programına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.

Tez, mutlaka basılmalıdır.

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

## **YEMİN METNİ**

**Doktora tezi olarak sunduğum “TARIMSAL FAALİYETLERİN MALİYETLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK DEĞERLENDİRMELER VE SEKTÖREL BİR UYGULAMA” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.**

**29.05.2015**

**LALE DEMİRLİOĞLU**

**ÖZET**  
**TARIMSAL FAALİYETLERİN MALİYETLENDİRİLMESİ VE**  
**MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK DEĞERLENDİRMELER VE**  
**SEKTÖREL BİR UYGULAMA**

Türkiye’de tarım muhasebesi alanında yapılan çalışmalar incelendiğinde uygulama farklılıkları göze çarpmaktadır. Bu farklılık; tarımsal ürün ve canlı varlıkların hesap grupları açısından takibi, değerlendirme, amortisman gibi dönem sonu işlemleri, sektöre özgü verilen teşviklerin muhasebeleştirilmesi konularındadır. Çalışmanın amacı; tarım sektörü içinde yer alan, az sayıda çalışma yapılmış bir alan olan tavukçuluk sektöründe maliyetleme, muhasebeleştirme ve finansal raporlama açısından uygulanabilir örnek bir model oluşturmaktır. Çalışmada sosyal bilimlerde yaygın olarak kullanılan nitel araştırma yöntemlerinden biri olan “Örnek Olay Yöntemi” kullanılmıştır.

Çalışma üç bölümden oluşturulmuş olup ilk bölümde; çalışma ile ilgili genel bilgiler verilerek literatür taraması sunulmuştur. İkinci bölümde; maliyet muhasebesi kavramları ve maliyet hesaplama yöntemleri tarım sektörü açısından irdelenmiştir. Ardından TMS 41- Tarımsal Faaliyetler Standardı ele alınmış, VUK’a değinilmiş, muhasebeleştirme, değerlendirme gibi konularda karşılaştırmalar yapılmıştır. Üçüncü bölümde ise tavuk sektöründe organik etlik piliç eti üretimi yapan bir işletmede model olarak önerilen “Tam Maliyet - Normal Maliyet - Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemlerinden Oluşan Maliyet Sistemi” ile mamul maliyetleri hesaplanmıştır. Elde edilen sonuçlar, işletmenin hali hazırda kullandığı geleneksel maliyetleme sonuçlarıyla karşılaştırılmıştır. İşletmenin takip edilen dönemde gerçekleştirdiği faaliyetler, TMS 41’e ve VUK’a göre muhasebeleştirilmiş, karşılaştırılmış, finansal tablolara üzerinde yarattığı etkiler değerlendirilmiştir.

Çalışmanın sonucunda; ilk olarak FTMY kullanılarak maliyet konusunda daha doğru bilgiye ulaşıldığı vurgulanmıştır. Ayrıca muhasebeleştirme açısından söz konusu uygulama ile TMS 41’e göre yapılan kayıtların finansal tablolar üzerinde VUK’a göre yapılan kayıtlardan daha etkin sonuçlar ortaya koyması gibi işletme lehine olan birçok olumlu sonuç elde edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** TMS 41, UMS 41, Canlı Varlık Değerlemesi, Etlik Piliç, Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi.

**ABSTRACT**  
**EVALUATIONS ON COSTING AND ACCOUNTING OF**  
**AGRICULTURAL ACTIVITIES AND A SECTORAL IMPLEMENTATION**

Differences in implementation draw attention when the studies on agricultural accounting in Turkey is analyzed. This difference is about the post-closing operations such as follow-on, valuation and amortization of the agricultural products and biological assets in terms of account groups and the recognition of the sector-specific incentives. The aim of the study is to form an applicable example model in terms of costing, recognition and financial reporting in the sector of poultry which is a field with few studies within the agricultural sector. “Case Study Method” which is one of the commonly used qualitative research methods in the social sciences has been used in the study.

The study consists of three sections. In the first section general information has been given about the study and literature search has been presented. In the second section, information about cost accounting concepts and methods of cost calculation has been provided by sampling in terms of agriculture sector. Then TAS (Turkish Accounting Standard) 41 – Agricultural Activities Standard has been discussed and TPL (Tax Procedural Law) has been mentioned and comparisons were made about subjects such as recognition, valuation. In the third section, inventoriable costs have been calculated with the “Cost System Consisting of Complete Cost – Normal Cost – Activity Based Cost Methods” which has been suggested as a model in an enterprise producing organic broiler in the poultry sector. Obtained results have been compared with the available conventional costing results used by the enterprise. The activities performed by the enterprise within the followed period have been accounted, compared and evaluated in terms of the effects on financial tables according to TAS 41 and TPL.

As a result of the study, first, it has been emphasized that more correct information has been obtained on costing by using ABCM (Activity Based Cost Method). Besides, many positive results have been obtained which are in favour of the enterprise such as records performed according to TAS 41 with the aforementioned application have suggested more effective results on the financial statements than the records performed according to TPL in terms of accounting.

**Keywords:** TAS 41, IAS 41, Valuation of Biological Assets, Broilers, Activity Based Cost Method.

## ÖNSÖZ

Çalışma konumu saptadıktan sonra sektör belirleme esnasında dikkate aldığım ilk nokta canım babam **FADIL DEMİRLİOĞLU**'nun mesleğinin çiftçi olması ve doğduğum günden günümüze çok sevdiğim çiftlik hayatını tüm güzellikleriyle bana yaşatmasıdır. Bu noktadan hareketle lisansüstü eğitimim boyunca sevgili hocalarımdan teorik olarak edindiğim maliyet ve muhasebe bilgilerini bu tezle değerli danışmanım sayesinde çok sevdiğim tarım sektöründe uygulamaya geçirme imkanı elde etmiş bulunmaktayım. Literatür taramaları sonucunda bu alanda yapılmış tüm çalışmaları detaylı inceleme fırsatı bularak çalışılmamış bir alan seçilmiş, bilgi üretiminde bulunularak değer artışı sağlanmıştır. Bu sebeple konuya daha çok hakim olmamı sağlayan, bu çalışmayı hazırlarken bana her konuda yardımcı olan, yol gösteren ilk başta çok sevdiğim Sayın Hocam ve Danışmanım **Prof. Dr. SEMRA ÖNCÜ**' ye sonsuz teşekkür eder saygılar sunarım. Çalışmanın ortaya çıkmasında tecrübeleri ile beni aydınlatan, ilgilerini, bilgilerini ve arşivlerini benden esirgemeyen kıymetli hocalarım **Doç. Dr. AYŞE NECEF YERELİ**, **Doç. Dr. FATMA TEKTÜFEKÇİ**, **Doç. Dr. CEVDET A. KAYALI**, **Yrd. Doç. Dr. NİLGÜN KAYALI**'ya ve tüm bölüm hocalarıma teşekkürü bir borç bilirim. Ayrıca çalışmamın her aşamasında sıkıntılarımı paylaşan maddi ve manevi her anlamda daima yanımda olan biricik aileme, destek veren ve sabır gösteren saygıdeğer nişanlıma, bana büyük yardımları dokunan değerli büyüğüm **YUSUF MAHAN** ile sevgili arkadaşım **DAMLA ÇETİNKOL**'a içtenlikle teşekkür ederim.

**Lale DEMİRLİOĞLU**  
**Manisa, 2015**

**TARIMSAL FAALİYETLERİN MALİYETLENDİRİLMESİ VE  
MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK DEĞERLENDİRMELER VE  
SEKTÖREL BİR UYGULAMA**

**İÇİNDEKİLER**

<b>YÖK DOKÜMANTASYON MERKEZİ TEZ GİRİŞ FORMU.....</b>	<b>2</b>
<b>YEMİN METNİ .....</b>	<b>3</b>
<b>ÖZET.....</b>	<b>4</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>5</b>
<b>ÖNSÖZ.....</b>	<b>6</b>
<b>İÇİNDEKİLER .....</b>	<b>7</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ.....</b>	<b>11</b>
<b>TABLolar LİSTESİ.....</b>	<b>12</b>
<b>KISALTMALAR LİSTESİ.....</b>	<b>14</b>
<b>EKLER LİSTESİ .....</b>	<b>15</b>
<b>GİRİŞ .....</b>	<b>16</b>

**BİRİNCİ BÖLÜM**

**TARIMSAL FAALİYETLERİN MALİYETLENDİRİLMESİ  
VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER**

<b>1.1 ÇALIŞMA İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER .....</b>	<b>20</b>
1.1.1. Çalışma Konusunun Amacı, Kapsamı ve Önemi.....	22
1.1.2. Çalışmada Uygulanan Yöntem .....	23
1.1.3. Çalışmanın İçeriği .....	23
<b>1.2. LİTERATÜR TARAMASI .....</b>	<b>24</b>
1.2.1. Türkiye’de Tarım Muhasebesi Alanında Yazılmış Olan Doktora Tezleri.....	24
1.2.2. Türkiye’de Tarım Muhasebesi Alanında Yazılmış Olan Yüksek Lisans Tezleri .....	26
1.2.3. Türkiye’de Tarım Muhasebesi Alanında Yazılmış Makaleler.....	30
1.2.4. Türkiye’de Tarım Muhasebesi Hakkında Bilgi Veren Kitaplar.....	41
1.2.5. Uluslararası Literatürde Tarım Muhasebesi Alanında Uluslar arası Muhasebe Standardı 41 İle İlgili Yapılan Çalışmalar .....	42

## İKİNCİ BÖLÜM

### TARIM İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN HESAPLANMASI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 41- TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDININ VERGİ USUL KANUNU İLE KARŞILAŞTIRILMASI

<b>2.1. TARIMSAL FAALİYETLER VE TARIM İŞLETMELERİ.....</b>	<b>57</b>
<b>2.2. TARIM İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN HESAPLANMASI .....</b>	<b>62</b>
2.2.1. Harcama, Gider, Maliyet Kavramı ve Giderlerin Sınıflandırılması.....	62
2.2.2. Gider Yerleri .....	68
2.2.3. Giderlerin Gider Yerlerine Dağıtımı.....	70
2.2.4. Maliyet Hesaplama Yöntemleri .....	73
2.2.4.1. Geleneksel Maliyet Hesaplama Yöntemleri.....	73
2.2.4.1.1. Maliyetlerin Hesaplama Zamanını Belirleyen Yöntemler .....	74
2.2.4.1.1.1. Tarihsel Maliyet Yöntemi .....	75
2.2.4.1.1.2. Önceden Saptanmış Maliyet Yöntemi .....	75
2.2.4.1.1.2.1. Fıli (Tahmini) Maliyet Yöntemi .....	76
2.2.4.1.1.2.2. Standart Maliyet Yöntemi .....	76
2.2.4.1.2. Mamul Maliyetlerinin Kapsamına Göre Yöntemler .....	77
2.2.4.1.2.1. Tam Maliyet Yöntemi .....	77
2.2.4.1.2.2. Normal Maliyet Yöntemi .....	78
2.2.4.1.2.3. Değişken Maliyet Yöntemi .....	80
2.2.4.1.2.4. Asal (İlk-Esas) Maliyet Yöntemi .....	81
2.2.4.1.3. Kullanılan Üretim Tekniğine Göre Belirlenen Yöntemler.....	81
2.2.4.1.3.1. Sipariş Maliyet Yöntemi .....	82
2.2.4.1.3.2. Safha Maliyet Yöntemi .....	85
2.2.4.1.3.3. Karma Maliyet Yöntemi .....	88
2.2.4.1.4. Geleneksel Maliyet Yöntemlerinde Genel Üretim Giderlerinin Mamullere Yansıtılması.....	90
2.2.4.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi .....	94
2.2.4.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Duyulan İhtiyaç.....	94
2.2.4.2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Tanımı ve Yöntem İçinde Kullanılan Kavramlar.....	96



2.2.4.2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Maliyet Dağıtım Süreci ve Tasarlanmasında İzlenilen Süreç.....	102
2.2.4.2.4. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Tarım Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmeler İçin Avantajları, Yetersiz Kaldığı Durumlar.....	109
2.2.4.2.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Geleneksel Maliyetleme Yöntemlerinin Karşılaştırılması .....	110
2.2.5. Maliyet Sisteminin Oluşturulması .....	112
<b>2.3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA TARIMSAL FAALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ .....</b>	<b>118</b>
2.3.1. Türkiye Muhasebe Standardı 41'in Amacı ve Kapsamı .....	119
2.3.2. Türkiye Muhasebe Standardı 41'de Yer Alan Tanımlar.....	119
2.3.3. Türkiye Muhasebe Standardı 41 Çerçevesinde Raporlamada Kullanılacak Hesaplar.....	125
2.3.4. Türkiye Muhasebe Standardı 41 Çerçevesinde Canlı Varlık ile Tarımsal Ürünün Kayıt Ve Değerlemesi.....	126
2.3.4.1. Türkiye Muhasebe Standardı 41 Çerçevesinde İlk Kayıt ve Değerleme ....	127
2.3.4.2. Türkiye Muhasebe Standardı 41 Çerçevesinde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti .....	130
2.3.5. Türkiye Muhasebe Standardı 41 Çerçevesinde Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenememesi Durumunda Kayıt ve Değerleme .....	136
2.3.6. Türkiye Muhasebe Standardı 41 Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Kayıt Edilmesi .....	137
2.3.7. Türkiye Muhasebe Standardı 41'de Yer Alan Açıklamalar.....	140
<b>2.4. TÜRK VERGİ MEVZUATINDA TARIMSAL FAALİYETLERLE İLGİLİ DÜZENLEMELER.....</b>	<b>144</b>
2.4.1. Tarımsal Faaliyetler ve Tarımsal Faaliyetlerin Aktifleştirilmesine İlişkin Esaslar .....	144
2.4.2. Tarımsal Faaliyetlerin Değerlemesine İlişkin Esaslar.....	145
2.4.3. Tarımsal Faaliyetlerde Amortismanla İlişkin Esaslar .....	145
2.4.4. Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Kar ve Zararın Raporlanması.....	151
<b>2.5. VERGİ USUL KANUNU İLE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 41'İN KARŞILAŞTIRILMASI.....</b>	<b>152</b>

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TAVUKÇULUK SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN BİR FİRMADA MALİYET HESAPLAMA VE MUHASEBELEŞTİRMEYE YÖNELİK DEĞERLENDİRMELER

<b>3.1. TAVUKÇULUK SEKTÖRÜ HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....</b>	<b>157</b>
<b>3.2.CANLI VARLIKLARIN MALİYETLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ÜZERİNE UYGULAMA .....</b>	<b>174</b>
3.2.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Önemi .....	174
3.2.2. Araştırmanın Anakütlesi ve Örneklemi .....	175
3.2.3. Araştırmanın Yöntemi ve Tekniği .....	175
3.2.4. Araştırma Dönemi ve Kısıtları .....	176
3.2.5. Bulgu ve Değerlendirmeler .....	177
3.2.5.1. İşletme Hakkında Genel Bilgiler.....	177
3.2.5.2. Tavukçuluk Sektöründe Faaliyet Gösteren Bir İşletmede Maliyet Hesaplamaları.....	180
3.2.5.2.1. Tavukçuluk Sektöründe Faaliyet Gösteren Bir İşletmede Mevcut Kullanılan Maliyet Sistemi ile Mamul Maliyet Hesaplamaları .....	182
3.2.5.2.2. Tavukçuluk Sektöründe Faaliyet Gösteren Bir İşletmede Önerilen Maliyet Sistemi ile Mamul Maliyet Hesaplamaları .....	185
3.2.5.2.3. Mevcut Kullanılan Maliyet Sistemi ile Önerilen Maliyet Sistemi Sonuçlarının Karşılaştırılması.....	193
3.2.5.3. Tavukçuluk Sektöründe Faaliyet Gösteren Bir İşletmede Muhasebe İşlemleri ve Değerlendirmeler.....	195
3.2.5.3.1. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirme İşlemi.....	201
3.2.5.3.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Muhasebeleştirme İşlemi.....	216
3.2.5.3.3. Vergi Usul Kanunu İle Türkiye Muhasebe Standardı-41'in Karşılaştırılması .....	227
3.2.5.3.4. Finansal Tablolara Etkisi.....	229
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>235</b>
<b>KAYNAKLAR .....</b>	<b>241</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>257</b>

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1: Gider Dağıtım Süreci .....	72
Şekil 2.2: Tam Maliyet Yönteminin İşleyişi .....	78
Şekil 2.3: Normal Maliyet Yönteminde Maliyetlerin Oluşumunu Sağlayan Maliyet Öğeleri.....	79
Şekil 2.4: Değişken Maliyet Yöntemi İşleyişi .....	80
Şekil 2.5: Asal (İlk-Esas) Maliyet Yöntemi İşleyişi .....	81
Şekil 2.6: Sipariş Maliyet Yönteminin İşleyişi .....	83
Şekil 2.7: Safha Maliyet Yönteminin İşleyişi .....	85
Şekil 2.8: Karma Maliyet Yönteminin İşleyişi .....	88
Şekil 2.9: Maliyet Aktarımının Figürleri .....	103
Şekil 2.10: Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminde İki Aşamalı Maliyet Dağıtım Süreci.....	135
Şekil 2.11: Geleneksel ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması .....	111
Şekil 2.12: İşletmelerde Maliyet Sistemleri .....	116
Şekil 2.13: Canlı Varlıkların Sınıflandırılması .....	121
Şekil 2.14: Canlı Varlıkların Sınıflandırılması .....	122
Şekil 3.1: Türkiye Kanatlı Eti İhracatı .....	168
Şekil 3.2: Türkiye’de Organik Kanatlı Yetiştiriciliğinin (Et ve Yumurta Tavuğu) Yıllara Göre Gelişimi.....	173
Şekil 3.3: Piliç Eti Üreten Bir İşletmede Geleneksel Maliyet Yöntemi Akışı.....	183
Şekil 3.4: Etlik Piliç Üretim Süreci İçindeki Faaliyet Akışı .....	188
Şekil 3.5: Piliç Eti Üreten Bir İşletmede Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Akışı.....	189

## TABLolar LİSTESİ

Tablo 1.1: Türkiye’de Tarım Muhasebesi Alanında Yazılmış Doktora Tezleri .....	25
Tablo 1.2: Türkiye’de Tarım Muhasebesi Alanında Yazılmış Yüksek Lisans Tezleri	26
Tablo 1.3: Türkiye’de Tarım Muhasebesi Alanında Yazılmış Makaleler .....	30
Tablo 1.4: Türkiye’de Tarım Muhasebesi Hakkında Bilgi Veren Kitaplar .....	41
Tablo 1.5: Uluslar arası literatürde Tarım Muhasebesi Alanında Uluslararası Muhasebe Standardı 41 Çerçevesinde Yazılmış Kitap ve Tezler .....	42
Tablo 1.6: Uluslar arası literatürde Tarım Muhasebesi Alanında Uluslararası Muhasebe Standardı 41 Çerçevesinde Yazılmış Makaleler .....	43
Tablo 2.1: Tarım Sektöründe Yer Alan İşletmelerden Faaliyet Örnekleri .....	98
Tablo 2.2: Faaliyet Seviyeleri Hiyerarşisi ve Tarım Sektöründeki İşletmelerden Örnek Faaliyetler .....	100
Tablo 2.3: Tarım Sektöründe Kullanılabilecek Bazı Faaliyet Merkezleri .....	101
Tablo 2.4: Faaliyetler ve Maliyet Sürücüleri .....	102
Tablo 2.5: Faaliyetler ve Niteliği .....	107
Tablo 2.6: Geleneksel Maliyetleme ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinin Karşılaştırılması .....	112
Tablo 2.7: TMS 41 Kapsamında Canlı Varlıklar .....	123
Tablo 2.8: Canlı Varlıklar, Tarımsal Ürünler ve Hasat Sonrası Ürünlere İlişkin Örnekler .....	124
Tablo 2.9: Tekdüzen Hesap Planında 14 ve 24 Grubundaki Canlı Varlıklarla İlgili Hesaplar .....	126
Tablo 2.10: Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Amortisman Oranları ve Faydalı Ömürler .....	147
Tablo 2.11: Türkiye Muhasebe Standardı 41 ve Türk Vergi Mevzuatında Tarımsal Faaliyetlerle İlgili Yaklaşımların Karşılaştırılması .....	154
Tablo 3.1: Et Tavukçuluğu ve Yumurta Tavukçuluğu Avantaj ve Sakıncaları .....	161
Tablo 3.2: Seçilmiş Bazı Ülkelerdeki Piliç Eti Üretimi .....	163
Tablo 3.3: Türkiye Piliç Eti Üretimi .....	164
Tablo 3.4: Türkiye Piliç Eti Sektörü Son On Yıldaki Büyüme Oranları .....	164
Tablo 3.5: Türkiye Piliç Eti Tüketimi .....	165
Tablo 3.6: Seçilmiş Ülkelerin 2012 yılı Kişi Başı Piliç Eti ve Toplam Et Tüketimleri .....	165

Tablo 3.7: Türkiye Kişi Başı Tüketim Rakamları.....	166
Tablo 3.8: Seçilmiş Bazı Ülkelerin Piliç Eti İthalatı (Ayak Hariç).....	167
Tablo 3.9: Seçilmiş Bazı Ülkelerin Piliç Eti İhracatı (Ayak Hariç).....	167
Tablo 3.10: Türkiye Piliç Eti İhracatı, (Ayak Dahil) .....	168
Tablo 3.11: Türkiye'nin Gerçekleştirdiği Kanatlı Eti İhracatı.....	169
Tablo 3.12: Türkiye'nin Gerçekleştirdiği Kanatlı Eti İhracatı.....	170
Tablo 3.13: Türkiye'de Organik Tavuk Yetiştiriciliği İle İlgili İstatistiksel Bilgiler .....	173
Tablo 3.14: Organik Etlik Piliç Üretim Sonuçları .....	181
Tablo 3.15: ABC İşletmesinin 06.05.2014 Tarihindeki Üretime Ait Giderler .....	182
Tablo 3.16: Mamul Başına Düşen Toplam ve Birim Genel Üretim Giderleri Payı.	184
Tablo 3.17: Geleneksel Maliyetleme Yöntemine Göre Mamullerin Birim ve Toplam Maliyetleri.....	184
Tablo 3.18: Mamul Üretim Bilgileri .....	185
Tablo 3.19: İşçilerin Çalışma Saatleri.....	186
Tablo 3.20: Makine Saatler .....	186
Tablo 3.21: Dönemde Üretilen Mamullerin Toplam Üretim Maliyeti .....	187
Tablo 3.22: Etlik Piliç Üretiminde Faaliyet Seviyeleri Hiyerarşisi ve Faaliyetler ..	187
Tablo 3.23: Faaliyetler ve Maliyet Etkenleri .....	190
Tablo 3.24: Faaliyet Merkezlerindeki Genel Üretim Giderleri Toplamı .....	190
Tablo 3.25: Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Birim Maliyet Verileri.....	191
Tablo 3.26: Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Mamullerin Toplam Genel Üretim Giderleri .....	192
Tablo 3.27: Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi ile Mamullerin Toplam ve Birim GÜG Payı.....	192
Tablo 3.28: Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Mamullerin Birim ve Toplam Maliyetleri.....	192
Tablo 3.29: Geleneksel Maliyetleme Yöntemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminde Birim Genel Üretim Giderleri .....	193
Tablo 3.30: Geleneksel Maliyetleme Yöntemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminde Toplam Genel Üretim Giderleri .....	194
Tablo 3.31: Mamullerin Birim Maliyetleri .....	194
Tablo 3.32: Mamullerin Toplam Maliyetleri .....	195

## KISALTMALAR LİSTESİ

ABC	Activity Based Costing
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ABCM	Activity Based Cost Method
BESD-BİR	Beyaz Et Sanayicileri ve Damızlıkçıları Birliği Derneği
CAM-I	Consortium for Advanced Management-International
Dİ	Direkt İşçilik
DİG	Direkt İşçilik Gideri
DİM	Direkt İşçilik Maliyeti
DİMM	Direkt İlk Madde ve Malzeme
DİMMM	Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti
DİMMG	Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri
EİG	Endirekt İşçilik Gideri
EİMMG	Endirekt İlk Madde ve Malzeme Gideri
EÜGY	Esas Üretim Gider Yeri
FABRI	Food and Agricultural Policy Research Institute
FTM	Faaliyet Tabanlı Maliyet/Maliyetleme
FTMS	Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi
FTMY	Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi
GM	Geleneksel Maliyetleme
GMY	Geleneksel Maliyet Yöntemi
GÜG	Genel Üretim Gideri
GÜM	Genel Üretim Maliyeti
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HGY	Hizmet Gider Yeri
IAS	International Accounting Standards
IAS 41	International Accounting Standards 41 Agriculture
IASB	International Accounting Standards Board
KG	Kilogram
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
MY	Maliyet Yöntemi
NBD	Net Bugünkü Değer
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TAS	Turkish Accounting Standard
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TC	Türkiye Cumhuriyeti
THP	Tekdüzen Hesap Planı
TL	Türk Lirası
TMS	Türkiye Muhasebe Standardı
TMS 41	Türkiye Muhasebe Standardı 41 Tarımsal Faaliyetler
TMSK	Türkiye Muhasebe Standardı Kurulu
TPL	Tax Procedural Law
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
UMS	Uluslararası Muhasebe Standardı
USDA	United States Department of Agriculture (Birleşmiş Milletler Tarım Bakanlığı)
VUK	Vergi Usul Kanunu
YO	Yükleme Oranı
YÜGY	Yardımcı Üretim Gider Yeri

## **EKLER LİSTESİ**

EK 1: TMS ÇERÇEVESİNDE BÜYÜK DEFTER KAYITLARI.....	257
EK 2: VUK ÇERÇEVESİNDE BÜYÜK DEFTER KAYITLARI.....	262
EK 3: TEKDÜZEN HESAP PLANI.....	267
EK 4: TASLAK TEKDÜZEN HESAP PLANI.....	271

## GİRİŞ

Tarım, tarım ürünleri ve bazı ham maddeleri elde etmek için ürünlerin yetiştirilmesi, hayvanların büyütülmesi ve aynı zamanda bu amaçla kullanılan metotların ve işlerin tamamı ile ilgili sektörü temsil etmektedir. Tarımı diğer ekonomi sektörlerinden ayrı tutan; hacmi, yapısı ve tüketim sürecinde kaynakların somutlaştırılması gibi spesifik özellikleridir. Başka bir deyişle tarım sektörü, insanların yaşamlarını sürdürmeleri için gerekli gıda maddesini ve işletmelerce gereksinim duyulan hammaddeyi üretmesi, iş gücüne ve milli gelire katkı sağlaması, ikame kaynağının bulunmaması nedeniyle, diğer sektörlerde bulunmayan, sosyal ve ekonomik olma özelliklerini taşımaktadır.

Bir ülkede sanayinin gelişiminde tarım sektörünün payı oldukça büyüktür. Gelişmişlik düzeyi ne kadar ileri olursa olsun tarım sektörü tüm ülkelerin ekonomik hayatlarında önemli bir yer teşkil etmektedir. Türkiye açısından tarım sektörü incelendiğinde TÜİK Hane Halkı İşgücü Araştırması Nisan 2015 verilerine göre toplam istihdam içerisinde sektörde emek harcayanlar %20,7'dir([www.tuik.gov.tr/PdfGetir.do?id=18639](http://www.tuik.gov.tr/PdfGetir.do?id=18639), 02.06.2015). Ülkemizde her dört kişiden biri tarımda çalışmakta sektör, nüfusun üçte biri için geçim kaynağı olarak ifade edilmektedir. Türkiye'de tarım üretimi yıllık 62 milyar doları aşmış durumdadır ([www.tarimplus.com.tr](http://www.tarimplus.com.tr), Erişim Tarihi: 17.08.2015). Türkiye, 62 milyar dolarlık tarımsal hasıla ile Dünyada 7'inci, Avrupa'da ise birinci sırada yer almaktadır. Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı'nca yapılan açıklamaya göre son on yılda tarımsal hasılasını yaklaşık üç kat artıran Türkiye'nin, 2023 yılında tarımsal üretim değerini 150 milyar dolara çıkararak, Dünyanın beşinci büyük tarımsal ekonomisi olmayı hedeflediği belirtilmektedir([www.istekobi.com.tr](http://www.istekobi.com.tr), erişim Tarihi: 19.04.2015). Tarımsal ihracatımız 15 milyar dolar ile toplam ihracatımızda %13,2 gibi önemli bir paya sahiptir.

Ülkemiz açısından stratejik bir konuma sahip tarım sektöründe dünden bugüne üretim faaliyeti ve toprak mülkiyeti açısından oldukça önemli gelişmeler yaşanmaktadır. Uluslararası ticaretin gelişmesi ile birlikte geçmişte toplayıcılık ve avcılık ile başlayan tarımsal faaliyetler, günümüzde teknoloji ve bilginin etkin kullanıldığı uzmanlık içeren küçükten büyüğe birçok işletmenin rol aldığı bir yapı ile gerçekleştirilmektedir. Bu yapı içinde yer alan her işletmenin ileriye yönelik sarf edeceği adımlarda bilgiye gereksinim duyması, muhasebeden yardım alması



kaçılmaz bir gerçektir. Maliyet ve fiyatlandırma konularıyla birlikte vergi matrahının hesaplanması, plan ve bütçelerin hazırlanması, tarım politikası konusunda hükümetlere gerekli bilgileri sunma, tarım kredi kuruluşlarına işletmenin durumu ile ilgili bilgi verme, performans değerlendirme gibi birçok konuda ilgililer bilgiyi muhasebe departmanlarından temin etmektedir. Özetle ifade etmek gerekirse, her işletme gibi tarım işletmelerinde de karar alımlarının etkin ve başarılı olabilmesi için muhasebeye önem vermek gerekmektedir. Bu noktadan hareketle ihtisas muhasebelerinden biri olan Tarımsal Faaliyet Muhasebesi içerisinde yer alan tavuk ürünlerinin maliyetleme ve muhasebeleştirme açısından öneminin irdelenmesi çalışma konusunun temelini oluşturmaktadır. Bu çalışmayla genel olarak amaçlanan; canlı varlıklar kapsamında piliç eti maliyetinin nasıl hesaplandığını ve TMS 41'e açıklık getirerek, hangi hesaplar kullanılarak muhasebeleştirilmesi gerektiğini tüm yönleriyle araştırmak ve incelemektir.

Literatür incelemesi sonucunda, tarım sektörü kapsamındaki çalışmaların yoğun olarak büyükbaş hayvancılık ve ormancılık alanında yapıldığı saptanmıştır. Türkiye'de yapılan araştırma ve yayınların da uluslararası çalışmalara benzer şekilde, tarımsal muhasebe alanında büyükbaş hayvancılık üzerine yoğunlaştığı görülmektedir. Çalışmada tarım sektörünün alt sektörü olan tavukçuluğun seçilmesinin nedeni hem ulusal hem de uluslararası açıdan maliyet ve muhasebeleştirme konularının incelenmemiş bir sektör olmasıdır. Yaklaşık üç yıllık bir emek sonucunda ortaya çıkarılan bu çalışmanın tavuk etinin maliyetlendirilmesi, TMS 41'e göre muhasebeleştirilmesi ve finansal raporlaması konularında tavukçuluk sektörüyle ilgilenen araştırmacı ve uygulayıcıların yararlanabileceği örnek bir model olarak literatüre katkı sağlayacağına inanmaktayız.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde incelenen konu ile ilgili genel bilgi verilmekte, çalışmanın amacı, kapsamı ve önemi vurgulanmakta, yöntem ve içeriğine değinilmekte ve literatürde çalışma konusuyla ilgili yapılmış olan ulusal ve uluslararası çalışmalar kısaca açıklanmaktadır.

İkinci bölümde, tarımsal faaliyetin tanımı, kapsamı, özellikleri ve sınıflandırılması hakkında bilgi verilmekte, gider, maliyet, harcama kavramları açıklanmakta, giderlerin sınıflandırılması yapılmakta, gider yerleri, giderlerin gider yerlerine dağıtımı ve maliyet hesaplama yöntemleri hakkında bilgi ve tarım işletmelerince örnekler verilmekte, Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 41 detaylı

olarak açıklanmaktadır. Türk Vergi Mevzuatında tarımsal faaliyetlerle ilgili düzenlemeler hakkında bilgi verilmekte, TMS 41 ile Türk Vergi Mevzuatı karşılaştırılmaktadır.

Üçüncü bölümde, ilk olarak tavuk sektörü hakkında genel bir bilgilendirme yapılmaktadır. Ardından sektörde organik tavuk eti üretimi yapan bir işletmenin mevcut uygulama örneği irdelenmektedir. Söz konusu işletmeden elde edilen veriler ışığında, çalışmada tarafımızca önerilen maliyet sistemi kullanılarak mamul maliyetleri hesaplanmakta, TMS 41 ile Vergi Usul Kanunu (VUK) çerçevesinde muhasebeleştirilmekte, karşılaştırmalar yapılmakta ve finansal tablolar (bilanço ve gelir tablosu) üzerindeki etkisi incelenmektedir.

Çalışmanın sonucunda ise uygulamalarla ilgili değerlendirmeler ve öneriler yer almaktadır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TARIMSAL FAALİYETLERİN MALİYETLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Tarım, toprak işçiliği ile birlikte ürün almak için hayvan bakımı, ormancılık, meyvecilik, bağcılık, tütüncülük ve su ürünleri gibi kolları kapsayan ekonomik etkinlikler olarak tanımlanmaktadır(Aktuğlu, 1972: 5).

Tarım işi ile uğraşan bir kişi yatırımlarını toprağa, hayvana, tarım alet ve ekipmanlarına, tohum ve gübre gibi faktörlere yapmaktadır. Ekme, biçme, toplama ve bakım gibi faaliyetleri yerine getirirken, işçiye gereksinim duymaktadır. Verim arttırma, maliyet düşürme, tıpkı tüccar gibi tarım işi ile uğraşan bir kişinin amaçları arasındadır. Tarımsal faaliyeti yürüten bir kişi sahip olduğu varlıklar ile farklı mevsimlerde, farklı ürünler yetiştirir. Yetiştirdiği her bir üründen veya canlıdan sağlanan kazancı, verimlilik düzeyini, yetiştirmek için katlandığı gider ve maliyetleri ayrı ayrı belirler. Dönemler itibari ile elde ettiği bilgileri kaydeder. Bu sayede gelecek dönemlerde en az gider ile en fazla kazancı nasıl sağlayacağını öngörümleyebilir.

Hangi büyüklükte olursa olsun arazinin işletilmesi, kendine has özelliği olan bir sanayi üretimi gibi düşünülebilir. Ekilip biçilen, yetiştirilen canlı varlık ve tarımsal ürünlerin her biri bir çıktı özelliği göstermektedir. Böylesine farklı çıktılara sahip bir sektörün muhasebe işlemlerinin de özellikli ve kapsamlı olması kaçınılmazdır. Tarım muhasebesinin içeriğini, yetiştirilen her canlı varlık ve tarımsal ürünün ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi, tarım faaliyetlerinin yapısı gereği, faaliyetler sonucunda oluşan giderlerin birkaç döneme veya yıla bölüştürülmesi ve çeşitli yıllar arasında paylaşılması gibi özellikli işlemler oluşturur. Dolayısıyla tarım muhasebesinin alanı çok geniştir ve yetiştirilen canlı varlık ve tarımsal ürünler ayrı ayrı hesaplarda izlenmektedir. Tarım ile ilgilenen işletmelerin muhasebe kayıtlarının tutulması da özellikli işlemler olup, gerektiği gibi tutulması işletme başarısını değerlemek açısından önemlidir.

Bir bilgi sistemi olarak tarım muhasebesi, tarımsal faaliyetlerde ortaya çıkan değer hareketlerini kaydederek ürettiği bilgileri karar vericilere sunması, analiz ve yorumlanmasına olanak tanınması nedeniyle oldukça önemlidir. Tarım muhasebesi,

tarım işletmelerine sahip oldukları varlıkları ve bunlardaki değişimi, alacakları, borçları ve faaliyet sonuçları ile ilgili finansal durumları ortaya koyma, kontrol etme, planlama konusunda güvenilir veriler sunma gibi işlevlerini içermektedir.

Ülkemiz açısından stratejik bir konuma sahip tarım sektöründe, dünden bugüne üretim faaliyeti ve toprak mülkiyeti açısından oldukça önemli gelişmeler yaşanmıştır. Geçmişte toplayıcılık ve avcılık ile başlayan tarımsal faaliyetler, günümüzde teknoloji ve bilginin etkin kullanıldığı uzmanlık içeren küçükten büyüğe birçok işletmenin rol aldığı bir yapı ile gerçekleştirilmektedir. Bu yapı içinde yer alan her işletmenin ileriye yönelik atacağı adımlarda bilgiye gereksinim duyması, muhasebeden yardım alması kaçılmaz bir gerçektir. Bu çalışma, tarım sektöründe özellikli muhasebe işlemleri ve yeni model önerisiyle maliyetlendirme konularında bilgiye gereksinim duyanlara yardım sağlayacak bir kaynak olarak önem taşımaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde incelenen konu ile ilgili genel anlamda ön bilgilendirme yapılmakta ve literatür taraması yaparak elde ettiğimiz araştırma ve yayınlar özetlenmektedir.

## **1.1 ÇALIŞMA İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER**

Tarım işletmelerinde söz konusu olan işlevler, sanayi işletmelerine göre birtakım farklılıklar içerse de, özünde bütün işletmeler gibi bir bilgi sistemine gereksinim duyulmaktadır.

İşletme bilgi kullanıcılarının güncel ve geleceğe yönelik karar alma ve uygulamalarda kullanmak üzere muhasebe departmanlarının üreteceği bilgilere ihtiyacı bulunmaktadır. Her sektörde olduğu gibi, tarım işletmelerinde de muhasebe, geçmiş üretim dönemlerinden edinilen deney ve veriler ile geleceği planlama imkânı sunarak etkin ve başarılı bir yönetimin temelini oluşturmaktadır. Tarım sektöründe faaliyet gösteren bir işletme, değişen doğa şartlarının da etkisi altında belirsizlikle karşı karşıya kalmaktadır. Bu belirsizliği minimum seviyeye indirebilmek ve olası risklere karşı hazırlıklı olabilmek için başarılı bir çalışma düzenine ve esnek bir yapıya ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla muhasebe uygulamaları ile ortaya koyduğu girdiyi ve elde ettiği çıktıyı, sağladığı kazancı doğru tespit eden, karşılaşılabileceği risklere karşı temkinli davranan, başarısızlıklarının nedenlerini

bilen, tarımsal alanda faaliyet gösteren bir kişi veya işletme; aldığı veya alacağı kararların, yaptığı veya yapacağı yatırımların sonucunu pozitif değerler olarak kendine döndürecektir.

Literatürde banka muhasebesi, inşaat muhasebesi gibi uzmanlık muhasebesi adı altında gösterilen tarım muhasebesi; genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesinden yararlanan, tarıma yönelik faaliyetleri içeren bir muhasebe dalıdır(Tokay ve Deran, 2011: 42). Başka bir ifadeyle; tarım muhasebesi; tarım işletmelerinin faaliyetleri sonucunda oluşan finansal işlemleri kaydeden, sınıflayan, özetleyen, analiz ve yorum yapılabilmesi için finansal tablolar oluşturan ve işletme kararlarında kullanılacak yararlı sonuçlar ortaya koyan muhasebe dalına verilen isimdir.

Tarım muhasebesinin amaçları aşağıdaki şekilde özetlenebilir(Doğan ve diğerleri, 2013: 106-107; Castel and Becker, 1967: 62; Beneke, 1966: 465; Aras, 1988: 3):

- Yönetime yardımcı olma,
- Tarımsal ürünlerin fiili maliyetlerini hesaplama,
- Tarımsal faaliyetlerden elde edilen malların satış fiyatlarının belirlenmesine yardımcı olmak,
- Kar ve zarar tahmini yapan işletme ortakları arasında uygun ve dengeli kar payı dağıtımı,
- Tarım işletmelerinin farklı zamanlardaki finansal ve fiziksel bakış açısını izleme,
- Tarımsal ürünlerde miktar ve değere ilişkin değişimleri izleme,
- Akılcı, tedbir içeren ölçümler aracılığıyla maliyet analizleri gerçekleştirme,
- Gelecekle ilgili plan ve bütçelemelerde tarım işletmelerine yardımcı olma,
- Arazi kiralama, alım ve satım işlerinin muhasebeleştirilmelerine olanak tanıyan bilgi sağlama,
- Tarımla ilgili gelir ve fiyat politikaları saptamada en üst yöneticilere bilgi sağlama,
- Çalışanların ve yöneticilerin performanslarını izlemelerde tarım işletmelerine yardımcı olma,

- Tarımsal ürünler için devlet desteği konularında destekleme fiyatlarını saptama,
- Tarım kredi kuruluşlarına tarımsal işletmeler hakkında bilgi sağlama,
- Çalışanların ücretlerinin belirlenmesine yardımcı olma,
- Eğitim, öğrenim ve araştırma hizmetlerine yardımcı olma.

Bir ihtisas muhasebesi olarak yukarıda yer alan amaçları gerçekleştiren tarım muhasebesi ile bir işletme, tarımsal faaliyetleri ile ilgili kararlarda etkinlik sağlayabilmekte ve karşılaştırmalar yapabilmektedir.

Çalışmamızın aşağıdaki kesiminde çalışma konusunun amacı, kapsamı ve önemine değinilmekte, uygulanan yöntem ve içeriği hakkında bilgi verilmektedir.

### **1.1.1. Çalışma Konusunun Amacı, Kapsamı ve Önemi**

Çalışmanın amacı, Ege Bölgesi'nde Manisa İlinde tavukçuluk sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede mamullerin maliyetinin nasıl hesaplandığını, Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) çerçevesinde hazırlanan Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 41-Tarımsal Faaliyetler bazında Tekdüzen Hesap Planı (THP)'nda yeni hesaplar aracılığı ile nasıl muhasebeleştirildiğini incelemek, Vergi Mevzuatı ile karşılaştırarak irdelemek ve farklılıkları ortaya koymak, tarımsal faaliyetler açısından standartların birbiriyle uyumunu değerlendirerek literatüre bir örnek model uygulaması kazandırmaktır.

Türkiye'de tarım sektörünün bir alt bölümü olan tavukçuluk sektöründe maliyetleme, muhasebeleştirme ve finansal raporlama konularında yapılmış çok az sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu nedenle çalışmamızın kapsamını tarım sektöründe birçok alt sektör içerisinden tavukçuluk sektörü olarak belirlememizin ve bir maliyetleme modeli oluşturarak, modelin uygulanabilirliğini gerçek bir firma üzerinden değerlendirmemizin, çalışmamıza özgünlük kazandırdığını ve literatüre katkı sağlayacağını düşünmekteyiz. Elde edilen sonuçlar bu konuda araştırma yapmak isteyen araştırmacı ve uygulayıcılara ışık tutacak, yarar sağlayacaktır.

### **1.1.2. Çalışmada Uygulanan Yöntem**

İlk olarak çalışmanın bilimsel alanı “Genel Muhasebe” ve “Maliyet Muhasebesi” şeklinde belirlenmiştir. Belirlenen bu geniş alanlardan daha dar bir odaklanma sağlayabilmek için konu seçimi yapılmıştır. Konu seçiminin ardından çalışmanın aksamadan yürütülebilmesi için çalışma ile ilgili plan hazırlanmıştır. Daha sonra literatür taramasına geçilmiş ve konu ile ilgili kaynaklar edinilmiş, bilgi toplanmaya çalışılmıştır. Araştırmada ülkemiz ve Dünyada yapılmış benzer çalışmalardan esinlenerek sosyal bilimlerde yaygın olarak kullanılan nitel araştırma yöntemlerinden biri olan “Örnek Olay Yöntemi” kullanılmıştır. İşletme ile ilgili veriler nitel veri toplama yöntemlerinden “Belge İnceleme”, “Görüşme” ve “Gözlem” teknikleri kullanılarak elde edilmiştir.

### **1.1.3. Çalışmanın İçeriği**

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde önce incelenen konu ile ilgili genel bilgi verilmekte, çalışmanın amacı, kapsamı ve önemi vurgulanmakta, yöntem ve içeriğine değinilmektedir. Daha sonra ise, literatürde çalışma konusuyla ilgili tespit ettiğimiz yayınlar kısaca açıklanmaktadır.

“Tarım İşletmelerinde Maliyetlerin Hesaplanması ve Türkiye Muhasebe Standardı 41- Tarımsal Faaliyetler standardının Vergi Usul Kanunu ile Karşılaştırılması” başlıklı ikinci tarımsal faaliyetin tanımı, kapsamı, özellikleri ve sınıflandırılması hakkında bilgi verilmektedir. İkinci bölümün ikinci ana başlığı olan “Tarım İşletmelerinde Maliyetlerin Hesaplanması” başlığı altında giderlerin sınıflandırılması yapılmakta, gider yerleri, giderlerin gider yerlerine dağıtımı ve maliyet hesaplama yöntemleri hakkında genel bilgi ve tarım işletmelerince örnekler verilmektedir. İkinci bölümün üçüncü ana başlığı olan “Türkiye Muhasebe Standardı 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı”nda, TMS 41 detaylı olarak açıklanmaktadır. Bu bağlamda canlı varlık ve tarımsal ürünlerin aktife alınması, raporlamada kullanılan hesaplar, değerlemesi, amortismanı, kar/zarar hesaplaması, tarımsal faaliyetlere yönelik verilen devlet teşvikleri ve finansal tablo dipnotlarında tarımsal faaliyetlerle ilgili açıklanması gereken durumlar irdelenmektedir. Dördüncü ana başlıkta ise, Türk Vergi Mevzuatında tarımsal faaliyetlerle ilgili düzenlemeler hakkında bilgi

verilmekte, TMS 41 çerçevesinde ele alınan konular Türk Vergi Mevzuatı açısından açıklanmaktadır. Bu bölümün beşinci ve son ana başlığı olan “TMS 41 ile Türk Vergi Mevzuatı’nın Karşılaştırılması” kısmında TMS 41 ile Türk Vergi Mevzuatı çerçevesinde açıklanan konular birbiri ile karşılaştırılmaktadır.

Üçüncü bölümde organik tavuk eti üretim sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin mevcut uygulama örneği irdelenmektedir. Söz konusu işletmeden elde edilen veriler ışığında çalışmada önerilen maliyet sistemi kullanılarak mamul maliyetleri hesaplanmakta, Vergi Usul Kanunu (VUK) ile TMS 41 çerçevesinde muhasebeleştirilmekte ve karşılaştırmalar yapılmakta, finansal tablolar açısından etkisi incelenmektedir.

Çalışmanın sonucunda tarımsal faaliyetlerin maliyetlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesine yönelik değerlendirmelere ve önerilere yer verilmektedir.

## **1.2 LİTERATÜR TARAMASI**

Tez konu seçimi sırasında literatür taraması yapılmış ve literatürde yer alan ulusal ve uluslararası kaynaklara ulaşılmaya çalışılmıştır. Aşağıda yer alan alt başlıklarda tarım muhasebesi ve tarımın maliyetlendirilmesi ile ilgili yapılmış akademik çalışmalar tablolar halinde sunulmakta ve çalışmalarla ilgili açıklayıcı bilgiler verilmektedir.

### **1.2.1. Türkiye’de Tarım Muhasebesi Alanında Yazılmış Olan Doktora Tezleri**

Türkiye’de ulusal tez merkezinde yer alan tarım muhasebesi alanında yazılmış olan doktora tezleri araştırılmıştır. Toplamda 12 adet olan doktora tezi aşağıda Tablo 1.1’de verilmiştir.



**Tablo 1.1:** Türkiye’de Tarım Muhasebesi Alanında Yazılmış Doktora Tezleri

Tez Başlığı	Yazarı	Yılı	Üniversite	Uygulama Alanları
Tarım İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu	B. Erol Uçman	1989	Marmara Üniversitesi	Ulaşılamamıştır
Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Çerçevesinde Tarım İşletmelerinde Muhasebe Sistemi ve Örnek Olay Uygulaması	Zeki Yanık	1996	Gazi Üniversitesi	Ulaşılamamıştır
Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler Ve Muhasebeleştirilmesi	Azzem Özkan	2001	Gazi Üniversitesi	Büyükbaş Hayvancılık
Tarımsal Ürünlerde Fiziksel Dağıtım Maliyetleri (Mersin’de yetiştirilen sera ürünü dört sebze türünün Erzurum’daki nihai tüketiciye ulaştırılmasına kadar fiziksel dağıtım maliyetlerinin analizi)	Lütfü Tayfur	2003	Atatürk Üniversitesi	Seracılık (Sebzeçilik)
Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması Ve Uygulamaları	Ali Deran	2005	Gazi Üniversitesi	Meyvecilik
Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması	Ömer Faruk Demirkol	2006	Gazi Üniversitesi	Seracılık (Sebzeçilik)
Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Tarım İşletmelerinde Uygulanmasının Değerlendirilmesi	Neslihan Köse	2009	Ankara Üniversitesi	Tarımsal Ürün (Tek Yıllık Bitkiler (Buğday) ve Çok Yıllık Bitkiler (Yonca-Kavak), Hayvansal Üretim (Büyükbaş Hayvancılık))
Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama	Hacı Arif Tunçez	2011	Selçuk Üniversitesi	Büyükbaş Hayvancılık
Balık Üretim İşletmelerinde TMS 41 Kapsamında Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi	Ahmet Gökgöz	2012	Sakarya Üniversitesi	Su Ürünleri
Balık Üretim İşletmelerinde Maliyetlerin Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Hesaplanması: Bir Vaka Çalışması	Seçkin Arslan	2012	Niğde Üniversitesi	Su Ürünleri

41 Nolu Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Büyükbaş Hayvancılık İşletmesinde Bir Uygulama	Ali Antepli	2014	Selçuk Üniversitesi	Büyükbaş Hayvancılık
TMS 41 Çerçevesinde Kanatlı Kümes Hayvanlarının Değerleme ve Raporlanması	Zülküf Çevik	2015	Sakarya Üniversitesi	Kümes Hayvancılığı

Tarım muhasebesi alanında 12 adet doktora tezinden 10 adedine ulaşılmış ve uygulama alanları incelenmiştir. Uygulama alanları açısından % 50'i tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi, % 33'ü tarımsal faaliyetlerde maliyet hesaplama, % 17'i her iki konuya yönelik çalışmalardır. Ulaşılan 10 adet doktora tezinin 3'ü büyükbaş hayvancılık, 2'si seracılık, 2'si su ürünleri, 1'i hem tarımsal üretim hem büyükbaş hayvancılık, 1'i kümes hayvancılığı, 1'i de meyve üretimi konularında yapılan çalışmalar olarak saptanmıştır.

### 1.2.2. Türkiye'de Tarım Muhasebesi Alanında Yazılmış Olan Yüksek Lisans Tezleri

Türkiye'de Ulusal Tez Merkezinde yer alan tarım muhasebesi alanında yazılmış olan yüksek lisans tezleri araştırılmıştır. Toplamda 34 adet olan yüksek lisans tezi aşağıda Tablo 1.2'de verilmiştir.

**Tablo 1.2:** Türkiye'de Tarım Muhasebesi Alanında Yazılmış Yüksek Lisans Tezleri

Tez Başlığı	Yazarı	Yılı	Üniversite	Uygulama Alanları
Atatürk Üniversitesi Ziraat Fakültesi Ziraat İşletmesi'nde İnek Sütü Maliyetleri	Fahri Yavuz	1987	Atatürk Üniversitesi	Tarımsal Ürün (Süt)
Bornova Yöresinde Yer Alan Broiler İşletmelerinin Üretim Maliyetleri ve Maliyetlere Etki Eden Faktörler Üzerine Bir Araştırma	Murad Yercan	1988	Ege Üniversitesi	Etlük Piliç
Tarım Maliyet Muhasebesi ve Bir Örnek Tarım İşletmesindeki Uygulamanın Değerlendirilmesi	Azmi Kara	1989	Gazi Üniversitesi	Tarımsal Ürün
Bursa İli Karacabey İlçesi Entansif Süt Sığırcılığının Ekonomik Analizi	İlyas Mirza	1990	Uludağ Üniversitesi	Büyükbaş Hayvancılık

Türk Tarım İşletmelerinde Tahmini Maliyet Muhasebesi Sisteminin Kurulması ve Bir Yönetim Aracı Olarak Kullanılması	Adnan Sevim	1990	Anadolu Üniversitesi	Tarımsal Ürün
Giresun İli Fındık İşletmelerinde Girdilerin Fiziki Miktarları ve Fındık Maliyetinin Tespiti Üzerine Bir Araştırma	Necla Hisarkaya	1990	Ankara Üniversitesi	Fındık Yetiştiriciliği
Çorum İlinde Sığır Yetiştiriciliği Yapan Tarım İşletmelerinin Ekonomik Analizi ve Hayvansal Ürünlerin Maliyet Unsurlarının Araştırılması	Halil Fidan	1992	Ankara Üniversitesi	Büyükbaş Hayvancılık
Tekirdağ İli Tarım İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları: Model Önerisi ve Bir Uygulama	Halil Karaca	1995	Trakya Üniversitesi	Tarımsal Ürün
Kahramanmaraş İlinde Şekerpancarı Yetiştiriciliğinin Maliyet Analizi	Nizamettin Erbaş	1995	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi	Şeker Pancarı
Büyükbaş Besi İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu	Ali Rıza Kaymaz	1995	Anadolu Üniversitesi	Büyükbaş Hayvancılık
Tekirdağ İli Merkez İlçeye Bağlı Köylerde Ayçiçeği ve Buğday Üretim Faaliyetlerinin Hesaplanması ve Alternatif Yaklaşımlar	Hakan Yüksel	1998	Trakya Üniversitesi	Tarımsal Ürün
Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Eskişehir Çifteler Su Ürünleri İşletmesindeki Alabalık Yetiştiriciliğinin Ekonomik Analizi	Aykut Korkmaz	2000	Ankara Üniversitesi	Su Ürünleri
Tokat İli Merkez İlçede Projeye Dayalı Damızlık Süt Sığırcılığı İşletmelerinin Ekonomik Analizi	Gülçin Karaaslan	2000	Gaziosmanpaşa Üniversitesi	Büyükbaş Hayvancılık
Etlük Damızlıkcılık Üretiminde Maliyet Hesaplama Sistemi ve Bir Model Önerisi	Avram Araza	2000	Dokuz Eylül Üniversitesi	Kümes Hayvancılığı
Kanatlı Kümes Hayvanları Yetiştiren İşletmelerde Ürün Maliyetlerinin Belirlenmesi ve Bir Örnek Uygulama	Veli Öztürk	2000	Gazi Üniversitesi	Kümes Hayvancılığı
Atatürk Üniversitesi Ziraat Fakültesi Süt Fabrikası'nın Muhasebesi, Ürün Maliyetleri ve Bir Özel Sektör İşletmesi ile Karşılaştırmalı Analizi	Murat Özdemir	2001	Atatürk Üniversitesi	Tarımsal Ürün (Süt)

Edirne, Kırklareli ve Tekirdağ İlleri Damızlık Sığır Yetiştiricileri Birliklerine Üye İşletmelerde Muhasebe Kayıtlarının İncelenmesi ve İşletme Performansına Etkisi	Celal Demirkol	2001	Trakya Üniversitesi	Büyükbaş Hayvancılık
Erzurum ili Sığır Besiciliği İşletmelerinde Et Maliyeti ve Pazarlama Durumu Üzerine Bir Araştırma	Yavuz Topçu	2002	Atatürk Üniversitesi	Büyükbaş Hayvancılık
Bodur ve Standart Meyve Cinsleri Verim ve Maliyet Karşılaştırması Bursa Uygulaması	Bertuğ Karakule	2003	Uludağ Üniversitesi	Meyvecilik
Muğla İli Milas İlçesinde Çipura-Levrek Yetiştiriciliğinde Üretim Maliyetlerinin Analizi	Özden Koçak	2003	Ankara Üniversitesi	Su Ürünleri
Adana İlinde Tarımsal Kuruluşların Tarımsal Üretim Maliyetleri Hesaplama Yöntemlerinin Değerlendirilmesi	Seda Çakır	2005	Çukurova Üniversitesi	Tarımsal Ürün (Buğday, Pamuk, Mısır)
Samsun İli Çarşamba Ovası Tarım İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi Üzerine Bir Araştırma	Bülent Çelebi	2006	Ondokuz Mayıs Üniversitesi	Tarımsal Ürün (Fındık, Buğday, Çeltik, Mısır, Soya, Fasulye, Diğerleri)
Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Canlı Varlıkların Değerlemesi; Büyükbaş Hayvanlar Üzerinde Bir Uygulama	Tülay Top	2009	Süleyman Demirel Üniversitesi	Büyükbaş Hayvancılık
Canlı Varlıkların TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi	Ömer Yazan	2010	Marmara Üniversitesi	Büyükbaş Hayvancılık
Bolu İli ve İlçeleri Etlik Piliç Üretim İşletmelerinde Üretim Dönemleri Arasındaki Maliyet Unsurlarının İncelenmesi	Kenan Alkurt	2010	Abant İzzet Baysal Üniversitesi	Kümes Hayvancılığı
Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Zirai İşletmelerde Muhasebe Uygulaması: Meyvecilik İşletmelerinde Bir Uygulama	Ahmet Erkan Cihangir	2010	Hitit Üniversitesi	Meyvecilik (Kayısı)
Türkiye Fındık Yetiştiriciliğinin Genel Durumu ve Maliyetin Hesaplanması	Musa İşler	2010	Ordu Üniversitesi	Fındık Yetiştiriciliği
Göller Yöresinde Organik ve Konvansiyonel Yağ Güllü (Rosa Damascena) Yetiştiriciliğinin Karşılaştırmalı Ekonomik Analizi	Murat İkiz	2011	Süleyman Demirel Üniversitesi	Yağ Güllü

Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Farklı Bir yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Çeltik İşletmesinde Uygulama	Şükran Altıparmak	2011	Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	Çeltik Ürünü
Türkiye’de Tarım İşletmelerine Verilen Devlet Yardım ve Teşviklerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi: Uygulama	İbrahim Güngören	2013	Marmara Üniversitesi	Büyükbaş Hayvancılık
Tarımsal Faaliyetler ve Canlı Hayvan Yetiştiriciliği Konularıyla İştigal Eden İşletmelerde Stoklar Muhasebe ve Maliyet Muhasebesi Uygulamaları (TMS 2 ve TMS 41 çerçevesinde)	Murat Nergiz	2013	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi	Büyükbaş Hayvancılık
Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması	Hüseyin Kozak	2014	Süleyman Demirel Üniversitesi	Su Ürünleri
Tarımsal Faaliyetler Standardı ve Vergi Usul Kanununa göre Büyükbaş Hayvan İşletmelerinde Amortisman Hesaplaması ve Karşılaştırılması	Havva Şensoy	2014	Süleyman Demirel Üniversitesi	Büyükbaş Hayvancılık
Canlı Varlıkların Tarımsal Faaliyetler (TMS 41) Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi: Yumurtacılık Sektörü Üzerine Bir Uygulama	Nuri Gültekin	2014	Aksaray Üniversitesi	Kümes Hayvancılığı (Yumurta Tavukçuluğu)

Tarım muhasebesi alanında 34 adet yüksek lisans tezinin hepsine ulaşılmış ve uygulama alanları incelenmiştir. Çalışmanın %67’si tarımsal faaliyetlerde maliyet hesaplamalarına, %27’si tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirmelerine yönelik, %06’sı ise her iki konuyu kapsayan çalışmalardır. Uygulama alanları açısından 34 adet yüksek lisans tezinin 11’i büyükbaş hayvancılık, 3’ü su ürünleri, 1’i bahçe bitkileri, 2’si fındık üretimi, 10’u tarımsal ürün, 2’si meyve üretimi, 5’i kümes hayvancılığı konularında yapılan çalışmalar olarak saptanmıştır. Söz konusu tezler içinde 7 tanesi TMS 41’e yönelik muhasebeleştirmeye deyinmiştir. TMS 41 konusunu işleyen 7 adet tezin 5 adedinin uygulama alanı büyükbaş hayvancılık faaliyetidir. Kümes hayvancılığı alanında yapılmış olan tezlerden bir adedi yumurta tavukçuluğunda TMS 41 konusunda yapılmış bir çalışma iken diğerleri kanatlı sektöründe maliyeti oluşturan unsurlar ve maliyetlemeye yönelik çalışmalardır.

### 1.2.3. Türkiye’de Tarım Muhasebesi Alanında Yazılmış Makaleler

Türkiye’de akademik alanda çeşitli dergilerde tarım muhasebesi alanında yazılmış makaleler araştırılmış ve aşağıda Tablo 1.3’de sunulmuştur.

**Tablo 1.3:** Türkiye’de Tarım Muhasebesi Alanında Yazılmış Makaleler

MAKALENİN ADI	YAZARI / YAZARLARI	YAYINLANDIĞI DERGİ VE YILI	İÇERİK
Ankara İli Akyurt İlçesi Tarım İşletmelerinde Ekmeklik Buğday Üretim Fonksiyonel Analizi ve Üretim Maliyetinin Hesaplanması	Erdemir Gündoğmuş	Turkish Journal Of Agriculture And Forestry 1998	Bu çalışmada ekmeklik buğday üretim faaliyetinin üretim girdilerinin miktarının saptanmasına ve üretim maliyetinin hesaplamalarının yapılmasına yönelik analizler yapılmıştır.
Tavuk (Kanatlı)-Yumurta Üretimi ve Muhasebesi	Mustafa Teke	Yaklaşım 1998	Çalışmada kanatlı sektörü hakkında bilgi verilerek çeşitli konularda muhasebeleştirmeye yönelik örnekler yer almaktadır.
Pamukta Üretim Maliyeti Hesaplama Yöntemlerinin Karşılaştırılması	İbrahim Yılmaz Serpil Yılmaz	Tarım Ekonomisi Dergisi 1999	Bu çalışmada gerçek ve fırsat maliyeti yöntemlerine göre pamuk üretim maliyeti karşılaştırılmıştır.
Büyükbaş Hayvanlara Amortismanlar, Yeniden Değerleme, Maliyet Bedeli Artırımı ve Yenileme Fonu	Azzem Özkan	Vergi Dünyası 2002	Yazarın doktora tezinin bir kısmından oluşturulan bu çalışmada büyükbaş hayvanlarda amortisman, değerlendirme gibi konular örnekler aracılığı ile açıklanmıştır.
Zirai Kazanç, Değerlemesi ve Amortismanlar	Sabri Odak	Mali Çözüm 2003	Tarım ürünlerinin ve hayvanlarının değerlendirilmesi ve amortismanları konularında bilgi verilmiştir.

Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi (25 No'lu SPK Tebliğinin 31.Kısım Hükümleri ile Desteklenmiş Olarak)	Feriştah Sönmez	Mali Çözüm 2004	Bu çalışmada tarımsal faaliyetler UMS 41 çerçevesinde büyük baş hayvancılığa yönelik dönem içi ve dönem sonu muhasebeleştirme yönünde örnekler verilmiştir.
IFRS 41; Tarımsal Faaliyetler Standardında Canlı Varlıklar İçin Önerilen Muhasebe Yaklaşımı I-II	S. Hüseyin Tokay Ali Deran	Yaklaşım 2004	Çalışmada Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ((International Financial Accounting Standards (IFRS)) 41'in canlı varlıkların finansal tablolara yansıtılması için önerdiği muhasebe yaklaşımı açıklanarak, ormancılık faaliyeti içeren örnek uygulama verilmiş ve aynı örnekten hareketle net gerçeğe uygun değer (NGUD) yöntemi ile tarihi maliyet yönteminin finansal tablolar üzerindeki etkileri incelenmiştir.
Erzurum İli Tarım İşletmelerinde Buğday Üretim Maliyetinin Hesaplanması	Avni Birinci Nevzat Küçük	Atatürk Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi 2004	Bu araştırma Erzurum ili tarım işletmelerinde yapılan buğday üretim faaliyetinde kullanılan fiziki üretim girdilerinin miktarları ve birim üretim maliyetlerinin tespitine yöneliktir.
Tarım Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması I-II	S. Hüseyin Tokay Ali Deran	Yaklaşım 2006	Bu çalışmada, tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilme ilkeleri, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tebliği ve Vergi Mevzuatı çerçevesinde incelenmiş ve karşılaştırılmıştır.
Tarım İşletmelerinde Amortismanlar	Feriştah Sönmez	Muhasebe ve Denetime Bakış 2006	Bu çalışmada tarımsal faaliyetlerde sermayenin önemli bir payı olması sebebiyle tarım işletmelerinde sabit varlıklar için amortisman ayırma

			uygulamalarına yer verilmiştir.
TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Çerçevesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Sunuluşu	Burak Arzova Aylin Poroyarsoy	Vergi Dünyası 2006	Çalışmada standardın gerektirdiği muhasebeleştirme esasları çerçevesinde hesap önerileri verilmiştir. Halen yürürlükte olan THP'nin TMS'nin gerektirdiği doğrultuda revize edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Çalışma büyükbaş hayvancılık faaliyeti kapsamında ele alınmıştır.
Türkiye Muhasebe Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve TMS 41 Çerçevesinde Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi	Burak Arzova Aylin Poroyarsoy	Vergi Sorunları 2006	Çalışmada TMS 41 çerçevesinde canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi üzerinde durulmuştur.
Erzurum İli Tarım İşletmelerinde Patates Üretim Maliyetinin Hesaplanması	Avni Birinci Nevzat Küçük	Tarım Ekonomisi Dergisi 2006	Bu çalışmada patates üretim faaliyetinin üretim girdilerinin miktarının saptanmasına ve üretim maliyetinin hesaplanmasına yönelik bilgiler içermektedir.
Türkiye Muhasebe Standartları 41'e Göre Kümes Hayvanları ve Muhasebesi	Mustafa Teke Yusuf Kemal Öztürk	Yaklaşım 2007	Bu çalışmada TMS 41 hakkında bilgi verilerek kümes hayvanları kapsamında örnek uygulama sunulmuştur.
Türkiye'de Seracılık İşletmelerinde Çok Yıllık Bitkilerde Muhasebe Uygulama Sorunları ve Çözüm Önerileri	Nilüfer Tetik	Akdeniz Üniversitesi Ziraat Fakültesi 2007	Çalışmada yapılan araştırma ve incelemeler sonucunda bir tarım işletmesi olan seracılık işletmelerinde çok yıllık bitkilerin değerlendirme, aktifleştirme ve amortisman konusunda hem yasal düzenlemelerin hem de THP'nin yeterli olmadığı tespit edilmiştir.



41'Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri	Abitter Özulucan Ali Deran	Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2008	Bu çalışma da canlı varlıklar içinde yer alan küçük ve büyükbaş hayvancılık ile ilgili TMS 41, Vergi Mevzuatı ve THP çerçevesinde değerlendirme ve muhasebeleştirmede karşılaşılan güçlükler belirtilerek çözüm önerileri sunulmuştur.
TMS 41 Kapsamında Seracılık Faaliyetlerinde Muhasebe Kayıt Sürecine İlişkin Genel Bir Değerlendirme	Ömer Faruk Demirkol	Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi 2008	Bu çalışmada, TMS 41 kapsamında seracılık faaliyetlerinde muhasebe kayıt sürecine yönelik genel bir değerlendirme yapılmıştır.
Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi	Ömer Faruk Demirkol	Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi 2008	Bu çalışmada, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi için bir akış şeması oluşturulmuş ve akış şeması çerçevesinde her bir yöntem, örnekler yardımı ile ayrı ayrı ele alınmış ve gerçeğe uygun değer tespiti yönelik ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Çalışma seracılık faaliyeti kapsamında ele alınmıştır.
TMS 41'e Gore Büyükbaş Hayvancılık Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi	Hayrettin Usul Tülay Top	Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi 2010	Bu çalışma da TMS 41 çerçevesinde büyükbaş hayvancılığa yönelik değerlendirme, amortisman, devlet teşvikleri gibi muhasebeleştirme işlemleri örneklendirilerek sunulmuştur.
Canlı Varlıkların Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Muhasebeleştirilmesi	Ömer Yazan Uğur Kaya	Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2011	Bu çalışmada standardın konuyla ilgili yaklaşımları incelenmiş ve karşılaşılan güçlüklerle çözüm önerileri sunmak amacıyla büyükbaş hayvancılığa yönelik örnek uygulamalar sunulmuştur.

Finansal Tablo Düzenleme Sıklığına Ve Kullanılan Hesap Dönemine Göre Canlı Varlıklarda Değerleme	Ömer Faruk Demirkol	Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi 2011	Bu çalışmada finansal tablo düzenleme sıklığı ve biçimine göre canlı varlıkların hangi durumlarda değerlendirilmesi konusu yapıp, hangi durumlarda değerlendirilmesi dışı bırakılması gerektiği nedenleriyle birlikte ele alınmıştır.
TMS 41 Tarımsal Faaliyet Kapsamında Hayvancılık İşletmelerinde Muhasebe Uygulaması	Raif Parlakkaya Hacı Arif Tunçez	Muhasebe Bilim Dünyası 2011	Bu çalışmada büyükbaş hayvancılık faaliyetinde bulunan bir işletmede TMS 41 standardı çerçevesinde muhasebe uygulaması gerçekleştirilmiştir.
Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemleri ve Karşılaştırılması	Hacı Arif Tunçez	Uluslararası Hakemli Akademik Sosyal Bilimler Dergisi 2011	Bu çalışmada tarım işletmelerinde finansal durumun belirlenmesinde büyük öneme sahip olan canlı varlıklara ait amortisman işlemleri ve Türkiye’de uygulanan amortisman işlemleri ile bunlara ilişkin TMS-41 ile yapılan düzenlemeler ve farklılıklar üzerinde durulmuş, VUK ile TMS-41’de canlı varlıkların amortisman işlemlerine ilişkin olarak benimsenen yaklaşımları karşılaştırmalı olarak büyükbaş hayvancılık yönünde incelenmiştir.
Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama	Hacı Arif Tunçez	Selçuk Üniversitesi Akşehir MYO Sosyal Bilimler Dergisi 2012	Bu çalışma, tarımsal faaliyetlerin TMS 41 çerçevesinde muhasebeleştirilmesi ile ilgili genel çapta örneklendirmeler vasıtasıyla bilgi vermektedir.
Tarımsal Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi	Ahmet Gökğöz	Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi 2012	Bu çalışmada tarımsal devlet teşviklerinin muhasebe standartları çerçevesinde çeşitli örnekler (küçükbaş hayvancılık ve tarımsal üretim (çay, domates) ile ilgili) vasıtasıyla

			muhasebeleştirme yönünde incelemeler yapılmıştır.
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi	Ahmet Gökğöz	İşletme Araştırmaları Dergisi 2012	Bu çalışmada; TMS 41 tarafından benimsenen gerçeğe uygun değer, canlı varlık ve tarımsal ürünlerde belirlenme süreci açıklanmıştır. Daha sonra, TMS 41 çerçevesinde, değerlendirme sonucu oluşan artış ve azalışların, THP'ye önerilen hesaplar doğrultusunda kayıtlara alınması çeşitli örneklendirmeler üzerinde gösterilmiştir.
TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması	Hilmi Kırılıoğlu Ahmet Gökğöz	Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi 2012	Bu çalışmada su ürünleri sektöründe gerçekleştirilen tarımsal faaliyetlerin TMS 41: Tarımsal Faaliyetler standardı çerçevesinde incelemesi ve standart doğrultusunda muhasebe kayıtları yapılmıştır.
Tarımsal Ürünlerin Muhasebeleştirilme İlkelerinin Ulusal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması	Ayşe Gül Hatipoğlu	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi SBE Dergisi 2012	Bu çalışmada tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesine yönelik olarak Türkiye'de var olan düzenlemeler karşılaştırmalı olarak incelenmiştir, KOBİ Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nin uygulamaya girmesi ile birlikte tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda sunumu ile ilgili ortaya çıkabilecek sorunlar ortaya konularak çözüm önerileri getirilmiştir. Söz Konusu çalışma konusu elma üretimi yapan bir işletme kapsamında ele alınmıştır.

<p>Tarımsal Faaliyetlerin TMS Değerleme Hükümleri ile VUK Değerleme Hükümleri Açısından Analizi ve Ticari Kar - Mali Kar Karşılaştırması</p>	<p>Haşmet Yıldırım</p>	<p>Vergi Dünyası Dergisi 2012</p>	<p>Bu çalışmada tarımsal faaliyetler, standartlardaki değerlendirme hükümleri ile VUK'daki değerlendirme hükümleri açısından incelenmiştir. Her iki düzenlemede değerlendirme hükümlerinin farklı olduğu dolayısıyla ticari kar ve mali kar arasında fark olduğu yönünde tespitler balık üretimi yapan bir işletme örneği üzerinde sunulmuştur.</p>
<p>Çay İşletmelerinde Faaliyet Temelli Maliyetlemenin Kullanılabilirliği ve Bir Uygulama</p>	<p>Sami Karacan Davut Aygün Mustafa Savcı</p>	<p>Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi 2012</p>	<p>Çalışmada Rize'de faaliyet gösteren bir çay işletmesinin verileri kullanılarak üretim maliyetleri FTM yöntemi kullanılarak hesaplanmıştır.</p>
<p>TFRS'ye Göre Tarım Sektöründe Gerçek Değer Muhasebesi (TMS-41): Hayvancılık Örneği: Bir Yanılgı Uyarısı I-II</p>	<p>Azzem Özkan Semra Aksoylu</p>	<p>Yaklaşım Dergisi 2012</p>	<p>Bu çalışma da, TMS-41 standardı genel olarak tanıtılmış, canlı varlıkların ve hasat noktasındaki tarımsal ürünlerin maliyet değeriyle ilgili açıklamalar yapılmış ve mevcut çalışmalardan farklı olarak taslak hesap planında canlı varlıkların bitkisel canlı varlıklar, hayvansal canlı varlıklar ve su ürünlerine yönelik canlı varlıklar olarak sınıflandırılması daha uygun olacağı yönünde bir öneri sunulmuştur.</p>
<p>Tarımsal Faaliyetler (TMS 41) (Vergi Uygulaması - Muhasebe Standardı Karşılaştırması)</p>	<p>Muzaffer Küçük</p>	<p>Yaklaşım Dergisi 2012</p>	<p>Bu çalışmada TMS 41 ve Mali Mevzuat ile ilgili düzenlemeler hakkında değerlendirme ve muhasebeleştirmeye yönelik bilgi verilmiş, her iki düzenlemenin birbirine olan uyumları teorik olarak açıklanmıştır.</p>

<p>Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi</p>	<p>Osman Tugay</p>	<p>Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2013</p>	<p>Bu çalışmada, TMS 41: Tarımsal Faaliyetler standardı çerçevesinde büyükbaş ve küçükbaş hayvancılıkta canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak örneklere yer verilmiştir.</p>
<p>Canlı Varlıklarda Değer Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi</p>	<p>Ali Alagöz Ali Antepli</p>	<p>Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi 2013</p>	<p>Bu çalışmada TMS 41 kapsamında değerlendirme konusu ele alınmış ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değer yaklaşımıyla değerlemesi büyükbaş canlı varlıklar üzerinde örnek uygulamalarla incelenmeye çalışılmıştır.</p>
<p>Kuru Çay Üreten İşletmelerde Üretim Faaliyetlerinin TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi</p>	<p>Mustafa Savcı A.Cemkut Badem</p>	<p>Mali Çözüm Dergisi 2013</p>	<p>Bu çalışmada yaş çay üretiminin bir sonraki aşaması olan sinai üretim sürecinde kuru çay üretim işlemleri, TMS 2 Stoklar Standardı çerçevesinde muhasebeleştirilmiştir.</p>
<p>Türkiye'de Çay Yaprağı Üretimi ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Uygulaması</p>	<p>A. Cemkut Badem Mustafa Savcı Yavuz Kılınç</p>	<p>MÖDAV 2013</p>	<p>Türkiye muhasebe literatüründe yapılan incelemelerde TMS 41'le ilgili çalışmaların yeterli sayıda olmadığı ve mevcut çalışmaların genellikle tarımsal faaliyetlerden hayvancılık üzerine yoğunlaştığı belirlenmiş, ilgili literatürde tarımsal faaliyetlerden bitkisel üretim üzerine yapılmış makale çalışması tespit edilememiştir. Dolayısıyla çalışmanın ilgili literatürün bitkisel üretim açısından incelenmemiş bölümüne katkı sağlayacağı düşünülmüş örnekler sunulmuştur.</p>

<p>Ceviz Bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları – 41 ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Amortisman Ayrılması ve Değerlemesinin Karşılaştırmalı İncelenmesi</p>	<p>Hakan Taştan</p>	<p>Muhasebe ve Finansman Dergisi 2013</p>	<p>Bu çalışmada ceviz bahçesi işletmelerinde amortisman ve değerlendirme uygulamaları “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” standardı ve VUK hükümleri uyarınca karşılaştırmalı olarak incelenerek ve amortisman ve değerlendirme konusunda, tarımsal işletmelerde, TMS’nin daha gerçekçi ve doğruya yakın düzenlemeler getirdiği sonucuna varılmıştır.</p>
<p>Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS-41)’e Göre Muhasebeleştirilmesi: Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi</p>	<p>Semra Aksoylu</p>	<p>Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi 2013</p>	<p>Bu çalışma da, genel olarak tarım sektöründeki faaliyetler ve bu faaliyetlere ilişkin muhasebe uygulamaları, TMS 41 çerçevesinde meyve bahçesi ve buğday üretim işletmesi modeli oluşturularak incelenmiştir.</p>
<p>Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Uygulanmasına Eğitsel Bakış</p>	<p>Hakan Taştan Murat Azaltun Hüseyin Mert</p>	<p>Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi 2013</p>	<p>Çalışmada, TMS 41’in canlı varlık muhasebesine etkisi açıklanarak ulusal muhasebe sisteminde (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), THP ve VUK toplamı) geçiş döneminde yapılması gerekli düzenlemeler konusunda öneriler sunulmuştur. TMS 41 ve önerilen düzenlemelerin muhasebe ilgililerinin eğitim süreçlerine olan etkisi ve sağlayacağı faydalar açıklanmıştır.</p>
<p>TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi</p>	<p>Erdal Yılmaz</p>	<p>Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi 2014</p>	<p>Bu çalışmada, TMS 41: Tarımsal Faaliyetler standardı çerçevesinde büyükbaş canlı varlıkların değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili açıklamalara ve örneklere yer verilmiştir.</p>

<p>Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması</p>	<p>Selim Bekçioğlu Eymen Gürel D. Ali Kızıyalçın</p>	<p>Muhasebe ve Finansman Dergisi 2014</p>	<p>Bu çalışmada faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini zeytin sektöründe uygulanmış ve geleneksel maliyetleme ile olan farkları ortaya konmuştur.</p>
<p>Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi</p>	<p>Erdal Yılmaz</p>	<p>MÖDAV 2014</p>	<p>Çalışmada Türkiye’deki tarımsal yatırımları özendirmek için çeşitli teşviklerle ilgili bilgi verilmiş, tarımsal devlet teşvikleri, muhasebeleştirme bakımından diğer devlet yardımlardan farklılık gösterdiği vurgulanmıştır.</p>
<p>Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Vergi Usul Kanununa (VUK) Göre Büyükbaş Canlı Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmasının Karşılaştırılması İncelenmesi</p>	<p>Hakan Taştan</p>	<p>KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi 2014</p>	<p>Çalışmada “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” standardının belirlediği amortisman uygulaması ile VUK’ta belirtilenlerin birbiri ile uyuşmadığı vurgulanarak VUK ile TMS’nin amortisman hesaplamasında ve kayıtlamasında farklı esasları benimsemiş olduğu ileri sürülmüştür. Dolayısıyla bu durum, canlı varlıkların farklı değerler ile bilançoda gösterilmesine ve gelir tablosunun da farklılık içermesine neden olduğu belirtilmiştir.</p>
<p>Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıfı Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme ve Ölçme</p>	<p>İlker Kıymetli Şen Arman Aziz Karagül</p>	<p>Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi 2014</p>	<p>Çalışmada, taşıyıcı bitkilerin ilk muhasebeleştirilmesinde ve raporlama dönemlerindeki değerlemesiyle ilgili TMS’lerdeki son düzenlemelerle ilgili inceleme yer almaktadır.</p>

Tarımsal Faaliyetlerin TMS 41'e Göre Muhasebeleştirilmesi	Semih Büyükipekçi Aziz Kağıtçı	KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi 2015	Bu çalışmada TMS 41 standardına göre canlı varlık ve tarımsal ürünlerin nasıl muhasebeleştirileceği THP ile karşılaştırılarak ele alınmıştır.
Bir Alabalık Üretim Tesisinde Kobi TFRS'ye İlk Geçiş Uygulaması	İlknur Eskin Batuhan Güvemli	Muhasebe ve Finansman Dergisi 2015	Çalışmada, bir su ürünleri yetiştiricisi işletmenin KOBİ TFRS'ye ilk geçiş işlemlerini incelenmektedir ve KOBİ TFRS Bölüm 35: KOBİ TFRS'ye Geçiş standardına uygun muhasebe kayıtları oluşturulmaktadır.
Canlı Varlıklarda Maliyetlerin 7/B Seçeneği İle İzlenmesi ve Uygulama Örneği	Ali Antepli	Pamukkale İşletme ve Bilişim Yönetimi Dergisi 2015	Çalışmada, canlı varlıkların yetiştirilmesi için yapılan tüm harcamalar canlı varlık maliyetlerine değil, dönemin giderleri olarak ilgili maliyet hesaplarına 7/B seçeneği ile kaydedilmesine yönelik örnek uygulama yer almaktadır.
Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Büyükbaş Hayvancılık Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi	Engin Erdoğan	Vergi Sorunları Dergisi 2015	Makalenin konusu, Vergi Kanunları ve TMS çerçevesinde kurumların büyükbaş canlı varlık faaliyetlerinin incelenmesi ile ilgilidir.

Literatür taraması sonucunda, ülkemizde tarım muhasebesi ve maliyet hesaplama alanlarında çeşitli dergilerde yayımlanan 48 adet makalenin olduğu tespit edilmiş ve hepsine ulaşılarak uygulama alanları incelenmiştir. Söz konusu makalelerin % 12'si tarım sektöründe maliyet hesaplamalarına yönelik iken, %88'i muhasebeleştirme işlemlerine yöneliktir. Uygulama alanları açısından 48 adet makalenin 12'si büyükbaş hayvancılık, 2'si hem büyükbaş hem küçükbaş hayvancılık, 4'ü su ürünleri, 11'1 tarımsal ürün, 1'i orman ürünleri üretimi, 3'ü seracılık faaliyeti, 2'si de kümes hayvancılığı, 3'ü hem canlı varlık hem de tarımsal faaliyet konularında örneklere dayalı olarak yapılan muhasebeleştirmeye yönelik çalışmalar iken, geriye



kalan 10'u tarımsal faaliyetlerde devlet teşvikleri, değerlendirme, amortisman gibi konularda teorik açıklama sunan çalışmalar olarak saptanmıştır. Maliyet hesaplamaları açısından ise toplamda 6 adet tarımsal ürün ve canlı varlıklara yönelik çalışma bulunmaktadır. Muhasebeleştirme uygulamalarını içeren toplamda 42 adet çalışmanın % 91'i TMS 41 konusunda hazırlanmış uygulamalar olarak belirtilebilir. Tablo 1.3'ten de görüldüğü üzere, tarımsal muhasebede TMS 41 açısından en fazla çalışma büyükbaş hayvancılık alanında yapılmıştır. Biri 1998 diğeri 2007 yıllarında yayınlanmış olan kümes hayvancılığına yönelik çalışmalar birbirine bağlı olmayan örnekler içeren, aynı zamanda güncelliğini yitirmiş çalışmalar olarak ifade edilebilir.

#### 1.2.4. Türkiye’de Tarım Muhasebesi Hakkında Bilgi Veren Kitaplar

Türkiye’de basılan, tarım muhasebesi hakkında bilgi veren kitaplar aşağıda Tablo 1.4’de sunulmuştur.

**Tablo 1.4:** Türkiye’de Tarım Muhasebesi Hakkında Bilgi Veren Kitaplar

KİTABIN ADI	YAZARI / YAZARLARI	YILI
Ziraatte Maliyet Muhasebesi	H. Rıdvan Taşkın	1944
İhtisas Muhasebeleri	Kenan Asafkan	1959
Ziraatte Envanter “Kıymet Takdiri ve Amortisman Metotları”	Ali Aras	1959
Ziraat İşletmeleri İçin Basit Muhasebe ve Kayıt Defteri	Ali Aras	1959
Ziraatte Maliyet	Mehmet Ali Aktuğlu	1965
Zirai Maliyet Muhasebesi	Sedat Ünalın Salih Özel	1966
Ziraat İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi	Özgül Karslıoğlu	1968
Ziraat İşletmelerinde Defter Tutumu Şekilleri ve Mukayeseleri	Taner Kırsal	1970
Tarım İşletmeleri ve Muhasebesi	Mehmet Ali Aktuğlu	1972
Çiftçinin Gelir Vergisi ve Tarım İşletmelerinde Muhasebe	Hasan Doğan	1975
Tarımsal Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması ve Memleketimiz Tarımsal Ürün Maliyetlerindeki Gelişmeler	A. Fethi Açıl	1977
İhtisas Muhasebeleri : Tarım İşletmeleri, Banka İşletmeleri, Sigorta İşletmeleri	Mehmet Ali Aktuğlu	1984
Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni	Cengiz Erdamar	1985
Tarım Muhasebesi	Ali Aras	1988
Sera Çiçekçiliği İşletmelerinde Muhasebe: Antalya’daki İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma	Nilüfer Tetik	2002
Tarım İşletmelerinde Vergiler ve Muhasebe	Hasan Doğan	2004
Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi- Sığır İşletmeleri İçin Uygulanabilir Kayıt Örnekleri	Feriştah Sönmez	2006
Su Ürünlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Raporlaması	Fatma Tektüfekçi	2010

Sektörel Muhasebe	Nalan Akdoğan	2011
Tarım Muhasebesi	Bahattin Çetin Tolga Tipi	2011
Balık Üretme İşletmelerinde Maliyetlerin Hesaplanması	Ahmet Gökgöz	2012
Tarımsal Faaliyet Muhasebesi	Ahmet Gökgöz	2013
Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde Muhasebe Düzeni	Hakan Taştan	2013
Hayvancılık Sektöründe Maliyet – Hacim – Kar Analizi	Tansel Hacıhasanoğlu	2015

Türkiye’de 1944-2015 yılları arası tarım muhasebesi alanında yazılan 24 adet kitap bulunmaktadır.

### 1.2.5. Uluslararası Literatürde Tarım Muhasebesi Alanında Uluslar arası Muhasebe Standardı 41 İle İlgili Yapılan Çalışmalar

Tarım muhasebesi alanında UMS (IAS (International Accounting Standards)) 41 ile ilgili yapılan çalışmalar açısından yabancı literatür taraması sonucunda aşağıda Tablo 1.5 ve 1.6’da yer alan yayınlara ulaşılmıştır.

**Tablo 1.5:** Uluslararası Literatürde Tarım Muhasebesi Alanında UMS 41 Çerçevesinde Yazılmış Kitap ve Tezler

YAYININ ADI	YAZARI / YAZARLARI	YAYININ TÜRÜ	YILI
Implementing Fair Value Accounting in the Agricultural Sector	Charles Elad, K. F. Herbohn	Kitap	2011
Value Relevant Asset Measurement And Asset Use: Evidence From IAS- 41	Adrienna A. Huffman	David Eccles School of Business University of Utah Doktora Tezi	2014
IAS 41 And The Forest Industry	Angelica Burnside	School Of Economics And Commercial Law Göteborg University Yüksek Lisans Tezi	2005

Tarım muhasebesi alanında UMS 41 ile ilgili yazılan kitap ve tezler açısından yabancı literatür taraması sonucunda 1 adet kitaba, 1 adet doktora tezine ve 1 adet yüksek lisans tezine ulaşılmıştır. Yapılan inceleme sonucunda “Value Relevant Asset Measurement And Asset Use: Evidence From IAS- 41” başlıklı doktora tezinde 33 farklı ülkede tarımsal alanda faaliyet gösteren 182 işletmede hem canlı varlık hem de tarımsal ürünler açısından değerlendirme konusu irdelenmiştir. “IAS 41 And The Forest

Industry” başlıklı yüksek lisans tezinde UMS 41 standardı orman ürünleri açısından irdelenmiş ve sektöre özgü çeşitli sorular cevaplandırılmıştır.

**Tablo 1.6:** Uluslararası literatürde Tarım Muhasebesi Alanında UMS 41 Çerçevesinde Yazılmış Makaleler

MAKALENİN ADI	YAZARI / YAZARLARI	YAYINLANDIĞI DERGİ VE YILI	İÇERİĞİ
Environmental Farm Accounting: The Case of the Dutch Nutrients Accounting System	J. A. Breembroek B. Koole K. J. Poppe G. A. A. Wossink	Agricultural Systems 1996	Hollanda’da çiftliklerde girdi ve çıktıkların muhasebesi tarımda gıda tüketimini kontrol etmeye ve vergilendirmeye yeni bir çözüm olarak seçilmiştir. Bu çalışmada, sistemin teorik ve tarihsel alt yapısı, bu konuda yapılmış ilk uygulamalar yer almaktadır.
New Opportunities For Farm Accounting	Josep Maria Argile’s Eric John Slof	The European Accounting Review 2001	Argile’s ve Slof, UMS 41’e karşın Avrupa Tarımsal Muhasebe Veri Ağı’nın temel özelliklerini analiz etmiş ve Tarımsal Muhasebe Veri Ağı’nın Avrupa’da UMS 41 uygulaması için mükemmel bir araç olduğu sonucuna varmışlardır.
Fair Value Accounting In The Agricultural Sector: Some Implications For International Accounting Harmonization	Charles Elad	European Accounting Review 2004	Bu çalışma, Argile’s ve Slof’un makalelerindeki önemli noktalara daha geniş uluslararası bir perspektiften bakmakta ve tarım muhasebe uygulamalarının Dünya çapında uyum sağlaması için, onların fikirlerini destekleyici daha geniş bir bakış açısı içermektedir.
Farm Level Environmental Indicators; Are They Useful? An Overview Of Green Accounting Systems For European Farms	Niels Halberg a. Gerwin Verschuur Gillian Goodlass	Agriculture, Ecosystems and Environment 2005	Bu çalışmada GAP (Good Agricultural Practices) ile IOA (Input–Output Accounting Systems) karşılaştırılmış, IOA sistemlerinin, daha ileri gelişim ve standardizasyon verilen Avrupa çiftliklerinin tarımsal-çevre gelişimi için etkili araçlar haline geleceği sonucuna varılmıştır.

International Accounting Standard (IAS) 41: What Are The Implications For Reporting Forest Assets?	Kathleen Herbohn John Herbohn	Small-scale Forest Economics, Management and Policy 2006	Bu makale, orman varlıklarının depolanması hakkında rapor hazırlayan Avrupa Birliği (Europe Union (EU)) işletmeleri için UMS 41'in tavsiyelerini araştırmaktadır.
Fair Value Accounting and Fair trade: An Analysis Of The Role Of International Accounting Standard No. 41 In Social Conflict	Charles Elad	Socio-Economic Review 2007	Makalede son 10 yıl içinde, Dünya çapında muhasebe kurallarını koyanların gitgide geleneksel tarihi maliyet modelinden ayrıldığı ve aktif olarak gerçeğe uygun değer modelini benimsendiği ile ilgili giriş yapılarak ormancılık şirketleri bağlamında sosyal çatışmayı yasallaştırmada UMS'nin ideolojik rolü analiz edilmektedir.
IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting	Viorel Lefter Aureliana Geta Roman	Theoretical and applied Economics 2007	Çalışmada 01.01.2003'ten sonra başlayan finansal bilançolar için ilk kez uygulanması zorunlu olan UMS 41 standardının yayınlanması hakkında bilgi verilmiştir. UMS 41 için hem tarım alanında spesifik bir standart olma hem de bir varlığın gerçek değeri ile ilgili tabloya aktarılmasına yönelik bilgiler sunma gibi büyük bir öneme sahip olduğu üzerinde durulmuştur.
Evaluating And Recognising Biological Assests And Agricultural Activities According To IAS 41	D. Mateş Veroica Grosu	Lucrări Ştiinţifice 2008	Çalışmada UMS 41 standardı ile gerçeğe uygun değerlerin tündengelim hiyerarşi kullanarak gerçekçi bir şekilde tahmin edilebildiği hususunda genel bir fikir sunulmaktadır.
Recognition Of The Biological Assets According To The IAS-41- Agriculture	Elena Hlaciuc Camelia Mihalciu Eugenia Iancu	Bulletin UASVM, Horticulture 2008	Makalede, gerçeğe uygun değer uyumlu, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olması nedeniyle bir ölçüt olduğundan ve piyasa değerinin güvenilirliğini anlamlı ölçüde arttırdığından bahsedilmektedir.

An Overview To Accounting Applications On Agricultural Activities In Turkey Within Historical Progress	Mevlüt Karakaya	African Journal of Business Management 2009	Bu çalışmada Türkiye’de 1923-2007 yılları arası tarımsal faaliyetlerde muhasebe uygulamalarının tarihsel gelişimi incelenmiş olup, muhasebe alanında yazılmış kitaplarla ilgili bilgi verilmiştir.
The Methods Of Valuation In Agricultural Accounting	Jaroslav Sedlacek	Agric. Econ. – Czech 2010	Bu makale canlı varlıkların ve tarımsal üretimin değerlemesi ile ilgili bilgi verilmiştir. Çek muhasebe mevzuatı ile UMS karşılaştırılarak analiz edilmiştir.
Accounting Of Biological Assets in Latvia	Jeļena Ješemčika Anna Ješemčika	Economic Science for Rural Development 2010	Çalışmada Letonya’da tarımsal teşebbüsler, yabancı ve Letonya’ya ait araştırmalar ve yayınlar ile canlı varlıklar hususundaki teorik çıkarımlar yer almaktadır.
Agriculture Industry and IFRS: Application Review Of IAS 41–Agriculture (The Fair Value...)	CA. Sunil Kumar Beria	The Chartered Accountant 2010	Çalışmada Hindistan’da tarım ve canlı varlıkların muhasebesindeki tutarsızlıkların sebebi üzerinde durularak sorunlarla ilgili bilgi verilmiştir. Yazar, UMS 41 standardının orman varlıklarına nasıl uygulandığı sorusunu içeren konuları araştırmaktadır.
The Importance Of Information Through Accounting Practice In Agricultural Sector- European Data Network	Vazakidis Athanasios Athianos Stergios Ekaterini C. Laskaridou	Journal of Social Sciences 2010	Bu çalışmada, muhasebe uygulamaları ile muhasebe bilgisinin tarım sektöründeki rolünün önemi arasındaki boşluk araştırılmıştır.
Challenges In Accounting The Forests - A Latvian Case Study	E. Grege Staltmane	Annals Of Forest Research 2010	Çalışmada ormanın uzun bir üretim döngüsü olması dolayısıyla orman muhasebeciliğinin özel nitelikleri üzerinde durulmuştur. UMS 41’in çıkarılması orman varlıkları için tek bir muhasebe sistemi oluşturmuştur. Çalışma, orman muhasebeciliğini düzenleyen UMS 41’in uygulamasını analiz etmektedir. Uluslararası ormancılık şirketlerinin uygulamalarını incelemekte ve Letonya’daki orman muhasebeciliğinin mevcut durumu

			incelenmektedir. Bir ormanın gerçek değerinde değerlenmesini etkileyen ana etkenler tartışılmakta ve orman muhasebeciliğindeki önemli problemlere ışık tutulmaktadır.
The Link Between Accounting Information, Risk Management and Agricultural Insurance – An Theoretical Approach	Lucia Sucala Delia Oprean	Metalurgia International 2011	Çalışma, muhasebe bilgisi, risk yönetimi ve tarımsal sigorta arasında var olan doğrudan ve önemli ilişkiyi vermektedir. Tarımsal sigortanın gelişimi, muhasebe bilgisinin özellikleri, muhasebe standartlarının gelişim süreci ve faaliyetlerin kapsamında olan profesyonel kuruluşların, bu ilişkiyi etkilediği ve gelecekte de etkileyeceği üzerinde görüş bildirilmektedir.
Fair Value Versus Historical Cost-Based Valuation For Biological Assets: Predictability Of Financial Information	Josep Maria Argile's Josep Garcia Blandon Teresa Monllau	Revista de Contabilidad- Spanish Accounting Review 2011	Çalışmada tarihsel değerden gerçeğe uygun değere geçiş ilkesinin uygun olup olmadığına dair yoğun bir tartışma olduğuna değinilmiştir. Bu makale, canlı varlıkları tarihsel maliyet bazında değerlendiren ve gerçeğe uygun değeri uygulayan, sonrasında geleceğe yönelik nakit akışını değerlendirmek açısından her iki değerlendirme yönteminin de ciddi bir farkı olmadığını bulan İspanyol çiftliklerinin bir örneği ile deneysel bir çalışmayı ortaya çıkarmaktadır.
Accounting On English Landed Estates During The Agricultural Revolution – A Textbook Perspective	John Richard Edwards	Accounting Historians Journal 2011	Makaleye “Arazi sahipleri kapitalist bir zihniyet sergiledikçe tarımsal devrim ortaya çıkmaktadır.” cümlesi ile giriş yapılmıştır. Çalışmada gayrimenkuller üzerinde muhasebenin farklı yollarını destekleyen anlaşmaların içerikleri araştırılarak, bu süreç

			içerisinde muhasebeyi idari amaçlarla kullanma hususunda değer katmaktadır.
Fair Value And Historic Cost Accounting Of Biological Assets	Josep M. Argilés Josep Garcia Blandón Teresa Monllau	Revista de Contabilidad 2011	Bu çalışma, canlı varlıklarda gerçek değer prensibinin kullanılmasının varlıklar ve gelirlerin tarihi maliyet açısından anlamlı şekilde farklı değerlendirilmesini sağladığına dair ampirik kanıt sağlamıştır.
The Case Of Accounting Treatment Of Options In The South African Agricultural Sector	Sanlie Middelberg Paul Styger Pieter Buys	Studiaubb Oeconomica 2011	Çalışmanın başlıca amacı, Güney Afrika tarım sektöründeki mal opsiyonlarının muhasebe işlemlerini araştırmaktır.
What Does The Implementation Of IFRS For SMEs Bring For Agricultural Enterprises?	H. Bohušová P. Svoboda	Acta univ. agric. et silvic. Mendel. Brun., 2011	Bu çalışmanın amacı Tarımla ilgili hükümlerin Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler (KOBİ)'ler için olan IFRS çerçevesinde amacı tarımsal üretim olan ilgili kuruluşların çalışmalarında uygulanmasına dair olasılıkları gözden geçirmek ve pratikteki gerekli uygulamayı tavsiye etmektir. Bu çalışmada, canlı varlıkların doğasıyla, tarımsal üretim ve ölçüm yolları ile ilişkili olarak hazırlanmış özel kayıt işlemleri yer almaktadır.
Particularities Of Farm Accounting	Ramona Lapteş	Bulletin of the Transilvania University of Braşov 2012	Çalışma, tarım muhasebesinin özelliklerinin iki aşamada aydınlatılmasını sağlamaktadır. Bunlar UMS'nin bakış açısı ve ulusal muhasebe düzenlemesi ile uyumluluk şeklindedir. Bu çalışmanın en önemli sonucu, Romanya'da 1990'dan sonra, tarım muhasebesine özel görüşlerin elenmesi için hiçbir şeyin yapılmadığıdır.
The Accounting Treatment Of The Biological Process Of Transformation	Srdan Lalic Nevena Peric Dražen Jovanovic	Research Journal of Agricultural Science 2012	Çalışma canlı varlıklardaki niteliksel ve niceliksel değişimlere yol açan biyolojik dönüşüm sürecini araştırmaktadır; bu değişimler her biri ölçülebilen büyüme süreci, nitelik değişimi, üretim ve yeniden üretimdir. Aynı zamanda bu çalışma, canlı varlıkların değer değişimlerinin, önemli gelir ve giderlerin, nasıl

			<p>etkilediğine dair ekonomik faydaları da göstermektedir. Gerçeğe uygun değer, varlık değerlendirme metodu olarak uygulanmasının yarattığı etkileri ve gerçeğe uygun değerlendirmenin tarımsal girişimlerin bilanço tabloları üzerindeki etkilerini de analiz edilmektedir. İlave olarak, tarihsel değer muhasebe metoduyla ilişkili olarak mevcut gerçeğe uygun değer kullanılarak biyolojik büyümenin fark edildiği ve ölçüldüğü muhasebe metotlarının uygulanması da tartışılmaktadır.</p>
<p>Theoretical Considerations About Implementation Of IAS 41 In Romania</p>	<p>Liliana Feleaga Niculae Feleaga Vasile Raileanu</p>	<p>Theoretical and Applied Economics 2012</p>	<p>Çalışmanın hedefi, UMS 41'in analizi ve Romanya'daki mevcut tarımsal muhasebe uygulamalarıdır. Romanya'daki muhasebe düzenlemeleri, Avrupa yönergelerine uygundur ve birçok açıdan UFRS göndermeleri ile birleşmektedir. UMS 41'in hükümleri, bununla birlikte doğrudan Romanya düzenlemelerini yansıtmaz. Hayvan çiftliklerindeki orman alanı muameleleri ve yabancı yatırımların artışı ile UMS 41 ile canlı varlıkların tanınması ve ölçülmesinin bir gereklilik haline geleceği beklenmektedir.</p>
<p>IAS 41 Implementation Challenges – The Case of Romania</p>	<p>Liliana Feleaga Niculae Feleaga Vasile Raileanu</p>	<p>World Academy of Science, Engineering and Technology 2012</p>	<p>Çalışmada, UMS 41 ve Romanya'daki tarımsal durumun cari muhasebesinin analizini yapılmaktadır. Romanya'daki muhasebe yönetmeliği Avrupa yönergeleriyle uyum içindedir ve UFRS gönderimiyle birleşmektedir. UMS 41'in hükümleri ise Romanya yönetmeliklerinde doğrudan ifade edilmemektedir. Orman arazisi işlemlerinin artışı ile canlı varlıkların UMS 41 altında tahakkuku ve ölçümünün gereklilik haline gelmesi beklenmektedir.</p>



Fair Value: Analysis Of Measurement Methods Applicable For Fixed Biological Assets	ilirio Jose Rech Ivone Vieira Pereira	Custos e @gronegocio on line 2012	Makale UMS 41 ve Financial Reporting Standard (FRS) 13 tarafından belirlenen gerçek değeri ölçmede kullanılan tekniklerin uygulanmasını analiz etmekte ve sabit canlı varlıkları ölçme yöntemlerinden üç tanesini de sunmaktadır.
Biological Assets Reporting: Is The Increase In Value Caused By The Biological Transformation Revenue?	Hana Bohusova Patrik Svoboda Danuše Nerudova	Agric. Econ. Czech 2012	Çalışmada UMS 41'in uygulamadaki olası engelleri belirlenerek, bunların ortadan kaldırılması ile ilgili olası yollar önerilmektedir.
Agricultural Activities – TAS 41: Turkey Example	Haluk Duman Rabia Özpeynirci M. Yılmaz İçerli	International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences 2012	Bu çalışmada Türkiye'de 2006'dan itibaren TMS 41 alanında yazılmış olan ulusal ve uluslararası makaleler ve içerikleri hakkında bilgilendirme yapılmıştır.
A Review Of Agricultural Accounting Education and Literature In Turkey	Ahmet Gökgöz	Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research In Business 2012	Yazar çalışmasında tarımın Türkiye'de ana sektörlerden biri olduğunu vurgulamış ve Türkiye literatüründe tarım muhasebesi alanında yazılmış kitaplar, TMS 41 alanında çalışılmış doktora ve yüksek lisans tezleri hakkında bilgi vermiştir.
Accounting On The Particularities That Concession Agricultural Units	Breban Ludovica Achim Monica Borlea Sorin Bochis Leonica	The Journal of the Faculty of Economics 2012	Çalışmada UMS 41 ile ilgili bilgi verilmekte ve Romsilva Ulusal Orman İdaresi tarafından satılan varlıklara ilişkin arazi sorunları ele alınmaktadır.

<p>Application Possibilities And Consequences Of Biological Assets And Agricultural Produce Reporting In Accordance With IFRS Principles In The Czech Republic</p>	<p>J. Hinke M. Stárová</p>	<p>Agris on-line Papers in Economics and Informatics- 2013</p>	<p>Bu makale canlı varlıklar ve tarımsal ürünün değerlendirilmesi, muhasebe kayıtlarının yapılması ve raporlamasını her iki muhasebe sisteminde de analiz etmektedir. Başlıca farklılıkları örneklerle açıklamakta ve finansal bilanço bilgisi üzerindeki etkisini ortaya koymaktadır. Bir örnek olay incelemesine dayanan çalışma, UFRS prensiplerinin Çek tarım teşebbüslerindeki muhasebe sistemine nasıl uygulanacağı ile ilgili tavsiyelerde bulunmaktadır.</p>
<p>The Implementation Of IAS 16 And IAS 41 At Andrew Peller Limited</p>	<p>Pascale Lapointe- Antunes James Moore</p>	<p>Accounting Education: An International Journal 2013</p>	<p>Bu çalışma bir örnek olay içermektedir. Örnek olayda öğrencilerden Andrew Peller Limited'te (APL) Finansal Raporlama Müdürü Dough Grodeckie rolünü oynamaları istenmektedir. Doug'tan Andrew Peller Limited'in cari maddi uzun süreli varlıkları açıklamalarını analiz eden ve 16 sayılı UMS Arazi, Tesis ve Ekipman ile UMS 41 Tarımsal Arazi ile en iyi nasıl uyum sağlanacağı hakkında APL'nin Finans ve muhasebe işleri müdürü ve kontrolör Gary Laufman'ın hazırladığı tavsiyelerde bulunan bir rapor hazırlamaları istenmiştir. Örnek olay çalışması, Dough Grodeckie, Gary Laufman ve Peter Patchet ile yapılan görüşmelerden elde edilen saha araştırmasına ve çeşitli kaynaklardan elde edilen halka açık bilgilere dayanmaktadır.</p>
<p>Scientific Production Of Biological Assets And Agricultural Products: A Study Between 2006 And 2011</p>	<p>Fábia Jaiany Viana de Souza Célio da Costa Barros Aneide Oliveira Araújo Mauricio Côrrea da Silva</p>	<p>Custos e @gronegocio on line 2013</p>	<p>Bu araştırma, 2006 ve 2011 yılları arasında makalelerde, bitirme ve doktora tezlerinde, ulusal ve uluslararası makalelerdeki canlı varlıklar ve tarım ürünleri ile ilgili bilimsel literatürü analiz etmeyi amaçlamaktadır. Sonuçlar canlı varlık ve tarımsal üretimle ilgili 11 makalenin ulusal</p>

			<p>konferanslarda sunulduğunu ve üç makalenin ulusal dergilerde yayımlandığını, konu hakkında iki ulusal makalenin bulunduğunu ancak teze rastlanmadığını ortaya koymuştur. Canlı varlıklar ve tarımsal ürünler hakkındaki 24 çalışmanın 2006 ile 2011 arasındaki dönemde bulunduğu sonucuna varılmıştır. Araştırmanın ana konuları UMS 41'in uygulanması ve canlı varlıklara yönelik muhasebe işlemi idi.</p>
Accounting for Agriculture Under FRS 102	Robert Kirk	Account Ancy Plus Issue 02. 2013	<p>Bu çalışmada standart, tarımsal faaliyetler için gerçeğe uygun değer raporlaması sunmamasına rağmen, pek çok kuruluşun maliyet modeli altında raporlama yapması muhtemel olduğuna değinilmiştir. Financial Reporting Council (FRC) tarafından son zamanlarda yapılan diğer bir değişiklik olan bağışlar için muhasebe yapıldığında, bir seçenek olarak performans modeli olduğu kadar tahakkuk modelini de sunmuş olması durumu açıklanmıştır.</p>
Evaluation Of Biological Assets: Problems And Solutions	Sarmite Rozentāle Maira Ore	Journal of Modern Accounting and Auditing 2013,	<p>Çalışmada tarım işletmesinin başlıca üretim elemanları hakkında bilgi verilmiştir. Canlı varlıkların finansal bilanço kullanıcısı tarafından verilen ekonomik statü kararı, finansal işlem analizi göstergeleri, sektör kuruluşlarının döngülü karşılaştırılması, şirket değerinin değerlendirilmesi ve ekonomik faaliyetlerinin vergisi ve tarımsal sektörün istatistik verisi gibi pek çok konuda direkt etki ortaya koyması değerlendirilme konusuna ayrı dikkat gerektirmekte olduğu vurgulanmıştır. Yazarlar iskonto edilmiş nakit akışını, alternatif bir metod ve sistem dinamiklerinin bir modeli olarak kullanmaktadır. Bu gibi bir</p>

			sistem metodunun, son zamanlarda canlı varlıkların değerlendirilmesinde kullanılmadığı da ayrıca belirtilmektedir.
Biological Assets: Financial Recognition And Reporting Using US And International Accounting Guidance	Mary Fischer Treba Marsh	Journal of Accounting and Finance 2013	Tarım sektörü küresel ekonomi için önemlidir fakat faaliyetlerinin muhasebesi, iş uygulamalarının çoğu üretim, pazarlama ve vergi raporlamalarına odaklı olduğundan muhasebe standartlarını oluşturanların dikkatini pek fazla çekmemektedir. Bu çalışma, tarımsal ve canlı varlıklar hususunda şuan ki United States (US) ve uluslararası muhasebe yönlendirmesini gözden geçirmektedir ve tartışmaktadır. Uluslararası muhasebe standartlarının benimsenmesine ilişkin olarak Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board – FASB) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu arasındaki süregelen tartışmalarla birlikte, çalışma aynı zamanda US’in tarımsal faaliyetlerde uluslararası muhasebe yönlendirmesini benimsemeyi seçmesi durumundaki avantajları ve dezavantajları araştırmaktadır.
Accounting For Agricultural Products: US Versus IFRS GAAP	Treba Marsh Mary Fischer	Journal of Business & Economics Research 2013	Çalışmada United States (US)’de kabul edilmesi halinde IFRS’nin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles (GAAP))’ın yerine geçeceği ile ilgili açıklama yapılmıştır. Bu çalışma, tarımsal varlıklar ve ürünler için US ve Uluslararası muhasebe ve raporlama arasındaki sistematik farklılıkları tanımlamaktadır.

Research On Information Disclosure Of Biological Assets Of Agricultural Listed Company In China	Qing-wan Tang Peng Gao Gang Fu	Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research In Business 2013	Bu çalışmada 2012 yılında kayıtlı 45 tarım firmasının yarıyıl raporları incelenmiştir. Kayıtlı şirketin A hisselerinin (tarım, orman, hayvan yetiştiriciliği, balıkçılık) endüstri türlerine göre dört kategoriye ayrılmaktadır. Sonrasında ise sırasıyla canlı varlıklarla ilişkili bilgi açıklamasının istatistiksel analizinin yapılması ve canlı varlıklarla ilgili bilgilerin açıklanması hakkında tarım şirketi olarak bildirilen şirketin problemlerinin özetlenmesi yapılmaktadır. Son bölümde ise istatistiklerle birleştirilmekte, nedenler mantıksal olarak analiz edilmekte ve mevcut problemlerin çözümü için bazı önerilerde bulunmaktadır.
International Accounting Standard 41 (IAS 41) – Implication For Reporting Crop Assets	Nita Cornel Gabriel Petru Ştefea	LucrĂfri ÈtiinÈifce Management Agricol- 2013	Bu çalışma ile UMS 41'in AB şirketlerinin tarımsal varlık raporlaması üzerine üç açıdan (doğru muhasebeleştirme, nakit akışları üzerindeki etki ve şirketlerce benimsenme) ortaya koyduğu etkiler araştırılmaktadır.
The Evaluation Of The Agricultural Assets	Deaconu, Sorin- Constantin	Young Economists Journal / Revista Tinerilor Economisti 2013	Tarım sektörüne özgü canlı varlıkların sunum, değerlendirme ve teşhis fikrini tanımlamaktadır. Canlı varlıkların değerlendirilmesi ile ilgili birkaç detay incelemesini ele almaktadır.
A Comparative Study Of Difficulties In Accounting Preparation And Judgement In Agriculture Using Fair Value And Historical Cost For Biological Assets Valuation	Josep M. Argiles Bosh Anna Sabata Aliberch Josep Garcia Blandon	Revista de Contabilidad Spanish Accounting Review 2012	Bu makale, tarımsal sektöre canlı varlıklar için gerçeğe uygun değer ve tarihsel maliyet olarak iki şekilde değerlendirme metodu kullanılmasından doğan muhasebe zorluklarını karşılaştırarak ampirik bir araştırma sunmaktadır. Ayrıca her bir değerlendirme metodunun sektör içerisinde karar verme sürecince ne derece güvenilir olduğunu da karşılaştırmaktadır.

Firm-Specific Determinants Of Agricultural Financial Reporting	Rute Gonçalvesa Patricia Lopes	Procedia - Social and Behavioral Sciences 2014	Bu çalışma, 2010 yılına kadar UFRS'yi kabul etmiş Dünya çapındaki 181 firmanın UMS 41 altında tarımsal finansal raporlamayı tartışmaktadır. Küresel ekonomide tarıma önem verilmemesinden dolayı, bu sektörün muhasebesi UMS 41'in kabulüne kadar araştırmacılardan ve muhasebe standartlarının düzenleyicilerinden çok az dikkat toplamıştır. Bu çalışma, canlı varlıklar yoğunluğu, mülkiyet yoğunluğu, büyüklük, denetçi türü ve uluslararası paydaşlar – ilgili birkaç varsayımı test eder.
Firm-specific determinants of agricultural financial reporting	Rute Gonçalvesa Patricia Lopesa	Procedia - Social and Behavioral Sciences 2014	Bu çalışma, 2010 yılına kadar IFRS'yi benimsemiş olan Dünya çapında listelenen 181 tarım firmasının UMS 41 kapsamında tarımsal finansal raporlamayı tartışmaktadır.
Fair Value Application To Biological Assets And Agricultural Produce In Livestock Farming	de Brito E.a Ribeir M.S.a Martins V.A.a Lemes S.b	Custos e Agronegocio 2014	Bu çalışma, Brezilya'da hayvancılıktaki canlı varlıklara makul değer uygulamanın özelliklerini araştırmaktadır. Araştırmada makul değer gereklilikleriyle karşılaştırmalı olarak kullanımdaki değerlendirme sistemlerini belirlemeye yönelik bir durum çalışması yürütülmüştür. Elde edilen sonuçlar Brezilya tarım ve hayvancılığında gerçek değer uygulamasının aşamalar halinde olacağını göstermiştir.
International Accounting Standard No 41 "Agriculture"- Advantages And Disadvantages On Polish Conditions	Tomasz Kondraszuk	Economic Science for Rural Development 2014	Bu makalede, tarımsal üretimin biyolojik karakterinin özelliğini konuya dâhil eden tarımla ilgili 41 sayılı UMS'nin yararları ve sakıncaları sunulmaktadır. UMS 41'in Polonya'daki tarım işletmelerinin ekonomi teorisi ve organizasyonu konusunda kullanılan yönetmeliklerle uyum içinde olduğu belirtilmektedir.

Comparative analysis of strategic and tactical decisions in agriculture under the IAS 41 Standard in the context of the emerging markets	Romeo Cătălin Cretu Raluca Florentina Cretu Alexandra Muscănescu	Procedia Economics and Finance 2014	Bu çalışmada UMS 41 uygularken dikkat edilmesi gereken stratejik ve taktik kararların karşılaştırmalı özetinin analizi ile başarıya ulaşılabileceği önerilmektedir.
Biological assets valuation reconstruction: A critical study of IAS 41 on agricultural accounting in Indonesian farmers	Rendra Kurniawan, Aji Dedi Mulawarman, Ari Kamayanti	Procedia - Social and Behavioral Sciences 2014	Teknik ve teorik boyutu olan bu çalışmada UMS 41'in derinlemesine bir incelemesi yer almaktadır.
The Fair Value Model for the Measurement of Biological Assets and Agricultural Produce in the Czech Republic	Hinke Janaa Stárová Marta	Procedia Economics and Finance 2014	Bu çalışma ile 104 tarım işletmesinin oluşturduğu bir örnek üzerinde anket soruları aracılığıyla yürütülen araştırma, sonuçları, IASB'nin (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) çözüm önerileri ile mukayese etmektedir.
Aspects Regarding The International Accounting Standard I.A.S. 41- Agriculture	Gabriela Ignat Constantin Iatco George Ungureanu Carmen Costuleanu Haralambie Athes	Lucrări Științifice – 2014	Bu çalışma ile Romanya'da UMS 41'in belli başlı yönleri ortaya koyulmaktadır.

Tarım muhasebesi alanında UMS 41 ile ilgili yazılan makaleler açısından yabancı literatür taraması sonucunda 49 adet makaleye ulaşılmıştır. Söz konusu makalelerin hepsine ulaşılarak inceleme yapılmıştır. Yapılan incelemeler sonucunda 49 adet makale genelinde UMS 41 teorik olarak açıklanmıştır. Makalelerde uygulama yapılan alanlar ise orman ürünleri ile büyükbaş hayvancılık alanlarıdır. Özetle, yabancı literatür açısından UMS 41 ile ilgili en fazla inceleme yapılan sektör orman ürünleri olarak saptanmaktadır.

Çalışmanın buraya kadar olan kısmında, daha öncede ifade edildiği gibi incelenen konu ile ilgili genel anlamda ön bilgilendirme yapılarak literatür taraması sonucu ulusal ve uluslar arası alanda yapılan çalışmalar özetlenmiş ve yoğunlaşılın alanlar saptanmıştır. Çalışmamızın bundan sonraki bölümünde ise tarımsal faaliyetler, tarım işletmeleri, tarım işletmelerinde maliyetlerin hesaplanması, Türkiye Muhasebe Standardı 41 Tarımsal Faaliyetler ve Türk Vergi Mevzuatında tarımsal faaliyetler hakkında düzenlemelerle ilgili bilgiler ele alınacaktır.



## İKİNCİ BÖLÜM

### TARIM İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN HESAPLANMASI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 41- TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDININ VERGİ USUL KANUNU İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Her sektörde olduğu gibi tarım sektöründe de bir işletmenin kendi geleceğine ait kararlar almasında maliyet bilgilerinin rolü oldukça büyüktür. İşletmeler tarımsal faaliyetleri ile ilgili söz konusu maliyet bilgilerini elde ederken, kendi özelliklerine en uygun olan maliyet yöntemlerini seçerek sistemler oluşturmakta ve doğru maliyet hesaplamaları yaparak zamanında, doğru ve güvenilir bilgi üretmektedirler. Ürettikleri bu bilgileri kullanarak hedefledikleri noktalara arzladıkları şekilde ulaşabilmekte, rekabet avantajı gibi birçok konuda fayda sağlayabilmektedirler.

Bu bölümde; tarımsal faaliyetler, tarım işletmeleri, tarım işletmelerinde maliyetlerin hesaplanması, Türkiye Muhasebe Standardı 41 Tarımsal Faaliyetler ve Türk Vergi Mevzuatında tarımsal faaliyetler hakkında düzenlemelerle ilgili bilgi verilmiştir.

#### 2.1. TARIMSAL FAALİYETLER VE TARIM İŞLETMELERİ

Tavuk üretimi tarımsal bir faaliyet olarak, tavuk üretimi yapan işletmeler ise tarım işletmesi şeklinde nitelendirilebilir. Çalışmanın amacına paralel olarak tarımsal faaliyet ve tarım işletmesi kavramlarını örneklendirerek tanımlamak, çalışma konusunun daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.

Tarımsal faaliyet, toprağı ve tohumu kullanarak bitki, hayvansal hammaddeleri üretmek ve üretilen bu maddeleri yarı veya tam mamul biçimine getirmektir(Erdamar, 1985: 13). Başka bir ifadeyle, tarımsal üretim içerisinde (kuruluşun canlı varlıklarının hasat edilmiş ürünü) canlı varlıkların (canlılar ve hayvanlar) biyolojik dönüşümlerinin yönetimi olarak tanımlanmaktadır(Ludavica and others, 2012: 873). Kısaca tarımsal faaliyet, canlı varlığın biyolojik dönüşümünün bir işletme tarafından yönetimidir(Beria, 2010: 1786).

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nda ise tarımsal faaliyetler; “Arazi, göl, deniz ve nehirlerde ekim, dikim, bakım ve üretme, yetiştirme ve ıslah yolları ile veya doğrudan doğruya doğadan yararlanmak sureti ile bitki, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin üretimini, avlanmasını, avcı ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını, mahsullerden farklı yollarla faydalanılmasını ifade eder.” şeklinde tanımlanmaktadır(GVK, Md.52). Tanımdan da anlaşılacağı üzere kanun, tarımsal faaliyeti çok geniş bir biçimde ifade etmektedir. Doğadan elde edilen bir ürünün değerlendirilmesi için endüstri işletmelerindeki gibi önemli ve kapsamlı olmama koşulu ile işlenmesi de tarımsal faaliyet tanımı içine dahil edilebilir(Erdamar, 1985: 13).

Tarımsal faaliyet geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu kapsamaktadır. Ancak genel olarak bu faaliyetler dört ana başlık halinde gruplandırılabilir(Aksoylu, 2013: 66):

**(1-)Bitkisel Üretim** (Tarla bitkileri (*Buğday, Arpa gibi tahıllar, nohut gibi baklagiller, pamuk ve şeker pancarı gibi sanayi bitkileri, ayçiçeği gibi yağlı tohumlar, patates gibi yumru bitkileri*), Bahçe bitkileri (*sebze ve meyveler*))

**(2-)Hayvansal Üretim** (Kırmızı ve Beyaz Et, Süt, Yumurta, Yapağı gibi ürünler)

**(3-)Orman Ürünleri Üretimi** (Oduna dayalı ürünler (*Dikili halde odunların kesilmesi ya da budanması ile elde edilen kağıt, parke gibi ürünleri üretmede kullanılan odunlar*), Odun dışı ürünler (*Reçine, sakız, mantar, yaprak, çeşitli ağaç tohumları gibi ürünler*))

**(4-)Su Ürünleri** (Açık denizlerde, göllerde nehirlerde ve balık üretme çiftliklerinde yetiştirilen her türlü balık, sünger ve diğer su ürünleri)

Her faaliyet gibi tarımsal faaliyetler, kendine has bir takım özelliklere sahiptir. Söz konusu bu özellikler aşağıdaki şekilde özetlenebilir(Akdoğan, 2012: 494-496):

- Tarımsal faaliyetlerle sürekli kendini yenileyebilen canlı varlık ve tarımsal ürünler üretilmektedir.
- Üretim doğa şartlarına bağlıdır. Dolayısıyla üretim miktarı diğer sanayi sektörlerinde olduğu gibi arttırılıp azaltılamaz.
- Üretim belli bir sürede gerçekleşmektedir. Üretim sürelerini kısaltmak mümkündür, ancak diğer sanayi sektörlerine göre bu süre kimi zaman daha uzun olabilmektedir.

- Tarım sektöründe üretim, sanayi sektöründeki gibi sürekli ve tek tip değil, kesikli ve çok çeşitlidir. Tarımda üretim belli bir sraya ve süreye bağlıdır. Tarımda çalışan kişilerin birçok konuda bilgi sahibi olması gerekir. Tarımın sahip olduğu karakteristik özellikleri nedeniyle işbölümü ve uzmanlaşma yapmak çok güçtür.
- Tarımda her yıl aynı ürünü yetiştirmek ürün verimliliğini ve kalitesini azaltacağından dolayı akılcı olmayabilir.
- Bilim ve teknolojinin sağladığı imkanlardan tarım sektörü de faydalanmaktadır. Örneğin eskiden pamuk toplamada iş gücü kullanılırken, günümüzde pamuk toplama makinalar vasıtası ile gerçekleştirilmektedir. Ekim veya hasat işlemleri yapılmadan önce meteorolojinin sağladığı haftalık hava raporlarına ilgili kişilerce başvurulması farklı bir örnek olarak verilebilir.
- Riskin fazla, kar oranının düşük olması, üretimin büyük merkezlerden uzakta yaygın ve dağınık olarak yürütülmesi sermayenin tarım sektörüne akışını engellemektedir.
- Birçok ürünün birlikte üretilmesi, bazı ürünlerin diğer ürünler için hammadde özelliği teşkil etmesi, ürünlerin çiftçi ailelerince kullanılması, ücretlerin ürün karşılığı ödenmesi gibi nedenler sektörde birim üretim maliyetinin, net kar ve zararın hesaplamasını zorlaştırmaktadır.

Tarımsal faaliyetlerin altında yatan ilk amaç insan ihtiyaçlarını giderecek mal ve hizmet üretmektir. İnsan hayatını kolaylaştırıcı etkide bulunan ve söz konusu amacı gerçekleştiren birimler “Tarım İşletmesi” kavramına karşılık gelmektedir. Tarım işletmesi, tarımsal üretim faaliyetinde bulunan ekonomik birimler olarak literatürde tanımlanmaktadır. Tarım Kanunu’nda “Üretim faktörlerini kullanarak; bitkisel ve/veya hayvansal ve/veya su ürünlerinin üretimi için tarımsal faaliyet yapan veya söz konusu tarımsal faaliyete ilave olarak işleme, depolama, muhafaza ve pazarlamaya yönelik faaliyetlerde bulunan işletme” şeklinde ifade edilmektedir(Tarım Kanunu, Md. 3). Farklı bir tanım yapmak gerekirse, tarım işletmesi, saptadığı belirli bir amaca yönelik işletmecinin otoritesine bırakılmış bir kısmı kontrol edilebilir, bir kısmı kontrol edilemez mal ve hizmetlerin üretildiği üretim birimidir(Çetin ve Tipi, 2007: 15). Tarım sektöründe faaliyet gösteren bu

birimlerin ürettikleri mamuller tüketim malları niteliğinde olabileceği gibi, hammadde veya yarı mamul özelliğinde de olabilmektedir.

Günümüzde sosyal, yasal ve teknoloji alanındaki gelişmeler her sektörde olduğu gibi tarım sektörünü de etkilemiş ve tarımsal alanda faaliyet gösteren işletmelerin farklı özellik ve büyüklükte olmasına neden olmuştur. Tarım işletmelerinin sınıflandırılması arazi büyüklüğüne, sahip olunan hayvan sayısına, sermaye miktarına, üretim faktörlerinin miktarına, toplam girdi, brüt tarımsal gelir gibi üretim ve başarı ölçütlerine göre yapılabilmektedir(Akdoğan, 2011: 500).

İşletmelerin büyük, orta ve küçük işletme şeklinde sınıflandırılmasında dikkate alınacak standart bir ölçü bulunmadığı literatürde vurgulanmaktadır. Genel olarak üretim miktarı, sermaye tutarı, ciro, işçi sayısı, aktif toplamı, makine ve donanım büyüklüğü gibi birtakım ölçütler kullanılmaktadır. İşletmelerce hangi ölçütün dikkate alınacağı bulunulan faaliyet konusuna göre değişebilmektedir. Örneğin, hizmet işletmelerinde çalışan sayısı, üretim işletmelerinde üretim miktarı, ticaret işletmelerinde satış geliri ölçüt olarak seçilebilmekte ve büyüklük durumu belirlenebilmektedir(Babacan, 2012: 89-90). Tarımsal işletmeleri kesin ölçülerle sınıflandırabileceğimiz ulusal ve uluslararası herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Genellikle sınıflandırmada kullanılan ölçüt, sahip olunan toprak büyüklüğü veya hayvan sayısıdır(Taştan, 2013: 40). Sermaye şirketlerinin yatırımlarının büyük bir kısmını tarım sektörüne aktarmaları, teknolojik gelişme ve hukuksal değişimler tarım işletmelerinin özelliklerini değiştirmiş, farklı yapı ve büyüklükte olmalarına neden olmuştur. Tarım işletmeleri dört kritere göre sınıflandırılmaktadır(Gökgöz, 2012: 14-21):

- **Büyüklüklerine Göre Tarım İşletmeleri**

- Küçük Tarım İşletmeleri: 500 dekara kadar araziye sahip olan çiftçilerdir.
- Orta Tarım İşletmeleri: 500 dekardan fazla 5000 dekardan az araziye sahip olan işletmelerdir.
- Büyük Tarım İşletmeleri: 5.000 dekardan fazla araziye sahip olan işletmelerdir.

- **Hukuki Yapılarına Göre Tarım İşletmeleri**

- Kamu Tarım İşletmeleri: Kamu Kurum ve Kuruluşları tarafından tarım sektörünün kalkınmasına yardımcı olmak, verimi arttırmak ve çiftçilere yol göstermek gibi amaçlar etrafında kurulan araştırma merkezleri, devlet üretme çiftlikleri gibi tarım işletmeleridir.
- Özel Tarım İşletmeleri: Gerçek veya tüzel kişilerce kurulan tarımsal üretim yapan tarım işletmeleridir.
- Kooperatif Şeklindeki Tarım İşletmeleri: Tarımsal ürünlerin pazarlanması, kredi desteği gibi hizmetleri yerine getiren kooperatif şeklinde kurulan tarım işletmeleridir.

- **Faaliyet Alanına Göre Tarım İşletmeleri**

- Bitkisel Üretim Yapan İşletmeler
- Hayvansal Üretim Yapan İşletmeler
- Su Ürünleri Üretimi Yapan İşletmeler
- Orman Ürünleri Üretimi Yapan İşletmeler
- Karma Üretim Yapan İşletmeler (Balık üretimi yapan bir işletmenin aynı zamanda kanatlı hayvan üretimi yapması örnek olarak verilebilir.)

- **Tipoloji Sınıflandırmasına Göre Tarım İşletmeleri**

Tarımsal işletmeler, Avrupa Birliği İstatistik Ofisi'nin (Eurostat) CLASSEX 322 nolu dokümanında yer alan birlik tipoloji sınıflamasına dayalı olarak tarımsal faaliyetlerine göre 9 genel tipte sınıflandırılmıştır. Bunlar(Bu bilgi "[http://www.tuik.gov.tr/VeriBilgi.do?alt\\_id=1003](http://www.tuik.gov.tr/VeriBilgi.do?alt_id=1003)" adresinde yer alan Metaveri linkinin "Tarımsal İşletme Yapı Araştırması, 2006"başlıklı "Analitik Çerçeve, Kapsam, Tanımlar ve Sınıflamalar" sekmesinden alınmıştır. Erişim Tarihi 14.10.2014):

- **P1:** Uzmanlaşmış tarla ürünleri yetiştiriciliği (Specialist field crops)
- **P2:** Uzmanlaşmış bahçecilik (sebze ve çiçek) (Specialist horticulture (vegetable and flower))
- **P3:** Uzmanlaşmış uzun ömürlü bitki yetiştiriciliği(Specialist permanent crops)

- **P4:** Uzmanlaşmış otlayan hayvan yetiştiriciliği (büyükbaş ve küçükbaş hayvanlar) (Specialist grazing livestock (bovine animals, sheep and goats))
- **P5:** Uzmanlaşmış tek mideli hayvan yetiştiriciliği (kanatlı hayvanlar ve tavşan (damızlık dişi)) (Specialist granivores (poultry and rabbits (breeding females)))
- **P6:** Karışık bitkisel ürün yetiştiriciliği (Mixed cropping)
- **P7:** Karışık hayvan yetiştiriciliği (Mixed livestock holdings)
- **P8:** Karışık bitkisel ürün ve hayvan yetiştiriciliği (Mixed crops and livestock)
- **P9:** Sınıflandırılmayan İşletmeler (Un-classified holdings)

## **2.2. TARIM İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN HESAPLANMASI**

Tarım işletmelerinde önemli konulardan birisi de maliyetlerin hesaplanmasıdır. Çalışmanın bu kısmında gider kavramı, giderlerin sınıflandırılması, gider yerleri, giderlerin gider yerlerine dağıtımı ve maliyet hesaplama yöntemleri hakkında bilgi ve tarım işletmelerine yönelik örnekler verilmiştir.

### **2.2.1. Harcama, Gider, Maliyet Kavramı ve Giderlerin Sınıflandırılması**

Bir mal veya hizmet sağlanması veya herhangi bir edim karşılığı olmaksızın ortaya çıkan bir yükümlülük nedeniyle yapılan ödeme ve borçlanmalar harcama kavramının tanımı olarak literatürde yer almaktadır. Başka bir ifadeyle, harcama, bir varlık elde etmek, bir hizmet sağlamak veya bir zararı önlemek amacı ile yapılan ödemeler, borçlanmalardır. Özetle ifade etmek gerekirse, işletme tarafından herhangi bir nedenle yapılan her ödeme ve borçlanmalar harcama şeklinde belirtilebilir(Akdoğan, 2009: 9). İşletmenin tohum veya civciv almak için yaptığı ödeme veya borçlanma harcama kavramı için örnek verilebilir.

Gider, belirli bir muhasebe döneminde hasıllardan düşülen yararı tükenmiş maliyetlerdir(Akdoğan ve diğerleri, 2012: 3). Başka bir ifadeyle; gider, işletmeye ekonomik bir yarar sağlamak üzere yapılan bir harcamadır(Büyükmirza, 2000: 54).

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere harcama ile gider kavramları aynı anlama gelmemektedir. Harcamanın gidere dönüşmesi için harcama karşılığında elde edilen mal ve hizmetlerin yararının aynı dönemde tüketilmesi ile söz konusu harcama

gidere dönüşmektedir. Harcama karşılığında elde edilen mal ve hizmetlerin yararları gelecek dönemlerde tüketilecek ise söz konusu harcamalar maliyete dönüşmektedir. Özetle ilgili harcama işletme faaliyetlerinin devamı için yapıldığında ve işletme öz sermayesini azalttığına gider olarak ifade edilebilir(Akdoğan, 2009:9-10).

Giderden söz edebilmek için aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir(Akdoğan ve diğerleri, 2012: 4):

- Gerek varlıklardaki azalış veya yükümlülüklerdeki artış, gerek yararı tükenen maliyetler, işletmenin faaliyetinin sürdürülmesi ile ilgili olmalıdır.
- Maliyetlerin yararının belirli bir dönemde tüketilmiş olması gerekir.

Maliyet, işletmelerin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmetlerin elde edilmesinde kullanılan üretim faktörlerinin parasal olarak ifadesine verilen isimdir. Kısaca üretim yapmak amacıyla tüketilen iktisadi varlıkların değeri işletmelerce maliyettir(Basık ve diğerleri, 2006:2). VUK'un 262. Maddesinde de maliyet bedeli, "iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamı" şeklinde tanımlanmıştır(VUK, Md. 262).

Uygulamada gider ve maliyet kavramlarının aynı anlamda kullanıldıkları ve bu yanlış kullanımı temel alarak, muhasebe sisteminin oluşturulduğu görülmektedir. Söz konusu kayıt biçimleri, "Gider" ve "Maliyet" kavramlarının iktisat ve işletme teoremlerindeki farklılıkları dikkate alınmadan düzenlenmişlerdir. Gider ve Maliyet arasındaki en belirleyici fark, gider için yapılan ödeme veya harcamanın tüketilmesi ve yok olması, giderlerin işletmenin öz sermayesinde azalmaya yol açmasıdır. Maliyette ise, yapılan ödeme veya harcamanın bir aktif değere dönüşmesi veya mevcut bir aktif kalemin değerinin artmasına neden olmasıdır(Doğan, 2011: 138-140).

Giderler; işletme fonksiyonlarına, çeşitlerine, ürünlere yüklenmesine, faaliyet hacmiyle olan ilişkilerine, kontrol edilebilirlik özelliklerine, fiili olup olmamalarına göre sınıflandırılmaktadır ve çalışmanın aşağıdaki kesiminde söz konusu sınıflandırma tarım sektörü açısından örneklendirilerek ele alınmaktadır(Deran, 2013: 168-171).

- **İşletme Fonksiyonlarına Göre Giderler**

- **Alış (Tedarik- Satın Alma) Giderleri:** Üretimi gerçekleştirmek ve işletme faaliyetlerini sürdürmek amacıyla satın alınan civciv, ilaç, kireç, eldiven, makas, sandık gibi direkt ve endirekt madde ve malzemeler bu grupta yer alır. Bu madde ve malzemeleri işletmeye getirinceye kadar katlanılan tüm giderlerin de bu grupta değerlendirilmesi gerekir.
- **Üretim Giderleri:** Mamul üretmek için katlanılan giderlerdir. Örneğin, kümes hayvancılığında üretim giderleri civcivlerin alınıp kümeslere taşınması, bakımı esnasında katlanılan direkt ve endirekt giderlerdir. Meyve bahçelerinde üretim giderleri ise toprağın hazırlanmasından başlayıp, ağaçların aktifleştirilmesine kadar geçen sürede, söz konusu ağaçlar için katlanılan direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri dahil tüm direkt ve endirekt giderlerle birlikte ağaçların aktifleştirilmesinden sonra katlanılan tüm direkt ve endirekt giderlerden oluşmaktadır.
- **Araştırma Geliştirme Giderleri:** İşletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, hazlihazırda kullanılanların geliştirilmesi gibi amaçlarla yapılan iş ve eylemlerin parasal tutarıdır. Örneğin, tavukların yumurtlama verimliliğinin artırılması ve hastalıklara dayanıklı tavukların yetiştirilmesi amacıyla yapılan araştırma ve geliştirme faaliyetleri için katlanılan tüm direkt ve endirekt giderler bu grupta yer alırlar.
- **Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri:** Kesilen etlik piliçlerin paketlendikten sonra, depolanmaları, pazarlanmaları ve nakliyeleri ile ilgili tüm giderler bu grupta yer alır.
- **Genel Yönetim Giderleri:** Muhasebe, büro hizmetleri gibi işletme faaliyetlerini sürdürülmesi için gerekli olan genel nitelikli tüm giderler bu grupta yer alır.
- **Finansman Gideri:** Faiz ve komisyon gideri gibi işletmenin finans fonksiyonuna bağlı olarak ortaya çıkan giderleridir.



- **Çeşit Esasına Göre Giderler**
  - **İlk Madde ve Malzeme Giderleri:** Genel olarak ilk madde ve malzeme giderleri mamul ve hizmetlerin ortaya çıkarılmasında tüketilen her türlü direkt ilk madde ve malzeme, endirekt malzeme ve bunlarla ilgili dışarıya yaptırılan işlerin parasal tutarıdır(Akdoğan, 2009 :205). Tarım sektörü açısından ilk madde ve malzeme giderleri kümes hayvancılığında civciv gideri, yem gideri iken meyvecilik üretiminde fidan maliyetleri gibi ağaçların yetiştirilmesi için katlanılan bütün direkt ve endirekt madde ve malzeme giderleri, ağaçların ilk madde ve malzeme gideri olarak kabul edilir. Fidanların veya civcivlerin işletme dışından temin edilmesi halinde, fidan maliyetine taşıma, sigorta, gümrük, vergi, resim, harç gideri gibi giderlerin eklenmesi gerekir. Ağaçların olgunlaşmasından veya civcivlerin büyümesinden sonra, üretim için kullanılan ilaç, gübre, kireç ve su gibi direkt ilk madde ve malzeme ile işletmenin devamlılığını sağlamak amacıyla tüketilen mazot, eldiven, gibi her türlü endirekt malzeme ilk madde ve malzeme gideri olarak kabul edilir.
  - **İşçi Ücret ve Giderleri:** Tarla veya kümeslerde çalıştırılan ziraat mühendisi, tekniker, sulama ve bakım işçisi ve bekçi gibi işçiler için tahakkuk ettirilen ücretler, işçi ücret ve giderleri olarak kabul edilmektedirler. Bunlara esas işçilik, fazla mesai, ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, sosyal sigorta işveren primi, gece primi, tatil ücretleri, her türlü sosyal yardımlar dahildir.
  - **Memur Ücret ve Giderleri:** Modern tarım veya hayvancılık işletmelerinde, sanayi işletmelerinde olduğu gibi pazarlama, muhasebe-finansman, araştırma-geliştirme ve halkla ilişkiler gibi bölümler bulunmaktadır. Bu bölümde çalışan personel için tahakkuk ettirilen tüm ücretler Memur Ücret ve Giderleri Hesabında gösterilir.
  - **Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler:** Tarımsal ürün veya hayvancılık üretiminde ve işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan telefon, gaz, işçilik, kiralarak sürdürme, budatma, personelin taşınması için katlanılan giderler ve benzeri giderler bu bölümde yer alır.

- **Çeşitli Giderler:** Sigorta giderleri, noter giderleri, aidat giderleri gibi işletme faaliyetlerini sürdürmek için yapılması gerekli olan giderleri kapsar.
- **Vergi Resim ve Harçlar:** Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen damga vergisi, motorlu taşıt vergisi ve indirilemeyen katma değer vergisi gibi gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsar.
- **Amortismanlar ve Tükenme Payları:** Maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulan kiraz ağaçları, bahçedeki tesisler, hayvan barınakları, binalar ve diğer tüm maddi ve maddi olmayan varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme payları bu grupta değerlendirilir.
- **Finansman Giderleri:** Ağaç yetiştirme, bağ yetiştirme, meyve üretimi, hayvancılık ve işletme faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla yabancı kaynak kullanımından doğan faiz ve komisyon giderleri ile kur farkları bu grupta yer alır.
- **Ürünlere Yüklenmesine Göre Giderler**
  - **Direkt Giderler:** Ağaç yetiştirilmesinde, piliç eti veya süt üretiminde kullanılan ve herhangi bir dağıtım anahtarına ihtiyaç duyulmadan ürüne yüklenen giderler, direkt giderler olarak kabul edilirler. Yem, gübre, mazot, direkt işçilik, su ve hasat giderleri örnek gösterilebilir.
  - **Endirekt Giderler:** Tarım maliyetlerine direkt olarak verilemeyen, ancak dağıtım anahtarları yardımıyla üretim maliyetlerine dahil edilebilen giderlerdir. Bu giderler; ağaç amortismanı, endirekt işçilik, kümes, tesis, atölye giderleri ile araç gereç ve makine giderleri, elektrik, sosyal hizmet ve genel yönetim giderleridir.
- **Faaliyet Hacmi İle Olan İlişisine Göre Giderler**
  - **Sabit Giderler:** Belli bir üretim aralığında, faaliyet hacmindeki artış ya da azalıştan etkilenmeyerek aynı kalan başka bir ifadeyle, üretim hacmine bağlı olarak değişmeyen giderlerdir. Sabit giderlerin en önemli özelliği; toplam tutarlarının üretim miktarına bağlı olmaksızın sabit kalırken, üretim miktarına bağlı olarak, birim üretim maliyetlerindeki paylarının artıp,

azalmasıdır. Amortisman, arazi kirası, arazi vergileri, sigorta primleri, daimi işçi ücretleri ve faiz giderleri tarım işletmelerinde sabit giderlere örnek olarak gösterilebilirler.

- **Değişken Giderler:** Üretim hacmine bağlı olarak artıp azalan giderlerdir. Tarım veya hayvancılık işletmelerinde gübre, geçici işçi ücretleri, altlık, kireç, su, makinelere ait akaryakıt, enerji ve zirai mücadele ilacı gibi giderler değişken giderlere örnek olarak gösterilebilir.
- **Yarı Değişken ve Yarı Sabit Giderler:** Yarı değişken giderler, üretim miktarı sıfır olsa da söz konusu olan üretim miktarı arttıkça artış gösteren giderlere verilen isimdir(Erdoğan, 2002: 48). Yulaf üretiminde kullanılan traktörün bakım onarım gideri yarı değişken özellikte bir giderdir. Söz konusu bu gider içinde üretim miktarı ile alakalı olmayan traktörü kullanan şoför ücreti, traktör amortismanı gibi sabit bir kısım bulunmaktadır. Başka bir ifadeyle, yulaf üretimi yapılmısa da traktör için bakım onarım giderine katlanılmakta, yulaf üretim miktarı arttıkça traktör için yapılan bakım onarım gideri de artmaktadır. Yarı sabit giderler ise belli bir üretim miktarında sabit olan o üretim miktarının üzerinde üretim yapıldığında artış gösteren giderlerdir(Erdoğan, 2002: 49). Örneğin 100 yumurta üretimine kadar, üretimi yapan işçilerden sorumlu bir ustabaşı varken, 200 yumurta üretiminde iki ustabaşı yer almaktadır. 100 yumurta üretilmesi halinde ustabaşı gideri sabitken, 200 yumurta üretildiğinde ikinci ustabaşıya ihtiyaç duyulmuştur. Buradaki ustabaşı ücreti yarı sabit gider olarak gösterilebilir. 1.000 kg üzümün ayıklanması için bir makineye gereksinim olduğunu düşünelim. Bu makinenin amortisman giderini 20.000-TL olarak tespit ettiğimizi varsayalım. İşletme 1.000 kg üretimi aştığı takdirde ikinci makineye gereksinim duyacak, dolayısıyla amortisman giderlerinde artış olacaktır. 1.000 kg üretimde sabit gider olan makine amortisman gideri, üretim artışı nedeniyle yarı sabit gider özelliğine kavuşmuştur.

- **Kontrol Edilebilirlik Özelliğine Göre Giderler**
  - **Kontrol Edilebilen Giderler:** Kiraz üretimi yapan bir işletmede, atölye ve hasat giderleri kontrol edilebilir giderlere örnek olarak verilebilir.
  - **Kontrol Edilemez Giderler:** Meyve veya sebze üretimi yapan tarım işletmelerinde, gübreleme, kireçleme ve çapalama giderleri gibi üretim giderleri doğa şartlarına bağlı olmaları nedeniyle kontrol edilemez nitelik taşımaktadır.
  
- **Fiili Olup Olmamlarına Göre Giderler**
  - **Fiili Giderler:** Ödenmiş işçi ücretleri, gübre giderleri gibi katlanılmış, gerçekleşmiş giderleridir.
  - **Standart Giderler:** Belli bir zaman aralığında ve kapasitede ortaya çıkması beklenen giderlerdir. Tarım sektöründe doğa şartlarının değişken nitelik göstermesi nedeniyle bilimsel yöntemlerle standart özellikte gider tespiti yapmak oldukça zordur. Örneğin pamuk mamulü için katlanılacak sulama giderinin önceden kesin olarak saptanması çok güçtür.
  - **Tahmini Giderler:** Sezgi, tecrübe ve tahminlere dayanılarak belli bir zaman aralığında ve kapasitede ortaya çıkması beklenen giderler şeklinde tanımlanabilir. Tavuk çiftliği kurarken yapılan ön maliyetlemede belirlenen giderler tahmini giderler şeklinde ifade edilebilir.

### 2.2.2. Gider Yerleri

Gider yeri, üretim ve hizmetlerin yapıldığı ve maliyetin oluştuğu, işletmede yer alan bir birim ya da birim içindeki bir yer olarak tanımlanabilir (MSUGT, 1992: 109). Gider yerleri, işletmenin organizasyon yapısına ve üretim kapasitesine göre farklı olabilir (Çetiner, 2008: 23). Endirekt maliyet giderlerinin ürünlere yüklenmesi ve departmanlar itibarıyla maliyet ve verimlilik kontrolü yapabilmek için, giderlerin ortaya çıktıkları yerler itibarı ile izlenmesi ve bunun içinde maliyet muhasebesinin gider yeri olarak tanımlanan hesap birimlerini belirlemesi gerekmektedir (Pazarçeviren, 2006: 23).

“Maliyet merkezleri”, “maliyet ve sorumluluk merkezleri” gibi isimlerle de ifade edilen gider yerleri, THP’na uygun olarak tarım işletmeleri açısından aşağıdaki gibi oluşturulabilir:

1. **Esas Üretim Gider Yeri** (Yumurta Esas Üretim Gider Yeri, Etlik Piliç Esas Üretim Gider Yeri gibi.)
2. **Yardımcı Üretim Gider Yeri** (Sulama Yardımcı Üretim Gider Yeri, İş Makineleri Yardımcı Üretim Gider Yeri, Enerji Santrali Yardımcı Üretim Gider Yeri gibi.)
3. **Hizmet Gider Yeri** (Yemekhane, Revir ve Bakım Onarım gibi.)
4. **Yatırım Gider Yerleri** (Yumurta tavuğu yetiştirmek için beslenen civciv bölümleri)
5. **Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yeri** (Fabrika (Çiftlik) müdürlüğü, gıda mühendislerinin çalıştığı birimler)
6. **Araştırma Geliştirme Gider Yeri** (Damızlık hayvana ilişkin kurulan birimler)
7. **Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri** (Hayvanların kesim sonrası satışa sunulduğu yerler, mamul depoları gibi.)
8. **Genel Yönetim Gider Yeri** (İşletmenin yönetimine katkıda bulunan birimlerin giderleri)
9. **Finansman Gider Yeri** (Tarım işletmelerinde kredi temin etmeyle ilgili olan birimlerin giderleri)

Gider yerleri, esas üretim gider yerleri (EÜGY), yardımcı üretim gider yerleri (YÜGY) ve hizmet gider yerleri (HGY) şeklinde üç başlıkta bölümlendirilebilir. EÜGY, mamul veya mamullerin üretildiği gider yerleridir. YÜGY, esas üretim faaliyeti yardımcı olacak birimlerin üretildiği gider yerleridir. HGY ise işletmenin tüm gider yerlerine destek hizmeti veren gider yerleridir(Erdoğan, 2002: 197).

Bir işletmede giderlerin gider yerleri aracılığı ile izlenmesi aşağıda yer alan yararları sağlamaktadır(Yükçü, 1993: 120):

- Aynı gider yerine ilişkin giderlerin ilgili gider yerleri itibari ile toplanmasını sağlamak,
- Gider yerlerinde söz konusu olan giderlerin bilinmesi bütçe hazırlamaya dolayısıyla planlamaya yardımcı olmak,

- Giderlerin gider yeri itibari ile kontrolünü sağlamak,
- Herhangi bir gider artışının hangi gider yerinde meydana geldiğini, kimlerin sorumlu olduğunu daha kolay tespit edilebilmek,
- Gider yerlerinde üretilen mamul veya yarı mamullerin maliyetinin hesaplanmasına yardımcı olmak,
- Uygun dağıtım anahtarları vasıtasıyla gider yerlerinde biriken giderlerin mamul maliyetine doğru bir biçimde yüklenmesini sağlamak.

Özetle gider yerleri, giderlerin planlanması, kontrolü ve giderlerin dengeli bir biçimde toplanıp dağıtılması gibi birtakım yararlar sağlamaktadır(Hacırüstemoğlu ve diğerleri, 1996: 348).

### **2.2.3. Giderlerin Gider Yerlerine Dağıtımı**

Maliyet muhasebesinin tümü bir açıdan maliyet dağıtım sorunu olarak ifade edilebilir. Maliyet muhasebesi çerçevesinde yapılan hesaplama ve tutulan kayıtların ana amacı, ortaya çıkan maliyetleri üretime en doğru şekilde dağıtmaktır. Üretim departmanlarının faaliyetlerini yürütebilmesi için hizmet departmanlarına ya da yardımcı departmanlara ihtiyaçları vardır. Dolayısıyla hizmet departmanlarından yararlanan üretim departmanlarının, hizmet departmanlarının maliyetlerinden pay alması gerekmektedir. Söz konusu bu süreç, maliyet dağıtımı olarak ifade edilmektedir. Kısaca, ürünleri maliyetlemek, performans değerlemek ve özel kararlar vermek için maliyetlerin dağıtılması gerekmektedir(Utku, 2009: 58-59).

Gider dağıtımının dört ana nedeni şu şekilde belirtilebilir(Jiambalvo, 2000: 198):

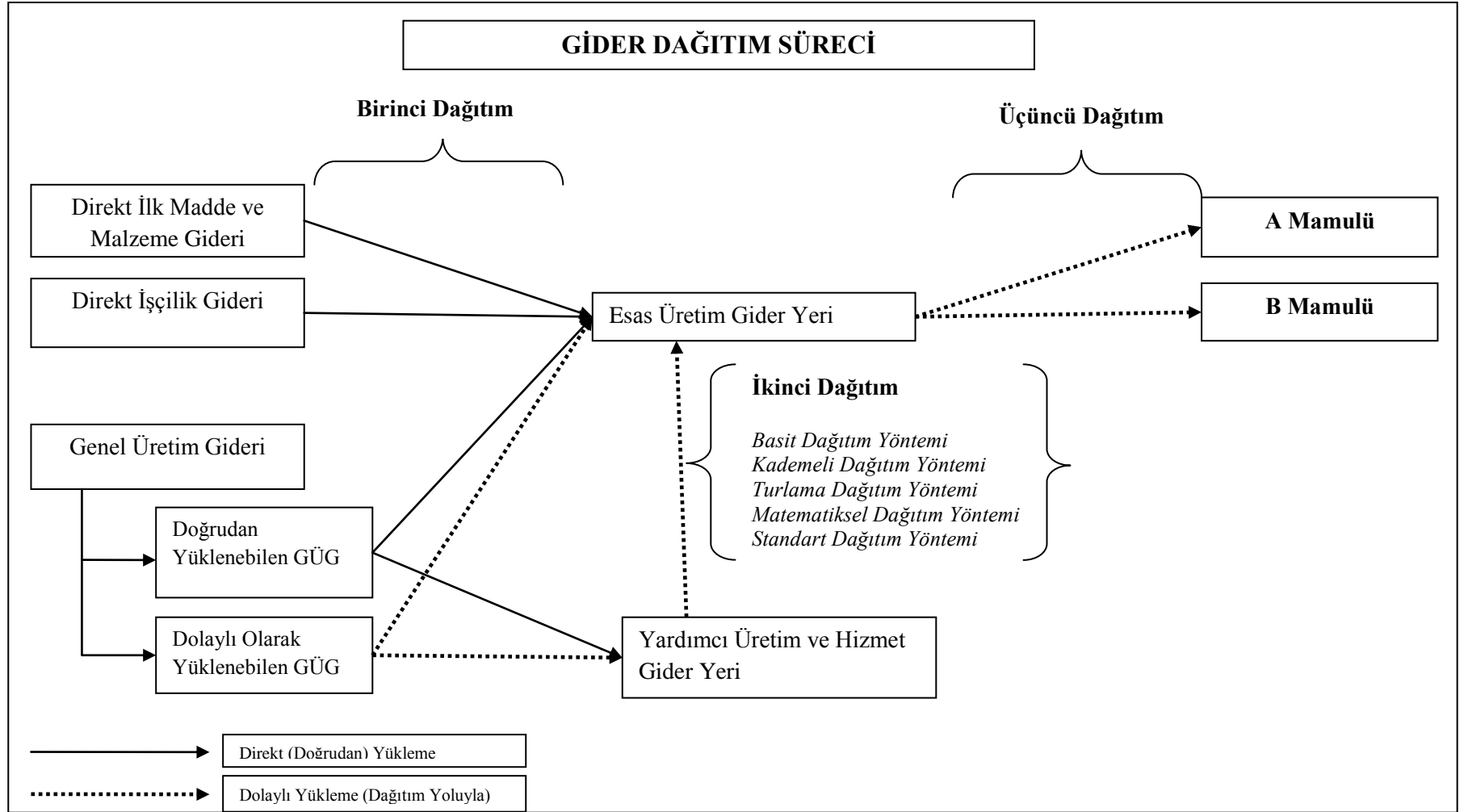
- Etkin kararlar almak için bilgi sağlamak,
- Gereksiz kaynak kullanımını minimize etmek,
- Yöneticileri, verilen hizmetlerin etkinliğini değerlendirmeye teşvik etmek,
- Finansal raporlama amaçlı ve maliyet bazlı fiyat belirlemek için ürünün tam maliyetini hesaplamak.

Giderleri gider yerlerine dağıtarak birim maliyete ulaşmak üç aşamada gerçekleşmektedir. Bunlar(Yükçü, 1993: 122):

- Birinci Dağıtım: Giderlerin gider yerlerine dağıtılmasıdır.
- İkinci Dağıtım: Yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin basit dağıtım, kademeli dağıtım gibi bir takım yöntemlerle esas üretim gider yerlerine dağıtılmasıdır.
- Üçüncü Dağıtım: Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin kullanılan maliyet sistemi çerçevesinde dağıtım anahtarları vasıtasıyla üretilen mamullere paylaşılmasıdır.

Aşağıda şekil 2.1’de gider dağıtım süreci sunulmaktadır.

Şekil 2.1: Gider Dağıtım Süreci



Kaynak: Gökğöz, 2012: 133.



Şekil 2.1'den de anlaşıldığı gibi üç aşamada dağıtım yapılarak mamul birim maliyetlere ulaşılmaktadır. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, mamulle ilişkisine göre doğrudan ve dolaylı yüklenebilen genel üretim giderleri birinci dağıtım ile esas üretim gider yerleri ve yardımcı üretim gider yerlerine aktarılmaktadır. İkinci dağıtımda yardımcı üretim gider yerlerinde toplanan giderler çeşitli yöntemler kullanılarak esas üretim gider yerlerine yansıtılmaktadır. Üçüncü olarak, esas üretim gider yerlerinde toplanan giderler dağıtım anahtarları vasıtasıyla üretilen mamullere dağıtılmakta ve mamul maliyetine ulaşılmaktadır.

Maliyetlerin doğru bir şekilde saptanması için gider yerlerinin belirlenmesinden sonra yapılacak işlem, işletme amaç ve yapısına uygun olan maliyet hesaplama yöntemlerinin belirlenerek, işletmeye özgü bir maliyet sistemi oluşturma eylemidir. İşletmeye uygun maliyet sistemi, çeşitli maliyet hesaplama yöntemlerinin bir araya gelmesi ile oluşturulmakta ve oluşturulan sistem vasıtası ile mamul maliyetleri hesaplanmaktadır.

#### **2.2.4. Maliyet Hesaplama Yöntemleri**

Çalışmamızın ana teması, tarımsal faaliyetlerin maliyetlendirilmesi olduğundan, bu kesimde, geleneksel üretim ortamlarında maliyet sistemlerini oluşturan geleneksel maliyet hesaplama yöntemleri ile, ileri (modern, çağdaş) üretim ortamlarında maliyet sistemlerini oluşturan çağdaş maliyet hesaplama yöntemlerinden biri olan faaliyet tabanlı maliyet yöntemi hakkında ayrıntılı bilgi verilmeye çalışılmıştır.

##### **2.2.4.1. Geleneksel Maliyet Hesaplama Yöntemleri**

Geleneksel anlamda mamul maliyetini hesaplama yöntemleri, maliyet hesaplama yanında planlama, kontrol ve performans değerlendirme ile birlikte yöneticilere, karar verme sürecinde yardımcı olacak bilgileri hazırlaması açısından önem arz etmektedir(Kaygusuz, 2006: 43). Geleneksel maliyet muhasebesinin temel işlevi, finansal tablolar için gerekli maliyet bilgilerinin oluşturulması şeklinde özetlenebilir. Başka bir ifadeyle, geleneksel maliyet muhasebesi, maliyetleri,

katlanılması zorunlu olan bir çıktı (sonuç) olarak görmektedir(Kırlı ve Kayalı, 2010: 93).

Geleneksel maliyet yöntemleri maliyetin hesaplanma zamanına, kapsamına ve işletmede kullanılan üretim tekniğine göre üç ana grup altında toplanabilir. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir(Büyükmirza, 2007: 238; Karakaya, 2004: 254):

1. Maliyetlerin Hesaplama Zamanını Belirleyen Yöntemler:
  - Fiili (Tarihsel) Maliyet Yöntemi
  - Önceden Saptanmış Maliyet Yöntemleri
    - Tahmini Maliyet Yöntemi
    - Standart Maliyet Yöntemi
2. Mamul Maliyetlerinin Kapsamına Göre Yöntemler:
  - Tam Maliyet Yöntemi
  - Normal Maliyet Yöntemi
  - Değişken Maliyet Yöntemi
  - Asal (İlk-Esas-Direkt) Maliyet Yöntemi
3. Kullanılan Üretim Tekniğine Göre Yöntemler:
  - Sipariş Maliyet Yöntemi
  - Safha Maliyet Yöntemi
  - Karma Maliyet Yöntemi

#### **2.2.4.1.1. Maliyetlerin Hesaplama Zamanını Belirleyen Yöntemler**

Saptanma zamanı açısından maliyet hesaplama yöntemlerinin ilki, maliyetlerin üretimden sonra saptanması halinde “Tarihsel Maliyet Yöntemi”, diğeri ise üretimden önce saptanması nedeniyle ‘Önceden Saptanmış Maliyet Yöntemleri’dir(Şener, 2008: 5-6). Önceden Saptanmış Maliyet Yöntemleri ise sınıflandırmada da görüldüğü gibi kendi içinde Tahmini Maliyet Yöntemi ve Standart Maliyet Yöntemi olarak ikiye ayrılmaktadır.

#### **2.2.4.1.1.1. Fiili (Tarihsel) Maliyet Yöntemi**

Tarihsel maliyet yöntemi olarak da bilinen bu yöntem ülkemizde en fazla kullanılan yöntemdir(Basık ve diğerleri, 2006: 10). Buna karşılık bugün fiili maliyet yöntemi birçok maliyet muhasebecisi tarafından eskimiş bir maliyet yöntemi olarak görülmektedir. Çünkü bu yöntem, maliyet muhasebesinden beklenen amaçları kısmen yerine getirmekte ve bundan da öte birçok hesaplama zorluklarına neden olmaktadır(Küçüksavaş, 2002: 88). Fiili maliyet yöntemi, üretim işleminin son bulması ile maliyetleri var olan gerçek veriler ışığında hesaplamaktadır(Uragun, 1993: 386). Belirli dönemler itibariyle üretim çalışmaları sırasında yapılan üretimin gerektirdiği her türlü gider, fire ve fedakarlıklar, gerçekleştikleri tarihteki gerçek değerleri ile maliyete dahil edilmektedir(Çetiner, 2001: 12). Başka bir ifadeyle, fiili maliyet yönteminde yer alan maliyetler gerçektir ve belirli belgelere kaydedilmektedir(Karakaya, 2006: 258).

Her işletmenin mevcut sistemlerinin doğruluğunu ve performanslarını değerlendirebilmeleri açısından belirli dönemlerde uygulanması gereken bir yöntem olarak önemlilik taşıyan bu yöntem, tek başına bir işletmede maliyet belirleme yöntemi olarak kullanıldığında gelecek ile ilgili herhangi bir karara etki etmemekte, planlama açısından bir veri oluşturmamakta, sadece yasal prosedürün gerektirdiği kayıtların tutulması yönünde bir yarar sağlamaktadır(Lazol, 2004: 210; Küçüksavaş, 2002: 88).

#### **2.2.4.1.1.2. Önceden Saptanmış Maliyet Yöntemi**

İşletmelerin sadece geçmiş maliyet rakamlarına dayanarak geleceğe yönelik karar vermeleri yönetsel anlamda bir takım olumsuzluklara neden olmuş ve gelecek için gerekli olan içinde bulunulan durumlar göz önünde tutularak oluşturulan birtakım verilere ihtiyaç duyulmuştur. Özellikle planlama fonksiyonunu yerine getirirken kullanılan bu veriler iki çeşit yöntem kullanılarak elde edilebilir. Bu yöntemlerden ilki tahmini maliyet yöntemi, diğeri ise standart maliyet yöntemidir.

#### **2.2.4.1.1.2.1. Tahmini Maliyet Yöntemi**

Üretim sektöründe planlama-kontrol işlevlerinin öneminin artması işletmeleri maliyetleri önceden belirlenmesi gereğine yöneltmiş ve bu bağlamda tahmini maliyet yöntemlerinin işletmelerde kullanımı söz konusu olmuştur. Tahmini maliyet yöntemi, üretim maliyetinin geçmiş faaliyet dönemlerinin sonuçlarıyla gelecekteki olası değişiklikler ışığında gelecekte belirli bir zaman dilimi için maliyetleri, gerçek rakamları ve olması beklenen durumları dikkate alarak hesaplayan maliyet yöntemine verilen isimdir(Lazol, 2004: 211; Erdoğan, 2002: 61). Başka bir ifadeyle, geçmiş dönemde elde edilen maliyet bilgileri ile mamul maliyetlerinin tahmin edildiği bir yöntemdir. Bu yöntemde formül maliyetleri olarak da adlandırılan tahmini maliyetler, dönem başlarında maliyet öğelerini oluşturan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin her biri için tek tek hesaplanmaktadır. Tahmini maliyet yönteminin basit üretim süreci olan işletmelerde maliyet bilgilerini saptamak, maliyetlerini azaltmak ve yönetimin gereksinim duyduğu yeterli bilgiyi sağlamak gibi yararları vardır(Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 187). Ayrıca mamul siparişlerinde satış fiyatını önceden saptamak için her işletmenin belirli dönemlerde uygulaması gereken bu yöntemde doğru bilgilere ulaşmada, dolayısıyla doğru kararları almada kullanılacak söz konusu tahmini rakamın belirlenmesi kesin bir dikkat gerektirmektedir. Aksi takdirde tahmini maliyetleri belirlerken oluşabilecek herhangi bir dikkatsizlik, işletmenin geleceğini de olumsuz yönde etkilemektedir. Ayrıca, geçmişteki olası durumu değerlendiren ve bilimsel metot içermeden hesaplama yapan bu yöntem işletmenin geçmişteki yanlılcılığı doğru gibi gösterip olumsuzluğu dönemlere taşıyabilmektedir.

#### **2.2.4.1.1.2.2. Standart Maliyet Yöntemi**

Standart terimi, bir hedefe ulaşmak ya da faaliyeti gerçekleştirmek için önceden belirlenmiş ölçüt ve esasları ifade etmektedir(Karakaya, 2006: 501; Drury, 2007: 417). Belirli bir amaca ulaşabilmek için saptanan kriter olarak, standart maliyet ise bir işletmenin içsel ve dışsal koşulları altında, maliyet nesnesinin bilimsel yöntemlerle saptanan olması gereken işletme içi değeridir(Pazarçeviren, 2006: 139). Özetle tanımlamak gerekirse mal ve hizmetlerin maliyetlerini bilimsel teknikler

ışığında ve normal koşullar altında olması gerektiği şekilde hesaplayan yöntem standart maliyet yöntemi adı verilmektedir.

Standart maliyetler ile yönetim için gereksinim duyulan maliyet bilgilerine ulaşılmaktadır. Yöntemin amacı, işletme faaliyetlerini geliştirmek, üretim giderlerini kontrol altında tutmak, maliyet saptama işlemlerini basitleştirmek, işletmede maliyet bilinci yaratmak, yöneticilerin işletmeye uygun plan ve bütçe hazırlamasını zorunlu kılmak şeklinde belirtilmektedir(Büyükışık, 2001: 112). Yöntem, verimliliğin ölçümlenebilmesi, maliyet kontrolü, stok maliyetlerinin hesaplanmasını, maliyet hesaplamalarının hızlı yapılmasını ve işletmelerin planlama ve kontrol işlevlerine büyük katkı ve kolaylık sağlaması nedeniyle birçok işletmede çok çeşitli yararları ortaya koymaktadır(Zimmerman, 2005: 632). Ürün fiyatlandırması, işletme bütçelerinin hazırlanması, bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesi gibi amaçlarla kullanılmaktadır(Küçüksavaş, 2002:433; Kaygusuz, 2006: 154). Standart maliyet yöntemini kullanan bir işletmede dikkat edilmesi gereken en önemli noktalar söz konusu standartların güncellenmiş olması, dikkatli bir şekilde belirlenmesi, doğru kararların alınmasına olanak sağlayacak sonuçlara ulaştırabilecek nitelikte olmasıdır. Aksi takdirde iyi bir şekilde belirlenmeyen standartlar yanıltıcı sonuçlar doğurabilir ve yanlış kararlara neden olabilir, personel üzerinde baskı yaratabilir, kontrol işlevini zorlaştırabilir ve sonuç olarak işletme geleceği üzerinde olumsuz etkiler oluşturabilmektedir. Ayrıca her işletme yapısına uymayan bir yöntem olması da bir başka sakıncası olarak bilinmektedir(Akgün, 2010: 45).

#### **2.2.4.1.2. Mamul Maliyetlerinin Kapsamına Göre Yöntemler**

Mamul üretiminde katlanılan giderlerin hangilerinin mamul maliyetine yansıtılacağını belirten yöntemler dört başlık altında sınıflandırılmaktadır. Bunlar; tam maliyet yöntemi, normal maliyet yöntemi, değişken maliyet yöntemi ve asal maliyet yöntemidir.

##### **2.2.4.1.2.1. Tam Maliyet Yöntemi**

Tam maliyet yöntemi, sabit değişken ayrımı yapmaksızın dönemin üretim giderlerinin tamamını o dönemdeki üretim maliyetine yansıtan maliyet

yöntemidir(Karakaya, 2007: 679). Başka bir ifadeyle, bu yöntemde mamul maliyetleri üretim giderlerinin tümünden oluşmaktadır. Buna göre Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri, Değişken Genel Üretim Giderleri ve Sabit Genel Üretim Giderleri toplamı “Tam Maliyeti” vermektedir(Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 141). Örneğin, Mayıs ayında 100 birim mamulün 22.000-TL değişken maliyete, 14.000-TL sabit maliyete katlanılarak üretildiğini varsayalım. Toplamda 36.000-TL üretim giderinin tamamının, üretilen miktara 10.000 birime bölünmesiyle ( $36.000\text{-TL} / 10.000\text{birim} = 3,6\text{-TL/Birim}$ ) birim üretim maliyetine tam maliyet yöntemi ile ulaşılmaktadır.

**Şekil 2.2: Tam Maliyet Yönteminin Akışı**



Şekil 2.2’de de görüldüğü gibi tam maliyet yönteminde üretim giderlerinin sabit ve değişkenliğine bakılmaksızın hepsi mamul maliyetine yansıtılmaktadır.

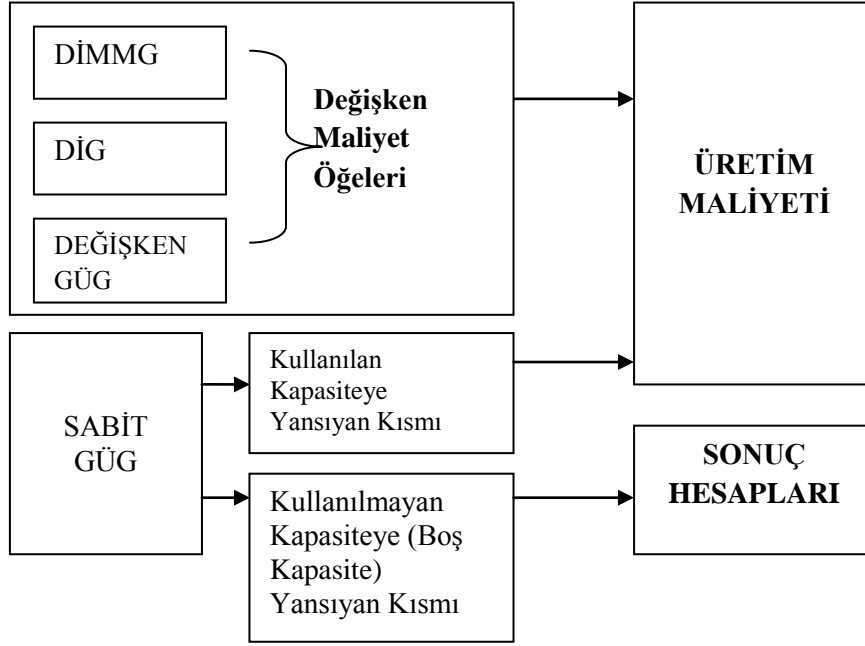
Fiyat belirleme, faaliyet sonucu tespitinde yararlanılan bu yöntem diğer yöntemlere kıyasla daha basittir. Basitliği nedeniyle uygulamada daha çok tercih edildiği gözlenmektedir. Yöntemin en önemli sakıncaları, genel üretim giderlerinin mamulün maliyetine yüklenmesinde kimi zaman subjektif ölçütlerin kullanılabilmesi, birim üretim maliyetlerinin üretim hacmi ile ters yönde dalgalanmalar göstermesi ve dönem karlarında tutarsızlıklara yol açması şeklinde belirtilmektedir(Büyükmirza, 2000: 446). Bu sakıncalar işletmenin geleceğini etkileyecek yanlış karar alımlarına neden olabilmekte ve muhasebe bilgi kullanıcılarının da işletme ile ilgili yanlış bilgilendirilmesine yol açabilmektedir.

#### **2.2.4.1.2.2. Normal Maliyet Yöntemi**

Normal maliyet yöntemi direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik gideri ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı ile sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanım oranına göre maliyetlere yüklendiği yöntemdir(Uslu, 1985: 211). Sabit genel üretim giderlerinin kullanılan kapasiteye yansıyan kısmı üretim maliyetlerine aktarılmakta, boş kapasiteye yansıyan kısmı ise direkt olarak

sonuç hesaplarına atılmaktadır. Yöntem, dönem içerisindeki maliyet dalgalanmalarını önlemekte, maliyet kontrolleri ve üretim dönemleri arasında karşılaştırma imkanı sağlamaktadır (Gücenme Gençoğlu, 2007: 180; Yereli ve diğerleri, 2012: 26-27).

**Şekil 2.3:** Normal Maliyet Yönteminde Maliyetlerin Oluşumunu Sağlayan Maliyet Öğeleri



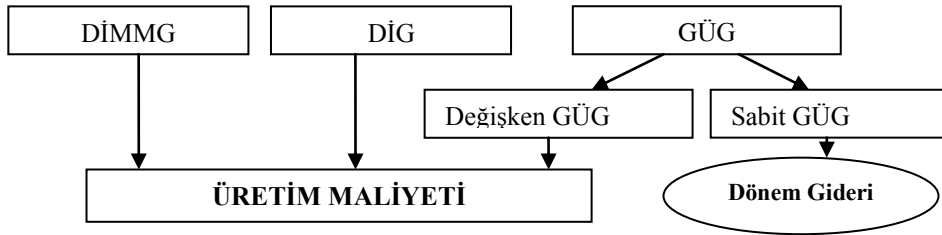
Şekil 2.3'te de görüldüğü üzere, bu yöntemde söz konusu mamulün birim maliyeti direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik gideri, değişken genel üretim gideri ile kullanılan kapasite oranında sabit genel üretim giderlerinden meydana gelmektedir(Akgün, 2012: 239).

Türkiye Muhasebe standartlarından 2 No'lu stoklar standardı da, maliyetlerin hesaplanmasında normal maliyet yönteminin kullanılmasını istemektedir (TMS 2, Md.13). Stoklar standardına göre, sabit genel üretim giderlerinin, dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı ihtimaline dayanır. Normal kapasite; planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarı olarak tanımlanmaktadır(Akdoğan, 2009: 43).

### 2.2.4.1.2.3. Değişken Maliyet Yöntemi

Değişken maliyet yöntemi, maliyetlerin değişken giderlerden hareket edilerek hesaplandığı yöntem olarak özetlenebilir(Akıncı ve Erdoğan, 1995: 219). Bu yöntemde maliyeti bulunacak mamul birimlerine, üretime bağlı olarak değişen giderler (DİMM, DİG, Değişken GÜG) yüklenmekte, üretime bağlı olarak değişiklik göstermeyen giderler dönem gideri olarak belirtilmektedir(Jacson and others, 2008: 228; Çetiner, 2001: 13). Başka bir ifadeyle, değişken maliyet yöntemi ile kastedilmek istenen, üretim miktarı ile paralel olarak değişmeyen maliyetlerin üretim maliyeti içerisinde yer almayacağıdır. Bu bağlamda dönem içerisinde üretim ile ilişkisi bulunmayan sabit genel üretim giderleri Şekil 2.4’de gösterildiği gibi direkt olarak dönem gideri sayılmaktadır.

Şekil 2.4: Değişken Maliyet Yöntemi Akışı



Değişken maliyet yönteminde üretim maliyetlerinin hangi kalemlerden oluşacağı kullanılan üretim teknolojisi açısından değişebilmektedir(Gürsoy, 1999: 307). İleri derecede otomasyon söz konusu olan işletmelerin değişken maliyeti, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve değişken genel üretim giderlerinden oluşturmaktadır. Emek yoğun teknoloji kullanarak üretim işlevini gerçekleştiren bir işletmede değişken maliyetler; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderleridir.

İlk olarak genel üretim giderlerini sabit ve değişken olarak ayıran bu yöntem, planlamada, mamul fiyatlarının tespit edilmesinde, başa-baş noktası belirlemede, işletme faaliyetlerinin sonuçlarını analiz etmede ve yönetimde etkili kararlarının alınmasında yardımcı olmaktadır(Akıncı ve Erdoğan, 1995: 219). Ayrıca, alınacak kararlarda, değişken maliyetlerin etkisi rahatça görülür ve sabit maliyetler dağıtılmadığı için dağıtımda söz konusu olabilecek yanlışlıklar da ortadan kaldırılmış

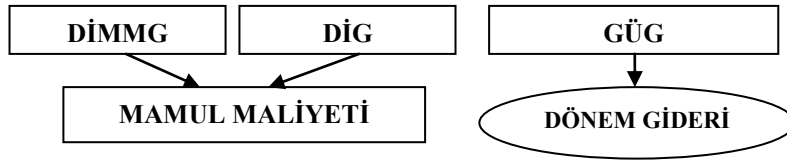


olur. Sağladığı bu yararlar karşılık yöntemin sakıncası, genel üretim giderlerinin sabit ve değişken olarak ayrılmasının bir işletme için oldukça güç olması ve kimi zaman yarı değişken giderlerin sınıflandırılmasında hataya sebep olmasıdır.

#### 2.2.4.1.2.4. Asal (İlk-Esas) Maliyet Yöntemi

Genel üretim giderlerinin mamul maliyetine yüklenmesinde karşılaşılan iş ölçüsü seçimi, dağıtım ölçü ve anahtarlarının tespiti, yükleme oranlarının saptanması, genel üretim giderlerini oluşturan giderlerin değişken ve sabit olma özelliklerine göre ayrımı gibi güçlükler nedeniyle oluşturulan bu yöntem, direkt giderleri dikkate almakta genel üretim giderleri, bir bütün olarak dönem gideri olarak kabul edilmektedir. Günümüzde genel üretim giderleri mamul maliyetinde önemli bir paya sahiptir ve dolayısı ile bu yöntemin işletmelerce uygulanması oldukça kısıt içermektedir(Uslu, 1985: 211).

**Şekil 2.5:** Asal (İlk-Esas) Maliyet Yöntemi Akışı



Şekil 2.5'te görüldüğü gibi bu yöntemde sadece direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri üretim maliyeti kapsamına alınmaktadır(Basık ve diğerleri, 2006: 9; Şener, 2008: 28; Jacson and others, 2008: 228). Başka bir ifadeyle, direkt giderler mamul maliyetine direkt aktarılırken, endirekt özellik gösteren giderler dönem gideri olarak yansıtılmaktadır.

#### 2.2.4.1.3. Kullanılan Üretim Tekniğine Göre Belirlenen Yöntemler

Üretim yapısı dikkate alınarak mamul birim maliyetlerinin hesaplanması, üretimin teknik özelliğine dayanarak sipariş, safha ve karma maliyet yöntemleri ile yapılmaktadır. Çalışmanın bu kısmında söz konusu olan yöntemler ayrıntılı olarak ele alınmaktadır.

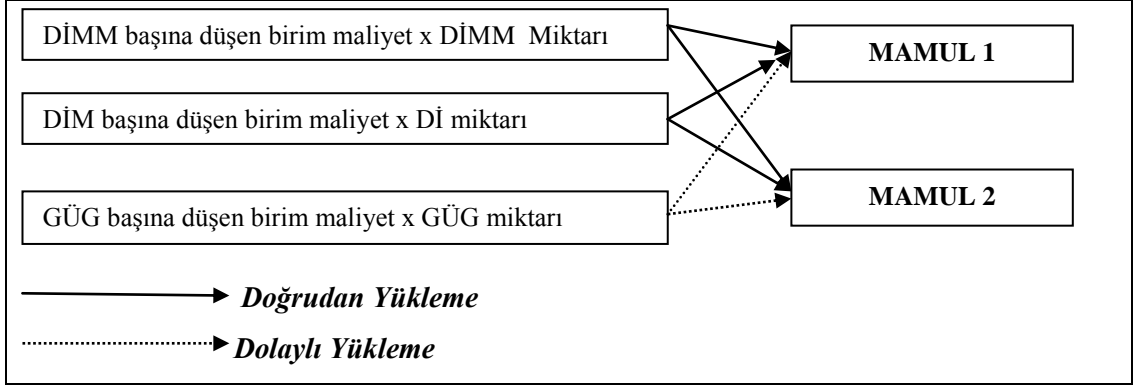
### 2.2.4.1.3.1. Sipariş Maliyet Yöntemi

İş emri maliyet yöntemi veya ısmarlama maliyet yöntemi olarak da ifade edilen sipariş maliyet yönteminin tanımını yapmadan önce ilk olarak sipariş kavramının yöntem içerisinde ne anlama geldiğini açıklayalım. Sipariş kelimesi müşterilerin söz konusu işletmeden talep ettiği mamul miktarının dışında bir anlama sahiptir. İşletmenin üretim departmanına verdiği iş emirleri ya da üretimine başlanan mamul miktarı tanımına karşılık gelmektedir (Atamanalp ve diğerleri, 2001: 237). Başka bir ifadeyle, bu yöntemi uygulayan işletmelerin her zaman müşteri siparişi geldiğinde üretim yapılması ifade edilmemektedir. Anlatılmak istenen belli bir dönemde üretilen belli bir mamul veya mamul grubunun maliyetlerinin ayrı ayrı takip edilip tespit edilmesidir.

Sipariş maliyet yöntemi, partiler halinde üretim yapan ve her partide diğerinden farklı başka bir deyişle standart olmayan mamul üreten işletmelerde her bir mamul maliyetini tek tek saptamak amacıyla kullanılan bir maliyetleme yöntemidir (Akdoğan, 2009: 435). Diğer bir deyişle, üretilen mamuller standart değil ise, mamuller müşteri isteklerinin sonucu oluşturuluyorsa ve birçok zaman müşterinin talep ettiği miktara göre üretim yapılıyorsa söz konusu işletme, maliyet hesaplamalarını sipariş maliyet yöntemi ile yapabilmektedir (Ertuna, 1974: 130; Larson and Chiapetta, 1996: 729). Sistemin uygulanabilmesi Sipariş maliyet yöntemi hukuk, mühendislik, müteahhitlik, muhasebe büroları, hastaneler gibi hizmet sunan işletmeler ile tekstil, uçak sanayi, gemi sanayi, makine, mobilya ve endüstri işletmelerinde kullanılmaktadır (Polimeni and others, 1986: 196; Taş, 2007: 205; Gürsoy, 1999: 159; Garrison, 1988: 3; Uslu, 1985: 211).

Yöntemin en önemli özelliği üretilen her bir birimin maliyetini ayrı ayrı takip etmek ve hesaplamaktır (Moscowe and Wright, 1976: 2). Başka bir ifadeyle; yöntem, üretimi yapılan sipariş için direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim gideri unsurlarını ayrı ayrı izleyebilmekte ve hesaplamaya imkan sunabilmektedir.

**Şekil 2.6:** Sipariş Maliyet Yönteminin Akışı



**Kaynak:** Drury, 2004: 155; Büyükmirza, 2013: 244.

Şekil 2.6’da anlatılmaya çalışıldığı gibi sipariş maliyet yönteminde direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim gideri başına düşen birim maliyetler ayrı ayrı üretimde kullanılan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim miktarları ile çarpılmakta ve elde edilen tutarlar toplanarak mamul maliyetine ulaşılmaktadır. Direkt giderler mamule direkt olarak, endirekt giderler ise dolaylı olarak dağıtım anahtarları vasıtası ile mamul maliyetine yansıtılmaktadır.

Sipariş maliyet yönteminde maliyet hesaplamalarını kontrol ve izleyebilme imkânı sunan yönteme özgü bir takım belgeler bulunmaktadır. Bu belgelerden ilki ve en önemlisi sipariş maliyet kartıdır(Specthrine, 2008: 158). Sipariş maliyet kartı, başka belgelerde yer alan bir takım verilerin kaydedilmesi ile oluşturulan her bir siparişin maliyetlerini kapsayan dokümana verilen isimdir(Hanson and others, 2007: 138; Küçüksavaş, 2002: 234). Yöntemin işleyişinde önemli bir paya sahip olan diğer belgeler maddeler halinde şu şekilde sıralanmaktadır(Hansen and others, 2007: 137-141; Akdoğan, 2009: 437-446):

- Siparişlerin başlaması için verilen iş emri belgesi,
- İlk madde ve malzeme istek fişi,
- İlk madde ve malzeme istek fişi özeti,
- Günlük, haftalık ve aylık olmak üzere işçi zaman kartı
- İşçi zaman kartı özeti,
- Gider dağıtım tablosudur.

Sipariş maliyet yönteminde giderlerin sabit ve değişken olmasına bakılmaksızın direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik gideri, genel üretim

giderleri sipariş maliyet kartlarında biriktirilmekte ve üretim tamamlandığı anda hesaplamalar yapılarak mamul maliyet bilgilerine ulaşılmaktadır(Specthrine, 2008: 157).

Sipariş maliyet yönteminin işletmelere sağladığı yararlar aşağıdaki şekilde belirtilebilir(Şener, 2008: 55; Erdoğan, 2002: 313):

- Her mamulün ya da mamul grubunun ayrı ayrı maliyetleri takip edildiği için hangi siparişlerden ne kadar kar elde edileceği kolayca görülerek, siparişler arasında karşılaştırma yapılabilir. Başka bir ifadeyle, siparişlerden hareket edilerek karlı, işleri karsız işlerden ayırt etmek mümkündür.
- Geçmişte üretilmiş bir siparişin gelecekte tekrar alınması halinde geçmişte yapılan hesaplamalar yardımıyla bu yöntem ile fiyat verme konusunda öngörülebilir bulunulabilmektedir.
- Her siparişe ait ayrı ayrı sipariş maliyet kartları tutulduğu için dönem sonunda yarı mamul maliyetleri kolay bir şekilde saptanabilmektedir.
- Maliyetlerle ilgili verilere düzenli bir şekilde ulaşılmaktadır.
- Yöntemde yer alan belgeler kontrol faaliyetlerinin düzenli bir şekilde yapılması açısından önem arz etmektedir.
- Maliyet kartlarında gerçek maliyetler tahmin edilenlerle karşılaştırılabilmekte ve işletme karlılığı, verimliliği hakkında bilgi edinilebilmektedir.
- İşçilik zaman kartları ile işçilerin zamanlarını rasyonel kullanıp kullanmadıkları görülebilmektedir.

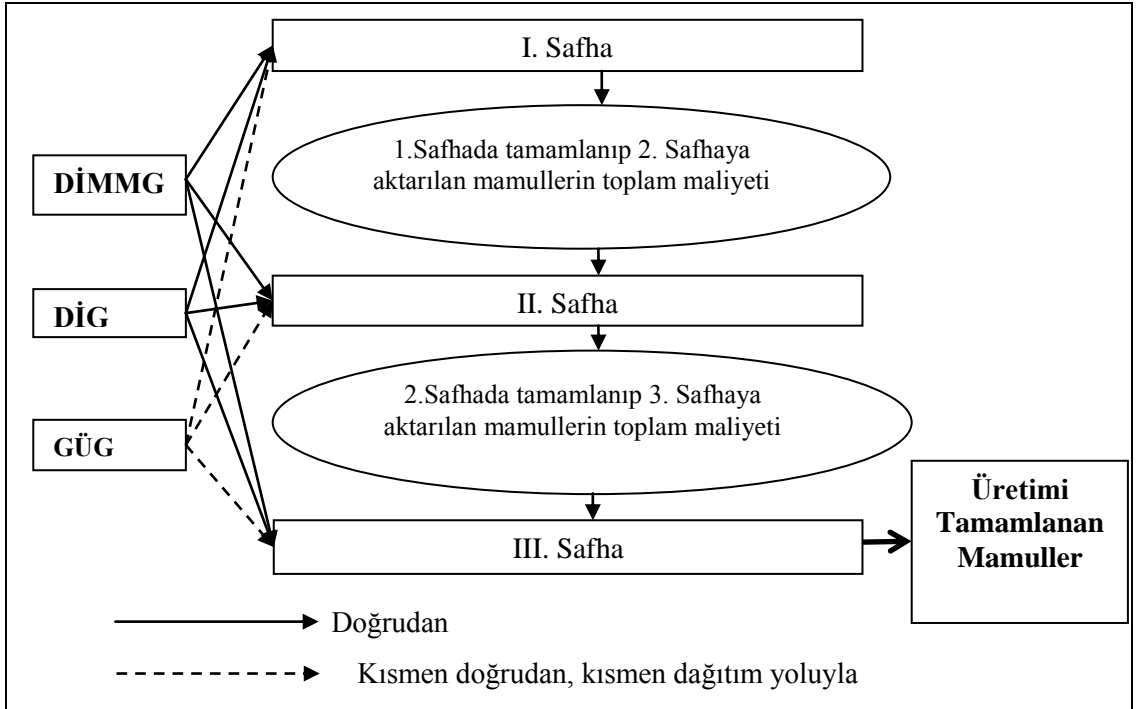
Yöntemin yukarıda maddeler halinde sıralanan yararları yanında birtakım sakıncaları da literatürde yer almaktadır. Bunlar aşağıda şu şekilde sıralanmaktadır(Şener, 2008: 56; Erdoğan, 2002: 314):

- Maliyet unsurlarının tek tek incelenmesi çok işlem gerektirdiği için oldukça masraflı bir yöntemdir.
- İşlemlerin çok olması çok fazla zaman gerektirmektedir.
- Yeni alınan siparişte geçmişte üretilen sipariş maliyetine göre bir tahmin yapılması yanıltıcı sonuçlar doğurabilir ve hatalı kararlara neden olabilmektedir.

### 2.2.4.1.3.2. Safha Maliyet Yöntemi

Evre maliyet yöntemi olarak tanımlanan, aynı veya çok benzer mamullerin kitle halinde ve sürekli olarak üretildiği işletmelerde kullanılan, un, cam, lastik, tekstil gibi sanayi kollarında daha çok tercih edilen safha maliyet yöntemi; üretim maliyetlerinin yer ve zaman itibari ile bir arada toplanmasını ifade etmekte ve mamuller ile maliyetleri birbiri ile ilişkilendirerek maliyetlerin hesaplanması esasına dayanmaktadır (Gruwka and Rawson, 2007: 22; Haftacı, 2009: 244; Drury, 2004: 153; Specthrine, 2008: 159).

Şekil 2.7: Safha Maliyet Yönteminin Akışı



**Kaynak:** Büyükmirza, 2013: 251; Drury, 2004, 15.

Safhalarda biriken giderler Şekil 2.7'de de görüldüğü üzere birinci safhadan en son safhaya kadar tek tek aktarılmakta ve üretimi tamamlanan mamullerin maliyetine ulaşılmaya çalışılmaktadır.

Safha maliyet yönteminde güdülen amaç; her safhanın üretim maliyetini tespit etmek ve mamullerin işlem gördüğü safhalarca birim ve toplam maliyetlerini hesaplamaktır (Warren and others, 2008: 81; Küçüksavaş, 2002: 266). Safhalarda

oluşan toplam maliyet, o safhada üretilen miktara bölünerek üretimi tamamlanan mamullerin birim maliyetine ulaşılmaktadır.

Safha sözcüğü gider yeri, departman kelimelerine karşılık gelmektedir(Jacson and others, 2008: 122). Safhalar ve mamuller arasında standardizasyon söz konusu olduğundan, birbirine çok benzer malların üretildiği safhalarda ayırım yapmak mümkün olmadığından mamul çeşidi fazla değildir. Safhaların özellikleri aynıdır başka bir ifadeyle, standarttır.

Yöntem, yöneticilere belirli zaman aralıklarında istenilen düzenli bilgilere ulaşmalarını sağlamaktadır. Üretilen ürünlerin homojen nitelikte olması, birim maliyet hesaplanırken yanıltıcı sonuçlara neden olabilmektedir. Yarı mamul stoklarında tamamlanma derecelerinin yanlış tespit edilmesi birim maliyet hesabını, stok değerlemesini ve satılan mamul maliyetini olumsuz şekilde etkilemektedir.

Safha maliyet yönteminin bir işletmede oluşturulması sırasında ilk önce yapılacak eylem üretim sürecinin göz önüne alınarak safhaların belirlenmesidir. Safha maliyet yönteminde üretilen mamul birçok gider yerinde çok çeşitli işlemlerden geçmektedir. Bir gider yerinin safha olarak kabul edilmesi ve çıktının ölçülebilir olması gerekmektedir(Erdoğan, 2002: 350).

Safha maliyet yönteminde maliyet hesaplamaları aşağıdaki aşamalar sonucunda gerçekleşir.

- Safhada gerçekleşen miktar hareketlerinin belirlenmesi,
- Eşdeğer ürün miktarının belirlenmesi,
- Birim maliyetin hesaplanması,
- Safhanın toplam maliyetinin; tamamlanmış, tamamlanmamış mamuller ve fireler arasında dağıtımı,
- Maliyet tablosunun düzenlenmesi,
- Muhasebe kayıtlarının yapılması.

Yukarıda yer alan aşamalar pratikte beş adım olarak yer almaktadır. Bu adımlar aşağıdaki şekilde sıralanmakta ve bu sıralama takip edilerek mamul maliyet bilgilerine ulaşılmaktadır(Wald, 1984: 165; Karakaya, 2007: 529; Akdoğan, 2009: 460-461).

- **Miktar Hareketlerinin Saptanması:** Safha maliyet yönteminde mamuller safhalarda üretime tabi tutulurken, bir safhada mamule ilişkin üretim eylemi

tamamlandığında diğer safhaya aktarılırlar. Bir önceki safhanın çıktısı söz konusu safhanın girdisi olarak anlaşılakta ve miktar hareketleri bu mantık çerçevesinde hesaplanmaktadır. Bu sayede mamullerin nereden ne miktar gelip nereye ne miktar gittiği takip edilmektedir. Miktar hareketlerinin hesaplandığı aşamada üretime giren miktar ile üretimden çıkan miktarın birbirine eşit olması gerekir.

DB YM Stok Miktarı	XXXX	
Dönem İçi Üretime Alınan Miktar	XXXX	
<b>ÜRETİME GİREN TOPLAM MİKTAR</b>	<b>XXXXX</b>	} =
Üretimi Tamamlanan Miktar	XXXX	
DS YM Miktarı	XXXX	
Fire (Var ise)	XXXX	
<b>ÜRETİMDEN ÇIKAN MİKTAR</b>	<b>XXXXX</b>	

- **Eşdeğer Mamul Miktarının Saptanması:** Üretimi henüz tamamlanmamış, hala belirli işlem gerektiren yarı mamullerin üretimi tam olarak tamamlanmış mamul cinsinden ifadesine “Eşdeğer Mamul Sayısı veya Miktarı” denilmektedir(Demir, 2005:191). Üretimi henüz tamamlanmamış yarı mamullerin, nihai mamul olarak değerinin bulunması için her maliyet ögesi için ayrı tamamlanma derecelerinin bilinmesi gerekmektedir(Çetiner, 2008:264).

*Eşdeğer Mamul miktarının formül olarak ifadesi şu şekildedir:*

$$EMM = \text{Tamamlanıp devreden miktar} + (\text{DS YM miktarı} \times \text{Tamamlanma Oranı})$$

Yarı mamulün tamamlanmış mamul cinsinden işlem değeri; Yarı mamul miktarının tamamlanma oranı ile çarpılması sonucu bulunmakta ve bulunan değer tamamlanıp diğer safhaya devreden miktara eklenerek eşdeğer mamul miktarına ulaşılmaktadır.

- **Birim Maliyetlerin Hesaplanması:** Bu aşamada söz konusu mamulün üretiminde kullanılan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri üretim sürecinde yer alan her bir safha için ayrı ayrı belirlenerek ilgili safhalara yansıtılır. Safhalarda üretilen mamullerin homojen olması sebebi ile

mamulün ortalama birim maliyeti, maliyetler bir safhadan diğerine aktarılmadan önce hesaplanmakta ve söz konusu safhalarda ayrı ayrı toplanan maliyetler eşdeğer mamul miktarına bölünerek mamul birimi başına düşen birim maliyetlere ulaşılmaktadır. Birim maliyet aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır(Shim and Siegel, 2000: 42; Akdoğan, 2009: 460):

$$\text{Birim Maliyet} = (\text{Dönem boyu katlanılan toplam maliyet (DİMMM + DİM + GÜM)}) / \text{Eş ürün Birim Sayısı}$$

- **Tamamlanan Mamuller ve Yarı Mamullerin Maliyetlerinin Saptanması:** Yapılan hesaplamalarla ulaşılan birim maliyetler ile üretimi tamamlanmış mamul miktarı çarpılarak tamamlanan mamullerin maliyetleri elde edilir. Dönem sonu yarı mamullerin tamamlanma dereceleri maliyet öğelerinin her biri için farklı olduğundan, ilk olarak her bir maliyet öğesinin tamamlanma derecesi ile yarı mamul miktarı çarpılır ve ulaşılan sonuç tamamlanan mamullerin maliyetlerine eklenerek toplam maliyet tutarına ulaşılır.
- **Maliyet Tablosunun Hazırlanması:** Birim ve toplam maliyet hesaplamalarından elde edilen sonuçlar bir nevi maliyet hesaplamalarının özeti özelliğini taşıyan *Maliyet Tablosu* denilen tabloda toplu olarak gösterilir ve bu şekilde düzenli bilgilere ulaşım sağlanır.

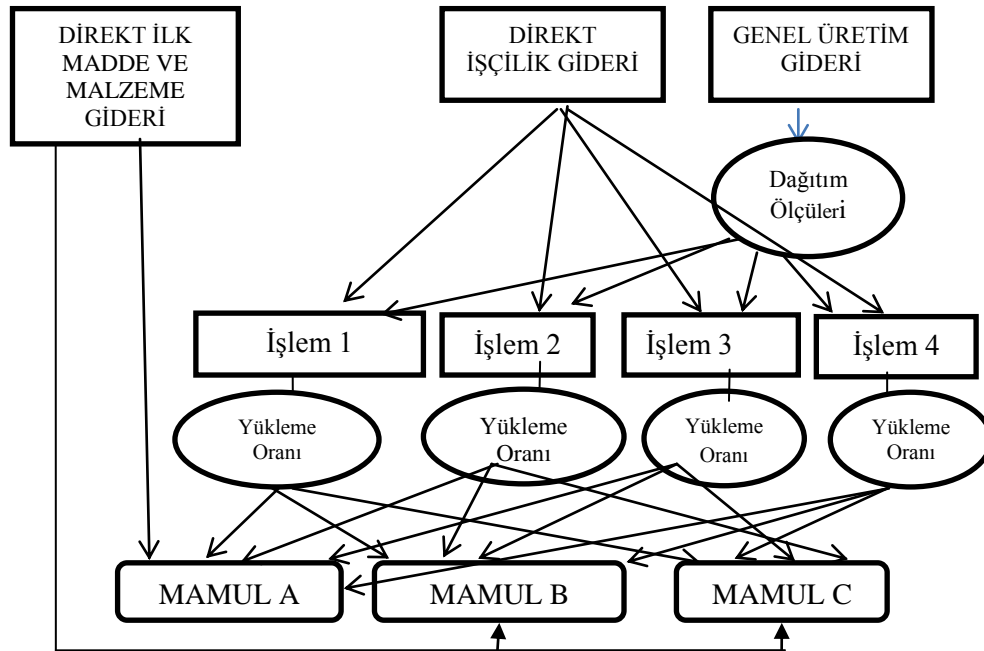
#### 2.2.4.1.3.3. Karma Maliyet Yöntemi

Safha maliyet yöntemi ve sipariş maliyet yöntemi bilindiği gibi iki farklı maliyet hesaplama yöntemidir. Birçok üretim prosesinde safha ve sipariş maliyet yöntemlerinin birlikte kullanılması gerekebilmektedir(Küçüksavaş, 2002:88). Sipariş ve safha maliyet yöntemlerinin birlikte kullanılması ise literatürde karma maliyet yöntemi olarak adlandırılmakta ve söz konusu yöntemlerin birlikte kullanılması çok farklı olabilmektedir. Genelde standartlaşmış işlem süreçlerine sahip işletmelerce kullanılan karma maliyet yöntemi, farklı alanlarda ortak özellik gösteren üretim işlemlerinin yanında, kendine özgü üretim işlemleri vasıtasıyla üretilen farklı mamullerin birim ve toplam maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılan bir yöntemdir(Karakaya, 2007:344). Karma yöntemde, direkt ilk madde ve malzeme



giderleri doğrudan üretim partileri itibariyle izlenmekte, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri ise önceden standart bir liste halinde belirlenmiş üretim işlemlerinde toplanmakta ve her bir işlemin giderlerinden o işlemde geçen tüm mamul birimlerine dağıtılmaktadır. Bu yöntemde; direkt ilk madde ve malzeme giderleri için sipariş maliyetleme sistemi, direkt işçilik ve genel üretim giderleri için ise safha yerine işlemin esas alındığı safha maliyetleme sistemi kullanılır(Karakaya, 2007: 344). Bu yöntemde, direkt ilk madde malzeme giderleri üretim partileri açısından ayrı ayrı izlendiği için sipariş maliyet yöntemi, direkt işçilik ve genel üretim giderleri işlem bazında izlendiği için safha maliyet yöntemi kullanılmaktadır(Büyükmirza, 2007: 242). Söz konusu yöntem işleyişi Şekil 2.8'deki gibidir.

**Şekil 2.8:** Karma Maliyet Yönteminin Akışı



**Kaynak:** Karakaya, 2007: 344.

Şekil 2.8'den de anlaşıldığı üzere, standartlaşmış işlemler olarak ifade edilebilecek dört farklı işlem yer almakta ve bu işlemlerden geçen birbirinden farklı üç mamul üretilmektedir. DİMMG her mamul için ayrı ayrı izlenmekte ve dolayısıyla yöntem sipariş maliyet yöntemine benzetilmektedir. Üretilen her bir mamul için sipariş maliyet yönteminin bir özelliği olan sipariş maliyet kartı düzenlenmektedir. DİG ve GÜG her bir işleme dağıtılmakta ve bu açıdan yöntem

safha maliyet yöntemini andırmaktadır. İşlem merkezlerindeki toplamlar işlemlerden geçen üretimi tamamlanan mamullere makine saat, işçilik saati gibi çeşitli dağıtım anahtarları aracılığıyla yansıtılmakta ve mamuller için katlanılan işlem giderleri toplamı sipariş maliyet kartına aktarılmakta mamullerin toplam ve birim maliyetlerine ulaşılmaktadır.

#### **2.2.4.1.4. Geleneksel Maliyet Yöntemlerinde Genel Üretim Giderlerinin Mamullere Yansıtılması**

Hangi sektörde olursa olsun işletmelerdeki mamul ile ilişkilerine göre maliyet türleri incelendiğinde maliyetler, direkt ve endirekt olarak ikiye ayrılmaktadır. Üretilen mamul veya hizmet ile direkt bağlantısını kurulabildiğimiz mamul veya içinde ne kadar tüketildiği kolayca hesaplanan maliyetlere direkt maliyetler, üretilen mamul veya hizmetle direkt bağlantısını kuramadığımız, mamul veya hizmet içindeki payını direkt olarak saptayamadığımız, üretimi destekleyen maliyet unsurlarına ise endirekt maliyetler denir. Direkt maliyetlerin mamullere yansıtılmasında herhangi bir problemle karşılaşmamaktadır. Direkt maliyetler dışında kalan endirekt maliyetlerin mamullere yansıtılmasında ise; toplam miktar, toplam direkt işçilik saati veya toplam makina saati gibi maliyet sürücülerini, diğer adı ile dağıtım ölçüleri kullanılmaktadır. Söz konusu hesaplama aşağıdaki şekilde formüle edilebilmektedir(Öker, 2003: 9).

$$\begin{aligned} \text{GÜG Yükleme Oranı} &= \text{Toplam GÜG} / \text{Toplam Dağıtım Ölçüsü} \\ \text{GÜG Bazında Mamul Maliyeti} &= \text{Yükleme Oranı} \times \text{Üretilen Toplam} \\ &\text{Miktar} \end{aligned}$$

Toplam genel üretim giderinin, üretimin gerçekleşmesinde kullanılan dağıtım ölçüsü toplamına bölünmesi ile mamul dağıtımında kullanılacak genel üretim gideri yükleme oranına ulaşılır. Ulaşılan yükleme oranı üretim miktarı ile çarpılarak mamule yansıyan genel üretim maliyeti elde edilir.

Dağıtım sırasında, geleneksel maliyetleme yaklaşımında, endirekt maliyetler maliyet öznelerine dağıtılırken; direkt işçilik saati gibi tek bir maliyet etkeni kullanılmaktadır. Bu da, “çıktı hacmi” ile doğrudan değişiklik gösteren miktarlara

göre GÜG'nin mamullere yüklenmesine neden olmaktadır. Ayrıca, teknolojik gelişme ile birlikte mamul çeşitliliğinin artması, genel üretim giderlerinin önemini arttırmış ve sadece hacime dayalı geleneksel maliyetleme yaklaşımı, GÜG'nin dağıtımında tek dağıtım anahtarı kullanarak yüksek hacimli mamullerin aşırı maliyetlendirilmesine, düşük hacimli mamullerin ise düşük maliyetlendirilmesine neden olmaktadır.

Mamul yaşam sürelerinin kısalması, maliyet yapılarının değişmesi, direkt giderlerin ağırlığı azalırken, genel üretim giderlerinin ağırlığının artması, üretim teknolojilerindeki gelişmeler, küreselleşmeyle birlikte rekabetin artması, araştırma ve geliştirme giderlerinin artması, bilgisayar teknolojilerindeki gelişmeler gibi birçok gelişme sonucu geleneksel yaklaşım, maliyet muhasebesinin birçok konuda yetersiz kalmasına neden olmuştur. Yaşanan yoğun rekabet sonucu ortaya çıkan maliyet baskısı, işletmeleri, maliyet oluşumunun geri planındaki nedenlerin analiz edilmesine ve maliyetleri oluşumundan önce kaynağında etkilemeye zorlamıştır(Yüzbaşıoğlu, 2004: 390; Kırlı ve Kayalı, 2010: 94). Dolayısıyla işletmeler geleceğe yönelik etkin kararlar vermede kullanacakları maliyet bilgilerini daha doğru elde edebilmek için çağdaş, diğer bir ifade ile modern maliyet hesaplama yöntemlerinin yer aldığı maliyet sistemlerini oluşturmaya yönelmiştir. Literatürde çağdaş maliyet hesaplama yöntemleri aşağıdaki şekilde gruplandırılabilir(Erden, 2004: 67-68):

- Üretim Sistemine Bağlı Yöntemler
  - Geriye Dönük (Tam Zamanında) Maliyetleme Yöntemi
- Maliyetlemede Esas Alınan Rakamlara Göre Yöntemler
  - Sürekli İyileştirmeye Yönelik (Kaizen) Maliyetleme Yöntemi
- Küresel rekabet amacına yönelik yöntemler
  - Mamul Yaşam Dönemi Boyunca Maliyetleme Yöntemi
  - Hedef Maliyetleme Yöntemi
- Genel Üretim Giderlerini Dağıtım Esaslarına Göre Yöntemler
  - Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi

Üretim sistemine bağlı yöntem olarak literatürde yer alan Just-in-Time-JIT (Tam Zamanında Üretim-TZÜ) sistemini benimseyen işletmelerce kullanılan **geriye doğru maliyetleme yöntemi**, direkt ilk madde ve malzemelerin satın alınmasından bitmiş mamul satışına kadar olan süreçle ilgili günlük defter kayıtlarının tümünü veya bazılarını atlayan bir maliyet hesaplama sistemi olarak ifade

edilmektedir(Horngren and others, 2003: 700-701; Tektüfekçi ve Selek, 2009: 161). “Geriyeye Doğru Maliyetleme” “Geri Yansıma Maliyetlemesi”, “Geri Püskürtme Yöntemi” gibi kavramlarla Türkçeye çevrilen “Backflush Costing”; bütün üretim maliyetlerinin direkt olarak mamul maliyetine veya satılan mamul maliyetine kayıt edildiği ve stokların yer aldığı üretim noktalarına geriyeye doğru maliyet dağıtımının yapıldığı bir yöntemdir(Cengiz ve Uyar, 2011: 3684). Yöntemin özellikleri; partiler halinde üretim ve teslim yapılması, standart maliyet yönteminin kullanılması, yöntemde stok maliyetleri geriyeye doğru tespit edilmesi, maliyetleme de çıktılar üzerine odaklanması, sonradan geriyeye dönülerek maliyetler stoklar ve satılan mamuller arasında paylaşılması, maliyet hesaplamasının ve maliyet kayıtlarının ertelenmesi ve bu erteleme ya üretim tamamlanana kadar ya da mamuller satılana kadar devam etmesi, yarı mamul ya da stokların en düşük miktarda ya da sıfır düzeyde olduğu varsayıldığından stoklarla ilgili detaylı bilgiler tutulmaması şeklinde özetlenebilir(Çakıcı, 2006: 43; Atmaca ve Terzi, 2007: 297).

Çağdaş maliyet hesaplama yöntemleri içerisinde maliyetlemede esas alınan rakamlara göre gruplandırılan yöntem, **kaizen maliyetleme yöntemi** olarak da ifade edilen **sürekli iyileştirmeye yönelik maliyetleme yöntemidir**. Japonca bir terim olan “Kaizen”, üretim süreci ile ilişkili tüm faktörleri geliştirmeyi amaçlayan bir felsefedir. İngilizcesi “Kaizen Costing” terimi ile ifade edilen kaizen maliyetleme ise, parça ve mamul maliyetlerini önceden belirtilen bir oranda azaltmak için kaizen tekniklerinin uygulanması şeklinde belirtilmektedir. Başka bir ifadeyle, üretim süreci boyunca maliyetleri minimize etmek için geliştirilmiş bir sistemdir. Kaizen maliyetleme ile bir taraftan mamul maliyetleri azaltılmaya çalışılırken bir taraftan da mamul kaliteleri yükseltilmektedir. Söz konusu yöntemin amacı verimsizlikleri üretim sürecinden uzaklaştırmak, toplam ve birim maliyetleri düşürmektir. Kaizen maliyetleme ile hedeflenen noktaya ulaşmada mamule değer katmayan maliyetlerin sürekli azaltılması, israfın ortadan kaldırılması üretim sürecindeki sürekli gelişmeler üzerine odaklanılmaktadır(Yazıcı, 2008: 65).

Çağdaş maliyet yöntemleri içerisinde küresel rekabet amacına yönelik maliyet hesaplama yöntemi grubunda yer alan yöntemlerden biri **mamul yaşam dönemi maliyetleme** yöntemidir. İşletme literatüründe yıllardır kullanılan “Mamul Yaşam Dönemi” terimi, işletme mamullerinin ya da hizmetlerinin pazara sunulmasından pazardan çekilmesine kadar olan süre içerisindeki satışlarının

gelişimini ifade etmektedir(Ergin, 1999: 13). İngilizcesi “Product Life Cycle Costing” olarak bilinen Mamul Yaşam Dönemi Maliyetleme, bir mamulün tüm yaşam dönemi süresince ortaya çıkan maliyetlerinin toplamı şeklinde tanımlanmaktadır(Berliner and Brimson, 1988: 140). Bir ürünün tüm yaşam dönemi boyunca ortaya çıkması muhtemel maliyetlerin yönetimini amaçlayan mamul yaşam dönemi maliyet yönteminin bakış açısı, bir ürünün tüm yaşam seyri boyunca neden olacağı maliyetler toplamının, ürünün tüm yaşam dönemi boyunca işletmeye sağladığı gelirler toplamı ile karşılaştırılarak ürünün gerçek kârlılık durumunun ortaya çıkmasını sağlamaktır(Gerşil, 2007: 130). Mamul yaşam dönemi maliyet yöntemi, genellikle planlama yapanların gereksinim duyduğu ve mamulün yaşamı boyunca, bir işletmenin karşılaşılabileceği her türlü maliyeti sistematik olarak tanımlayan, bu maliyetlerin niteliği ve boyutunu tahmin eden, raporlayan, maliyetleri en aza indirgeyen ve karlılığı arttıran bir yaklaşım olarak ifade edilebilir(Yazıcı, 2008: 74).

Küresel rekabet amacına yönelik maliyet hesaplama yöntemi grubunda yer alan yöntemlerden bir diğeri de **hedef maliyetleme yöntemi**dir. “Target Costing” terimi ile literatürde yer alan hedef maliyetleme, bir mamulün maliyetini, maliyetler gerçekleşikten sonra azaltmaya çalışmak yerine, maliyetler gerçekleşmeden onları önlemeyi amaçlayan bir yaklaşım olarak belirtilmektedir(Erden, 1999: 99) 1960’lı yıllarda Japonya’da geliştirilen hedef maliyet yöntemi, yeni bir mamul veya modelin geliştirilme ve tasarım aşamalarında maliyeti azaltma sürecini destekleyen bir yöntem olma özelliği taşımaktadır. Aynı zamanda bir kar yönetim modeli olan hedef maliyet yönteminde amaç, işletmenin uzun dönemli kâr planlarına ulaşması amacıyla yeni ürünlerin üretimini sağlamaktır. Bu amaca, ürünlerin düşük maliyetle üretilmesi ile ulaşılmaktadır. Hedef maliyet yöntemi, üretilecek ürünlerin maliyetlerini belirlemek ve hedeflenen kara ulaşmak için organize bir sistem yapısı içermekte, bir ürünün tasarım ve geliştirilmesi sürecini uzatmadan ve ürünlerin kalite ve fonksiyonelliğini azaltmadan mamul ömrü süresince üretim maliyetlerinin etkin olarak azaltılmasına yönelik işlemlerden oluşmaktadır. Özetle hedef maliyet yöntemi, belirlenen bir satış fiyatı üzerinden beklenen bir karlılığa ulaşmak için kaliteli ve yeni bir ürünün maliyetini saptamaya yönelik bir yöntemdir(Cooper and Slagmulder, 1997: 1; Schmelze and others, 1996: 26; Kaygusuz, 2011: 25; Yereli ve diğerleri, 2012: 38-39). Hedef maliyet belirlenirken ilk aşama mamulün tüketicilerin

beklentilerini tatmin edecek şekilde dizaynedilmesi işlemidir. İkinci aşama rakiplerin fiyatlarını, müşterini grubunun ödeme isteği ve gücünü inceleyerek hedef satış fiyatı belirleme işlemidir. Üçüncü aşama ise mamulün tasarımından satış sonrası hizmetlere kadar incelenerek birim maliyetlerin hedeflenen düzeye indirilmesidir(Gürsoy,1997: 482; Acar, 1998: 90).

Çağdaş maliyet yöntemleri içerisinde genel üretim giderlerini dağıtım esaslarına göre maliyet hesaplama yöntemi grubunda yer alan yöntem **faaliyet tabanlı maliyet yöntemidir**. Bu yöntem aşağıda ayrıntılı olarak inceleme konusu yapılmıştır. Söz konusu yöntemin diğer çağdaş yöntemlere göre daha detaylı ele alınmasının nedeni; üçüncü bölümde literatürde yer alan bilgilerden hareketle FTM'nin, tarım işletmelerindeki yapısı ve oluşturulma sürecinin incelenecek olmasıdır.

#### **2.2.4.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi**

Çalışmanın bu başlığı altında FTMY'nin tanımı, kavramları ve yöntemin içerdiği amaç ve ihtiyaç duyulma sebebi hakkında detaylı bilgi verilmiş, yararları, sakıncaları ve yönteme yapılan eleştirilere değinilmiş, geleneksel yöntemler ile olan farklılıkları sunulmuştur.

##### **2.2.4.2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Duyulan İhtiyaç**

Rekabet açısından üstünlük sağlamak bugün işletmelerin amaçları arasında kendini net bir şekilde göstermektedir. Bu bağlamda işletmelerin söz konusu amaçlarını yerine getirebilmelerinde maliyet hesaplamaları büyük etki etmekte ve işletmelerin yöntem seçimleri konusunda dikkatli davranmaları gerekmektedir.

Değişen ve gelişen teknoloji ile aşağıda maddeler halinde sunulan nedenlerden ötürü işletme sahipleri, mevcut halde kullandıkları maliyet sistemlerini teknolojiye, mamul ve işletme yapısına uygun hale getirme veya değiştirme yönünde bir düşünceye yönelmiş ve uygulamaya geçmiştir(Haftacı, 2009: 222).

- İşletmeler arasında artan rekabet, kar marjlarını daraltmış, işletmelerin piyasada tutunabilmeleri, her mamul türü için ayrı ayrı maliyet ve kar hesaplaması yapılmasını gerekli kılmıştır.

- Üretimde otomasyonun artışı genel üretim giderlerinin payını arttırmıştır.
- Mamullerin yaşam dönemi kısalmış, bu dönemdeki üretim maliyeti dışında kalan AR-GE, satış gibi maliyetlerinde önemi anlaşılmıştır.

Yeni süreç teknolojileri, stok sistemleri ve malzeme bulundurma teknikleri, üretim, ulaşım, iletişim, mühendislik ve mamul dizaynında yeni bilgisayar uygulamaları gibi yeni yaklaşımların keşfedilmeye başlanması ile birlikte işletmeler üretim faaliyetlerine odaklanarak, daha az zamanda daha çok üretim yapmayı planlamışlar ve sahip oldukları tüm sistemleri bu yeniliklere uyarlamaya çalışmışlardır. İleri üretim teknolojileri sonucu geleneksel yöntemlerle GÜG'nin dağıtımının yanıltıcı olduğu anlaşılmış ve bu sebeple mevcut maliyet sistemlerinin de bu yeniliklere paralel olarak çağdaştırılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Aşağıda yer alan maddeler yeni bir maliyet sistemine ihtiyaç duyulduğunun belirlenmesi açısından açık bir göstergedir(Oktay, 1998: 24).

- Mamul hattı sorumluları, muhasebe bölümü tarafından bildirilen mamul maliyetlerinin doğruluğuna inanmıyorsa,
- Pazarlama personeli, satış fiyatı tespit ederken, bildirilen mamul maliyetlerini kullanmakta isteksiz ise,
- Mamul hattı kar marjlarının ifade edilmesi zorsa,
- Satışlar artıyor fakat karlar düşüyorsa,
- Genel üretim giderleri oldukça yüksek ve söz konusu yükseliş devam ediyorsa,
- Direkt işçilik, toplam maliyetlerin küçük bir kısmını oluşturuyorsa,
- Çok çeşitli ürünler üretiliyorsa, FTMY söz konusu işletme için uygun nitelikleri kapsayan bir yöntemdir.

Özetle, FTMY, geleneksel maliyet yöntemlerine alternatif olarak geliştirilen bir yöntemdir(Spedding and Sun, 1999: 291). George Staubus'ın 1971 yılındaki kitabı ile temellerini belirlediği FTM yöntemi, 1970 ve 1980'li yıllarda imalat sektörü için geliştirilmiştir. CAM-I (Consortium for Advanced Management-International) tarafından önemli bir çalışma alanı olarak ele alınması gelişimini hızlandırmıştır. Özellikle Robert S. Kaplan ve Robin Cooper tarafından yazılan makalelerle 1980'lerin sonunda yıllarca kullanılagelen ve eksilikleri kabul edilen geleneksel maliyetleme yöntemlerine alternatif, önemli bir maliyetleme tekniği olarak literatüre yer almıştır(Karğın, 2013: 23-24).

#### **2.2.4.2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Tanımı ve Yöntem İçinde Kullanılan Kavramlar**

FTMY, işletme ve üretim süreçlerinde yapılması gereken faaliyetlere ve faaliyetlerin tükettiği kaynaklara dayanmaktadır(Roztocki and Needy, 1999: 17). Ayrıca buna ek olarak, işletme kaynaklarının, işletme faaliyetleri tarafından kullanılması ve tüketilmesi ile genel üretim maliyetlerinin oluştuğu ve söz konusu işletme faaliyetlerinin de maliyet taşıyıcıları (yarı mamul, mamul, hizmet vb.) tarafından tüketildiği esasına dayanmaktadır(Erden, 2003: 2). Başka bir ifadeyle, “Faaliyetler kaynakları tüketir ve tükenen kaynaklar maliyetleri oluşturur” felsefesinden hareket eden FTM bir işletmenin faaliyetleri ile maliyetlerini düzenleyen bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Temel önermesi, ürünlerin değil faaliyetlerin maliyetlendirilmesi şeklindedir(Cengiz ve Ersoy, 2011: 175). Activity Based Costing (ABC) olarak adlandırılan ve faaliyet bazında maliyetleme olarak da bahsedilen ve ABD’de geliştirilmiş olan FTM, bir işletmeye ait faaliyetler ve ürünlerle ilgili veri tabanını oluşturan aynı zamanda oluşturduğu veri tabanını işleyen bir sistemdir.

Çeşidi ne olursa olsun bir maliyet yönteminin amacı, yönetime zamanında, doğru, eksiksiz ve güvenilir bilgi sunarak sağlıklı kararlar almayı sağlamaktır. Literatürde FTMY’in amaçları şu şekilde sıralanmaktadır(Raffish ve Turney,1991; Tanrıtanır ve diğerleri, 2004: 152):

- Genel üretim giderlerini tanımlamak ve dağıtımındaki sıkıntıları gidermek.
- Yanıltıcı sonuçlara ulaştıracak maliyetlemeyi önlemek.
- Değer katmayan faaliyetleri mümkün olduğu kadar en aza indirmek.
- Doğru mamul ve hizmet maliyetlerini belirlemek.
- Maliyetlerin nedenleri üzerinde odaklanabilmek.
- Maliyet sürücülerini net bir şekilde açıklamak.

FTM, genel üretim giderlerini mamullere geleneksel yöntemlerden daha doğru bir şekilde yüklemeye çalışmaktadır(Hamburg, 2002: 1).

Faaliyete dayalı maliyet yaklaşımı, üretimle direkt ya da dolaylı bir ilişki içerisinde olan tüm bölümleri ve buralarda oluşan tüm maliyetleri kapsamaktadır. İşletmedeki faaliyetler, seri ya da paralel ilişkilerle birbirlerine bağlıdır. İşte maliyetlerin de bu ilişkilerin bir sonucu olarak ortaya çıktıkları ileri sürülmektedir.



Maliyet sebepleri olarak gösterilen söz konusu faaliyetler ise PERT benzeri bir biçimde işletmedeki faaliyetler bütününe "kritik yollarını" oluşturur ve maliyetlerin ancak kritik yollar üzerindeki faaliyetler üzerinde çalışılarak düşürülebileceği düşünülmektedir(Seldüz, 2011: 24). Bu bağlamda FTM'de, maliyet hesaplama sürecinde bilinmesi gereken birtakım kavramlar kullanılmaktadır. Bu kavramlar; kaynak, faaliyet, faaliyet merkezi, maliyet merkezi, maliyet elemanı, maliyet nesnesi, maliyet taşıyıcısı (objesi), maliyet sürücüsü, maliyet havuzu, kaynak sürücüsü, faaliyet sürücüsü ve performans ölçüleri şeklindedir. Bu kavramların anlamlarının bilinmesi yöntemin uygulama yönünden daha kolay anlaşılmasını sağlaması nedeniyle CAM-I Faaliyete Dayalı Yönetim Sözlüğü (CAM-I Glossary of Activity Based Management) tanımları esas alınarak aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

**Kaynaklar;** FTMY, faaliyetler tarafından tüketilen kaynakların maliyetini değerlendirmektedir(Dowles, 1997). Kaynaklar, faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için tüketilen unsurlar olup, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, endirekt maliyetler ve üretim dışındaki maliyetleri kapsamaktadır(Yazıcı, 2008: 111; Dierks and Cookins, 2003).

**Faaliyetler;** FTMY içinde en temel öge olan faaliyet; bir çalışmayı ortaya çıkaran süreç ya da işlemler bütünüdür(Rayburn, 1996: 120; Yereli, 2009: 575). Tarım sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede ekim, gübreleme, süt sağma faaliyetleri örnek olarak verilebilir.

**Tablo 2.1:**Tarım Sektöründe Yer Alan İşletmelerden Faaliyet Örnekleri

<b>Makine Bakım-Onarımı</b>	Elma bahçesi gibi meyve üreten bir işletmede üretimin gerçekleştirilmesinde faydalanan makinaların bakım ve onarımının yapılması için söz konusu olan faaliyetler.
<b>Üretim Yeri Bakımı</b>	Kümes hayvancılığının yapıldığı bir tarım işletmesinde hayvan barınaklarının ya da kullanılan tesislerinin bakımının yapılması sırasında oluşan faaliyetler.
<b>İlk Madde ve Malzeme Satın Alımı</b>	Buğday üretimi için gerekli olan tohum miktarının belirlenmesi sırasında oluşan faaliyetler.
<b>Makinaların Üretime Hazırlanması</b>	Tohum ekme, yada tarla sürmede kullanılan arazi aracı gibi ekipmanların üretim için hazırlanma faaliyetleri.
<b>Üretimin Baştan Sona İzlenmesi</b>	Tarım için önemli olan hava şartları, hastalık, üretim koşulları gibi üretim ile ilgili tüm bilgilerin toplanması.
<b>Üretimin Kontrolü</b>	Üzüm salkımlarının miktarı, boyutu için gerekli olan kalite kontrol testlerinin uygulanması, çalışanların denetlenmesi.

Bir faaliyetin en temel fonksiyonu üretim kaynaklarını mamul veya hizmet olarak çıktılara dönüştürmektir(Brimson, 1991: 47). Faaliyetler bu fonksiyonu yerine getirirken kaynak ve zaman harcamaktadır. Bu anlamda yöntemin bir işletmede uygulanabilmesi için yapılması gereken ilk şey değer katan ve katmayan faaliyetlerin belirlenmesi işlemidir. Yöntemin amaçlarından biri olan gereksiz faaliyetlerin elimine edilmesi açısından bu ayırım önem taşımaktadır. Buna göre faaliyetler; katma değer katan ve katmayan faaliyetler olarak ikiye ayrılmaktadır(Arzova, 2002: 21).

- **Katma Değer Katan Faaliyetler:** Satın alınan herhangi bir eşyanın rengi, kalitesi için yapılan ek faaliyetler mamule değer katan faaliyetler olarak adlandırılmaktadır. Bunlar, müşteri tarafından elde edilen hizmete ya da satın alınan mamule olumlu yönde değer katmaktadır. Üzüm üreten bir işletmenin üzümün çabuk kurumasını ve parlak olmasını sağlayıcı solüsyona bandırma faaliyeti değer katan faaliyete örnek oluşturabilmektedir.
- **Katma Değer Katmayan Faaliyetler:** Bir mamul ya da hizmete olumlu yönde değer katmayıp mamulün maliyetinin artmasına sebep olan faaliyetlere katma değer katmayan faaliyetler denir. Başka bir ifadeyle, değer katmayan faaliyetler kar kayıplarına, zaman, kaynak ve para israfına neden olan faaliyetlerdir(Şakrak, 2002: 3). Örnek olarak; şeker pancarı üretimi yapan bir işletmede kullanılan makinaların temizliği veya bakımı müşteri tarafından

herhangi bir anlam ifade etmemekte ve mamule değer katmayan olarak nitelendirilebilmektedir.

FTM de zaman ve kaynak harçayarak faaliyetler oluşmakta ve mamuller faaliyetleri tüketmekte bunun sonucu olarak da maliyetler oluşmaktadır. Bu bağlamda işletmedeki her temel faaliyeti etkileyen faktörlerle, faaliyetlerin maliyeti ve faaliyetlerle mamuller arasındaki ilişkinin iyi anlaşılması gerekmektedir(Erden, 2004: 89).

FTMY'nin odak noktası olan faaliyetler; genel olarak dört farklı grupta toplanmaktadır. Bunlar başlıklar halinde aşağıdaki gibidir(Gürdal, 2007: 120):

- Mamul Birimleri Düzeyindeki Faaliyetler (Unit- Level)
- Mamul Partileri Düzeyindeki Faaliyetler (Bath- Level)
- Mamul Düzeyindeki Faaliyetler (Product-Level)
- Tesis Düzeyindeki Faaliyetler (Facility- Level)

**Mamul birimleri düzeyindeki faaliyetler;** üretimi yapılan her mamulün her birimi için ayrı ayrı gerçekleştirilenler birim düzeyindeki faaliyetler olarak adlandırılmaktadır. Birim düzeyindeki faaliyet maliyeti ise birim mamulün üretimi için gerekli faaliyetlerin maliyetidir. Üretilen birim sayısı ile doğru orantılı değişmektedir(Ülker ve İskender, 1993: 200). **Mamul partileri düzeyindeki faaliyetler;** bir mamule ait her parti üretiminde tekrarlanan işlevlerdir(Dumanoğlu, 2006: 108). Diğer bir ifadeyle farklı türde mamuller grup halinde üretilirken veya farklı zamanda aynı mamul gruplarının üretime sevk edilmesi durumunda katlanılması zorunlu olanlardır(Eker, 2002: 242). **Mamul Düzeyindeki faaliyetler;** üretim miktarından ve parti sayısından bağımsız olan üretim çeşidinin sayısına bağlı olarak değişen, üretilen mamule özel yapılanlardır(Özkan ve Aksoylu, 2002: 55). **Tesis Düzeyindeki faaliyetler** ise işletme bütününcü kullanılan, bir tesisin genel üretim işlemlerini destekleyen ve üretimin sürekliliğini sağlayan faaliyetlerdir. Bunlar, fabrikanın çalışır durumda olmasıyla; üretim partileriyle, mamul grupları ile ilişkisi kurulamayan, genel faaliyetler olarak adlandırılmaktadır(Bengü, 2005: 189).

Yukarıda sıralanan gruplardan ilk üçü mamuller ile ilişkinin doğrudan kurulabileceği faaliyet düzeyleridir. Bu üç gruba ait maliyetler, faaliyet düzeyleri ile üretilen mamuller arasındaki ilişkiyi temsil edebilecek yüklenme anahtarları kullanılarak, mamullere yüklenirler. Dördüncü grup olan tesis düzeyindekiler ise,

çeşitli mamuller itibariyle ortak olan mamullere ancak genel bir bazda yüklenebilecek maliyetleri taşımaktadırlar(Şakrak, 1998: 80).

**Tablo 2.2:** Faaliyet Seviyeleri Hiyerarşisi ve Tarım Sektöründeki İşletmelerden Örnek Faaliyetler

<b>Faaliyet Seviyeleri</b>	<b>Tarım İşletmelerinde Söz Konusu Olan Faaliyetler</b>
<b>Birim Düzeyi Faaliyetler</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Ekim-Dikim Faaliyeti</li><li>• Sulama Faaliyeti</li><li>• Paketleme Faaliyeti</li></ul>
<b>Parti Düzeyi Faaliyetler</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Üretim Planlama ve Kontrol Faaliyeti</li><li>• Satın Alma ve Kontrol Faaliyetleri</li><li>• Depolama ve Dağıtım Faaliyetleri</li></ul>
<b>Mamul Düzeyi Faaliyetler</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Üretim için Gerekli Bilgilerin Toplanması</li><li>• Makinaların Ayarlanması Faaliyeti</li><li>• Budama Faaliyeti</li><li>• İlaçlama Faaliyeti</li></ul>
<b>Tesis Düzeyi Faaliyetler</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Temizlik Faaliyeti</li><li>• Güvenlik Faaliyeti</li><li>• Genel Yönetim Faaliyetleri</li><li>• Isıtma ve Aydınlatma Faaliyetleri</li></ul>

Yukarıdaki Tablo 2.2’de tarım sektöründe bir işletmede söz konusu olan faaliyet seviyelerini içeren bir hiyerarşi verilmektedir. Bu tarz bir hiyerarşi, yönetimin maliyet kaynaklarını belirlenmede yararlanabileceği bir araç olması nedeniyle işletmeler açısından önem arz etmektedir.

**Faaliyet Sürücüsü;** parça numaraları sayısı, müşteri siparişleri sayısı gibi maliyetlerin maliyet nesnelere atanması için kullanılan, maliyet nesnelere tarafından faaliyetlere yansıtılan taleplerin yoğunluğu ve şiddetiyle ilgili bir faaliyet çıktısının ölçütü olarak ifade edilebilir(IMA, 2006; Seldüz, 2011: 29).

**Faaliyet Merkezi (Faaliyet Havuzu);** bir işletme için gerekli ve önemli olan faaliyetlerin bir araya getirildiği yerlerdir. Başka bir ifadeyle, birbirine benzer faaliyetlerin bir araya getirilmesi sonucunda maliyet havuzlarının birleşiminden meydana gelmektedir(Yazıcı, 2008: 112).

Tablo 2.3’te tarım sektöründe yer alabilecek faaliyet merkezleri örneklendirilmiştir.

**Tablo 2.3:** Tarım Sektöründe Kullanılabilecek Bazı Faaliyet Merkezleri

<b>FAALİYET MERKEZLERİ</b>	
<b>Sebze Üretim</b>	Sebze üretiminde direkt işçilik dışında kalan üretim süreci ile ilgili tüm faaliyetler
<b>Tedarik</b>	Sebze üretilmesi için gerekli olan faaliyetlerinin yürütülebilmesinden ilk madde ve malzemeleri sağlamaya yönelik tüm faaliyetler
<b>Kalite- Kontrol</b>	Sebze üretim süreçleri, ilk madde ve malzemelere yönelik kalite ile ilgili tüm faaliyetler
<b>Bakım-Onarım</b>	Sebze üretiminde kullanılan makinaların, mevcut araç ve gereçlerin bakımı, onarımı ve yenilenmesi ile ilgili tüm faaliyetler

**Maliyet Merkezleri;** örgütte, maliyetlerin biriktirildiği temel sorumluluk birimidir (Dierks ve Cookins, 2003).

**Maliyet Elemanı;** bir faaliyet havuzu içinde olan ve herhangi bir faaliyet tarafından tüketilen kaynak için ödenen miktara verilen isimdir(Seldüz, 2011: 26).

**Maliyet Nesnesi;** kaynakları faaliyetlere veya faaliyetleri maliyet objelerine basit bir şekilde atamak için kaynak veya faaliyet gruplarının mantık çerçevesinde bir araya getirilmesidir. Süreçle ilgili ortaya çıkan sonuçlardır(Dierks ve Cookins, 2003; Seldüz, 2011: 26).

**Maliyet Havuzu;** her bir faaliyetin tükettiği kaynakların toplam tutarının faaliyetler bazında belirlenip, bir arada toplanmasıdır(Larson and Chiappetta, 1996: 821).

**Maliyet Taşıyıcısı (Maliyet Objesi);** faaliyetlerin oluşturduğu maliyetleri mamullere aktarmak için kullanılan maliyet taşıyıcısı, bir faaliyeti gerçekleştirmek için gereksinim duyulan çabayı belirleyen faktöre verilen isimdir(Yazıcı, 2008: 113). Maliyet taşıyıcısı bir işin ne veya kim için yapıldığını gösterir(Önder, 2004: 16).

**Maliyet Sürücüsü;** FTMY'nin en önemli unsuru olarak bilinen maliyet sürücüsü, bir faaliyetin niçin meydana geldiğini anlatan gelişmeye yönelik olarak ortaya çıkan fırsatları görmemizi sağlayan bir kavramdır(Turney, 1991: 88; Raffish and Turney, 1991: 53-63). Maliyet taşıyıcıları faaliyet merkezlerinde veya bu merkezlerin içindeki maliyet havuzlarında biriken giderlerin oluşmasına neden olan gerçek nedenlerin tespiti ile ilgilidir(Eker, 2002: 242). İş yükü ile alakalı sayısal bir ölçüdür(Öncü, 1999: 20-21; Miller and Vollman,1985: 142-150). Farklı kaynaklarda

maliyet etkeni, maliyet dağıtım anahtarı şeklinde adlandırılmaktadır(Cooper, 1988: 46).

Bir üretim sürecinde, genel üretim giderleri gibi direkt ve endirekt üretim maliyetleri ile ilgili çok çeşitli maliyet sürücüleri vardır(Venkataraman and Pinto, 2008: 91). Örneğin pamuk üretimi yapan bir tarım firmasında işçilik ile ilgili faaliyetlerde işçilik saati, makina ile ilgili faaliyetlerde makine saati, üretilen mamul de herhangi bir hata olup olmadığını öğrenmek için yapılan kalite kontrol faaliyeti için kalite kontrolde kullanılan test sayıları maliyet sürücüsü olarak seçilip kullanılabilir.

Aşağıda Tablo 2.4’de sebze üretimi yapan bir tarım işletmesinde üretim içinde yer alan faaliyetler ve faaliyetlere göre seçilen sürücüler örneklendirilmiştir.

**Tablo 2.4:** Faaliyetler ve Maliyet Sürücüleri

<b><u>FAALİYETLER</u></b>	<b><u>MALİYET SÜRÜCÜLERİ</u></b>
Hammadde Olan Tohum Tedariki	Satın Alma Emri Sayısı
Tarlayı Üretime Hazırlama	Hazırlık Sayısı
Ekme-Toplama	İşçilik Saati
Sulama	Makine Saati
Kalite Kontrol	Kontrol Sayısı

**Kaynak Sürücüsü;** bir faaliyet tarafından harcanan kaynakların miktarının ölçütüdür. Kaynak maliyetlerini, faaliyetlere, maliyet nesnelere veya diğer kaynaklara atamak için kullanılır(Dierks ve Cookins, 2003).

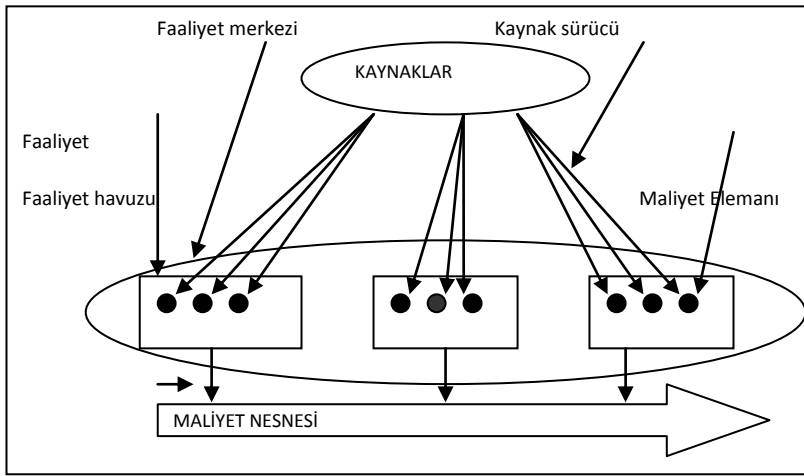
**Performans Ölçüleri;** bir süreçte yapılan işin ve elde edilen sonuçların finansal ya da finansal olmayan göstergeleridir. Başka bir ifadeyle, performans ölçüleri bir faaliyetin “ne kadar iyi” yapıldığını açıklamakta ve üretim ortamındaki değişikliklere yönelik faaliyetin ne kadar esnek olduğunu ortaya koymaktadır(Titiz ve Altunay, 2012: 94).

#### **2.2.4.2.3. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Maliyet Dağıtım Süreci ve Tasarlanmasında İzlenen Süreç**

Temel felsefesi “Faaliyetler kaynakları tüketir, tükenen kaynaklar maliyetleri oluşturur” şeklinde olan FTMY iki aşamalı maliyet dağıtım süreci kullanarak mamul maliyetlerini hesaplamaktadır(Emblemyag, 2003: 102). Bu yöntemde yapılması

gereken ilk işlem yöntemi uygulayacak olan işletme ile ilgili faaliyet haritalarını oluşturma işlemidir. Faaliyet haritaları ile süreçlerin geliştirilip yeniden düzenlenmesi, maliyet etkinliği gibi konularda fayda sağlanarak daha sağlıklı bir akış yapısı elde edilebilmekte ve katma değer yaratan ve yaratmayan faaliyetleri belirleyebilmektedir. Faaliyet haritaları, süreç akışı etrafında faaliyetleri etkin sıralayan, fire ve kayıp zamanları belirlemeye yarayan haritalardır(Seldüz, 2011: 113). İşletmeler bu haritalar yardımıyla süreç akışını net olarak belirleyerek, faaliyetlerin maliyetleri hakkında bilgi sahibi olabilmektedir.

**Şekil 2.9:** Maliyet Dağıtım Ögeleri



**Kaynak:** Turney; 1991: 97.

Yukarıda yer alan Şekil 2.9'dan da anlaşıldığı gibi ilk aşamada öncelikle mamulün üretimi için gerekli olan tüm faaliyetler tanımlanır ve faaliyet haritaları oluşturulur. Daha sonra, benzer faaliyetler bir araya getirilerek değer katmayanların elimine edilmesi sağlanır. Ardından faaliyetlere ait olan direkt ve ortak nitelikteki genel üretim giderleri tespit edilir ve faaliyetlerin direkt maliyetlerine ortak giderlerden aldığı pay ilave edilerek faaliyet maliyetleri tutarlarına ulaşılır. Bundan sonra yapılan işlem, maliyet havuzlarını oluşturma işlemidir. Maliyet havuzu daha öncede tanımlamış olduğumuz gibi benzer faaliyetlerin bir araya getirildiği homojen özellik göstermesi gereken FTMY'ninde kullanılan bir kavramdır. Homojen maliyet havuzu, mamullerle doğrudan ilişki kurabilen faaliyet maliyetlerinin bir araya getirilmesi ile oluşur(Özkan ve Aksoylu, 2002: 56). Homojen maliyet havuzları belirlendikten sonra mamullere maliyetleri paylaşmak için maliyet sürücüleri

saptanır ve saptanan sürücülerle yükleme oranları çarpılıp ilk aşama işlemler sonlandırılmış olur.

Söz konusu yöntemde yükleme oranı hesaplaması şu şekilde formüle edilebilir(Çabuk, 2003:115):

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Periyodun Faaliyet Maliyeti}}{\text{Periyodun Faaliyet Maliyet Sürücü Miktarı}}$$

İkinci aşamada ise, maliyet havuzlarında toplanan maliyetler mamullere ikinci aşama maliyet sürücüleri kullanılarak paylaştırılır.

FTMY’de mamule yüklenecek olan faaliyet maliyeti aşağıdaki şekilde hesaplanabilmektedir(Ülker ve İskender, 1993: 202).

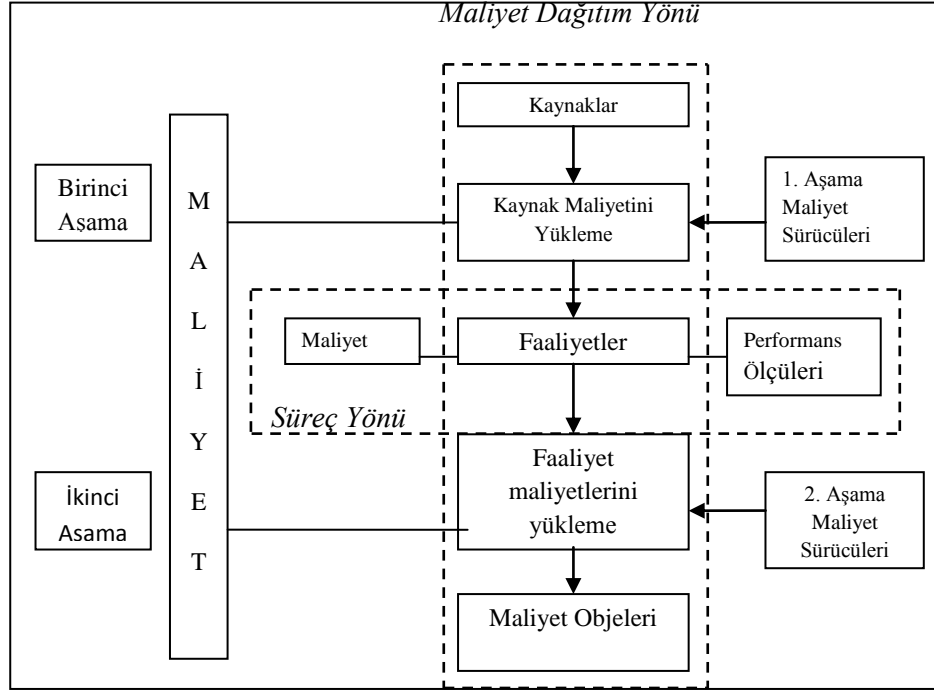
$$\text{Mamule Yüklenecek Faaliyet Maliyeti} = \text{Yükleme Oranı} \times \text{Ürünün Tükettiği Faaliyet Miktarı}$$

Mamullere doğru dağıtımın yapılabilmesi için dikkat edilmesi gereken husus, mamulün kullandığı maliyet sürücüsünün miktar olarak belirlenmesidir. Her iki aşamada yapılan işlemler sonucunda maliyetlerin mamullere yüklenme işlevi gerçekleşmiş olacaktır. Bu iki aşama sürecinde oluşan duruma iki aşamalı maliyet dağıtım süreci adı verilir(Emblemsyag, 2003: 101).

Özetle ifade etmek gerekirse, ilk aşamada kaynak maliyetleri, faaliyet maliyeti havuzuna dağıtılır. İkinci aşamada faaliyet havuzlarında toplanan maliyetler mamul ve hizmetlere dağıtılır(Hongren and others, 2005: 144; Anderson,1993: 7).



**Şekil 2.10:** Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminde İki Aşamalı Maliyet Dağıtım Süreci



**Kaynak:** Emblemsvag, 2003: 102; Erdoğan, 2007: 66.

Yukarıdaki Şekil 2.10, FTMY’de hem maliyet dağıtım yönünü içeren hem de süreç yönünü içeren bir yapıyı göstermektedir. Maliyet dağıtım yönü maliyetlerin genel akışı, süreç yönü bilgi ve işlem akışı şeklindedir(Bekçioğlu ve diğerleri, 2014: 22). Şekilde yer verilen maliyet dağıtım süreci ile ifade edilmek istenen kaynaklar, kaynak faktörleri, diğer bir deyişle birinci aşama maliyet sürücüleri aracılığıyla ilişkilendirilmekte, faaliyetler faaliyet faktörleri başka bir ifadeyle, ikinci aşama maliyet sürücüleri aracılığıyla maliyet objeleriyle ilişkilendirilmektedir. Şekildeki süreç yönü ile ifade edilmek istenen her bir faaliyetin maliyet sürücüleri ve performans ölçütleri hakkında bilgi sağlamasıdır(Erdoğan, 2007: 66).

Birinci aşamada yapılan işlemler tahıl üretimi yapan bir tarım işletmesine uyarlandığında şu şekilde sınıflandırılabilir.

- Tarla hazırlama, ekim, sulama, gibi üretim sürecindeki faaliyetler tanımlanır, faaliyet haritaları oluşturulur.
- Makina sayısı, makina saati, kişi sayısı, işçilik saati gibi her bir faaliyete ait dağıtım anahtarları belirlenir,
- Giderler faaliyetlerle ilişkilendirilir,

- Homojen maliyet havuzları oluşturulur,
  - Her faaliyetin birim faaliyet maliyeti başka bir ifadeyle yükleme oranları hesaplanır.
- İkinci aşama işlemlerini özetlersek,
- Tahıl üretimi için kullanılan her faaliyete ait maliyet, üretilen mamullere dağıtılır,
  - Mamullerin toplam maliyeti üretilen miktara bölünerek, mamulün maliyeti hesaplanmış olur.

Bilindiği gibi maliyet sistemlerinin bir işletmede tasarlanmasındaki amaç, üretimde kullanılan tüm giderlerin mamullere aktarımını sağlamak ve oluşabilecek karmaşıklıkları düzenlemektir(Cooper and Kaplan, 1988: 98). Uyguladığı sistemle ilgili tereddütleri olan bir işletmenin FTMS'ni oluşturmadan önce işletmenin mevcut yapısını göz önünde tutarak ihtiyaçları doğrultusunda ilk olarak iyi bir planlama yapması gerekmekte ve daha sonra aşağıda özet olarak belirtilen adımlar izlenerek FTM'nin bir işletmede çalışması sağlanmaktadır(Roztocki and Needy, 1999: 18).

- İşletmenin finansal bilgilerini gözden geçirilmesi ve çalışanların eğitilmesi,
- Faaliyetlerin belirlenmesi,
- Her faaliyet için maliyetleri saptayıp faaliyet maliyetlerini izlemek,
- Maliyet sürücülerini belirlemek,
- Üretim maliyetini hesaplamak.

Yöntemin bir işletmede oluşturulması sırasında yapılacak ilk adım **çalışanların yöntem hakkında detaylı bir şekilde bilgilendirilmesi ve eğitilmesidir**. Mevcut sistemdeki aksaklıkların net bir şekilde belirlenmesi ve anlaşılmasının sağlanması, çalışanların eğitime duyarlı olmasını sağlayacak, bu durum da FTM'nin işletmede oluşturulmasını kolaylaştıracaktır. Bu anlamda FTM'nin oluşturulma sürecinin ilk adımında, çalışanlara var olan sistemin tüm özellikleri net bir şekilde benzetimli örnekler ile anlatılıp, anlaşılması sağlanmalıdır.

FTMY'i, maliyet sistemine eklemek isteyen tarım sektöründe faaliyet gösteren bir işletme; mamul maliyetlerini hesaplayan ilgili departmanlara mevcut sistemin yetersizlikleri ile ilgili bir seminer düzenlemek veya birçok yönden çeşitli faydalar sağlayan, FTM hakkında detaylı bilgiler veren, yöntemin öğrenimini kolaylaştırabilecek özellikleri barındıran bir eğitim programı oluşturulabilmesi, çalışanların eğitilmesi yönünde verilebilecek örneklerdir.

FTMS'nin bir işletmede oluşturulması sürecinde ikinci adım **faaliyetlerin belirlenmesidir**. FTMS açısından önem arz eden bu adımda, üretimde söz konusu olan temel ve destek faaliyetler Tablo 2.5'te örneklendirildiği gibi belirlenir. Sistemin doğru bir şekilde işleyebilmesi açısından bu adımda en önemli husus; değer katanlar ile katmayanların ayrışmasına dikkat ederek faaliyetlerin birbirleri ile çakışmayacak şekilde belirlenmesidir.

**Tablo 2.5:** Faaliyetler ve Niteliği

<b>Faaliyetler</b>	<b>Niteliği</b>
Kaynak Tedarik	Temel Faaliyet
Üretim İşlemleri	Temel Faaliyet
Sipariş Alma	Temel Faaliyet
Bakım- Onarım	Destek Faaliyet
Kalite-Kontrol	Destek Faaliyet
Makine Hazırlama	Destek faaliyet

Faaliyetlerin belirlenmesi aşamasında ilk olarak, işletmede yer alan faaliyetlerden hareketle, yapılan faaliyet analizleri sonucunda faaliyet özeti oluşturulur ve bu özetlerde her faaliyetin kapsadığı zaman belirlenir. Daha sonra, faaliyetlerin sayı olarak sıralaması yapılır ve bunun sonucunda faaliyet listesi elde edilir. Oluşturulan listede makro faaliyet kullanılmalı ve kullanılan bu faaliyetler yöntemin amacına göre detaylandırılmalıdır. Bu, yöntemin işleyişi açısından çok önemlidir ancak yöntemin karmaşıklaşmaması için aşırıya da kaçılmamalıdır(Yazıcı, 2008:116).

FTM'nin üçüncü adımı **faaliyet maliyetlerinin izlenmesidir**. Bu adımda ilk olarak, ikinci adımda belirlenen faaliyetlerin benzer özellikte olanları bir merkezde toplanır. Bir faaliyeti veya grubunu temsil eden faaliyet merkezleri aynı zamanda maliyet havuzlarını oluşturmakta ve maliyetler bu havuzlarda toplanmakta bunun sonucunda faaliyet maliyetlerine ulaşılmaktadır. Maliyet havuzlarının sayısı ve seçimi, uygulamada büyük ölçüde farklılıklar göstermektedir(Dumanoğlu, 2006:109). Üretim süreci içinde çok fazla faaliyet barındıran sistemlerde her faaliyet için bir havuz oluşturulabilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken noktalar faaliyet ve kaynaklarının çok iyi tespit edilmesi ve havuzda yer alan tüm faaliyetler tarafından kullanılan uygun maliyet sürücüsünün belirlenmesidir.

Her bir faaliyet merkezi için **maliyet sürücüsü belirlenmesi** FTMY'in dördüncü adımı olmaktadır. Bir işletme maliyet sürücüsü belirlerken dikkat edilmesi

gereken bir takım hususlar bulunmaktadır. Bu hususlar aşağıda şu şekilde sıralanmaktadır(Çabuk, 2003:115; Yazıcı, 2008:117):

- Seçilen maliyet etkeni, faaliyet maliyet havuzundaki maliyet düzeyi ile güçlü bir korelasyona sahip olmalıdır.
- Fiili maliyetlerin tüketimine en uygun olan maliyet sürücülerinin belirlenmesine,
- Maliyet sürücülerini ile bağlantı kurulan verinin elde edilme kolaylığına,
- Sürücünün, mamullerin fiili faaliyet tüketimini ölçme derecesine,
- Değişkenlerin homojen ve niceliksel olmasına,
- Performansın geliştirilmesine teşvik eden maliyet taşıyıcılarının seçilmesine,
- Çok az rastlanan sürücülerin sayılarının en aza indirilmesine,
- Asgari ölçüm maliyetine sahip olan sürücülerin seçilmesine,
- Yeni ölçümler gerektiren sürücülerin seçilmemesine özen gösterilmesidir.

Bir işletmede maliyet sürücülerinin doğru bir şekilde belirlenmesi gerçek maliyet hesaplamalarını sağlayacaktır. Bu nedenle maliyet sürücüsü seçiminin adet olarak belirlenmesi ortaya çıkabilecek karışıklıkları giderebilmek açısından FTM'nin oluşturulma sürecinde dikkat edilmesi gereken önemli bir husustur. FTM'nin tasarımı sürecinde sürücü seçiminde faaliyete uygunluk açısından da bir değerlendirme yapmak gerekmekte, bunun için de literatürde üç unsur göz önünde tutulmaktadır(Dumanoğlu, 2006:109):

- Ölçme maliyeti; maliyet sürücüsü ile ilgili bilgilerin öğrenilmesindeki kolaylıktır.
- Korelasyon derecesi; sürücü ölçüsü ile mamullerin içerdiği faaliyetler arasındaki ilişki derecesidir.
- Davranışsal etkiler; seçilen sürücülerin uygulamacılar açısından kabul edilebilir olması ve kişiler üzerindeki etkilerinin olumlu olmasıdır.

FTMY'de **üretim maliyetlerini hesaplamak** olarak ifade edilen son adımda, faaliyet maliyetleri ile faaliyetlerin ilişkilendirilmesi sonucu bulunan yükleme oranlarının her mamule düşen maliyet etkeni çarpılarak mamule düşen genel üretim gideri tutarı hesaplanır. Her mamulün direkt hammadde ve direkt işçilik maliyeti ile faaliyet tabanlı ölçekte hesaplanan genel üretim giderleri toplanarak, mamulün toplam üretim maliyeti bulunur(Haftacı, 2009:225).

#### **2.2.4.2.4. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Tarım Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmeler İçin Avantajları ve Yetersiz Kaldığı Durumlar**

Mamul fiyatlandırma kararları, müşteri karlılık analizi, performans ölçümü gibi konularda strateji ve tasarım amacına yönelik olarak uygun kararların verilebilmesi için işletme yöneticilerine doğru maliyet verileri sağlayan FTMY'nin yararlarını tarım sektörü açısından aşağıdaki gibi değerlendirebiliriz(David and Li, 2003: 171; Cooper and Kaplan, 1992: 13; Turney, 1991: 71; Yazıcı, 2008: 114; Venkataraman and Pinto, 2008: 909):

- Üretilen pamuk, üzüm, mısır gibi mamullerin maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanmasını sağlar.
- FTM yöneticilere ve ilgilenenlere tarım işletmesinin üretim süreci hakkında bilgi vermektedir.
- Herhangi bir tarım mamulünün üretilmesindeki süreç detaylı olarak incelendiği için maliyet belirleyicilerinin neler olduğunun açıklamasına yardımcı olur ve süreç içinde hangi faaliyetlerin maliyet artışına sebep olduğunu ortaya koyarak yöneticilerin tedbir almalarına olanak tanır.
- Yapılan analizler sonucunda önemli faaliyetlerin belirlenmesini ve değer katmayanların elenmesinde rol oynar.
- Birçok sektörde olduğu gibi tarımda da farklı üretim alternatiflerinin dikkate alınmasını sağlar.
- Operasyonel verimlilik hakkında aydınlatıcıdır.
- Faaliyet performansları için finansal değerlendirmeler yapar.
- Bütçeleme gibi konularda yöneticilere zamanında maliyet bilgisi sunar.

FTMY, literatürde direkt olarak faaliyetlere odaklanan, faaliyetlerin kaynak tüketimlerini dikkate alarak mamul ve hizmetlere yansıtan, işletmelerce gerçek mamul ve hizmet maliyeti belirlemede kullanılan bir yöntem olarak gösterilse de bazı zamanlarda birtakım durumlarda yetersiz kalabilmektedir. Bu durumlar şu şekilde sıralanabilir(Gökçen, 2004: 65):

- Tarım sektöründe uygulamada oldukça maliyetli bir yöntemdir.
- Diğer sektörlerde olduğu gibi tarım sektöründe de her yeni fikir gibi uygulayıcılar açısından dirençle karşılanma olasılığı yüksektir.

- Çalışanların mevcut sistemden vazgeçmek istememeleri ile maliyet sürücülerinin sayı ve çeşidinin fazla oluşu sistemin anlaşılmasını, uygulanmasını ve çalışanların bu konuda eğitilmesini güç kılabilmekte, sistem kullanıcılarca karmaşık şekilde nitelendirilebilmektedir.
- Sistemden beklenen yararlar net olarak ortaya konulamaz ise, çalışanların motivasyonu sağlanamayabilir.

#### **2.2.4.2.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Geleneksel Maliyetleme Yöntemlerinin Karşılaştırılması**

Geleneksel maliyetleme yaklaşımı “Bölümler itibariyle maliyetler nasıl dağıtılmalıdır?” sorusunu cevaplarırken FTM yaklaşımı ise;

- İşletmede hangi faaliyetler yapılmaktadır?
- İşletmenin faaliyetlerinin maliyeti ne kadardır?
- İşletme bu faaliyetleri neden gerçekleştirmektedir?
- İşletmenin ürettiği çıktıların oluşturulmasında hangi faaliyetlerden ne miktar gerekmektedir?

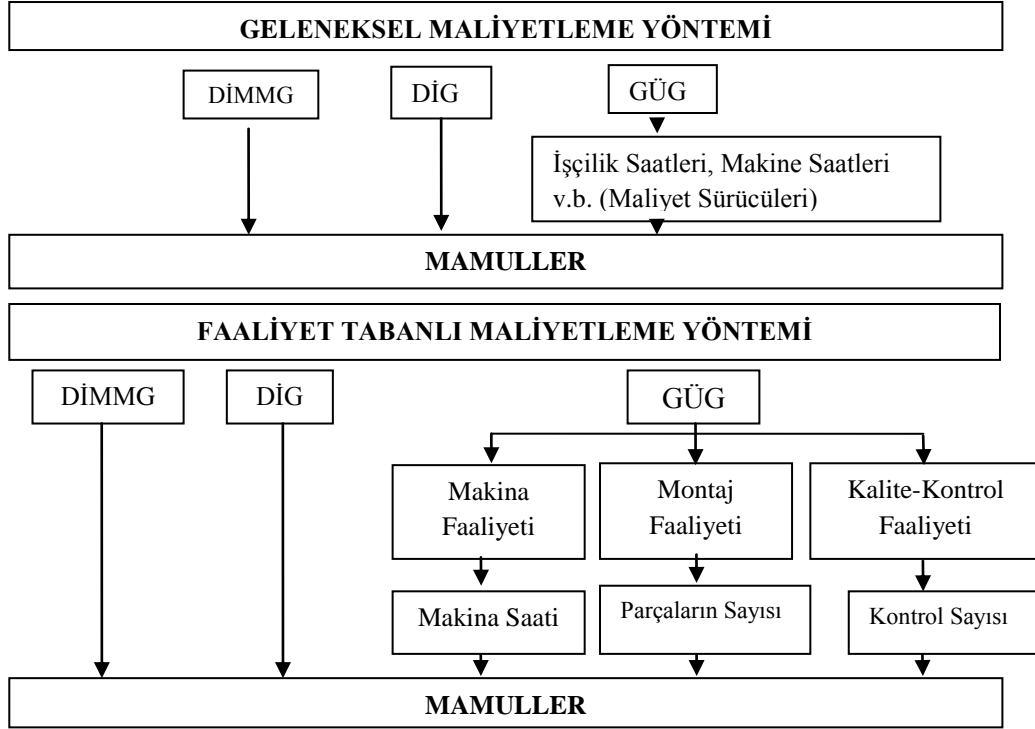
sorularını yanıtlamaktadır(Karğın, 2013: 26).

Geleneksel maliyetleme (GM) ile FTMY arasındaki farklılıklardan ilki yoğunlaştıkları kavramlardan meydana gelmektedir. GMY’i mamullere odaklanarak maliyetleri hesaplamakta, buna karşılık FTMY’i ise işletmenin amaçlarına ulaşabilmek için faaliyette bulunduğu, faaliyette bulunurken de kaynakları tükettiği ve bunun sonucunda da maliyetlerin oluştuğunu ileri sürmektedir. GM yaklaşımına göre mamul ve hizmetler kaynakları tüketirken, FTM’ye göre ise mamul ve hizmetler faaliyetleri, faaliyetler ise kaynakları tüketmektedir(Rotch, 1990: 6).

İki yaklaşım arasındaki bir diğer temel farklılık, GÜG’nin dağıtılmasında ortaya çıkmaktadır. Bilindiği gibi mamulün maliyetini oluşturan unsurlar DİMMG, DİG ve GÜG’dir. DİMMG ve DİG mamule direkt yüklenebilir, GÜG ise üretilen mamul veya hizmet ile ilişkisinin dolaylı olması sebebiyle, endirekt yüklenebilir özelliği göstermektedir. Bu anlamda farklılık, GÜG’lerinin mamullere aktarılırken kullanılan maliyet sürücüsü seçimi yönündedir. GMY, maliyetleri mamullere üretim hacmine bağlı; makine saati, işçilik saati gibi az sayıdaki maliyet sürücüsü ile

yüklemekte, FTM ise test sayısı, kişi sayısı, makine sayısı gibi kimi zaman, sadece üretim hacmine bağlı olmayan çok çeşitli maliyet sürücüsü ile yükleyebilmektedir.

**Şekil 2.11:** Geleneksel ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması



**Kaynak:** Alkan, 2005:43; Drury, 2001:157.

Hem geleneksel yöntemlerde hem de FTM'ye mamullere maliyetler iki aşamalı maliyet dağıtım süreci ile yansıtılmaktadır. İlk aşamada mamulün maliyetini oluşturan giderler faaliyet merkezlerinde toplanmakta ardından merkezlerde toplanan giderler, ikinci aşama olarak belirtilen süreçte mamule paylaştırılmaktadır. Şekil 2.11'de de görüldüğü gibi yöntemler arasındaki belirgin fark maliyet havuzlarının sayısı bakımından oluşmaktadır. GM'de, maliyet havuzlarını fabrikanın tümü veya birbirine benzeyen birkaç hizmet ve üretim merkezi oluştururken, FTM'de maliyet havuzları, kaynak tüketimlerine ve genel üretim giderlerine neden olan homojen faaliyetleri kapsamaktadır (Öncü, 1999: 20).

Bir diğer önemli farklılık; geleneksel maliyetleme yaklaşımı indirekt giderleri, üretilen hizmet ve mamul miktarı doğrultusunda belirlenen ölçütler ile mamul ve hizmetlere dağıtır. Bu yaklaşım mamul ve hizmet arasında "Çapraz Sübvansiyon"a izin vermektedir (İldır, 2008: 60). Teknolojik gelişme ile birlikte mamul çeşitliliğinin artması, genel üretim giderlerinin önemini arttırmış ve sadece hacime dayalı geleneksel maliyetleme yaklaşımı, GÜG'nin dağıtımında tek dağıtım

anahtarları kullanarak yüksek hacimli mamullerin aşırı maliyetlendirilmesine, düşük hacimli mamullerin ise düşük maliyetlendirilmesine neden olmuştur. Bu yanlış maliyet bilgisinin pazarlama stratejilerinde yol gösterici olarak kullanılması, yöneticilerin düşük hacimli mamul hatlarını çoğaltmasını teşvik edip, gerçekte işletmenin kar marjlarını önemli ölçüde azaltmaktadır (Johnson, 1992: 29; Yereli, 2009: 576). Başka bir ifadeyle, miktarı çok olan mamul veya hizmet direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden daha fazla pay almakta, bu durum sonucunda da çeşitli olumsuzluklarla karşılaşmaktadır. FTM ise söz konusu bu olumsuzları ortadan kaldırmaktadır (İldır, 2008: 61).

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda aşağıda Tablo 2.6'da da görüldüğü üzere, GM ve FTM yöntemleri arasındaki belirgin farklar tablolastırılarak söz konusu olan karşılaştırma özetlenmektedir (Granof and others, 2000: 9; Shim and Siegel, 2000: 101).

**Tablo 2.6:** Geleneksel Maliyetleme ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinin Karşılaştırılması

<b>Geleneksel Maliyetleme Yöntemleri</b>	<b>Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi</b>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Dağıtım anahtarı sayısı azdır.</li> <li>2. Maliyet havuzu sayısı birdir.</li> <li>3. Maliyet belirleme sürecinde mamul üzerinde yoğunlaşır.</li> <li>4. Maliyet merkezleri denilince işletmedeki üretim birimleri anlaşılmalıdır.</li> <li>5. Üretim hacmine bağlı dağıtım anahtarı kullanılır.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Dağıtım anahtarı sayısı çoktur.</li> <li>2. Maliyet Havuzu çok sayıdadır.</li> <li>3. Maliyet belirleme sürecinde faaliyetler üzerinde yoğunlaşır.</li> <li>4. Maliyet merkezleri, kalite testleri, makine bakımları gibi faaliyetleri içermektedir.</li> <li>5. İlgili maliyet havuzu için farklı dağıtım anahtarları kullanılır.</li> </ol>

### 2.2.5. Maliyet Sisteminin Oluşturulması

İşletmelerin planlama yapabilmesi, yönetsel kararlar verebilmeleri için ürettikleri mamullerin kaç mal olduğunu bilmeleri gerekir. İşletmeler birim maliyetleri hesaplarken, birçok yöntemi içeren maliyet sisteminden yararlanmak durumundadırlar. İçinde bulunulan şartlara ve yöneticilerin beklentilerine göre yapılarına uygun maliyet sistemi kullanarak hesaplama yapmaları amaçlarına ulaşmalarında kaçınılmaz bir durum olarak gösterilebilir.



Bir bilgi sağlama sistemi olan maliyet sistemi oluşturulurken yapılması gereken ilk şey üretim sürecinin analizidir. Üretim süreci içerisinde yer alan adımların ve üretim işleyişinin doğru saptanması, işletmeye en uygun maliyetleme sisteminin belirlenmesine etki edecek ve işletme kararlarının alınmasında büyük fayda sağlayacaktır.

Bir işletmenin kendi geleceğine ait kararlar almasında, muhasebe bilgi kullanıcılarının, ihtiyaç duyduğu doğru bilgiye ulaşmaları açısından maliyet bilgilerinin rolü oldukça fazladır. İşletmeler söz konusu maliyet bilgilerini elde ederken, kendi özellikleri çerçevesinde çeşitli yöntemler kullanmakta ve işletmece seçilen bu yöntemlerin işletme yapısına uygun olması da maliyetlerin olabildiğince minimize edilmesine etki etmekte ve bunun sonucunda işletmede kullanılan sistemler gereksinimler doğrultusunda sürekli olarak irdelenmektedir.

Maliyetlerin hesaplanması için geliştirilen yöntem ve teknikler olarak ifade edilen “Maliyetleme Sistemleri”, maliyetlerin yönetim kararlarını etkileme derecesini belirleyen araç ve tekniklerin toplamı şeklinde literatürde tanımlanmaktadır(Horngren and others, 2001: 130; Tektüfekçi ve Selek, 2009: 150). Maliyet hesaplamak için oluşturulan sistemler, maliyet unsurları, işletmenin üretme tekniği, girdi özelliklerinin ve çalışma konusunun göz önüne alınması sonucu oluşturulmaktadır(Yükçü, 2006: 369).

Sistemlerin içerdiği amaçlar doğrultusunda maliyet sistemleri üç aşamada incelenmektedir. Bunlar(Öker, 2003: 2):

- Finansal Raporlama Amaçlı Sistemler
- Finansal Muhasebeden Bağımsız Olarak Yönetmel Raporlamanın da Yer Aldığı Sistemler
- Finansal ve Yönetmel Bilginin Elde Edildiği Entegre Sistemler.

Finansal raporlama fonksiyonunu yerine getiren yasal uygulamaların öngördüğü şekil ve özellikle raporlama yapan ve günümüzde kullanılan sistemler, finansal raporlama amaçlı sistemler olarak literatürde yer almaktadır. Finansal raporlar, işletme içi ve dışı muhasebe bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgileri kapsamaktadır(Öker, 2003: 2). Herhangi bir konuda işletme hakkında elde edilecek bilgi, kullanıcılarda şüphe yaratmamalı, kullanıcının ihtiyaç duyduğu bilgiyi tam olarak sağlamalı, açık, anlaşılır, doğru ve güvenilir olmalıdır. Finansal amaçlı maliyet sistemleri finansal muhasebenin yasal açıdan gerek gördüğü sorumlulukları

yerine getirmekte buna karşılık doğru maliyet belirleme gibi maliyet muhasebesinin söz konusu diğer amaçlarını kimi zaman yerine getirememektedir. Örneğin otomasyonun ileri düzeyde kullanıldığı bir işletmede finansal amaçlı raporlama sistemleri, GÜG'nin mamullere dağıtılıp dağıtılmadığı ile ilgilenmemekte, GÜG'ini söz konusu mamullere yüklemeye kullanılacak olan dağıtım anahtarlarına odaklanmaktadır. Bu açıdan gerçek mamul maliyet hesaplamasında GÜG'ni kullanım düzeyini baz almadan dağıttığı için, kimi zaman yanıltıcı sonuçlar ortaya koymaktadır. Söz konusu sistemler, işletme dışı raporlama için standartlara uygun veri, işletme bütününe ve geçmişe ait bilgilerin analiz edilmesi yönünde yararlar sağlamaktadır.

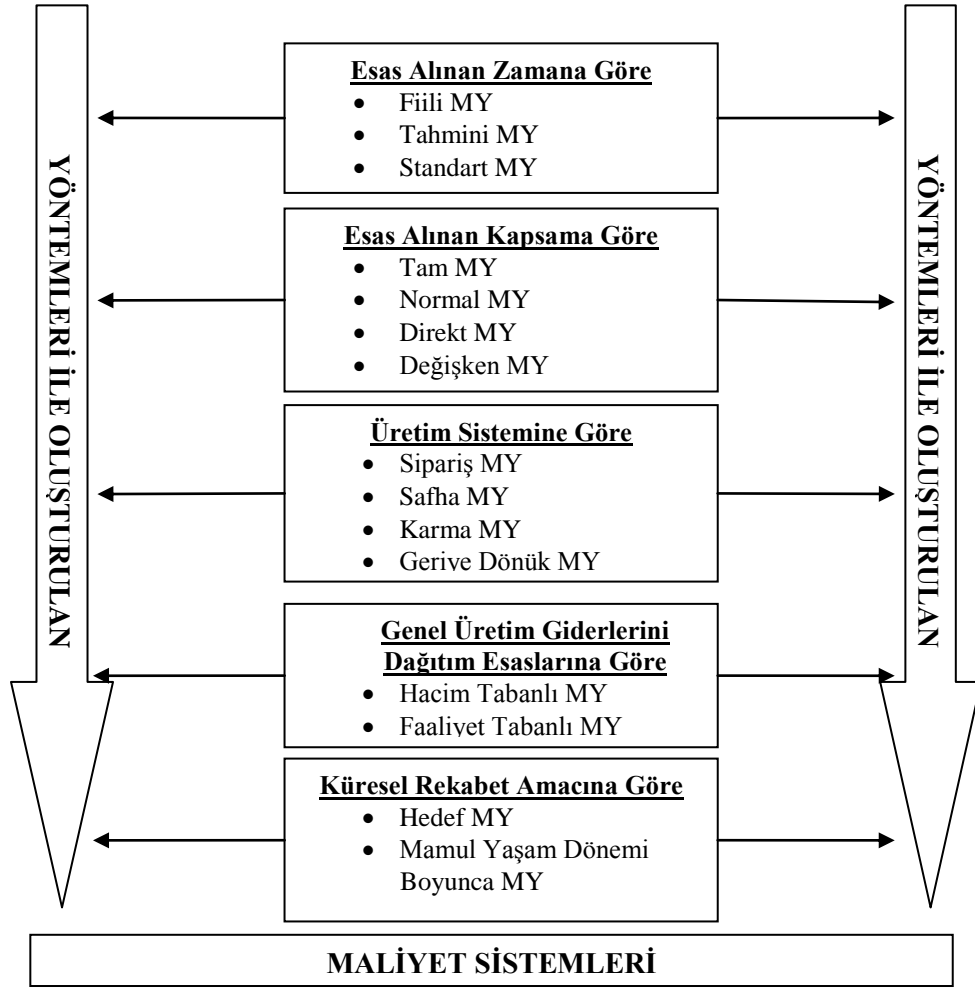
İşletmelerin çalışma hayatları boyunca varlıklarını sürdürebilmek için amaçları doğrultusunda hareket etmeleri gerekmektedir. Bu bağlamda, bir işletmenin en temel amacı kar elde etmek, elde edilen karı da sürekli olarak arttırabilmektir. Stratejik düzeyli bu ve benzer amaçları yerine getirirken işletmeler muhasebe sistemleri içerisinde yönetsel anlamda büyük faydalar sağlayan Hedef Maliyetleme, Kaizen Maliyetleme, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme gibi çağdaş olarak adlandırılabilir yöntemlere başvurmaktadır. Bu yöntemler işletmenin stratejik amaçları ile bağlantılı olarak uygulanmalı ve işletmenin üretim sürecinde var olan değişikliklere uyum sağlamalıdır (Kaygusuz, 2006: 109). Bu yöntemleri içinde bulunduran, yönetsel amaçlı bağımsız sistemler, işletmelerin, kendi bünyesinde mevcut özelliklerini göz önünde tutarak kontrol veya performans değerlendirmede, üretim işlevinin gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesi, sipariş kabul edilip edilmemesi gibi karar alımlarında ihtiyaç duyduğu bilgileri elde etmeye yönelik ek olarak kullandıkları sistemlerdir. İşletmelerin yönetsel bilgileri bünyelerine dahil etmeleri başlangıçta çok güçtür. Maliyeti açısından bakıldığında yeni bir sistemin işletmece benimsenmesi ve işletmede oluşturulması oldukça masraflıdır. Ayrıca sistemin işletmeye tam olarak uyarlanması geniş bir zaman dilimi gerektirmektedir. Bunun yanı sıra belirli analizler sonucunda kullanılan maliyet sistemini değiştirme kararı alan bir işletme, yönetsel amaçlı bağımsız sistemleri kendi bünyelerine uyarladıkları anda kalite, kontrol, verimlilik gibi konulara yönelik zamanında sunulmuş gerçekçi raporlar elde eder. Örneğin, bu raporlar aracılığı ile yönetsel amaçlı bağımsız sistemler içerisinde yer alan faaliyet tabanlı maliyet yöntemi işletmenin alacağı stratejik kararlarda gerekli olan bilgileri sunabilmektedir. Söz konusu sistemlerin

oluşturduğu verileri; bankalar, resmi kurumlar, hissedarlar, aracı kurumlar ve işletme yönetimi kullanmakta bu bağlamda, iç ve dış raporlamaya uygun bilgiler elde edilmektedir.

Planlama, kontrol ve karar verme ile ilgili amaçların günümüzde büyük önem kazanmasıyla finansal ve yönetsel bilgilerin birlikte elde edildiği entegre sistemlere ihtiyaç duyulmuştur(Yazıcı, 2008: 13). Bu sistemler işletmenin fiyatlandırma, sipariş, satın alma, stoklar ve satış gibi işletme faaliyetlerinin her birisiyle ayrı ayrı ilgilenmektedir. Doğru bir şekilde bilgi sunması sağlanan veri tabanları ile veriler ilgili birimlere direkt olarak iletilmekte, yapılması gerekeni bildirmekte ve her birimde kontrol faaliyeti süreklilik kazanmaktadır. Bu sistemlerle iç ve dış raporlama açısından her ikisine yönelik ortak veri setleri elde edilmektedir. Böyle bir yapı ile yönetsel faaliyetlerin izlenmesi, performans değerlendirme ve ortak veri bankalarının kullanımı sonucu stratejik bilgilere anında ulaşabilme özelliği işletme bünyesine dahil edilmektedir.

Üretilen mal ve hizmetin birim veya toplam maliyetini hesaplarken firmalar sahip oldukları özellikleri göz önünde bulundurarak, kendilerine en uygun sistemi belirlemeye çalışmakta ve belirlenen sistem ile mamul veya hizmet maliyetlerinin hesaplanması işlemi; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, genel üretim giderlerinin tespiti ve üretilen mal ve hizmetlere dağıtılması süreci anlaşılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında maliyet sistemi terimi ile bir üretim işletmesindeki maliyeti hem bilimsel hem de gerçeğe uygun şekilde belirleyen faaliyet, yöntem ve araçların tümü kastedilmektedir(Çetiner, 2008: 14).

**Şekil 2.12:** İşletmelerde Maliyet Sistemleri



Bir işletme Şekil 2.12'deki gibi birbirinden farklı maliyet yöntemlerini bir araya getirerek kendine özel bir sistem oluşturabilmekte ve oluşturduğu bu sistem ile ürettiği mamul ve hizmetlerin maliyetlerini hesaplayabilmektedir. Ürettiği sisteme bağlı olarak safha, sipariş, karma ve geriye dönük maliyetlemenin yanında kapsamına göre (Tam & Direkt & Normal & Değişken Maliyetleme), maliyetlemede esas alınan zamana göre (Standart & Fiili & Tahmini Maliyetleme), genel üretim giderlerini dağıtım esaslarına göre (Hacim Tabanlı & Faaliyet Tabanlı Maliyetleme), küresel rekabet amacına göre (Hedef & Mamul Yaşam Dönemi Boyunca Maliyetleme) belirlenen yöntemleri bir araya getirerek kendine en uygun sistemi kurabilmekte ve koşullara uyum sağlayabilmektedir. İşletmelerin oluşturmuş oldukları bazı maliyet sistemi örnekleri aşağıda yer alan maddelerde verilmektedir(Akdoğan,2009: 39).

- Fiili Maliyetleme + Tam Maliyetleme + Safha Maliyetleme + Hacim Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinden Oluşan Maliyet Sistemi
- Fiili Maliyetleme + Tam Maliyetleme + Sipariş Maliyetleme + Hacim Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinden Oluşan Maliyet Sistemi
- Standart Maliyetleme + Tam Maliyetleme + Safha Maliyetleme + Hacim Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinden Oluşan Maliyet Sistemi
- Standart Maliyetleme + Normal Maliyetleme + Sipariş Maliyetleme + Hacim Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinden Oluşan Maliyet Sistemi
- Fiili Maliyetleme + Tam Maliyetleme + Safha Maliyetleme + Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinden Oluşan Maliyet Sistemi
- Fiili Maliyetleme + Tam Maliyetleme + Sipariş Maliyetleme + Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinden Oluşan Maliyet Sistemi
- Standart Maliyetleme + Tam Maliyetleme + Safha Maliyetleme + Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinden Oluşan Maliyet Sistemi
- Standart Maliyetleme + Tam Maliyetleme + Sipariş Maliyetleme + Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinden Oluşan Maliyet Sistemi
- Fiili Maliyetleme + Tam Maliyetleme + Sipariş Maliyetleme + Faaliyet Tabanlı Maliyetleme + Hedef Maliyetleme Yöntemlerinden Oluşan Maliyet Sistemi
- Fiili Maliyetleme + Tam Maliyetleme + Sipariş Maliyetleme + Faaliyet Tabanlı Maliyetleme + Mamul Yaşam Dönemi Boyunca Maliyetleme Yöntemlerinden Oluşan Maliyet Sistemi
- Standart Maliyetleme + Tam Maliyetleme + Safha Maliyetleme + Faaliyet Tabanlı Maliyetleme + Hedef Maliyetleme Yöntemlerinden Oluşan Maliyet Sistemi
- Fiili Maliyetleme + Tam Maliyetleme + Sipariş Maliyetleme + Faaliyet Tabanlı Maliyetleme + Hedef Maliyetleme Yöntemlerinden Oluşan Maliyet Sistemi

Çalışmanın son bölümü olan uygulama bölümünde tavuk sektöründe faaliyet gösteren bir işletmeden elde edilen verilerle “Fiili Maliyetleme + Normal Maliyetleme + Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinden Oluşan Maliyet

Sistemi” çerçevesinde birim ve toplam maliyetler hesaplanacak ve VUK ile TMS-41’e göre muhasebeleştirilecektir.

### **2.3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA TARIMSAL FAALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Tarım sektörü, kişisel ve sektörel bazda ihtiyaçları karşılaması sebebiyle önemi geçmişten günümüze vurgulanan bir sektördür. Teknolojik gelişmelerin tarım sektörüne de etki etmesi şirket yatırımlarının tarım alanına yapılmasını hızlandırmış ve tarım sektörü gelişmeye başlamıştır. Tarım sektöründe yaşanan gelişmeler işletmeleri etkilediği gibi muhasebe sisteminin de değişimini tetiklemiş, tarımsal faaliyet muhasebesince ulusal ve uluslararası düzenlemelerin yapılmasını gerektirmiştir. Bu amaçla 01.01.2003 tarihinde 41 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS 41) yürürlüğe girmiştir. Daha sonra 01.01.2005 tarihinde Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), borsaya kayıtlı tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetlerini düzenlemek amacıyla bir tebliğ (SPK 31) yayınlamıştır. Bu gelişmelere takiben 24.02.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazete’de Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK), Tarımsal Faaliyet Standardını (TMS 41) yayımlanmış ve TMS 41 yürürlüğe konulmuştur. “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24/02/2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır ([www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS41.doc](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS41.doc), Erişim Tarihi: 01.06.2015). 12/11/2014’de Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) hakkında tebliğ (Sıra No: 22)’de değişiklik yapılmasına dair tebliğ (SIRA NO: 31) yayımlanarak yapılan değişikliklerle (Taşıyıcı Bitkiler değişikliğiyle bu Standardın 1-5, 8, 24 ve 44 üncü paragrafları değiştirilmiş ve 5A-5C ile 63 üncü paragraflar eklenmiştir.) ilgili bilgi verilmiştir ([www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/11/20141112-9.htm](http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/11/20141112-9.htm), Erişim Tarihi: 01.07.2015). Söz konusu değişikliklerin 1 Ocak 2016 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanabileceği, erken uygulamak isteyenlere izin verileceği, erken uygulama durumunda, anılan hususun dipnotlarda açıklanacağı belirtilmiştir(TMS 41, Md. 62).

Çalışmanın bu kısmında TMS-41 Standardı çerçevesinde amaç, kapsam, tanımlamalar, raporlamada kullanılacak hesaplar, kayıt ve değerlendirme ile ilgili konular hakkında bilgi verilmektedir.

### **2.3.1. TMS 41'in Amacı ve Kapsamı**

TMS 41'in amacı; tarımsal faaliyetlere yönelik muhasebeleştirme yöntemlerini, raporlama esaslarını ve açıklamaları belirlemektir(TMS 41). Standart net gerçekleştirilebilir değer ile canlı varlık ve tarımsal ürünün değerlemesine ilişkin esasların belirlenmesine rehberlik etmektedir. Maliyet bedeli ile değerlendirilen canlı varlık ve tarımsal ürünler ise TMS-2, TMS-16 ve TMS-36 numaralı standartlar çerçevesinde ele alınıp değerlemeye tabi tutulmaktadır(Örten ve diğerleri, 2011: 637).

TMS 41, tarımsal faaliyetle ilgili taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar, hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve tarımsal faaliyete ilişkin devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesinde uygulanmakta, canlı varlığın ve tarımsal ürünün hasat anındaki kayıt ve değerlemesi ile ilgilenmekte, hasat sonrası süreci kapsamamaktadır. Başka bir ifadeyle, üzümün şaraba, şeker pancarının şekere, pamuğun iplik mamulüne dönüştürülme işlemi gibi hasat sonrasındaki ürünler için "TMS-2 Stoklar" veya diğer uygun olan bir standart uygulanmaktadır(TMS-41, Md. 3). Tarımsal faaliyet ile ilgili arsa, maddi olmayan duran varlıklar, tarımsal faaliyetle ilgili taşıyıcı bitkiler ile taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşvikleri de TMS 41 kapsamına girmemekte iken taşıyıcı bitkilerin ürünleri TMS 41 kapsamı içinde yer almaktadır(TMS-41, Md. 2).

### **2.3.2. TMS 41'de Yer Alan Tanımlar**

TMS 41'de geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir (TMS-41, Md. 4):

**Tarımsal faaliyet:** Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir.

Tarımsal faaliyet, hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği gibi geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu kapsamaktadır.

Bu çeşitlilik içerisinde belirli bazı ortak özellikler bulunmaktadır ki bunlar standartta; değişim kapasitesi, değişimin yönetilmesi ve değişimin ölçülmesi şeklinde belirtilmektedir. Değişim kapasitesi kavramı; yaşayan hayvanlar ve bitkilerin biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğini vurgulamaktadır. Değişimin yönetilmesi; yönetim, ilgili sürecin gerçekleşmesi için nem, sıcaklık, ışık gibi gereken koşulları geliştirmek veya en azından korumak suretiyle söz konusu dönüşümü kolaylaştırır. Böyle bir yönetim, tarımsal faaliyeti, diğer faaliyetlerden ayırmaktadır. Örneğin, okyanus balıkçılığı ve ormanların yok edilmesi gibi yönetilmeyen kaynaklardan ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet değildir. Değişimin ölçülmesi ise, biyolojik değişim veya hasat sonucunda istenen 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 ölçülür ve takip edilir.

**Tarımsal ürün:** İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür. Örneğin koyun bir canlı varlık iken, koyundan hasat edilen yün tarımsal ürün olarak belirtilebilir.

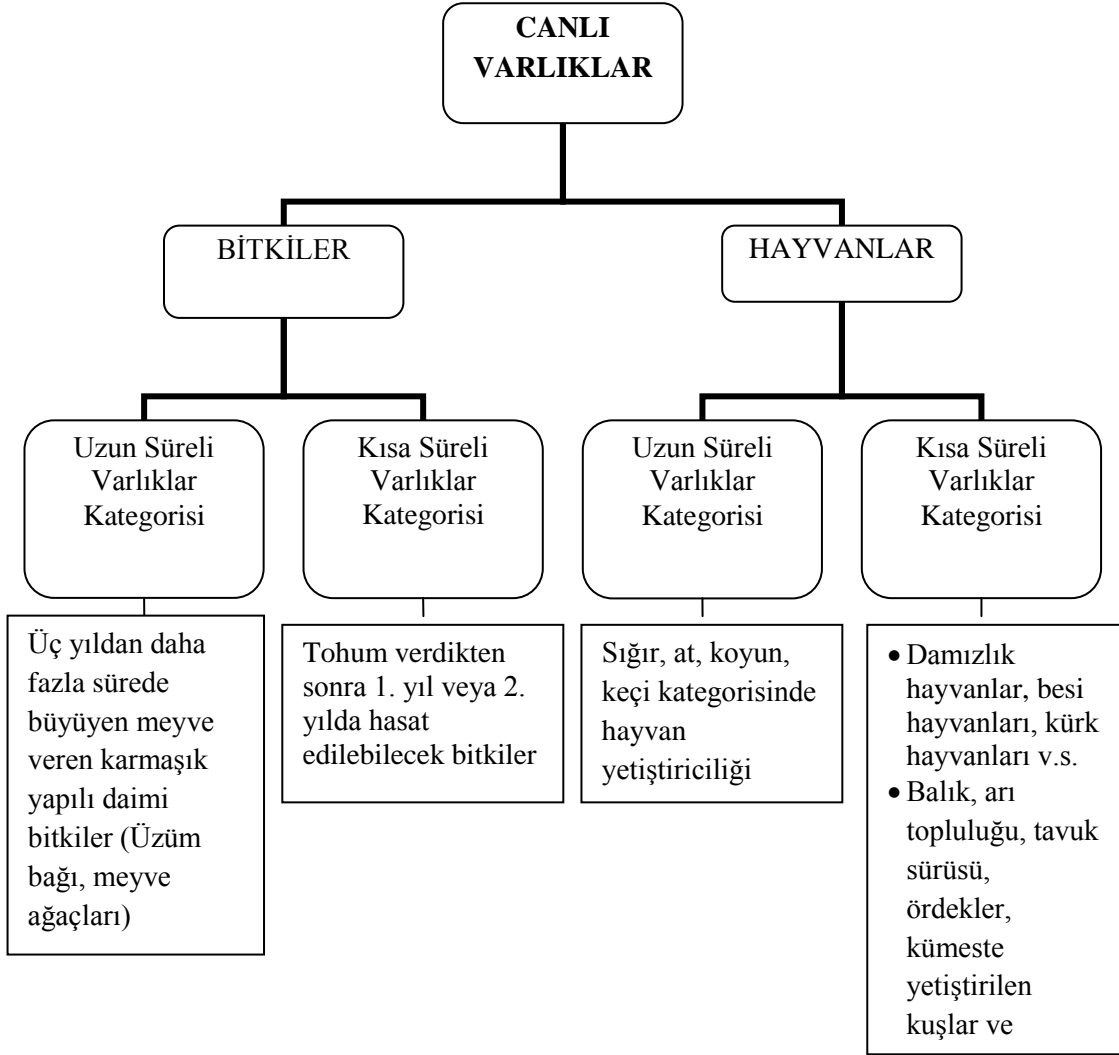
**Taşıyıcı bitki:** Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılan, bir hesap döneminden fazla ürün vermesi beklenen ve önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimali çok düşük olan yaşayan bitkidir.

Kereste olarak kullanılması için yetiştirilen ağaçlar gibi hasat edilmek üzere yetiştirilen bitkiler, işletmenin 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) ve buğday gibi yıllık mahsuller taşıyıcı bitki değildirler(TMS 41, Md. 5A). 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). Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürünler canlı varlıklardır(TMS41, Md. 5C).



**Canlı varlık:** Yaşayan hayvan veya bitkidir. Canlı varlık grubu ise yaşayan hayvan veya bitki topluluğu şeklinde ifade edilebilir(TMS 41, Md. 5). Canlı varlıkların çeşitli sınıflandırması yapılabilir. İlki aşağıda şekil 2.13'te yer aldığı gibidir.

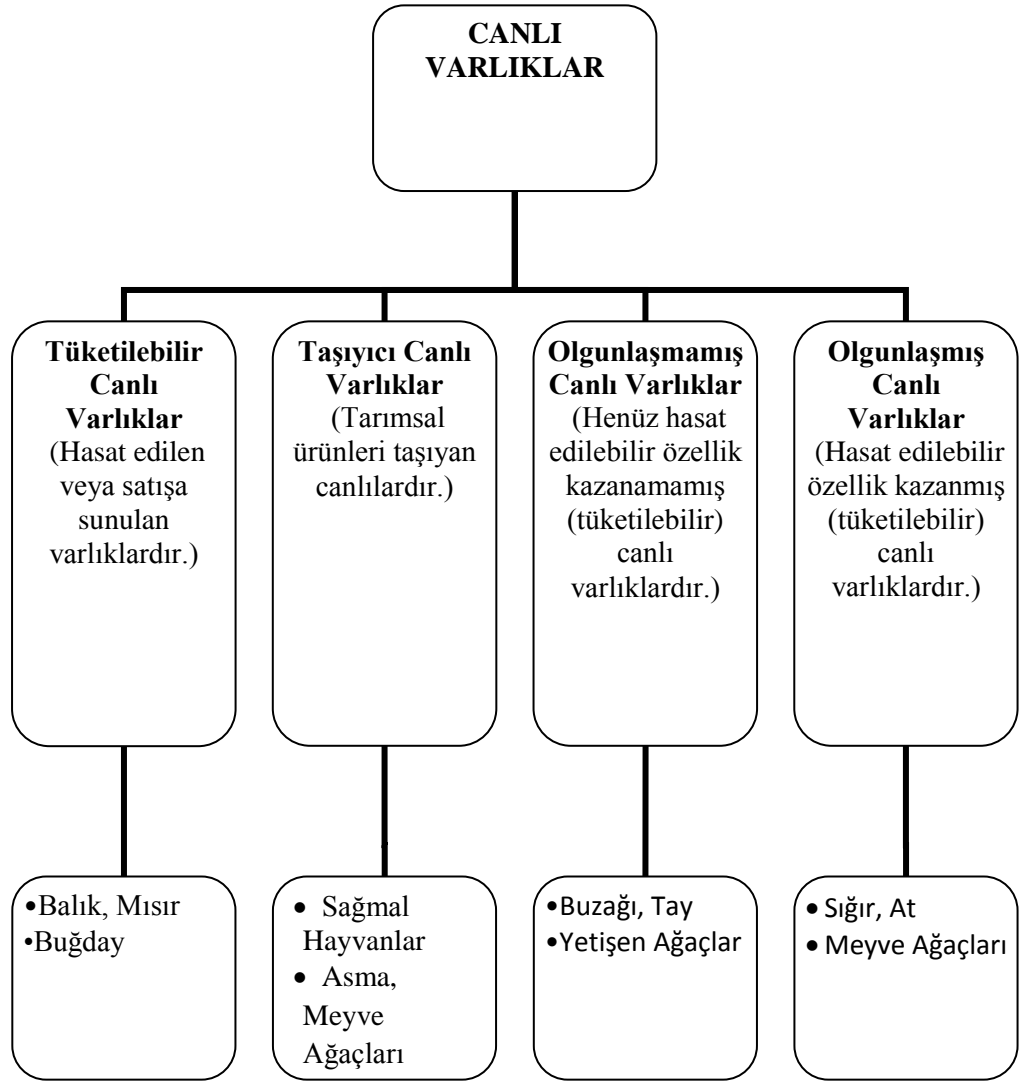
**Şekil 2.13:** Canlı Varlıkların Sınıflandırılması



**Kaynak:** Sedlacek, 2010: 61.

Canlı varlıklar için yapılan diğer bir sınıflandırma şekil 2.14'te yer almaktadır.

**Şekil 2.14:** Canlı Varlıkların Sınıflandırılması



**Kaynak:** Top, 2009: 3.

Şekil 2.13'te ve 2.14'te yer alan sınıflandırmaların ardından canlı varlıklar TMS 41 ve THP kapsamında aşağıda Tablo 2.7'deki gibi kategorize edilebilir.

**Tablo 2.7:** TMS 41 Kapsamında Canlı Varlıklar

Tarla Bitkiler	Bahçe Bitkileri	Ağaçlar	Kümes Hayvanları	Su Hayvanları	Büyükbaş Hayvanlar	Küçükbaş Hayvanlar	Diğer Canlı Varlıklar
<b>Tüketilebilir (Olgun ya da Olgun değil)</b>	<b>Tüketilebilir (Olgun ya da Olgun değil)</b>	<b>Taşıyıcı ya da Tüketilebilir (Olgun ya da Olgun değil)</b>	<b>Taşıyıcı ya da Tüketilebilir (Olgun ya da Olgun değil)</b>	<b>Taşıyıcı ya da Tüketilebilir (Olgun ya da Olgun değil)</b>	<b>Taşıyıcı ya da Tüketilebilir (Olgun ya da Olgun değil)</b>	<b>Taşıyıcı ya da Tüketilebilir (Olgun ya da Olgun değil)</b>	<b>Taşıyıcı ya da Tüketilebilir (Olgun ya da Olgun değil)</b>
Buğday Arpa, Mercimek, Yulaf..vb tek Yıllıklılar	Marul, Ispanak, Lahana, Bamyacı, Biber, Patlıcan ...v.b. tek Yıllıklılar	Meyvesiz Ağaçlar (Çam, Kavak, Ardiç, Köknar, Meşe gibi çok yıllıklıklar,) Meyveli Ağaçlar (elma, erik, şeftali, portakal, ceviz, kestane, fındık, çay, tütün, üzüm bağları,... gibi çok yıllıklıklar)	Tavuk, Hindi, Kaz, Ördek, ...vb. Amaca göre Tek ya da Çok Yıllıklılar	Değişimi Yönetilen Kültür Balıkçılığı (Levrek, Çipura, Alabalık..) Avlanma ile elde edilen, değişim ve dönüşümü yönetilmeyen su hayvanları Standart kapsamı dışındadır	Deve, Manda, İnek, Öküz, Boğa, Sığır gibi besi, damızlık ve süt amaçlı hayvan yetiştiriciliği	Koyun, Keçi gibi et, süt, damızlık, deri, yün, kıl, tiftik amaçlılar.	Diğer gruplara girmeyen TMS 41 şartlarını taşıyan ipekböceği yetiştiriciliği, arıcılık (bal, bolen..vs.).. gibi tarımsal faaliyetler
Dönen Varlık: 1 yıldan kısa sürede yetiştirilip hasat edilir.	Dönen Varlık: 1 yıldan kısa sürede yetiştirilip hasat edilir	Duran Varlık: Olgunlaşmamış ve olgunlaşmış ağaçlar (çay bitkisi, fındık ağacı) Dönen Varlık: Olgunlaşmış ağaçların hasat edilmiş tarımsal ürünleri (çay yaprağı, taze fındık)	Dönen Varlık: Olgunlaşmış et tüketimi amaçlı kasaplık, Duran Varlık: Olgunlaşmamış besiler, olgunlaşmamış ve olgunlaşmış yumurta amaçlılar	Dönen Varlık: Yetiştirme dönemi 1 yıldan az ise Duran Varlık: Yetiştirme dönemi 1 yıldan fazla ise	Dönen Varlık: Olgunlaşmış et tüketimi amaçlı besiler Duran Varlık: Olgunlaşmış ve olgunlaşmamış süt amaçlı sağmallar, olgunlaşmamış süt ve besi amaçlı damızlıklar	Dönen Varlık: Olgunlaşmış et tüketimi amaçlı besiler Duran Varlık: Olgunlaşmış ve olgunlaşmamış süt amaçlı sağmallar, olgunlaşmamış süt ve besi amaçlı damızlıklar	Dönen Varlık: Yetiştirme dönemi 1 yıldan az ise Duran Varlık: Yetiştirme dönemi 1 yıldan fazla ise

**Kaynak :**Badem ve diğerleri, 2013: 126; Creçu ve diğerleri; 2014: 1643.

**Biyolojik dönüşüm:** Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme süreci şeklinde tanımlanabilir. Biyolojik dönüşüm,

- Büyüme (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki artış), bozulma (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki düşüş) veya döllenme (ilave hayvanların veya bitkilerin meydana getirilmesi) veya
- Lateks, çay yaprağı, yün ve süt gibi tarımsal ürünlerin üretimi gibi bir takım sonuçları meydana getirmektedir.

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

Aşağıdaki Tablo 2.8’de canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasat sonrası ürünlere ilişkin örnekler yer almaktadır.

**Tablo 2.8:** Canlı Varlıklar, Tarımsal Ürünler ve Hasat Sonrası Ürünlere İlişkin Örnekler

<b>Canlı Varlıklar</b> (İlgili Standart TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standartı)	<b>Tarımsal Ürün</b> (İlgili Standart TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standartı)	<b>Hasattan Sonra İşlenme Sonucu</b> <b>Ortaya Çıkan Ürünler</b> (Sınai Ürün) (İlgili Standart TMS-2 Stoklar veya diğer uygun olan standartlar)
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Kerestelik ağaç korusundaki ağaçlar	Kütük	Kereste
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır	Sosis, pastırma
Pamuk bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	İplik, giysi
Şeker kamışı	Hasat edilmiş kamış	Şeker
Tütün bitkileri	Toplanmış yapraklar	İşlenmiş tütün
Çay çalılığı	Toplanmış yapraklar	Çay
Üzüm asmaları	Toplanmış üzümler	Şarap
Meyve ağaçları	Toplanmış meyve	İşlenmiş meyve
Palmiye ağaçları	Toplanmış meyve	Palmiye yağı
Kauçuk ağaçları	Hasat edilmiş lateks	Kauçuk ürünler
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.

Tablo 2.8'den de görüldüğü üzere ve daha öncede ifade edildiği gibi canlı varlık ve tarımsal ürünler TMS-41 kapsamında ele alınırken, hasattan sonra işleme sonucu ortaya çıkan ürünler TMS 41 standardının kapsamı dışındadır. Ayrıca dövüşler için kullanılan hayvanlar ve kuşlar, korumak için alınan hayvanlar, fuar ve yarışmalar için alınan canlı hayvanlar, dekoratif amaçlı alınan canlı hayvanlar, yalnızca çalıştırmak için kullanılan hayvanlar işletme aktifinde yer alabilirler ancak TMS 41 kapsamında değildirler(Pop and Decaonu, 2008:509; Usul ve Top, 2010:66).

### **2.3.3. TMS 41 Çerçevesinde Raporlamada Kullanılacak Hesaplar**

Ülkemiz muhasebe uygulamalarında 1994 yılından itibaren “Muhasebe sistemi Uygulama Genel Tebliği” çerçevesinde hazırlanan THP kullanılmaktadır. THP’de canlı varlıkların muhasebeleştirilmeleri için özel hesaplar yer almamakta dönen varlıklar niteliğindeki canlı varlıkların 152 Mamuller veya 153 Ticari Mallar hesabında, duran varlık özelliğindeki isen 256 Diğer Duran Varlıklar veya 255 Demirbaşlar hesabında muhasebeleştirildiği bilinmektedir. Uygulamadaki bu durum başka bir deyişle THP’de canlı varlıkları izlemekte kullanılan hesaplar canlı varlıkların özelliğiyle tam olarak uyuşmamaktadır. Çünkü 15 ve 25 grubunda bulunan canlı varlıklar ile diğer varlıklar, özellik ve muhasebeleştirme açısından birbirine benzemeyen varlıklardır(Özulucan ve Deran, 2008: 9).

Canlı varlıklar; büyüme, bozulma, çürüme ve ölme gibi değişim kapasitesine sahip, değişimleri yönetilebilen ve ölçülebilen varlıklar olarak ifade edilmektedir. Bu varlıklar, bir süre elde tutulup daha sonra değerlendirilmeleri açısından stoklara benzemekle birlikte; elde tutulduğu süre içinde değişime uğrama özelliği nedeniyle stoklardan farklılık göstermektedir. Tek yıllık canlı bitki ve işletmede en fazla bir hesap dönemi bulundurulacak canlı hayvanlar işletmenin dönen varlık unsuru iken, çok yıllık canlı bitki ile devamlı olarak üründen yararlanmak amacı ile işletmede bir hesap döneminden daha uzun süre bulundurulan canlı hayvanlar işletmenin duran varlık unsurudur. Bu nedenle bilançoda dönen varlık niteliğindeki dönen varlıklar grubu içinde, duran varlık niteliğindeki duran varlıklar grubu içinde gösterilmesi gerekmektedir. TMS 41- Tarımsal Faaliyetler Standardı'nın uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla THP’de canlı varlıklar için bir grup oluşturulması gerekmektedir(Akdoğan ve Sevilengül, 2007, 272). TMS-1 Finansal Tabloların

Sunuluşu standardında finansal durum tablosunda (bilançoda) ayrı bir hesap grubu olarak raporlanması gerektiği belirtilmektedir(TMS 1, Md. 54). Bu çerçevede THP’de canlı varlıkların izlenmesi için önerilen hesap grubu aşağıda verilmektedir:

**Tablo 2.9:** THP’de 16 ve 23 Grubundaki Canlı Varlıklarla İlgili Hesaplar

<b>16 CANLI VARLIKLAR</b>	<b>23 CANLI VARLIKLAR</b>
160 TARLA BİTKİLERİ	230 MEYVE AĞAÇLARI
161 BAHÇE BİTKİLERİ	231 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR
162 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	232 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR
163 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	233 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR
164 KANATLI HAYVANLAR	234 KANATLI HAYVANLAR
165 SU ÜRÜNLERİ VE DİĞER CANLI VARLIKLAR	235 SU HAYVANLARI VE DİĞER CANLI VARLIKLAR
166 DİĞER CANLI VARLIKLAR	236 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)
167 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)	237 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
169 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI
	239 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

**Kaynak:** [http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap\\_plani\\_taslagi.pdf](http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf). (Erişim Tarihi:29.03.2015)

Hasadı yapılan tarımsal ürünler ise 15 STOKLAR grubundaki hesaplara alınarak izlenmelidir(Örten ve diğerleri, 2011:639).

#### **2.3.4. TMS 41 Çerçevesinde Canlı Varlık ile Tarımsal Ürünün Kayıt Ve Değerlemesi**

Latince kökenli “Valere” kelimesinden türetilmiş olan değer teriminin sözlükte yer alan karşılığı; “bir şeyin önemini belirlemeye yarayan soyut ölçü veya bir şeyin deyiği karşılık, kıymet” şeklinde açıklanmaktadır(TDK, 2013). Muhasebe bakış açısıyla ise değer, bir varlığın değişimi sırasında ortaya çıkan para cinsinden tutarı veya yükümlülüğün ifası amacıyla katlanılan bedel şeklinde tanımlanmaktadır. Varlık ve yükümlülüğün para tutarı karşılığının belirlenmesinde kullanılan fiyat, literatürde değer ölçüsü olarak, varlık ve yükümlülüğün para tutarı karşılığının saptanması işlemi değerlendirme veya değer biçme işlemi olarak ifade edilmektedir. Değer durağan bir kavram iken değerlendirme belli bir süreci kapsayan işlemler

bütününden oluşmaktadır. Değerleme, değer belirlemede yapılan hesaplamaları, değer ve değer ölçüsü belirleme işlemini ve bunların finansal tablolara aktarılması eylemini içermektedir. Kısaca, bir varlığın para karşılığı tutarı “değer”, varlık tutarının belirlenmesinde esas alınan fiyat “değer ölçüsü”, varlık değerini tespit etme işlem bütünü ise “değerleme” olarak özetlenebilir. (Pamukçu, 2011:81;Tokay ve Deran, 2008: 19-20).

Çalışmanın bu kesiminde tarımsal faaliyetin standartta belirtildiği şekilde değerlendirme ve muhasebeleştirme eylemi hakkında bilgi verilmektedir.

#### **2.3.4.1. TMS 41 Çerçevesinde İlk Kayıt ve Değerleme**

Bir işletme aşağıda üç madde halinde yer alan koşulların gerçekleşmesi koşuluyla canlı varlık ve tarımsal ürünü muhasebeleştirme işlemini yapabilmektedir. Bu koşullar(TMS-41, Md. 10):

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

şeklindedir.

Canlı varlıklarda kontrolün varlığı çeşitli yöntemlerle kanıtlanabilir. Örneğin; işletme sahibi küçükbaş hayvanları üzerinde kontrol sahibi olduğunu, satın aldıktan hemen sonra damgalamak suretiyle ispatlayabilir. İşletme sahibi gelecekte sağlamayı umduğu faydaları varlıkların fiziksel özelliklerini dikkate alarak belirlemelidir. Örneğin, bir elma bahçesinden gelecek dönemlerde sağlayacağı faydaları belirlerken, ağaçların yaş ve cinslerini göz önünde bulundurmalıdır. Çünkü farklı yaş ve cinsteki ağaçlardan elde edilecek faydalar farklılık gösterecektir. Canlı varlığın muhasebeleştirilmesinde kayıtlarda yer alacak varlık değeri, değer belirlenmesi ile ilgilidir.

Bir varlık veya yükümlülüğün değişim zamanlarına ve değişim ortamlarına göre farklı değerlerinden bahsedilebilmektedir. Örneğin 100 birim X varlığının dönem başındaki değeri 1.500-TL iken, değişik faktörlerin etkisiyle dönem sonunda

1.900-TL'ye çıkabilmekte veya 1.000-TL'ye düşebilmektedir(Pamukçu, 2011:81). Canlı varlığın muhasebe kayıtlarına esas teşkil edecek değerinin ölçümünde söz konusu canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden veya maliyet değerinden hareket edilmelidir. (Tuğay, 2013:153-154).

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirilmesi esastır. Varlıklar, her dönem değerlemeye tabi tutulacak ve değerlendirme farkları sonuç hesaplarına yansıtılacaktır. Canlı varlıkların satın alma maliyetleri hariç, üretim ve hasat maliyetleri gerçekleştikleri anda gider olarak dikkate alınmalıdır. Bu konuda yapılmış birçok çalışmada canlı varlık üretimiyle ilgili katlanılan tüm maliyetler stok maliyeti olarak dikkate alınmış ve oluşan stok maliyeti ile net gerçekleşebilir satış değeri arasındaki fark, canlı varlık değerlendirme farkı olarak kar veya zarara yansıtılmıştır. Bu durum, canlı varlıkların veya tarımsal ürünlerin maliyetlerinin hesaplanması bakımından uygun olmakla beraber, TMS-41'in benimsemiş olduğu gerçeğe uygun değer muhasebesinin felsefesine uymamaktadır(Aksoylu, 2013: 71). Canlı varlıkların edinilmesi ve yetiştirilmesi ile ilgili katlanılan giderler gerçeğe uygun değerle değerlendirildikleri için varlığın maliyetine aktarılmayacak ortaya çıktığı dönemin gideri olarak sonuç hesaplarına yansıtılacaktır(Örten ve diğerleri, 2011:639).

Bir işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşüldükten sonra kalan değerle değerlendirilmektedir. Söz konusu bu değer, "TMS 2 Stoklar" Standardının veya uygun başka Standardın uygulandığı tarihteki maliyettir(TMS 41, Md. 13).

Tarımsal ürün gerçeğe uygun değer ile muhasebeleştirilmektedir. Başka bir ifadeyle standart, tarımsal ürünlerin, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiğini ileri sürmektedir(TMS 41, Md. 32).

Canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek aktife alındığı ilk anda doğan kazanç veya zarar ile ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar, olduğu dönem kâr veya zararında dikkate alınmaktadır(TMS 41, Md. 26). Başka bir ifadeyle, canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek aktife alındığı anda meydana gelecek bir değişim dönemin geliri veya gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.

Canlı varlığın ilk muhasebeleştirildiği tarihte pazar yeri maliyetinin yanlış hesaplanması sonucu bir zarar doğabileceği gibi, bir buzağının doğmasında olduğu



gibi, canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde kazanç da doğabilir(TMS 41, Md. 27). İlk aktife alındığı tarihte oluşan kazanç veya zararlar, oluştukları dönemde kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınmaktadır(TMS 41, Md. 28). Tarımsal ürünlerin aktife kaydedildiği sırada oluşan kar veya zararları hasat sonucu oluşmuş olabilmektedir(TMS 41, Md. 29).

Çeşit bazlı bir gelir tablosu hazırlandığı düşünülürse, varlıkların alımı ve yetiştirilmesi için katlanılan giderler, çeşit bazlı kaydedilip, gelir tablosunda raporlanırlar. Değerleme farkları ise, öneri olarak sunulan ve mevcut sistemde boş olan 605 Canlı Varlık Değerleme Farkları hesabında izlenebilir. TFRS'ye göre tablolarını oluşturan işletmeler incelendiğinde değerlendirme farklarının çoğunlukla hasat içerisinde değil, diğer esas faaliyet gelirleri/giderleri içerisinde raporlandığı gözlemlenmektedir(Örten ve diğerleri, 2011: 640).

Standartta, tarımsal faaliyetlerde kullanılan arazilere yönelik ayrı bir uygulama belirtilmemiştir. Tarımsal faaliyetin yürütüldüğü araziler; “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı” veya TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı'ndan uygun olan biriyle muhasebeye yansıtılacaktır. TMS-16'ya göre tarımsal faaliyetlerde kullanılan arazilerin muhasebeleştirilmesi konusunda iki alternatif bulunmaktadır. Bunlardan ilki; arazileri maliyet bedeliyle aktifleştirmek, birikmiş amortisman ve değer düşük karşılığını da -şayet varsa- maliyet bedelinden indirmek, ikinci ise arazileri yeniden değerlemeye tabi tutmaktır. Tarım işletmesine ait yatırım malı özelliği içeren araziler ise, TMS-40' Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı'na göre muhasebe kayıtlarına alınacaktır. TMS-40, bu arazilerin gerçeğe uygun değeriyle ya da maliyet bedeliyle aktifleştirilmesini belirtmektedir(Özkan ve Aksoylu, 2012).

Tarımsal arazilerde olduğu gibi, tarımsal faaliyette kullanılan maddi olmayan duran varlıkları değerlemede de ayrı bir düzenleme yer almamaktadır. Üretim kotası, sulama hakkı veya kirletme hakkı gibi imtiyazlar tarımsal faaliyette kullanılan maddi olmayan varlıklar olarak ifade edilebilir ve bu varlıklar “TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı” çerçevesinde değerlendirilmektedir. İşletme böyle bir maddi olmayan duran varlığa sahipse, öncelikle bu hakkı -temel yöntem olarak-maliyet bedeliyle kaydetmeli ve birikmiş amortismanlarını ve değer azalış zararlarını da indirim konusu şeklinde yansıtmalıdır. Ancak, maddi olmayan duran varlığın aktif bir piyasası varsa, alternatif bir uygulama olarak yeniden değerlendirilmiş değeriyle

değerleyebilir ve bu durumda ortaya çıkan değer artışı öz kaynaklar grubu içinde rapor edilmelidir. Tam tersi bir değer düşüklüğü olursa, öncelikle öz kaynaklar içindeki birikmiş değer artışından mahsup edilmelidir. Değer düşüklüğü önceki dönemlerdeki birikmiş değer artışını aşarsa; fark, gider olarak açıklanmalıdır(Özkan ve Aksoylu, 2012).

**Örnek:** AB Tarım İşletmesi toplam 150 ağaç bulunan bir kirazlığı 120.000-TL'ye peşin olarak satın almıştır. Dönem sonunda ağaçlardan elde edilen kirazların gerçeğe uygun değerinin 30.000-TL olduğu tespit edilmiştir.

Bu durumda önerilen hesaplardan yararlanarak işletmenin yapacağı muhasebe kayıtları şu şekildedir:

230 MEYVE AĞAÇLARI	120.000	
- Kiraz Ağaçları		
100 KASA		120.000
161 BAHÇE BİTKİLERİ	30.000	
- Hasat Edilmemiş Kiraz		
605 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI		30.000

İşletmenin finansal durum tablosu diğer bir ifadeyle bilançosunda Cari Varlıklar altında Canlı Varlıklar kalemi 30.000-TL, Cari Olmayan Varlıklar altında Canlı Varlıklar kalemi ise 120.000-TL olacak şekilde düzenlenecektir(Örten ve diğerleri, 2011: 640).

#### 2.3.4.2. TMS 41 Çerçevesinde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti

Klasik muhasebe, tarihi maliyet esasına dayandığı için, hazırlanan finansal tablolar, muhasebenin ürettiği bilgileri çoğu zaman anlamsız hale getirmekte finansal tablo kullanıcılarını yanlış kararlar almaya yöneltmektedir. Tarihi maliyet esasının geçmiş işlemlere dayanması klasik muhasebenin en önemli zayıflığını oluşturmakta ve küreselleşme ile birlikte daha çok hissedilmesi nedeniyle farklı değerlendirme yaklaşımlarını gündeme getirmektedir. Bilindiği üzere, varlık ve borçların finansal tablo tarihindeki değerinin bilinmesi daha büyük bir öneme sahiptir. Bununla birlikte gelecekte ortaya çıkabilecek kazanç ve zararların da bilinmesi işletmelerce arzu edilen bir durumdur. Bu nedenle değerlendirme esaslarında “Gerçeğe Uygun Değer”

kavramının kullanılması ön plana çıkmaktadır(Tugay, 2013:150). İngilizcede “Fair Value” olarak kullanılan, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarında yer alan değerlendirme esaslarından biri olan “Gerçeğe Uygun Değer” kavramı, varlıkların ve borçların gerçeğe uygun bir şekilde ölçümlemesini sağlayarak finansal tablolarda gerçek bilgiler sunulmasına olanak tanımaktadır(Pamukçu, 2011: 80).

İşletmeler sıklıkla, sahibi oldukları canlı varlık veya tarımsal ürünlerin gelecek bir tarihteki satışına ilişkin sözleşmelere taraf olurlar. Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde sözleşme fiyatlarının esas alınması gerekli değildir; çünkü gerçeğe uygun değer, istekli bir alıcı ve satıcının işlem yapacağı cari piyasayı yansıtır. Başka bir ifadeyle, gerçeğe uygun değer, bilinçli, istekli alıcı ve satıcının faaliyetlerini sürdürdüğü homojen piyasada oluşan piyasa fiyatlarıdır(TMS 41, Md. 16).

Aktif bir piyasanın olmaması halinde aşağıda yer alan maddelerden biri veya daha fazlası gerçeğe uygun değer tespit edilmesinde kullanılabilir(TMS 41, Md. 18).

- İşlem tarihi ile raporlama dönemi sonu arasında ekonomik koşullarda önemli bir dalgalanma yaşanmamışsa en son piyasa işlem fiyatı,
- Benzer varlıkların piyasa fiyatları,
- Bir kanatlı hayvanın et kilosu cinsinden değeri ile bir meyve bahçesinin sandık, kilo veya yüzölçümü değeri gibi sektörel örnekler esas alınabilir.

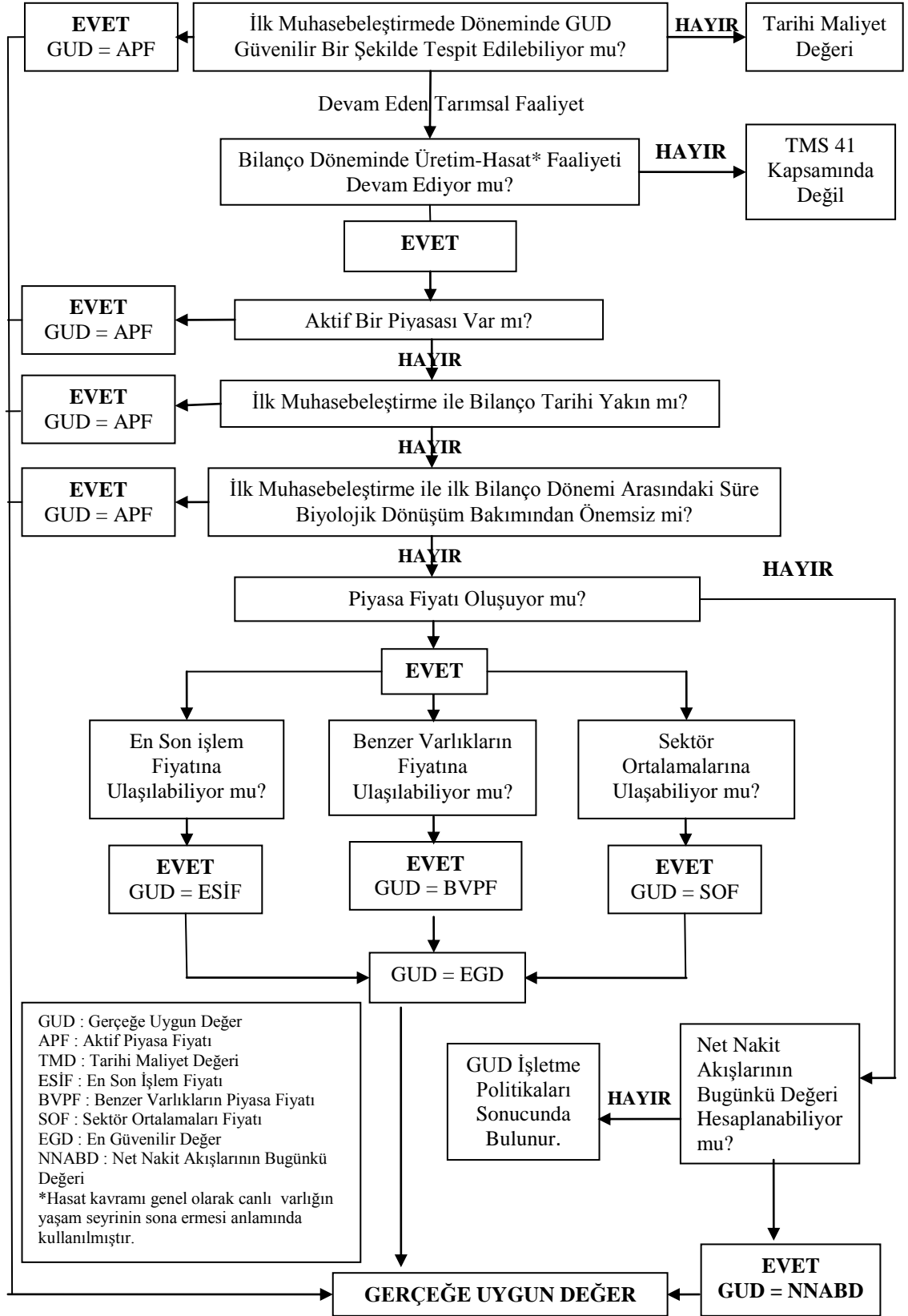
Bazı durumlarda canlı bir varlığın mevcut durumu açısından piyasada oluşmuş bir fiyat veya değer bulunmaması halinde işletme, gerçeğe uygun değeri belirlemede, ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değerleri kullanabilir(TMS 41, Md. 20). İşletme, orman korusunun hasat sonrası yeniden ağaçlandırılması maliyeti gibi ilgili varlıkların finansmanına, vergilendirilmesine veya canlı varlıkların hasat sonrası yeniden yetiştirilmelerine ilişkin nakit akımlarını dikkate almamaktadır(TMS 41, Md. 22).

Raporlama dönemi sonundan hemen önce zeytin fidanlarının ekilmesi veya yeni edinilmiş canlı hayvanlar gibi küçük biyolojik dönüşümler ilk aktife alındığı aşamada söz konusu ise maliyet bedeli gerçeğe uygun değer olarak kullanılabilir. Örneğin, canlı varlık olarak zeytin fidanlarının ilk kaydedildiği anda maliyet bedeli kullanılabilir. Aynı zamanda 30 yıllık bir süreyi kapsayan çam korusunun üretim

süreci içinde ilk büyüme evresi gibi bir durum, biyolojik dönüşümün başladığını gösterir, ancak olası durumun fiyatlar üzerinde önemli bir etkisi olmayabilir. Böyle bir durumda da canlı varlık maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmektedir(TMS 41, Md. 24).

TMS 41-Tarımsal Faaliyetler Standardı'nda canlı varlıklara ilişkin gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde uygulanacak seçenekler açıklanmış, bunların sıralaması hakkında ise net bir bilgi verilmemiştir. Gerçeğe uygun değerin belirlenmesi için standartta yer alan yöntemlerden yola çıkılarak aşağıda yer alan akış şeması oluşturulabilir(Demirkol, 2008: 113-115).

## CANLI VARLIKLARDA GERÇEĞE UYGUN DEĞERİN BELİRLENME HİYERARŞİSİ



**Örnek:** ELA Tarım İşletmesi A.Ş. 22.01.2011 yılında 150 adet çam ağacı dikmiştir. Çam ağacı fidanının tanesi 15-TL'dir. 2011 yılında 850-TL olan sulama gideri peşin olarak ödenmiştir. 31.12.2011'de çamların gerçeğe uygun değeri 2.420-TL şeklinde belirlenmiştir. 2012 yılında 920-TL olan sulama gideri peşin olarak ödenmiştir. 31.12.2012'de çamların piyasa değeri 2.700-TL'dir. 2013 yılında 1.050-TL olan sulama gideri peşin olarak ödenmiştir. Söz konusu çamlar budanmış ve elde edilen ağaç parçalar 650-TL'ye peşin olarak satılmıştır. 31.12.2013'de çamların değeri 2.725-TL şeklinde belirlenmiştir. 2014 yılında peşin ödeme yapılarak toplam 600-TL'ye çalıştırılan işçiler çam ağaçlarını kesmiştir. 31.12.2014'de çamların gerçeğe uygun değeri 2.940-TL şeklinde belirlenmiştir. (Örneklerde söz konusu olan muhasebe kayıtları yapılırken Örtten Remi, Kaval Hasan ve Karapınar Aydın (2011); "Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları", isimli kaynaktan yararlanılmıştır.)

Bu örneğe ait önerilen hesaplardan yararlanarak yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıda yer almaktadır (KDV ihmal edilmiştir).

**2011 yılı muhasebe kayıtları :**

22.01.2011			
150 İLK MADDE VE MALZEME	2.250		
100 KASA		2.250	
<i>-Çam ağacı alım kaydı.</i>			
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	2.250		
150 İLK MADDE VE MALZEME		2.250	
<i>-İlk madde ve malzemenin üretime alınması</i>			
.././2011			
793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	850		
100 KASA		850	
<i>-2011 yılı sulama için katlanılan gider kaydı.</i>			
31.12.2011			
231 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR	2.420		
605 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI		2.420	
<i>-Çamların DS gerçeğe uygun değer ile değerlemesi</i>			

**2012 Yılı Muhasebe Kayıtları:**

793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	920	
100 KASA -2012 yılı sulama için katlanılan gider kaydı.		920
231 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR 605 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI -Çamların DS gerçeğe uygun değer ile değerlemesi	280	280

**2013 Yılı Muhasebe Kayıtları:**

793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	1.050	
100 KASA -2013 yılı sulama için katlanılan gider kaydı.		1.050
100 KASA 600 YURT İÇİ SATIŞLAR -Budama sonucu satılan çam parçalarının kaydı.	650	650
231 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR 605 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI -Çamların DS gerçeğe uygun değer ile değerlemesi	25	25

**2014 Yılı Muhasebe Kayıtları:**

791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ 100 KASA -2014 yılı işçilere ödenen ücretlerin kaydı.	600	600
231 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR 605 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI -Çamların DS gerçeğe uygun değer ile değerlemesi	215	215
160 TARIMSAL ÜRÜNLER 231 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR -Hasat edilen çamların kaydı.	2.940	2.940

### **2.3.5. TMS 41 Çerçevesinde Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenememesi Durumunda Kayıt ve Değerleme**

Standart, canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebileceğini öne sürmektedir. Ancak bazı durumlarda canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak hesaplanamayacağını da belirtmektedir. Canlı varlıkların ilk kez kayıtlara alınmasında piyasa fiyatına ulaşamaması veya gerçeğe uygun değere yönelik yapılan tahminlerin güvenilir olmaması durumlarında standartta gerçeğe uygun değer güvenilir olarak belirlenemeyeceği ileri sürülmektedir. Pazar fiyatının olmadığı veya gerçeğe uygun değere yönelik alternatif tahminler güvenilir değilse canlı varlık maliyet değeri ile aktife alınmakta ve maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle değerlendirilmektedir. Söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda işletme, anılan varlığı gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle değerler(TMS 41, Md. 30). İşletme; maliyet, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının belirlenmesinde, “TMS 2 Stoklar”, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” ve “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standartlarını esas almaktadır(TMS 41, Md. 33). Yumurtası için kanatlı hayvan beslenmesi gibi sabit canlı varlıklar elden çıkarılacak duruma gelirse “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardına göre olan gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçüldüğü varsayımı ile değerlendirilir(TMS 41, Md. 30). Canlı varlıklarını daha önce gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle değerlemiş bir işletme, söz konusu varlıkları elden çıkarana kadar gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle değerler(TMS 41, Md. 31). TMS 41, tarımsal ürünlerin, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiğini belirtmektedir(TMS 41, Md. 32).

Özetle, TMS 41’de tarihi maliyet veya gerçeğe uygun değer ölçüsü kullanılmakta, gerçeğe uygun değer esas olarak piyasa fiyatını esas alarak belirlenirken, bazı durumlarda bugünkü değer ölçüsünü temsil edebilmektedir. Canlı varlıkların ilk muhasebeleştirme döneminde aktif bir piyasasının bulunması durumunda piyasada oluşan değer gerçeğe uygun değer iken, ilk muhasebeleştirme döneminde canlı varlıklarla ilgili güvenilir bir fiyat oluşmaması ve edinim tarihi ile



aktife alma tarihinin aynı olması nedeniyle gerçeğe uygun değer tarihi maliyet değeri olarak dikkate alınabilmektedir(Akgün, 2009:247).

### 2.3.6. TMS 41 Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Kayıt Edilmesi

Teşvik; literatürde “Sübvansiyon”, “İktisadi gayeli mali yardım”, “Üreticiye yapılan transfer harcamaları” gibi kavramların karşılığı olarak ifade edilmektedir(Ulusan, 2008:416). Devlet teşvikleri; işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır(TMS 20, Md. 3). Başka bir ifadeyle, ekonomik ve sosyal faaliyetlerin gelişimini hızlandırmak amacıyla işletmelere belirli özelliklerde ve çeşitli yöntemlerle devlet tarafından sağlanan desteklerdir. Tarımsal üretime de devlet tarafından birtakım destekler verilebilmektedir. Söz konusu bu destekler, vergi, faiz indirimi ve üretim miktarı ile ilişkili olabilmektedir. Bu bağlamda Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından sağlanan destekler aşağıdaki gibi sıralanabilir (www.tarim.gov.tr, Erişim Tarihi:01.09.2014):

- Hayvancılık Destekleri,
- Biyolojik ve Biyoteknik Mücadele Destekleri,
- Organik Tarım ve İyi Tarım Destekleri,
- Mazot, Gübre ve Toprak Analiz Destekleri,
- Sertifikalı Tohum, Fidan Kullanım ve Sertifikalı Tohum Üretim destekleri,
- Tarımsal Danışmanlık Sistemi Katılım ve çiftlik muhasebe veri ağı sistemi Kayıt, Araştırma Geliştirme Projeleri, ve Patates Siğili Hastalığı Alternatif Destekleri,
- Türkiye Tarım Havzaları Üretim ve Destekleme Modeli Fark Ödemesi Destekleri.

TMS 41 standardı gereği canlı varlıklara ilişkin alınan devlet teşvikleri; şartlı (koşullu) devlet teşvikleri ve şartlı (koşulsuz) devlet teşvikleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Şartsız alınan devlet teşvikleri alındığında doğrudan “Kâr veya Zarar” içerisinde muhasebeleştirilebilirken koşullu alınan devlet teşvikleri koşul gerçekleştiği zaman “Kâr veya Zarar” içerisinde muhasebeleştirilebilmektedir(Gökgöz, 2012: 47).

Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek kaydıyla ölçülmüş canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, söz konusu teşviklerin tahsil edilebilir hale gelmeleri durumunda kâr olarak muhasebeleştirilir(TMS 41, Md. 34).

**Örnek:** XY işletmesi 650 dönüm araziye sahiptir. Söz konusu arazinin her bir dönümüne 90-TL devlet yardımı alınmaktadır. Bu durum aşağıdaki gibi muhasebeleştirilebilir (Örnekler hazırlanırken Nalan Akdoğan, Rafet Aktaş, Ali Deran, Deniz U. Erhan, Vedat Acar tarafından hazırlanmış “Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Sektörel Muhasebe” adlı kaynaktan yararlanılmıştır).

100 KASA (136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR) 643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ -Devlet yardımının alınması kaydı.	58.500	58.500
---	--------	--------

Canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri; şartlı olarak verilmişse, bu durumda sadece ve sadece ilgili devlet teşvikine ilişkin koşullar karşılandığında kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Söz konusu koşul gerçekleşinceye kadar kar ya da zararda muhasebeleştirilmez(TMS 41, Md. 35).

Örneğin; bir teşvik, bir işletmenin belirli bir yerde 5 yıl süreyle tarımsal faaliyette bulunması koşulunu taşıyorsa, alınan teşvikler süre (5 yıl) dolduktan sonra kar ya da zararda muhasebeleştirilir. Söz konusu tarımsal faaliyetin 5 yıldan daha kısa bir dönem için yapılması durumunda ise tüm teşvikin iade edilmesini gerektirebilir. Bu durumda, söz konusu teşvik, 5 yıllık süre dolmadıkça işletme tarafından kâr ya da zararda muhasebeleştirilmez. Diğer taraftan, teşvik koşullarının, geçen zamana bağlı olarak teşvikin belli bir kısmının işletmece alıkonulmasına izin vermesi durumunda, işletme, söz konusu teşviki, zaman geçtikçe orantılı olarak kâr ya da zararda muhasebeleştirilir(TMS 41, Md. 36).

**Örnek:** Belirli bir yerde bahçesi bulunan bir işletmeye devlet her yıl olmak üzere dönüm başına ilk beş yıl 100-TL teşvik vereceğini bildirmiştir. Söz konusu teşvikte koşul olarak belirtilen ise ilk beş yıl içinde bölgedeki işini tasfiye eden işletmelerin almış oldukları teşviklerin hepsini, beş ile on yıl arasında tasfiye eden işletmelerin ise o güne kadar almış oldukları teşviklerin yarısını geri ödemeleri şeklindedir. AC Tarım işletmesinin söz konusu bölgede 500 dönüm bahçesi bulunmaktadır. Bu durumda işletmenin aldığı teşviklerin yıllık olarak sonuç

hesaplarına yansıtılacak kısmı aşağıda hesaplanmış ve yevmiye defterine aktarılmıştır.

1. YIL : 100 \* 500 = 50.000-TL
2. YIL : 100 \* 500 = 50.000-TL
3. YIL : 100 \* 500 = 50.000-TL
4. YIL : 100 \* 500 = 50.000-TL
5. YIL : 100 \* 500 = 50.000-TL

**TOPLAM** **250.000-TL**

İşletmenin beş yıl boyunca almış olduğu devlet yardımlarını gelir tablosunda göstermemesi gerekir. Alınan yardımlar “Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı”na yansıtılmalıdır. “Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı”nda ilk beş yıl sonunda biriken meblağın yarısı beşinci yılın sonunda diğer yarısı ise onuncu yılın sonunda ilgili hesaba kaydedilmelidir(Akdoğan ve diğerleri, 2011:531).

İlk Beş Yıl			
100 KASA		250.000	
280 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER			250.000
<b>Beşinci Yıl Sonu</b>			
280 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER		125.000	
180 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER			125.000
<b>Beşinci Yıl Sonu</b>			
180 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		125.000	
643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ			125.000
<b>Onuncu Yıl Sonu</b>			
280 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER		125.000	
180 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER			125.000
<b>Onuncu Yıl Sonu</b>			
180 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		125.000	
643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ			125.000

Herhangi bir devlet teşvikinin, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması durumunda; “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardı uygulanır(TMS 41, Md. 37).

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı gibi TMS 41’de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, canlı varlıkların değerlemesiyle ilişkilendirilmiştir. Canlı

varlık gerçeğe uygun değerle değerlendirilirse, teşviklere TMS-41'in hükümleri uygulanacaktır. Fakat, canlı varlıklar maliyet bedeliyle değerlendirilirse, bu defa TMS-20'nin hükümleri uygulanacaktır(Özkan ve Aksoylu,2012).

TMS 20 standardı gereği devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde iki genel yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar; teşvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği sermaye yaklaşımı ile teşvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği gelir yaklaşımıdır(TMS 20, Md. 13). Alınan devlet teşvikinin vergi indirimleri sonucu satışların artması ve bunun sonucunda satış gelirlerinin artması durumunda olduğu gibi geliri artırıcı nitelikte olması durumunda gelir yaklaşımının, arazi tahsisinde olduğu gibi sermayeyi güçlendirici nitelikte olması durumunda ise sermaye yaklaşımının benimsenmesi yerinde olacaktır(Gökgöz, 2012: 47).

### **2.3.7. TMS 41 Standardı'nda Yer Alan Açıklamalar**

İşletmelerin TMS 41 Standardına göre açıklama yapması gereken hususlar aşağıda yer almaktadır:

- a.** İlgili işletme tarafından cari dönem boyunca, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmelerinden ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri ile satış maliyetleri arasındaki farkta meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya zararlar toplamı açıklanmalıdır(TMS 41, Md. 40).
- b.** İlgili işletme tarafından, her bir canlı varlık ve grubu tanımlanmalıdır(TMS 41, Md. 41). Yapılan tanımlamanın sayısal veya yazılı metin olarak yapılması mümkündür TMS 41, Md. 42).
- c.** İşletme her bir canlı varlık grubu için, uygun oldukça, tüketilen ve taşıyıcı canlı varlıklar veya olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayırım yapmak suretiyle sayısal açıklamada bulunulması konusunda teşvik edilir. Örneğin; ilgili işletme, tüketilebilir canlı varlıklar ile taşıyıcı canlı varlıkların defter değerlerini grup olarak açıklayabilir. Dahası, söz konusu kayıtlı değerleri, olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayrıştırabilir. Yapılan ayrıştırma işlemi, gelecekteki nakit akışlarının zamanlaması konusunda faydalı bilgiler sağlayabilir. İlgili işletme tarafından, bu tür her bir ayrıştırma işleminin dayanağı açıklanmalıdır(TMS 41, Md. 43).

- d.** Tüketilebilir canlı varlıklar, hasat edilen tarımsal ürünler veya canlı varlık olarak satışa konu olan varlıklardır. Et üretimi veya satış için elde bulundurulmuş canlı hayvan, çiftliklerde yetiştirilen balıklar, mısır ve buğday gibi mahsuller ve taşıyıcı bitkilerden sağlanan ürünler ve kereste olarak kullanılmak üzere yetiştirilen ağaçlar, tüketilebilir canlı varlıklara verilebilecek örneklerdir. Taşıyıcı canlı varlıklar ise, kendisinden süt üretilen hayvan ve kendisinden meyve hasat edilen meyve ağaçları gibi tüketilebilir canlı varlıklar dışındakilerdir. Taşıyıcı canlı varlıklar tarımsal ürün değildirler, bunlar daha ziyade ürün sağlamak için elde bulundurulurlar (TMS 41, Md. 44).
- e.** Canlı varlıklar, olgunlaşmış veya olgunlaşmamış varlıklar olarak da sınıflandırılabilir. Olgunlaşmış canlı varlıklar; hasat edilebilir özellikler kazanmış (tüketilebilir canlı varlıklar) veya düzenli aralıklarla hasat edilebilmeleri mümkün olan varlıklardır (taşıyıcı canlı varlıklar) (TMS 41, Md. 45).
- f.** İlgili işletme tarafından, finansal tablolarla birlikte sunulan başka bir bilgide yer almadıkça, her bir canlı varlık grubunu içeren faaliyetlerinin niteliği ve işletmenin dönem sonundaki her bir canlı varlık grubunun ve dönem boyunca elde edilen tarımsal ürünlerin finansal olmayan ölçüm veya tahminleri de açıklanmalıdır (TMS 41, Md. 46).
- g.** İlgili işletmece, her bir canlı varlık ve hasat noktasındaki her bir tarımsal ürün grubunun gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde kullanılan yöntem ve varsayımlar açıklanmalıdır (TMS 41, Md. 47).
- h.** Hasat noktasında belirlenen dönem boyunca hasat edilen tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerleri ile satış maliyetleri arasındaki fark açıklanmalıdır (TMS 41, Md. 48).
- i.** Tasarruf hakkı sınırlanmış ve defter değerleri borçlar için ipotek edilmiş canlı varlıkların mevcudiyeti ve defter değerleri; canlı varlıkların geliştirilmesi veya iktisap edilmesine ilişkin taahhüt tutarları ve tarımsal faaliyetle ilgili finansal risk yönetim stratejileri de ilgili işletme tarafından açıklanmalıdır (TMS 41, Md. 49).
- j.** İşletme, canlı varlıkların kayıtlı değerlerinde dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen değişimlerin mutabakatını göstermelidir. Söz konusu mutabakat, aşağıdaki maddeleri kapsar (TMS 41, Md. 50): (a) Gerçeğe uygun

değer ile satış maliyetleri arasındaki farkta ortaya çıkan değişimden kaynaklanan kazanç ve zarar; (b) Satın almalarından kaynaklanan artış; (c) TFRS 5 kapsamında satışlar ve satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilen) canlı varlıklar ile ilişkilendirilebilen azalmalar; (d) Hasattan kaynaklanan azalış; (e) İşletme birleşmelerinden kaynaklanan artış; (f) Finansal tabloların farklı bir para birimine veya, yurtdışındaki bir işletmenin finansal tablolarının raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullandığı para birimine çevrilmesi durumunda oluşan net kur farkları ve (g) Diğer değişiklikler.

- k.** Bir canlı varlığın, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle elde edilen değeri, ilgili varlığın fiziksel özelliklerinde ve piyasa fiyatlarında oluşan farklılıklar nedeniyle değişebilir. Fiziksel özelliklerde ve fiyatlardaki değişimin ayrı ayrı açıklanması, özellikle üretim döngüsünün bir yıldan fazla olması durumunda, cari dönem performansının ve geleceğe yönelik beklentilerin değerlendirilmesinde fayda sağlamaktadır. Böyle durumlarda, fiziksel özelliklerde ve fiyatlarda meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan ve kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınan gerçeğe uygun değerdeki değişimin açıklanmasında fayda bulunur. Diğer taraftan, tavuk veya tahıl ürünü yetiştiriciliği gibi üretim döngüsünün bir yıldan az olduğu durumlarda bu bilginin faydası daha düşüktür(TMS 41, Md. 51).
- l.** Biyolojik dönüşüm, her biri gözlemlenebilen ve ölçülebilen, büyüme, bozulma, üretim ve döllenme gibi çeşitli fiziksel değişimlerle sonuçlanır. Söz konusu fiziksel değişikliklerin her biri, beklenen ekonomik fayda ile doğrudan ilişkilidir. Hasat nedeniyle canlı varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişim de, fiziksel bir değişim olarak nitelendirilir(TMS 41, Md. 52).
- m.** Tarımsal faaliyet, sıklıkla, iklimsel riskler, hastalık veya diğer doğal risklere maruz kalır. Virütik bir hastalığın yayılması, sel, aşırı bir kuraklık veya don ve böcek istilası gibi işletmenin gelir ve giderinde önemli bir kalem oluşturan bir olayın gerçekleşmesi durumunda, söz konusu kalemin niteliği ve tutarı “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” standardı uyarınca açıklanmalıdır(TMS 41, Md. 53).
- n.** Gerçeğe uygun değerın güvenilir bir biçimde belirlenemediği durumlarda, canlı varlıklara ilişkin olarak canlı varlığın türü, gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülememesinin nedenleri, eğer mümkünse, gerçeğe uygun değere ilişkin

muhtemel tahmini değer aralıkları, amortisman yöntemi, faydalı ömürleri veya kullanılan amortisman oranları ve dönem başı ve dönem sonu itibariyle brüt defter değerleri ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarıyla toplanmak suretiyle birikmiş amortismanları hakkında ilgili işletme tarafından ek açıklama yapılmalıdır(TMS 41, Md. 54).

- o.** Cari dönem boyunca canlı varlıkların, maliyetlerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi esasına göre ölçümleri durumunda, ilgili işletme, söz konusu canlı varlıkların elden çıkarılmasına ilişkin olarak oluşan kazanç ve zararları muhasebeleştirir, ve yapmış olduğu mutabakatta ise, söz konusu canlı varlık tutarlarını ayrıca açıklamalıdır. Buna ek olarak, canlı varlıklara ilişkin kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınan değer düşüklüğü tutarları; değer düşüklüğü iptalleri ve amortisman tutarları da ilgili mutabakatta açıklanmalıdır(TMS 41, Md. 55).
- p.** Daha önceden, maliyet değerleriyle ölçülmüş bulunan canlı varlıkların, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesi durumunda, canlı varlıklara ilişkin olarak ilgili canlı varlığın tarifi, gerçeğe uygun değerin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesinin nedenleri ve değişimin etkileri hakkında açıklama yapılmalıdır(TMS 41, Md. 56).
- q.** İlgili işletme tarafından, TMS 41 kapsamındaki tarımsal faaliyetle ilgili olarak finansal tablolara yansıtılan devlet teşviklerinin niteliği ve kapsamı, devlet teşviklerine ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer ihtimaller ve devlet teşviklerinde meydana gelmesi beklenen önemli düşüşler ile ilgili açıklama yapılmalıdır(TMS 41, Md. 57).

Türkiye’de tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında uyulması gereken esaslar TMS 41 ile KOBİ TFRS’de düzenlenmiştir. Kamuya hesap verme yükümlülüğü olan işletmeler (6102 sayılı kanuna göre büyük ölçekli sermaye şirketleri ile bunların konsolidasyon kapsamına giren bağlı şirketleri, iştirakleri ve şirketler toplulukları ile Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda tanımlanan emeklilik şirketleri) tarımsal faaliyetlerini muhasebeleştirirken TMS 41’i uygulamak durumunda iken kamuya hesap verme yükümlülüğü olmayanlar ise tarımsal faaliyetlerini KOBİ TFRS Bölüm 34’te yer alan açıklamalara göre gerçekleştireceklerdir. TMS 41 ile KOBİ için hazırlanan standartlar birbiri ile önemli ölçüde örtüşmektedir(Hatipoğlu, 2012:93).

## **2.4. TÜRK VERGİ MEVZUATINDA TARIMSAL FAALİYETLERLE İLGİLİ DÜZENLEMELER**

Çalışmanın bu bölümünde vergi mevzuatının öngördüğü şekilde tarımsal faaliyetlerin finansal tablolara alınması, değerlemeleri, kar ve zararın hesaplanması ile ilgili bilgi verilmekte ve TMS 41 ile karşılaştırılması yapılmaktadır.

### **2.4.1. Tarımsal Faaliyetler ve Tarımsal Faaliyetlerin Aktifleştirilmesine İlişkin Esaslar**

TMS 41’de kullanılan tarımsal faaliyet kavramı mevzuatta zirai faaliyet olarak adlandırılmaktadır. Zirai faaliyet, GVK’da “Arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcıları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.” şeklinde tanımlanmaktadır. Bazı nebat ve hayvan nevilerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez. Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır. Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadıyla ve zirai üretime müteferri (müteferri; teferru eden, dal budak salan, bir kökten ayrılan (Devellioğlu,2001:765)) olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu yapılan iş, aynı teşebbüsün cüz’ünü (cüz’ü; kısım, parça, bir şeyin bir parçası(Devellioğlu,2001:149)) teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu işin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz’ünü teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi (hasretme; sıkıştırma, mahsus kılma, tahsis etme, vakfetme, zaman ayırma(Devellioğlu,2001:336)) şarttır. Satışların dükkân ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkân ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzuata münhasır kalmak şartıyla dükkân ve mağaza sayılmaz(GVK, Md. 52).



Yukarıda açıklanan yazılı faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme bu işletmeleri işleten gerçek kişilere (Adi şirketler dahil), vergiye tabi olsun veya olmasınlar, çiftçi ve bu faaliyetler neticesinde istihsal olunan maddelere de mahsul denir. Kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle işgal etseler dahi çiftçi sayılmazlar(GVK, Md. 52).

Vergi mevzuatında aktife giriş kavramının tanımı tam olarak yapılmamıştır. Vergi denetleyicileri ise aktife giriş kavramını “iktisadi kıymetin iktisap edilerek, defter kayıtlarına geçirilmesi, değerlendirme günü envantere dahil olması ve kullanmaya hazır halde bulunmasıdır” şeklinde açıklamaktadır(Deran ve Yakupçebiöglü,2006). Muhasebe literatüründe aktife giriş ise edinme ve kayda almaya karşılık gelmektedir. Canlı varlıkların edinimi üretme ve satın alma şeklinde iki şekilde gerçekleşmektedir. Dolayısıyla vergi mevzuatına göre üretilmiş veya satın alınmış canlı varlıkların aktife girişi yapılabilmektedir(Tokay ve Deran, 2006b:12).

Vergi Mevzuatında tarımsal ürünlerin finansal tabloya alınma durumları ile ilgili bir açıklama yer almamakta, GVK Genel Tebliği’nde ise “Zirai üretim; zirai faaliyetin bir safhası ve mahsullerin yetiştirilip elde edilmesi işi” olarak tanımlanmaktadır(GVK, Seri No:90). Bu tanımından yola çıkarak elde etme işinin gerçekleştiği anda başka bir ifadeyle hasat anında tarımsal ürünlerin kaydedilmeleri gerekmektedir(Tokay ve Deran, 2006b:13).

#### **2.4.2. Tarımsal Faaliyetlerin Değerlemesine İlişkin Esaslar**

Değerleme, kullanışlılığı ve yarattığı fayda göz önünde tutularak bir mala envanter gününde kıymet saptama durumudur(Aras, 1988:56). Değerleme; mevzuatta “Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir” şeklinde tanımlanmaktadır(VUK, Md. 258). Tarım sektöründe faaliyet gösteren bir işletmesinin sahip olduğu iktisadi varlıkları saymak, tartmak ve ölçmek suretiyle belirlemeye ve uygun değerlendirme yöntemlerini kullanarak değerlendirme tutarlarını saptamaya envanter işlemleri denilmekte ve söz konusu bu işlemler iki aşamada gerçekleştirilmektedir. İlk aşama varlıkların fiziki olarak tespit edilmesi şeklinde ifade edilmektedir. Fiziki olarak ortaya konulan varlıkların değer (TL) olarak saptanması, envanter işlemlerinde ikinci aşama olarak belirtilmektedir(Çetin ve diğerleri, 2007:314).

Tüm hesap kalemleri açısından önemli olan değerlendirme işlemi ve süreci, canlı varlıklar açısından da doğma, büyüme, olgunlaşma, yaşlanma ve ölme özelliklerine sahip olmaları nedeniyle daha farklı bir öneme sahiptir(Taştan, 2013:153).

Türk Vergi Mevzuatı'nda değerlendirme ile ilgili ayrıntılı açıklamaya VUK'da yer verilmiştir. Ancak tüm canlı varlıklar için kapsamlı bir açıklama bulunmamaktadır(Tokay ve Deran, 2006b:13). VUK'da tarımsal faaliyetler için "Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275'inci Maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Maliye Bakanlığınca tesbit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır." şeklinde bir ifade yer almaktadır(VUK, Md. 276). Hayvanların değerlemesi ise "Zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan ahvalde maliyet bedeli, yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün tatbikinde emsal bedeli işletmenin bulunduğu mahal (gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir" şeklinde belirtilmektedir(VUK, Md. 277).

Yukarıda belirtilenler dışında vergi mevzuatımızda zirai ürünler ve değerlemesine ilişkin bir hüküm yer almamaktadır(Küçük,2012).

#### **2.4.3. Tarımsal Faaliyetlerde Amortisman İlişkin Esaslar**

Toprak varlığı dışında aktifte yer alan diğer değerler, üretimde kullanıldıkça yıpranıp, yaşlanıp kıymetlerini kaybederler. Bu olay amortisman sözcüğü ile ifade edilmektedir ve söz konusu değer eksilmeleri elde edilen her ürün için bir gider unsurudur. Kısaca amortisman; bir varlığın aşınma, yıpranma ve eskime payı iken amortisman ayırma, varlıkların yenilenmesine imkan sağlamak amacıyla aşınma, yıpranma ve eskimeye maruz kalan varlıkların kullanım süresince gidere dönüştürülmesi işlemidir(Lazol, 2012:176). Amortisman uygulamaları ilgili açıklamalar VUK'da 313.-321. Maddeler arasında yer almaktadır.

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. 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 teşkil etmektedir(VUK, Md. 313).

Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri, işletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar amortisman tabi tutulurken boş arazi ve boş arsalar amortisman tabi değildir(VUK, Md. 314).

Teknolojinin hızlı bir şekilde ilerlemesi tarım kesimini de modernleşmeye sürüklemiş traktör, biçerdöver gibi geleneksel tarımsal üretimde faydalanılan araçların yanı sıra süt sağım makinesi, budama makinesi, tavuk yolma makinesi, buzağı emzirme makinesi, meyve tasnif makinesi gibi araç ve gereçler tarımda kullanılmaya başlamıştır. Bu durum tarım işletmelerinde amortisman tabi varlıklar konusunu genişletmiştir. Söz konusu araç ve gereçlerin yanı sıra tarım işletmelerinin aktifinde bir yıldan daha uzun süre kalan kümes hayvanları, arılar, sütlük ve damızlık sığırlar gibi canlı varlıklar ile bir yıldan uzun süreli bitkiler ve meyve ağaçları da amortisman konusuna dahil edilmektedir. Olgunluğa eriştiği anda kesilen meyve vermeyen ağaçlar ise yıpranma, yaşlanma, değerden düşmeye maruz kalmadıkları için amortisman konusunun dışında kalmaktadır(Tuncez, 2011:72).

VUK'un Madde 315'te ifade edildiği üzere amortisman oranları Maliye Bakanlığı'na belirlenmektedir. Tarımsal Faaliyetlere ilişkin amortisman oranları ve faydalı ömürleri aşağıda Tablo 2.10'da sunulmuştur.

**Tablo 2.10:** Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Amortisman Oranları ve Faydalı Ömürleri

<b>Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler</b>	<b>Faydalı Ömür (Yıl)</b>	<b>Normal Amortisman Oranı</b>	<b>İlgili Genel Tebliğ</b>
<b>1. Tarım</b>			333
7.1. Sadece tarım ve bahçecilik işlerinde kullanılmak amacıyla edinilen yapılar	25	% 4,00	333
7.2. Sadece hayvancılık işlerinde kullanılmak amacıyla tesis edilen yapılar (Tavla, ahır, ağıl, kümes, padoks, manej v.b.)	20	% 5,00	333
7.3. Tarımda kullanılan hububat ambarları, depolama yerleri ve bunlara benzer yerler	10	% 10,00	333

7.4. Traktör, biçerdöver, tohum temizleme ve sınıflandırma makineleri ve bunlar gibi tarımda kullanılan makine, teçhizat ve tertibat	5	% 20,00	333
7.4.1. Traktör, biçerdöver, triyör (İki tekerlekli, arkasına pulluk ve benzeri ekipman takılan hareketli araç v.b.) gibi araçların yardımcı ekipmanları	5	% 20,00	333
7.4.2. Kırkım makinesi	5	% 20,00	339
7.4.3. Gaga kesme makinesi	5	% 20,00	339
7.4.4. Krema makinesi	5	% 20,00	339
7.4.5. Tavuk yolma makinesi	5	% 20,00	339
7.4.6. Budama makinesi	5	% 20,00	339
7.4.7. Motorlu el testeresi	5	% 20,00	339
7.4.8. Meyve tasnif makinesi	5	% 20,00	339
7.4.9. Buzağı emzirme makinesi	5	% 20,00	339
7.4.10. Meyve bahçelerinde oluşabilecek don riski zararlarının asgariye indirilmesi için kullanılan, plastik malzemeden mamül ve demir direkler üzerine kurulmuş, motor desteğiyle çalışan rüzgar pervaneleri	10	%10,00	339
7.5. Mandıralar	7	% 14,28	333
7.6. Sütlik ve damızlık sığırlar (Süt ineği, damızlık danalar vb. bu sınıfa dahildir.)	5	% 20,00	333
7.7. Atlar			389
7.7.1. Damızlık olarak kullanılmak üzere iktisap edilen atlar (4 yaşından büyük olanlar)	18	%5,55	389
7.7.2. Diğerleri (Aktife alındığı dönemde 2 yaşından büyük yarış atları vb.)	10	%10,00	389
.8. Sütlik koyun ve keçiler (Damızlık koç ve tekeler dahil)	5	% 20,00	333
7.9. Arılar	5	% 20,00	333
7.10. Yumurtalık tavuklar (Civciv ve besilik tavuklar hariç)	2	% 50,00	333
7.11. Kümes hayvanları üretme tesisleri ve binalar	10	% 10,00	333
7.11.1. Üretimde kullanılan iktisadi kıymetler (Teçhizat v.b.)	5	% 20,00	333
7.12. Deniz ve tatlı su balıkları	5	% 20,00	333
7.13. Diğer hayvanlar (Köpek, iş hayvanları v.b.)	5	% 20,00	333
7.14. Ekili ve dikili araziler, tesisler			333
7.14.1. Zeytinlikler	50	% 2,00	333
7.14.2. Dutluklar	40	% 2,50	333
7.14.3. Fındıklıklar	25	% 4,00	333
7.14.4. Süs ağaçları, güllükler	20	% 5,00	333
7.14.5. Bağlar	20	% 5,00	333
7.14.6. Narenciye ağaçları	25	% 4,00	333
7.14.7. Şeftali ağaçları	10	% 10,00	333
7.14.8. Kayısı, erik, badem ağaçları	25	% 4,00	333
7.14.9. Elma, armut, ayva, incir ağaçları	25	% 4,00	333
7.14.10. Vişne, kiraz ağaçları	20	% 5,00	333
7.14.11. Ceviz, kestane, antep fıstığı ağaçları	40	% 2,50	333
7.14.12. Sair meyveli ağaçlar	10	% 10,00	333
7.14.13. Seralar			365

7.14.13.1. Seralarda kullanılan makine ve aletler ve çimlendirme odası (Isıtıcılar, ilaçlama makineleri, tohum ekme makineleri ve bunların benzerleri)	5	% 20,00	333
7.14.13.2. Cam örtü malzemeli seralar	15	% 6,66	365
7.14.13.3. Plastik örtü malzemeli seralar	3	% 33,33	365
7.14.13.4. Çelik konstrüksiyon yapı malzemeli seralar	15	% 6,66	365
7.14.13.5. Galvanizlenmiş yapı malzemeli seralar 2	20	% 5,00	365
7.14.13.6. Diğer yapı malzemeleri kullanılan seralar	10	% 10,00	365
7.14.13.7. Topraksız üretimde kullanılan sera plastiği	3	% 33,33	365
7.14.13.8. Kaya yünü yatağı	2	% 50,00	365
7.14.13.9. Seralarda kullanılan iklimlendirme sistemleri (Kontrol cihazları, sensörler, ısıtma, havalandırma, gölgeleme, sisleme, nemlendirme, karbondioksit, enjeksiyon makineleri vb.) ve bitki sulama- gübreleme sistemleri (sulama pompaj ve gübre dozaj makinesi vb.) gibi teknolojik ekipmanlar	10	% 10,00	389
7.14.14. Tarımsal sulama tesisleri (Yağmurlama, damla sulama v.b.)	10	% 10,00	333
7.14.15. Kanal ve kanaletler	10	% 10,00	333
7.14.16. Derin kuyular	15	% 6,66	333
7.14.17. Sağım tesis ve makineleri	5	% 20,00	333
7.14.18. Mahsul kurutma ve yem kırma tesis ve makineleri	5	% 20,00	333
7.14.19. Çırçırılama ve delintasyon tesisleri	5	% 20,00	333
7.14.20. Yoncalık tesisi	3	% 33,33	333
7.14.21. Korunganlık tesisi	2	% 50,00	333
7.14.22. Suni çayır mera tesisi	3	% 33,33	333
7.14.23. Çam fıstığı tesisi	50	% 2,00	339
7.14.24. Kavaklık tesisi	10	% 10,00	339

**Kaynak:** (V.U.K. Genel Tebliği 333 - Değişiklik 339, 365, 389, 399,406)

<http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/UserFiles/File/PRATIKB/AMORTISMAN/7.pdf>, Erişim Tarihi: 10.01.2015.

VUK'a göre; amortisman tabi varlığın aktife giriş tarihi amortisman ayırımının başlangıcını oluşturmaktadır. Bu durum VUK'da açıklanmasına rağmen, yasanın uygulayıcısı olan vergi yönetimi, amortisman ayırma başlangıç noktasını, kullanıma hazır olma ilkesine bağlayarak yorumlamıştır. Bahsi geçen bu yorum Danıştay tarafından kabul edilmemiştir(Özel, 2001: 18). Amortisman uygulaması yıllık olma esasına dayanmakta, her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilmekte ve süre bakımından uzatılması mümkün olmamaktadır. Sadece binek otomobiller için kıst amortisman uygulaması söz konusudur. Faaliyetleri

kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için amortisman süresi aktife girdiği ay (tam ay olarak alınmak suretiyle) başlamakta kalan ay süresi kadar amortisman ayrılmaktadır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden değer, varlığın faydalı ömrünün son yılında gider olarak kaydedilmektedir(VUK, Md. 320).

VUK’ da yıllık amortisman tutarının hesaplanmasında işletmelerin kullanmaları gereken amortisman yöntemleri; normal amortisman usulü ve azalan bakiyeler usulüyle şeklinde iki yöntem yer almaktadır. İşletmeler bu yöntemlerden sadece birini uygulayabilmektedir. Söz konusu yöntemlerden hangisinin uygulanacağı işletmelere bırakılmıştır. Başka bir ifadeyle, işletmeler için hangi yöntem kendi özelliklerine, şartlarına daha uygunsa yalnızca o yöntem seçilmekte ve amortisman tutarı o yöntem kullanılarak hesaplanmaktadır. Ancak, bir varlık için normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu yöntemden dönülemez. Aksine azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemi uygulamasına geçilebilmektedir. Ancak, azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemi uygulamasına geçildiğinin bilanço eklerinde veya ilgili beyannamelerde belirtilmesi zorunluluğu bulunmaktadır(VUK, Md. 320).

Olağandışı durumlarda kullanılan bir başka amortisman hesaplama yöntemi “Fevkalade Amortisman Yöntemi”dir. Bir varlık amortismanına tabi olup;

- Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybetmiş,
- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılamaz bir hale gelmiş,
- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalmış ise,

menkul ve gayrimenkullerle haklara, yükümlülerin başvuruları üzerine ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen “Fevkalade Ekonomik ve Teknik Amortisman Nispetleri” uygulanır (VUK, Mad.317).

#### 2.4.4. Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Kar ve Zararın Raporlanması

Tarımsal faaliyet kazançlarına yönelik açıklamalar GVK'da da yer almaktadır. GVK'da gelir, "Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf ve harcamalarına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır." şeklinde tanımlanmaktadır(GVK, Md. 1). Gelire giren kazanç ve iratlar kanunda yedi madde halinde sıralanmıştır. Bu maddeler halinde verilmiş gelir unsurlarından ikincisi zirai kazançlardır(GVK, Md. 2). Kanunda zirai kazanç, zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır(GVK, Md. 52). Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç ise hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet farktır. Zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tespitinde; hesap dönemi başındaki mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri ise hasılatla ilave edilmektedir(GVK, Md. 55). Tarımsal alanda faaliyet gösteren işletmelerde kar ve zararın hesaplanması işletmenin hasılat ve giderlerinin belirlenmesi ile mümkün olabilmektedir. GVK'da hasılat, gider ve hasılattan indirilemeyecek gider unsurları ilgili maddelerce ayrıntılı olarak açıklanmıştır(Bkz. GVK, Md. 56-57-58). Söz konusu bu unsurlar gelir tablosuna yansıtılarak kar ve zarar hesaplama da göz önüne alınmalıdır.

VUK, sadece gerçek kişilerin tarımsal faaliyetlerden elde etmiş oldukları kazançlarını, zirai (tarımsal) kazanç kapsamında ele alıp değerlendirmektedir. Buna karşılık, adi ortaklık dışında şirket şeklinde örgütlenmiş tarımsal işletmelerin tarımsal faaliyetlerden elde ettikleri kazançları, zirai kazanç olarak değerlendirmemektedir(Akdoğan ve diğerleri, 2011: 554).

Vergi mevzuatımıza göre değerlendirme farklarının gelir veya gider kayıtları ile ilgili bir ifade yer almamaktadır. Bunun nedeni vergi mevzuatımıza göre hasat anında tarımsal ürünlerin maliyet değerleri ile muhasebeleştirilmesidir. Dolayısıyla vergi mevzuatımıza göre hasat anında bir değerlendirme farkı çıkması mümkün değildir. Ancak izleyen dönemlerde tarımsal ürünlerin değer kaybına uğraması durumunda söz konusu değer kaybının %10'un üzerinde gerçekleşmesi halinde karşılık ayırarak gider kaydı yapmak mümkündür(Hatipoğlu, 2012: 93).

Zirai kazançların tespitine ilişkin hükümler GVK'nın 52-59. Maddelerinde yer almaktadır. Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan zirai faaliyete

ilişkin kazanç, KVK'nın 6. ve GVK'nın 59. Maddesi çerçevesinde hesaplanacaktır(Küçük,2012).

## 2.5. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 41 İLE TÜRK VERGİ MEVZUATI'NIN KARŞILAŞTIRILMASI

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı hükümleri ile Türk Vergi Mevzuatı hükümleri amaç, kapsam, aktifleştirme kriteri, değerlendirme esasları, kayıt usulü, amortisman, kar ve zararın ortaya çıktığı zaman ve devlet teşvikleri açısından karşılaştırıldığında birtakım benzerlik ve farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

**Amaç açısından incelendiğinde;** TMS 41, tarımsal faaliyetlere yönelik muhasebeleştirme yöntemlerini, raporlama esaslarını ve açıklamaları, değerlemeye ilişkin esasları belirleyerek gerçeğe uygun, güvenilir bilgi sunmayı amaç edinirken, Türk Vergi Mevzuatı vergi matrahını doğru bir şekilde belirlemeyi hedeflemektedir.

**Kapsam açısından bakıldığında;** TMS 41, taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar, hasat anındaki tarımsal ürünler ve gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerini kapsarken, Türk Vergi Mevzuatı, hasat anına kadar olan tüm tarımsal faaliyetler ile hasat anından sonraki bazı faaliyetleri ele almaktadır. **Aktifleştirme kriteri açısından** TMS 41'de aktifleştirme kriterleri kontrol, değer yaratma ve ölçüm iken Türk vergi mevzuatında edinim ve kayıttır.

**Değerleme bakımından,** TMS 41'de canlı varlıklar için piyasa fiyatı ya da net bugünkü değere göre belirlenen net gerçeğe uygun değer esas alınmaktadır. Nispi istisna durumunda tarihi maliyette söz konusu olmaktadır. Türk Vergi Mevzuatında ise canlı varlıklar için borsa rayicinin olması halinde borsa rayici, borsa rayicinin olmaması halinde kayıtlı değer, o da yoksa emsal değer esas alınmaktadır. TMS 41'de tarımsal ürünler için ilk kayıta, net gerçeğe uygun değer, hasattan sonraki bilanço dönemleri kayıtlı değer esas alınması hükme bağlanmıştır. Türk Vergi Mevzuatında ise tarımsal ürünler için maliyet bedelinin esas alınması şeklinde bir bilgi yer almaktadır. Toprak varlığının TMS 41'de üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesisten ayrı olarak maliyet değeri ile Türk Vergi Mevzuatında ise üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesis ile birlikte maliyet değeri ile değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir. TMS 41, **Devlet teşvikleri ile ilgili açıklama** TMS 41 de yer alırken, Türk Vergi Mevzuatında böyle bir açıklamaya rastlanmamaktadır. TMS



41’de de Türk Vergi Mevzuatında da **kayıt usulü** tahakkuk esasıdır. TMS 41’de **kar ve zararın ortaya çıkış zamanı** ilk kayıt anı, değerlendirme dönemleri ve satış anı iken Türk Vergi Mevzuatında sadece satış anıdır. **Değerleme Farklarının** TMS 41’ e göre **gösterildiği yer** gelir tablosu iken Türk Vergi Mevzuatında ise bu konuda bir açıklama yer almamaktadır. Hem TMS 41’de hem de Türk Vergi Mevzuatında **amortisman** ayrılmaktadır. Ancak **amortisman tabi varlıkların isimleri** Türk Vergi Mevzuatında ayrıntılı bir şekilde sunulmuşken TMS 41’de Türk Vergi Mevzuatındaki gibi bir açıklama bulunmamaktadır. **Amortisman** TMS 41’de gerçeğe uygun değerlendirildiği durumlarda ayrılmazken maliyet esasının uygulandığı durumlarda yararlı ömrüne göre hesap edilmektedir. Yararlı ömür; bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade etmektedir(TMS 16, Md. 6). Türk Vergi Mevzuatında ise 1/Yararlı Ömür kullanılarak hesaplanmakta ve VUK’un Madde 315’te ifade edildiği üzere amortisman oranları Maliye Bakanlığı’nca belirlenmektedir. **Amortisman tabi değer**, TMS 41’de gerçeğe uygun değer iken diğerinde maliyet bedelidir. Ayrıca Vergi Mevzuatımızda tarımsal ürünlerin hangi şartlarda finansal tablolara alınacakları ile ilgili herhangi bir açıklama yer almamaktadır(Akdoğan ve diğerleri, 2011:556; Tuncez, 2011:82; Hatipoğlu, 2012:89).

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ile Türk Vergi Mevzuatı hükümleri arasındaki benzerlik ve farklılıklar aşağıda yer alan Tablo 2.11’ de özet olarak belirtilmektedir.

**Tablo 2.11:** TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatında, Tarımsal Faaliyetlerle İlgili Yaklaşımların Karşılaştırılması

	<b>TMS 41'de Yer Alan Düzenlemeler</b>	<b>Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler</b>
<b>Amacı</b>	Gerçeğe uygun, güvenilir bilgi sunmak	Vergi matrahının belirlenmesi
<b>Kapsamı</b>	Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar, hasat anındaki tarımsal ürünler ve gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri	Hasat anına kadar olan tüm tarımsal faaliyetler ile hasat anından sonraki bazı faaliyetler
<b>Aktifleştirme Kriteri</b>	Kontrol, değer yaratma, ölçümdür	Edinim ve kayıttır
<b>Canlı Varlıkların Değerleme Esasları</b>	İlk aktifleştirmede, piyasa fiyatı ya da Net Bugünkü Değere (NBD) göre belirlenen net gerçeğe uygun değer. Nispi istisna durumunda; Tarihi Maliyet	Borsa rayicinin olması halinde borsa rayici, borsa rayicinin olmaması halinde kayıtlı değer, o da yoksa emsal değeri
<b>Tarımsal Ürünlerin Değerleme Esasları</b>	İlk kayıta, net gerçeğe uygun değer, hasattan sonraki bilanço dönemleri kayıtlı değer	Maliyet Bedeli
<b>Toprak Varlığının Değerleme Esasları</b>	Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesisten ayrı olarak maliyet değeri	Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesis ile birlikte maliyet değeri
<b>Kar ve Zararın Ortaya Çıkış Zamanı</b>	İlk kayıt anında, değerlendirme dönemlerinde ve satış anında	Satış anında
<b>Devlet Teşvikleri ile ilgili Açıklama Var mı?</b>	VAR	YOK
<b>Kayıt Usulü</b>	Tahakkuk Esası	Tahakkuk Esası
<b>Değerleme Farkları Nerede Gösterilmektedir?</b>	Gelir tablosunda	-
<b>Amortisman Ayrılıyor mu?</b>	Ayrılıyor	Ayrılıyor
<b>Amortisman Tabi Varlıkların İsimleri Ayrıntılı Bir Şekilde Sunulmuş mu?</b>	Sunulmamıştır	Sunulmuştur
<b>Amortisman Hesaplama Yöntemi</b>	Gerçeğe uygun değerlendirildiği durumlarda amortisman ayrılmaz. Maliyet esasının uygulandığı durumlarda yararlı ömrüne göre hesap edilir	1/Faydalı Ömür, (Oranlar; Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.)
<b>Amortisman Tabi Değer</b>	Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet Bedeli
<b>Finansal Tablolara Alınmasına İlişkin Açıklama</b>	VAR	YOK

Özetle TMS 41 ile Türk vergi mevzuatı kayıt usulü ile amortisman ayrılması konusu dışında Tablo 2.11’de yer alan diğer konularda farklı hükümler içermektedir. Standart, mali mevzuata kıyasla detay içeren hassas bir uygulamadır(Küçük,2012). VUK’da esas olan kural iken VUK’a göre daha esnek olan TMS 41 uygulamasında esas olan ilkedir(Taştan, 2013: 165).

Çalışmanın bundan sonraki kısmında üçüncü bölüm yer almaktadır. Üçüncü bölümde organik tavuk eti üretim sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin mevcut uygulama örneği irdelenerek söz konusu işletmeden elde edilen veriler ışığında çalışmada önerilen maliyet sistemi kullanılarak mamul maliyetleri hesaplanmakta, Vergi Usul Kanunu (VUK) ile TMS 41 çerçevesinde muhasebeleştirilmektedir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TAVUKÇULUK SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN BİR FİRMADA MALİYET HESAPLAMA VE MUHASEBELEŞTİRMEYE YÖNELİK DEĞERLENDİRMELER

Hem teknik hem de ekonomik yönü ile etlik piliç üretim sektöründe yer alan işletmeler, toplumun ihtiyaçlarını karşılayacak mamul üretimi yaparak amaçlarını gerçekleştirmektedirler. Etlik piliç üretimi yapan işletmeler, üretim işlevini gerçekleştirebilmek için çok çeşitli faaliyetlerde bulunmaktadır. Bu faaliyetlere civciv alma, civciv bakımı için işçiler çalıştırma, kümes-ekipman hazırlığı, hammadde ve yarı mamullerin temin edilmesi gibi faaliyetler örnek olarak verilebilir. Söz konusu faaliyetler ardı sıra gerçekleştirilirken çeşitli işletme kaynakları kullanılmakta, varlıklar edinilmektedir. Dolayısıyla işletmenin varlık ve kaynak yapısında değişimler meydana gelmektedir. Bu noktada muhasebe departmanları işletmenin geleceğine yönelik kararlarda kullanabilecekleri bilgileri üreterek, değerlendirme yapacak olan ilgililere sunmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, insan sağlığı açısından tüketilmesinde yarar olan etlik piliç etinin maliyetlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesinde çeşitli konuların incelenmesine yönelik uygulama çalışmasını literatüre kazandırarak örnek bir model oluşturmaktır. Çalışmanın üçüncü ve son bölümü olan bu bölümde, Manisa İlinde tavuk sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede var olan uygulama temel alınmaktadır. Söz konusu işletmeden elde edilen verilerle “Fiili Maliyetleme + Normal Maliyetleme + Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinden Oluşan Maliyet Sistemi” çerçevesinde birim ve toplam maliyetler hesaplanacak Vergi Usul Kanunu (VUK)’na ve Türkiye Muhasebe Standardı-41 (TMS 41) Tarımsal Faaliyetler Standardına göre muhasebeleştirilip finansal tablolar oluşturulacak ve karşılaştırmalar yapılacaktır.

Ülkemizde beyaz et olarak ifade edilen tavuk ve ürünlerine karşı olan talep oldukça fazladır. Dolayısıyla çalışmamızın bu son bölümünün ilk başlığında tavuk yetiştiriciliği, tavuk ürünleri, üretim ve tüketimi ile ilgili kısa bir bilgi vermek yerinde olacaktır.

### 3.1. TAVUKÇULUK SEKTÖRÜ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Tavuk sülüngillerden, eti ve yumurtası için üretilen kümes hayvanıdır (www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.01.2015). Uluslararası literatürde kaz, ördek, hindi, bıldırcın gibi tavuk da “Poultry-Kümes Kanatlıları” terimi içerisinde yer almaktadır. Yemi çok kısa sürede ete ve yumurtaya dönüştürebilen bir özellik taşımaktadır. Tavukçulukta 1,8 KG yem ile 1 KG canlı varlık elde edilebilmekte iken sığır eti üretimi için 8 KG yeme ihtiyaç duyulmaktadır. Tavuk eti, diğer et ürünlerine göre proteini fazla, yağı az, daha fazla yağ asidi içeren, kalorisi düşük, A, B2, B6, B12 gibi vitaminleri içeren ve ekonomik olan bir üründür. Dolayısıyla insan sağlığı açısından önemli olan ve tüketilmesi gereken bir gıda ürünüdür. Yapılan araştırmalar, tavuk etinde yağ asidinin diğer hayvansal ürünlere göre daha fazla olmasının, insanlarda kronik kalp rahatsızlıklarının, kanserin, damar sertliğinin ve şeker hastalığının önlenmesinde etkili olduğunu ileri sürmektedir. Dolayısıyla tüketicilerce kırmızı ete göre daha çok tercih edilmektedir (Sarıca, 2003: 1; Koyubenbe ve Konca, 2010: 201). Tavuktan elde edilen yumurta ise biyolojik değeri, koruyuculuğu ile insan sağlığı için vazgeçilmez, olumlu etkileri olan bir gıda ürünü olma özelliği taşımaktadır. Normal büyüklükte bir yumurta 6.6 gram protein içeren kalori düzeyi düşük bir özelliğe sahip iken yumurta sarısı ise demir, kalsiyum, bakır, çinko, A, D ve B vitaminlerini içermektedir. 15-35 yaşlar arasındaki bir bireyin günlük protein gereksinimi bayanlarda 53 gram, erkeklerde 72 gramdır. Günde bir yumurta tüketen biri günlük protein gereksiniminin 1/4'ünü karşılayabilmektedir (Akbaş ve diğerleri, 2000: 796). Özetle ifade etmek gerekirse, piliç eti ve ürünleri sağlıklı beslenmenin temelinde stratejik bir öneme sahip bir besin kaynağı olarak ifade edilebilir. Türkiye nüfusunun %41,1'ini çocuklar ve gençler oluşturmaktadır(TÜİK, 2014). Toplumda sağlıklı gelişimin sağlanabilmesi; nitelikli ve dengeli beslenmeye bağlıdır. Dolayısıyla sektörde yer alan firmalara büyük iş düşmektedir.

Tavukçuluk; belirli bir kapasitenin üzerinde bilimsel yöntemler vasıtası ile gelir elde etmek amacıyla uygun barınaklarda bilinçli olarak yapılan ekonomik bir faaliyettir (Erensayın, 2001: 3-9). Söz konusu faaliyet ilk zamanlarda ailelerce ihtiyaç karşılamak üzere yapılmaktadır. Tavuklar evin bahçesinde serbestçe dolaşarak yetiştirilmektedir. Bu şekilde üreterek aile hem tavuk ve ürünleri yönünde

ihtiyacını tatmin etmekte hem de fazlasını satarak gelir temin etmektedir. İzleyen dönemlerde nüfus artışı, şehirleşme, yerleşim alanlarının genişlemesi tavuk ve ürünlerine olan talebi arttırmakta, şehirler ve ülkeler arasında ulaşım ve depolama koşullarındaki gelişmelerle ticari yöndeki gelişim de olumlu yönde etkilemektedir.

Modern bir tavukçuluk Türkiye’de 1930 yılında Ankara Merkez Tavukçuluk Enstitüsü’nün kurulması ile gerçekleşmektedir. 1938 yılında Ankara’da Birinci Köy ve Ziraat Kalkınma Kongresi’nde tavukçuluğun geliştirilmesi üzerine amaçlar belirlenmiştir. 1940 yıllarında başlayan ve hızlı bir gelişim gösteren genetik bilimi ise tavukçuluğun gelişmesine oldukça önemli katkılar sağlamıştır. Daha kaliteli ırklar yetiştirilmesine olanak tanıyan 1952’de Tarım Bakanlığı’na bağlı Tavukçuluk Komitesi ile Zirai İşleri Genel Müdürlüğü’ne bağlı Küçük Evcil Hayvanlar Şubesi açılmıştır. 1950’lili yıllarda ABD ve İngiltere’den saf kültür ırklarının ithali gerçekleşmiş ve ABD’den günlük civcivler olarak gelen New Hampshire, Plymouth Rock ve Leghorn gibi tavuk ırkları Tarım Bakanlığı’na bağlı kuruluşlara ve halka dağıtılmış ve bu uygulama ilgili kişi ve kuruluşlara yönelik özendirme çalışması olarak nitelendirilmiştir. Bakım koşullarının yetersizliği, ırklar üzerinde herhangi bir genetik-ıslah çalışma yapılmaması nedeniyle istenilen yüksek verim düzeyi sağlanamamıştır. 1953 yılında “Milli Tavukçuluk Komitesi” adı verilen bir komite kurulmuştur. 1956 yılında Yem Sanayi Ticaret A.Ş.’nin kurulması ile daha iyi daha rasyonel besleme koşulları oluşturulmuş karma yem üretimi arttırma yönünde çalışmalar yapılmıştır. 1958 yılında Veteriner İşleri Genel Müdürlüğü bünyesi içinde Kümes Hayvanları Yetiştirme Hastalıkları Şubesi kurulmuştur. Uzmanlık gereksinimi duyulmuş tavukçuluk uzmanı yetiştirilmesine yönelik kurslar düzenlenmiştir. 1963 yılında hibrid ebeveynleri ithali özel sektörün konuya ilgi göstermesini tetiklemiştir. 1980 yılında büyük ebeveyn ana ve baba hatlarının ithaline izin verilmiştir. Tavukçulukta genetik materyalin ithalat ile elde edilmesi, tavukçulukla ilgili olan sanayi kollarının, kümes yapımının, ekipman sanayi, aşı-ilaç üretim dallarının da gelişmesini etkilemiştir. Ülkemiz tavukçuluğunu dışa bağımlı olmaktan kurtarmak amacıyla, 1968 yılında başlatılan yerli hibrid soylarının geliştirilmesi çalışmalarına ağırlık verilmiş ve çalışmalar sonucunda beyaz ve kahverengi yumurtacı ve etçi ebeveyn hatları geliştirilmiştir (Türkoğlu ve diğerleri,1997:6; Akbay ve diğerleri, 2000: 797). 1960 yılına kadarki Türkiye tavukçuluğu incelendiğinde endüstri olma yönünde bir gelişimden söz edilebilmekte,

dünyada var olan sektörel gelişimin transferinin 1960 sonrası gerçekleşmeye başladığı görülmektedir.

Günümüzde tavukçuluk; “Yumurtacı Tavuk Yetiştiriciliği”, “Etçi Tavuk Yetiştiriciliği (Broiler)” ve “Damızlıkçı Tavuk Yetiştiriciliği” olarak üç şekilde yapılmaktadır (Erensayın, 2001: 281).

Ticari anlamda et ve yumurta tavukçuluğu, et ve yumurta yönlü ticari hibritler kullanılarak yapılmaktadır. Genetik yapıları itibari ile ticari hibritlerden döl alınması ve üretimde kullanılması mümkün olamamaktadır. Dolayısı ile her üretim başlangıcında ticari hibritlerin satın alınması gerekmektedir. Et ve yumurta yönlü civcivlerin üretildiği ebeveynler damızlık hayvan, bu hayvanların yetiştirildiği işletmeye de “damızlık işletmesi” adı verilmektedir (Erensayın, 2001: 281). Bu işletmeler tavuk eti ve yumurta üretimi yapan işletmelere hammadde olarak ifade edilebilecek civcivleri sağlamaktadır.

Etlik piliç üretimi yapan bir üretici; ya kendisi üretim yapmakta ya da çeşitli entegre firmalarla sözleşme imzalayarak üretime başlamaktadır. Üreticinin kendisi bağımsız olarak üretim yapıyorsa sağlık, altlık, civciv, yem, ilaç, nakliye, kesimhane, paketlenme ve pazarlama işlemleri için birçok firma ile iletişim halinde olması gerekmektedir. Üretici, entegre firmalarla sözleşme ile üretim işlemini gerçekleştiriyorsa sağlık, altlık, civciv, yem, ilaç, nakliye, kesimhane, paketlenme ve pazarlama gibi işlemleri entegre firma üstlenmektedir. Bu yöntemde üretici yalnızca civcivleri büyütmede kesimlik hale gelinceye kadar olan bakımı ile ilgilenmektedir. Etçi tavuk yetiştiriciliğinde genellikle kafes kullanılmamakta yemlik ve sulukların yukarıdan sarkıtıldığı kümeslerde üretim yapılmaktadır. Üretici, civcivleri damızlıkçı işletmeden almakta 35-42 gün arasında bu civcivleri büyüterek satmaktadır. Et tavukçuluğunda kullanılan civcivler, ıslah yoluyla büyüme hızı ve kapasitesi arttırılmış hibrit civcivlerdir. Hayvan ıslahındaki ilerleme ve yem sektöründeki gelişmelerle bu civcivler 40-45 gün gibi kısa bir süre içerisinde 2-2,5 kilogram tavuk ağırlığına ulaşmaktadır. Satış işlemi gerçekleşip civcivler taşıyıcı araca yüklendikten sonra kümesler 15 gün boyunca dezenfekte edilmekte ve temizlenmektedir. Temizlik işlemi bittikten sonra yeni dönem üretime geçilmektedir. Dolayısıyla etçi tavuk üretimi bir yıl içinde 4-7 dönem şeklinde değişebilmektedir.

Tamamen pazara yönelik yumurta üretimi yapmayı amaçlayan tavukçuluk türü yumurta tavukçuluğu olarak adlandırılmaktadır (Özen, 1994: 119). Yumurta

tavukçuluğunda genelde 16 haftalık “yarka” adı verilen olgunluğuna henüz ulaşmamış, ergenlik öncesi dönemdeki dişi tavuklar ile üretime başlanmaktadır (www.fka.org.tr, Erişim Tarihi: 01.03.2015). Bu tavukçuluk tipinde genelde üst üstte kafes tipi kullanılmaktadır. Etçi tavuk yetiştiriciliğine göre daha uzun bakım dönemini kapsayan yumurta tavukçuluğu 17-19 ay yetiştirme dönemi şeklinde belirtilmektedir. 17-19 aylık sürecin beş aylık bölümü “büyütme dönemi” olarak ifade edilmektedir (Türkoğlu, 1997: 189-190). Tavuklar 19 haftalık olduğu zaman yumurtlamaya başlamaktadır. Bina iyi bir şekilde havalandırılmaktadır. Tavuklara üç öğün yem verilmektedir. Isı, ışık, rutubet sürekli kontrol edilmektedir. Ülkemizde yumurta verimi tavuk başına 300 adedi aşmış durumdadır. Yemden yararlanma oranı % 2’ye yaklaşan yumurtacı hibritler geliştirilmiştir (Şekeroğlu ve Pekin, 2009: 39). Yumurta tavukçuluğunda dikkat edilmesi gereken birtakım noktalar bulunmaktadır. Bunlar (Eşidir ve Pirim, 2014: 10):

- Yıllık yumurta verimi (Yumurta verimi bir tavuk için yılda en az 280 adet olmalıdır.)
- Bir KG yumurta için tüketilen yem miktarı (2,0-2,2 KG olmalıdır.)
- Yumurtlama dönemi içinde aylık ölüm oranı (en fazla %1 olmalıdır.)
- Satışa uygun olmayan yumurta oranı (en fazla %5 olmalıdır.)
- Kırık, çatlak yumurta oranı (%2’yi geçmemelidir.)

Et ve yumurta tavukçuluğu ayrı ayrı değerlendirildiğinde birtakım avantajlar ile sakıncalara rastlanılmaktadır. Aşağıda Tablo 3.1’de söz konusu avantaj ve sakıncalar yer almaktadır.



**Tablo 3.1:** Et Tavukçuluğu ve Yumurta Tavukçuluğu Avantaj ve Sakıncaları

	<b>Et Tavukçuluğu</b>	<b>Yumurta Tavukçuluğu</b>
<b>AVANTAJLARI</b>	Üretim süresinin kısadır. (45 gün kadar)	Birim kümes alanına konan tavuk sayısı diğer kümeslerden 4-5 misli daha fazladır.
	Birim alanda yoğun üretim yapılır.	Altlık sorunu yoktur.
	Yemin ete dönüşme oranının yüksektir.	Yumurtalar daha temizdir.
	İş gücü diğer tarımsal işletmelere kıyasla daha düşüktür.	Fazla dolaşım enerji kaybetmedikleri için yemden yararlanma biraz daha yüksektir.
	Kırmızı etle kıyaslandığında tavuk eti çok daha ucuzdur.	Yere yumurtlama sorunu yoktur.
	Kolesterol ve yağ oranı düşük, sindirimi kolaydır.	Tavuklar kapalı alanda oldukları için bakımları daha kolaydır.
	Besin değeri açısından iyi bir protein kaynağıdır.	Yumurtalar biraz daha büyüktür.
		Ölüm oranı genellikle daha düşüktür.
		İş gücü gereksinimi, otomasyona bağlı olarak % 50-80 oranında daha azdır.
		Tavukların tek tek kontrolü ile düşük verimlilerin ayrılması daha kolaydır.
	Gübrenin alta seçmesi ve tavukların birbirleriyle temasının az olması nedeni ile hastalık kontrolü daha kolaydır.	
<b>SAKINCALAR</b>	Hayvan başına düşen ilk kuruluş masrafları, kümes maliyeti nedeniyle daha yüksektir.	Hayvan başına düşen ilk kuruluş masrafları, kafes maliyeti nedeniyle daha yüksektir.
	Hayvanlar doğal şartlarda yetişmediğinden daha hassas, daha dirençsizdir. Ani durum değişikliklerinden çabuk etkilenir.	Çatlak yumurta oranı daha fazladır.
	Kümes içerisinde daha fazla hayvan barındığı için daha güçlü bir havalandırmaya ihtiyaç vardır.	Yumurtlama döneminde hayvanlar daha fazla ağırlık artışı sağlasalar da, kemiklerin son derece zayıf olması nedeniyle dönem sonundaki piyasa fiyatları düşüktür.
	Toplu yaşam sürdüklerinden hastalıkların dağılma riski yüksektir	Özellikle yazın, gübrede fazla miktarda sinek ürer ve sorun yaratır.
		Kafes altlarında biriken gübreyi sık sık temizlemek gerekir.
		Hareketsizlikten dolayı karaciğer yağ(ğ)lanması ve buna bağlı ölümlere daha sık rastlanır.
		Kümes içerisinde daha fazla hayvan barındığı için daha güçlü bir havalandırmaya ihtiyaç vardır.
		Yumurtlamayanlar düzenli bir şekilde ayıklandığından kafeslerin bir kısmının boş kalmaması için bir miktar yedek tavuk beslenir.

**Kaynak:** Eşidir ve Pirim, 2014: 10.

Tavukçuluğun diğer hayvancılık faaliyetlerine göre belli başlı avantajları bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir(Türkoğlu ve diğerleri, 1997: 13-14; Erensayın, 2001: 2-3):

- Büyükbaş ve küçükbaş hayvan yetiştirirken büyük alanlara gereksinim duyulmakta iken, tavuklar küçük alanlarda yetiştirilebilmektedir.
- Tavukların üreme gücü, büyükbaş ve küçükbaş hayvanlara göre daha yüksektir.
- Tavukların verim hızı büyükbaş ve küçükbaş hayvanlara göre daha yüksektir.
- Tavuklar diğer hayvanlarla kıyaslandığında daha az yem tüketen ve bakımları daha kolay olan küçük cüsseli hayvanlar olarak ifade edilebilir.
- Tavukların yem değerlendirme kabiliyeti büyükbaş ve küçükbaş hayvanlara göre daha yüksektir.
- Tavukçulukta işgücü gereksinimi yemleme gibi işlerin otomatik sistemlerle yapılması nedeniyle oldukça azdır.
- Tavukçulukta yatırımın paraya dönüşme süresi diğer hayvancılık faaliyetlerindeki süreden daha kısa olabilmektedir.
- Her türlü iklim şartlarında faaliyet gerçekleştirilebilmektedir.

Ülkemizin en önemli sektörlerinden biri olup geniş bir iş, gelir ve istihdam alanı yaratan tavukçuluk karlı ve keyifli bir hayvancılık dalıdır. Karlı olduğu kadar riski yüksek bir iştir. Bu alanda faaliyet göstermek isteyen her birey; yem sağlama olanağı, kalifiye eleman, pazar şartları, bilgi edinme düzeyi, hastalıklar gibi birçok konuda gerekli araştırmaları, incelemeleri ciddiyetle yapmalıdır.

Tavuk eti ve yumurtanın yanında, piliç kesimhanelerinden elde edilen baş, ayak, iç organ atıkları, kan, atılan yağlar; kuluçkahane atıkları olan ölü embriyolar, tüyler, döllenmiş ve döllenmemiş yumurtalar, yumurta kabukları rendering tesislerinde kurutulup öğütülerek tavuk unu haline getirilmektedir. Tavuk unu, tüy unu gibi ürünler olarak yem fabrikalarında değerlendirilmektedir. Tavuk unu kan unundan sonra en fazla metabolik enerjiye ve en iyi metionin içeriğe sahiptir. Dolayısıyla yem sektörü için ucuz, fakat önemli bir hayvansal protein kaynağı olması nedeniyle oldukça önemlidir (Demirulus ve Aydın, 1996: 23; Özaslan, 2004: 5). Uzakdoğu ülkelerine ihraç edilen tavuk ayakları da ekonomik anlamda ayrı bir öneme sahiptir.

Ülkemizde tavukçuluk sektöründe sürekliliğini koruyan ıslah çalışmaları ve çevresel faktörlerin iyileştirilmesi ile tavuk ve tavuk ürünlerine olan ulusal ve uluslararası talep artacak, ülkemiz hayvancılık sektörü içinde büyük bir paya sahip olacaktır.

Dünya piliç eti üretimi sürekli artış gösteren bir eğilim sergilemektedir. Dünya piliç eti üretimi 2000 yılında 58,8 milyon ton iken 2013 yılında %59 artışla yaklaşık 93,1 milyon tona ulaşmaktadır (Besd-Bir Piliç Eti Sektör Raporu, 2014). Dünya kanatlı eti üretiminin %88'i piliç eti üretiminin payıdır (Besd-Bir Piliç Eti Sektör Raporu, 2014).

**Tablo 3.2:** Seçilmiş Bazı Ülkelerdeki Piliç Eti Üretimi (Bin Ton)

	2010	2011	2012	2013	2014
<b>ABD</b>	16,563	16,694	16,621	16,976	17,254
<b>BREZİLYA</b>	12,312	12,863	12,645	12,308	12,680
<b>ÇİN</b>	12,550	13,200	13,700	13,350	13,000
<b>AVRUPA BİRLİĞİ</b>	9,202	9,320	9,565	9,900	10,070
<b>HİNDİSTAN</b>	2,650	2,900	3,160	3,450	3,725
<b>RUSYA</b>	2,310	2,575	2,830	3,010	3,200
<b>MEKSİKA</b>	2,822	2,906	2,958	3,002	3,060
<b>ARJANTİN</b>	1,680	1,770	2,014	2,060	2,100
<b>TÜRKİYE</b>	1,420	1,619	1,707	1,745	1,755
<b>TAYLAND</b>	1,280	1,350	1,550	1,500	1,570
<b>ENDONEZYA</b>	1,465	1,515	1,540	1,550	1,565
<b>DİĞERLERİ</b>	14,118	14,645	15,136	15,680	16,087
<b>DÜNYA</b>	<b>78,372</b>	<b>81,357</b>	<b>83,426</b>	<b>84,531</b>	<b>86,066</b>

**Kaynak:** USDA United States Department of Agriculture Foreign Agricultural Service, Production, Supply and Distribution Online Reports, Date Created 17.10.2014.

Dünya piliç eti üretiminde Türkiye'nin durumu incelendiğinde sürekli yükselen bir eğim yönü ile karşılaşılmaktadır. Dünya piliç eti üretimi 2014 yılında 2010 yılına göre %9,8 artarken, Türkiye'de ise artış %23,6 olmuştur. En hızlı büyüyen ülke ise %40 büyüme oranı ile Hindistan'dır. Tablo 3.2'den de görüldüğü üzere Dünya piliç eti üretiminde ülkemiz 9. sıradadır. Türkiye'de etlik piliç üretimi incelendiğinde sürekli artan bir eğilim gözlenmektedir.

**Tablo 3.3:** Türkiye Piliç Eti Üretimi (Ton)

Yıllar	Piliç Eti	Yıllar	Piliç Eti
2001	592.567	2008	1.162.000
2002	620.581	2009	1.184.000
2003	768.012	2010	1.423.000
2004	940.889	2011	1.626.000
2005	978.400	2012	1.714.000
2006	945.779	2013	1.791.000
2007	1.024.000		

**Kaynak:** BESD-BİR Piliç Eti Sektör Raporu, 2014.

Tablo 3.3'den de görüldüğü üzere toplam piliç eti üretimi 2001 yılında 592.567 ton iken, 2013 yılında 1.791.000 tona ulaşmıştır. Ülkemizde piliç eti sektörünün son on yıl içindeki büyüme oranı aşağıda tablo 3.4'te sunulmuştur.

**Tablo 3.4:** Türkiye Piliç Eti Sektörü Son On Yılda Büyüme Oranları (%)

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Büyüme Oranı	22,5	4	-3,3	8,3	13,5	2	20	14	5,4	4,5

Tablo 3.4'ten de anlaşılacağı üzere kuş gribi nedeni ile ülkemizde piliç eti üretiminde 2006 yılında düşüş yaşanmakta, geri kalan yıllarda büyüme oranı açısından artış gözlenmektedir. Kuş gribi salgınının yaşandığı birçok ülkede tavuk ve ürünlerine dış ticaret yasağı uygulanmış, kanatlı sektörü ihracatçısı ülkeler açısından bu durum, sosyal ve ekonomik boyutta küresel büyük bir darbe olarak nitelendirilmiştir. Türkiye virüse karşı önlemler alarak yaşanan durumu fırsata dönüştürmek istese de ilk kuş gribi salgını Ekim 2005'te yaşanmış ve korku yaratmıştır. Aralık 2006'da ortaya çıkan salgın halkta panik yaratarak tavuk ve ürünlerine olan talebi ciddi düzeyde düşürmüştür. Kanatlı sektörü ve ilişkili tüm sektörler bu durumdan büyük ölçüde etkilenmiştir(Yalçın ve Sipahi, 2006 :33).

Ülkemizde piliç eti tüketimi, üretimi gibi artış göstermiştir. Türkiye piliç eti tüketimi Tablo 3.5'te verilmiştir.

**Tablo 3.5:** Türkiye Piliç Eti Tüketimi (Ton)

Yıllar	Piliç Eti	Yıllar	Piliç Eti
2001	580.281	2008	1.119.958
2002	613.824	2009	1.108.438
2003	759.631	2010	1.317.751
2004	929.793	2011	1.438.378
2005	949.773	2012	1.455.942
2006	926.967	2013	1.483.325
2007	1.000.360	2014	(Besd-Bir Tahmini) 1.539.267

**Kaynak:** BESD-BİR Piliç Eti Sektör Raporu, 2014.

Tablo 3.5'ten de görüldüğü üzere 2001 yılında 580.281 ton olan piliç eti tüketimi 2012'de 1.455.942 tona, 2013'te ise 1.483.325 tona yükselmiştir. Besd-Bir tarafından 2014 yılı için tüketim tahmini ise 1.539.267 ton şeklindedir.

Sektörde piliç eti tüketimini arttırabilmek için ülkenin her köşesine ürün taşıyabilecek iyi bir dağıtım ağına sahip olmak gerekmektedir. Ayrıca ürün çeşitlemesiyle de var olan tüm talep her yönüyle karşılanabilir.

“FABRI- Food And Agricultural Policy Research Institute” nin piliç sektörü ile ilgili istatistiksel analizlerinde tüketimle ilgili Dünya durumu incelendiğinde aşağıda yer alan Tablo 3.6'ya ulaşılmıştır.

**Tablo 3.6:** Seçilmiş Ülkelerin 2012 yılı Kişi Başı Piliç Eti ve Toplam Et Tüketimleri (KG)

ÜLKELER	2012		ÜLKELER	2012	
	Piliç Eti	Toplam Et Tüketimleri		Piliç Eti	Toplam Et Tüketimleri
<b>ABD</b>	43,2	108,9	<b>Japonya</b>	16,2	45,5
<b>Arjantin</b>	36,7	99,1	<b>Kanada</b>	30,1	82,9
<b>Avrupa Birliği</b>	18,1	77,1	<b>Meksika</b>	30,5	61,9
<b>Avustralya</b>	35,4	92,2	<b>Mısır</b>	6,8	13,6
<b>Brezilya</b>	42,7	97,4	<b>Paraguay</b>	6,5	72,1
<b>Çin</b>	10,1	54,6	<b>Rusya</b>	17,6	62,1
<b>Endonezya</b>	6,2	10,9	<b>Tayland</b>	22,9	30,7
<b>Filipinler</b>	8,6	25,8	<b>Tayvan</b>	13,2	71,0
<b>Güney Afrika</b>	33,2	47,2	<b>Türkiye</b>	<b>27,6</b>	<b>31,5</b>
<b>Güney Kore</b>	15,6	58,7	<b>Ukrayna</b>	19,3	44,2
<b>Hindistan</b>	2,3	4,0	<b>Vietnam</b>	19,07	32,2
<b>Hong Kong</b>	36,9	123,6	<b>Yeni Zelanda</b>	30,1	69,2

**Kaynak:** FAPRI-ISU 2012 World Agricultural Outlook, Türkiye Rakamı BESD-BİR Piliç Eti Sektör Raporu 2014.

Tablo 3.6'dan da anlaşılacağı üzere, ülkemizin diğer ülkelerle kıyaslandığında toplam et tüketimi bakımından oldukça geride kaldığı görülmektedir.

Türkiye'de piliç eti üretimi, nüfus ve ihracat rakamları göz önüne alınarak hazırlanan 2001-2013 yılları arası Türkiye kişi başı tüketim rakamları aşağıda Tablo 3.7'de yer almaktadır.

**Tablo 3.7:** Türkiye Kişi Başı Tüketim Rakamları (KG)

Yıllar	Piliç Eti Tüketimi	Toplam Kanatlı Eti Tüketimi	Yıllar	Piliç Eti Tüketimi	Toplam Kanatlı Eti Tüketimi
2001	8,51	9,69	2008	15,66	16,85
2002	8,95	10,17	2009	15,28	16,39
2003	11,01	12,23	2010	17,87	19,02
2004	13,40	14,90	2011	19,25	20,32
2005	13,61	15,10	2012	19,25	20,43
2006	13,21	14,43	2013	19,39	20,53
2007	14,17	15,39	2014	(Tahmini) 19,91	(Tahmini) 21,09

**Kaynak:** BESD-BİR Piliç Eti Sektör Raporu, 2014.

2001 yılında kişi başı piliç eti tüketimi 8,51 KG iken 2013 yılında 19,39 KG olarak belirlenmiştir. 2014 yılı için ise 19,91 KG dolaylarında olacağı Besd-Bir tarafından tahminlenmiştir. 2013 Yılı toplam kanatlı eti tüketimi 20,53 KG'dir. Bu miktarın 19,39 KG'si piliç eti tüketimidir.

Dünya piliç eti ticareti oldukça dinamik bir yapıya sahiptir. Aşağıda Tablo 3.8'de USDA-United States Department of Agriculture (Birleşmiş Milletler Tarım Bakanlığı)'ın seçtiği bir takım ülkelerin 2010-2014 yılları arası piliç eti ithalat rakamları sunulmuştur.

**Tablo 3.8:** Seçilmiş Bazı Ülkelerin Piliç Eti İthalatı (Ayak Hariç) (Bin Ton)

	2010	2011	2012	2013	2014
<b>JAPONYA</b>	789	895	877	854	880
<b>IRAK</b>	522	598	612	673	720
<b>SUUDİ ARABİSTAN</b>	652	745	750	838	770
<b>MEKSİKA</b>	549	578	616	682	705
<b>AVRUPA BİRLİĞİ</b>	687	734	727	672	675
<b>VENEZUELA</b>	237	234	198	341	410
<b>GÜNEY AFRİKA</b>	240	326	371	355	370
<b>ANGOLA</b>	239	287	301	321	325
<b>RUSYA</b>	656	463	560	540	385
<b>HONG KONG</b>	295	410	300	272	255
<b>DİĞERLERİ</b>	2,891	2,908	3,174	3,016	3,001
<b>ABD</b>	48	49	51	55	54
<b>TOPLAM</b>	7,805	8,227	8,619	8,655	8,550

**Kaynak:** USDA United States Department of Agriculture Foreign Agricultural Service, Production, Supply and Distribution Online Reports, Date Created 17.10.2014.

Tablo 3.8’den de anlaşılacağı üzere Avrupa Birliği, Hong Kong ve Rusya dışında diğer ülkelerde ithal edilen miktarlar yıllar itibari ile artış göstermektedir.

Aşağıda yer alan Tablo 3.9’da USDA-United States Department of Agriculture (Birleşmiş Milletler Tarım Bakanlığı)’ın seçtiği bir takım ülkelerin 2010-2014 yılları arası piliç eti ihracat rakamları sunulmuştur.

**Tablo 3.9:** Seçilmiş Bazı Ülkelerin Piliç Eti İhracatı (Ayak Hariç) (Bin Ton)

	2010	2011	2012	2013	2014
<b>BREZİLYA</b>	3,272	3,443	3,508	3,482	3,600
<b>ABD</b>	3,067	3,161	3,300	3,332	3,297
<b>AVRUPA BİRLİĞİ</b>	934	1,044	1,094	1,083	1,100
<b>TAYLAND</b>	432	467	538	513	540
<b>ÇİN</b>	379	422	411	420	440
<b>TÜRKİYE</b>	104	196	278	327	360
<b>ARJANTİN</b>	214	224	291	324	340
<b>UKRAYNA</b>	23	43	76	141	170
<b>KANADA</b>	147	143	141	150	145
<b>BELARUS</b>	38	74	105	105	117
<b>ŞİLİ</b>	79	90	93	88	83
<b>DİĞERLERİ</b>	206	254	278	277	286
<b>TOPLAM</b>	8,895	9,561	10,113	10,242	10,478

**Kaynak:** USDA United States Department of Agriculture Foreign Agricultural Service, Production, Supply and Distribution Online Reports, Date Created 17.10.2014.

Tablo 3.9’dan da anlaşılacağı üzere ABD ve Brezilya önemli iki ihracatçı pozisyonunda olan ülkeler olarak belirtilebilir. Hemen arkalarından AB ülkeleri gelmektedir. Dünya ihracatının 2012’de %35’lik, 2013 ve 2014’te %34’lük kısmını

Brezilya karşılığıdır. ABD'nin payı 2012 ve 2013'te de %33, 2014'te %32'dir. Üçüncü sırada yer alan AB ülkelerinin payı ise her üç yıl için %11'dir. Türkiye ise 2012'de %2,8'lik, 2013'te %3,2'lik bir paya sahipken 2014'te bu pay %3,4 yükselmiştir.

Aşağıda Tablo 3.10'da Türkiye'nin yıllar itibari ile yaptığı piliç eti ihracatına ilişkin bilgiler verilmiştir.

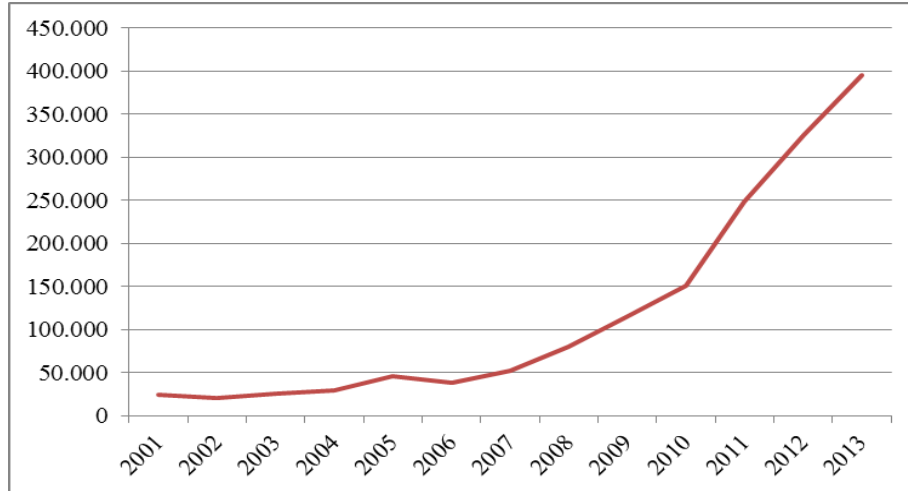
**Tablo 3.10:** Türkiye Piliç Eti İhracatı, (Ayak Dahil) (Ton)

YILLAR	PİLİÇ ETİ	TOPLAM	YILLAR	PİLİÇ ETİ	TOPLAM
2001	12.286	24.417	2008	47.895	79.852
2002	6.757	20.000	2009	81.632	115.099
2003	8.381	25.022	2010	104.106	151.243
2004	11.096	29.050	2011	195.937	247.861
2005	28.627	46.320	2012	269.032	326.249
2006	18.812	38.102	2013	322.429	395.694
2007	24.824	51.756			

**Kaynak:** BESD-BİR Piliç Eti Sektör Raporu 2014.

Tablo 3.10'dan da anlaşılacağı üzere Türkiye piliç eti ihracatı 2001 yılında 12.286 ton iken 2013 yılında 322.429 tondur.

**Şekil 3.1:** Türkiye Kanatlı Eti İhracatı (Ton)



Tablo 3.10 ve Şekil 3.1'den de görüldüğü gibi 2006 yılında kuş gribi nedeniyle bir düşüş yaşansa da, 2007 ve sonraki yıllarda hızlı bir şekilde piliç eti ihracatı artış göstermiştir. Aşağıda Tablo 3.11'de Türkiye'nin ülkelere yönelik yaptığı kanatlı eti ihracatına ilişkin bilgiler verilmiştir.



**Tablo 3.11:** Türkiye'nin Gerçekleştirdiği Kanatlı Eti İhracatı (Ton)

ÜLKELER	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Irak	2.182	681	9.143	50.666	71.118	126.603	178.602	220.477
Türk Cumhuriyetleri	11.562	14.529	20.285	17.362	19.962	27.509	33.189	37.218
Suriye	0	0	193	163	131	686	745	26.446
Libya	0	0	0	0	12	9.458	13.204	10.514
İran	0	0	501	0	4.632	8.541	18.290	4.498
Bosna Hersek	2.061	2.256	4.341	3.081	2.132	4.190	3.650	3.055
Birleşik Arap Emirlikleri	0	0	0	0	133	578	1.673	2.095
Ürdün	0	0	122	0	393	854	907	1.671
Suudi Arabistan	0	0	0	0	169	20	1.126	1.032
Rusya	0	0	22	0	41	743	339	747
Diğer Afrika Ülkeleri	0	1.031	5.665	6.872	9.832	20.985	33.346	34.029
Diğer Asya Ülkeleri	2.708	5.939	8.346	4.105	6.976	10.083	9.124	9.899
Diğerleri	618	1.155	574	340	481	979	895	1.973
<b>TOPLAM</b>	<b>19.130</b>	<b>25.591</b>	<b>49.192</b>	<b>82.588</b>	<b>116.011</b>	<b>211.228</b>	<b>295.090</b>	<b>353.654</b>
<b>Tavuk Ayağı</b>	18.971	26.165	30.660	32.511	35.232	36.633	31.159	42.039
<b>TOPLAM İHRACAT</b>	<b>38.101</b>	<b>51.756</b>	<b>79.852</b>	<b>115.099</b>	<b>151.243</b>	<b>247.861</b>	<b>326.249</b>	<b>395.694</b>

**Kaynak:** BESD-BİR Piliç Eti Sektör Raporu 2014.

Tablo 3.11'in 2006-2013 yılları incelendiğinde en fazla ihracatın Irak'a yapıldığı gözlenmektedir. 2010 yılında Birleşik Arap Emirlikleri ve Suudi Arabistan gibi ülkelere de ihracat yapılmaya başlanmıştır. Beyaz Et Sanayicileri ve Damızlıkçıları Birliği Derneği (BESD-BİR) Yönetim Kurulu Başkanı Dr. Sait Koca basın toplantısında "Kanatlı eti ihracatının 2013 yılında % 21,2 artarak 396 bin tona ulaştığı yönünde bilgi aktarımında bulunmuştur. 2012'de ayaklar dahil 326 bin ton olan ihracatın, 2013'te 396 bin tona ulaşarak 656 milyon dolar döviz girdisi sağlandığını bildirmiştir (www.tarimtv.gov.tr, Erişim Tarihi: 19.11.2014).

**Tablo 3.12:** Türkiye'nin Gerçekleştirdiği Kanatlı Eti İhracatı (Bin USD)

ÜLKELER	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Irak	3.522	1.327	16.657	92.699	135.318	256.065	370.440	454.522
Türk Cumhuriyetleri	10.509	13.905	23.453	16.493	21.632	27.876	34.403	37.403
Suriye	0	0	334	142	170	593	899	21.765
Libya	0	0	0	0	37	20.854	29.486	22.136
İran	0	0	1.063	0	9.418	18.972	42.817	10.754
Bosna Hersek	1.315	1.841	5.766	3.243	2.114	3.803	3.786	2.540
Birleşik Arap Emirlikleri	0	0	0	0	410	1.443	3.708	5.904
Ürdün	0	0	131	0	140	1.080	555	918
Suudi Arabistan	0	0	0	0	480	165	3.013	2.514
Rusya	0	0	50	0	60	1.785	732	2.812
Diğer Afrika Ülkeleri	0	819	5.053	6.057	10.261	21.561	40.423	39.146
Diğer Asya Ülkeleri	1.174	3.745	6.866	2.967	10.105	13.857	13.213	18.225
Diğerleri	616	1.343	1.144	664	1.207	2.201	1.410	1.982
<b>TOPLAM</b>	<b>17.136</b>	<b>22.980</b>	<b>60.517</b>	<b>122.264</b>	<b>191.351</b>	<b>370.254</b>	<b>544.884</b>	<b>620.621</b>
<b>Tavuk Ayağı</b>	<b>10.081</b>	<b>20.440</b>	<b>26.752</b>	<b>30.330</b>	<b>38.377</b>	<b>39.263</b>	<b>21.964</b>	<b>35.160</b>
<b>TOPLAM İHRACAT</b>	<b>27.217</b>	<b>43.421</b>	<b>87.269</b>	<b>152.594</b>	<b>229.728</b>	<b>409.517</b>	<b>566.848</b>	<b>655.781</b>

**Kaynak:** BESD-BİR Piliç Eti Sektör Raporu 2014.

Tablo 3.12'den de görüldüğü üzere 2006 yılında 27.217.000 dolar olan Türkiye ayaklar dahil kanatlı eti ihracat toplamı, 2013 yılına gelindiğinde 655.781.000 dolara ulaşmıştır.

Çalışmamızda tavukçuluk faaliyeti ile ilgili buraya kadar açıklanan bilgiler konvansiyonel (klasik, geleneksel) tarım yöntemi olarak ifade edilen organik olmayan üretim şekline yöneliktir. Konvansiyonel tarım; organik tarım faaliyetleri dışındaki tüm tarımsal faaliyetleri kapsamaktadır(Organik Tarım Yönetmeliği, Madde 4). Başka bir ifade şekliyle, konvansiyonel tarım; genetik olarak yapısı değiştirilmiş yüksek verimli bitki ve hayvan ırklarının tarımsal ve kimyasal girdilerin çok yoğun olarak kullanılması ile sürdürülmektedir (www.ito.org.tr, Erişim Tarihi: 01.02.2015). Çalışmada uygulama yeri olarak seçilen işletme, Türkiye'de organik tavuk eti ve organik yumurta üretimini ilk olarak gerçekleştiren iki işletmeden biridir. Organik üretim şekli konvansiyonel üretim şekline çok farklı bir süreci ifade etmektedir. Çalışmanın bu kısmında organik tarım ve organik tavukçuluk ile ilgili bilgi vermenin yararlı ve yerinde olacağı düşünülmektedir.

Günümüzde global anlamda gıda sektöründe çok çeşitli gelişmeler yaşanmaktadır. Bu gelişmelerin tarım sektörüne de yansıdığı hissedilebilmektedir. Dünya nüfusunun hızlı bir şekilde artış göstermesi, yeterli ve dengeli beslenme ihtiyacının önemini tetiklemiş ve işletmelerin geleneksel tarım yöntemlerinden uzaklaşmalarına, daha yüksek kalitede ve daha fazla miktarda ürün üretebilmeleri için yeni yöntem arayışlarına neden olmuştur. Bununla birlikte yeni yöntemler insan sağlığı için kimi zaman güvenli olmayan gıda problemini gündeme getirmiş, ekolojinin birtakım kimyasal birikimler nedeniyle bozulması, tüketicilerce sağlıklı ve güvenilir gıda arayışı müteşebbisleri organik tarım bakış açısıyla üretim düşüncesine sevk etmiştir. Özellikle gelişmiş ülkelerde doğala dönüş eğilimi, sağlığa yönelik bilinçlendirme çalışmaları organik tarım kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Organik tarım, Yenice (2002) tarafından “Bitkisel ve hayvansal üretimi, doğanın dengesi bozulmadan yapmak amacı ile uygun ekolojilerde yapay kimyasal girdi kullanmadan sadece kültürel önlemler, biyolojik mücadele ve organik kökenli girdiler kullanılarak yapılan bir tarım şeklidir.” olarak tanımlanmaktadır. Başka bir tanımlama da Hekimoğlu ve Altindeğer tarafından “Hatalı uygulamalar sonucu kaybolan doğadaki dengeyi yeniden kurmaya yönelik, toprağın verimliliğinde devamlılık sağlayan biyolojik mücadele ile hastalık ve zararlıları kontrol altına alarak, insana ve çevreye dost üretim sistemlerini içeren, sentetik kimyasal gübre ve ilaçların kullanımını yasaklayan, organik ve yeşil gübreleme, ekim nöbeti ve toprak muhafazasını tavsiye eden, her aşaması kontrol altında olan elde edilen ürünün sertifika ile belgelendiği bir üretim şekli” olarak yapılmaktadır. Söz konusu bu üretim şeklinin amacı; doğal kaynakları korumak, sürdürülebilir olarak kullanmak, toprak verimliliğini doğal yollarla uzun süre için sağlamak, zararlı olmayan ve hastalıklardan arınmış insan ve hayvan gıdası üretmektir (Kodaş ve Er, 2012: 104-105).

Ülkemizde organik tarıma yönelik yapılan faaliyetler yasal düzenlemelere uyularak gerçekleştirilmektedir. Bu çerçevede Organik Tarım Kanunu 01.12.2004 tarihinde TBMM’den geçerek yürürlüğe girmiştir. Kanun kapsamında organik tarım faaliyetinin yürütülmesine ilişkin kontrol ve sertifikasyon hizmetlerinin yerine getirilmesi, organik ürün üreticileri ve satıcıları, organik ürün ve girdilerin reklam ve tanıtımı, organik ürün ve girdilerin ithalat ve ihracatı, denetim ve cezai hükümlerle

ilgili açıklamalar yer almaktadır(Organik Tarım Kanunu, 2004). Söz konusu kanunun amacı; tüketiciye güvenilir, kaliteli ürünler sunmak üzere organik ürün ve girdilerin üretiminin geliştirilmesini sağlamak için gerekli tedbirlerin alınmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir (Organik Tarım Kanunu, Md. 1).

Organik Tarım Kanununa paralel olarak işlerin teknik detaylarını belirten “Organik Tarımın Esasları ve Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik” 18.08.2010 tarihinde 27676 sayı ile resmi gazete de yayınlanmıştır. Yönetmelik yedi kısım 55 maddeden oluşmaktadır. “Genel Hükümler” başlığı ile belirtilen birimci kısımda amaç, kavram, dayanak ve tanımlamalar tek bölüm olarak verilmiştir. İkinci kısım; “Organik Tarımın Esasları” olarak başlıklandırılmış ve beş bölüme ayrılmıştır. İkinci kısmın ilk bölümünde organik tarımın genel kuralları, ikinci bölümde organik tarım metoduyla bitkisel üretim, mantar ve maya üretimi, üçüncü bölümde organik tarım metoduyla hayvansal üretim, dördüncü bölümde organik tarım metoduyla su ürünleri yetiştiriciliği, ikinci kısmın son bölümü olan beşinci bölümde organik ürünlerin işlenmesi, ambalajlanması ve etiketlenmesi, depolanması, taşınması ve pazarlanması konularında uyulması gereken esaslar belirtilmiştir. Üçüncü kısımda “Kontrol Ve Sertifikasyon Sisteminin İşleyişi İle İlgili Esaslar” iki bölüm olarak açıklanmıştır. Dördüncü kısım da yetkilendirilmiş kuruluşlarda aranan şartlar, çalışma izni, çalışma esasları ve yaptırımlar ile ilgili bilgi verilmiştir. Beşinci kısımda “Denetim ve Cezalar” ile ilgili uyulması gerekenler bir bölüm olarak düzenlenmiştir. Altıncı kısımda “Organik Tarım Komitesi” ve “Organik Tarım Ulusal Yönlendirme Komitesi” şeklinde adlandırılan komitelerin görevleri, çalışma usul ve esasları ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Son kısım olan yedinci kısımda ise “Çeşitli ve Son Hükümler” başlığı altında uyuşmazlık halinde başvurulacak yer, dış ticaret düzenlemeleri, hüküm bulunmayan haller gibi konularla ilgili detaylar verilmiştir.

Tavukçulukta organik üretim dünya genelinde diğer organik ürünlerin üretimine göre daha düşük miktarlardadır. Organik piliç eti üretiminin toplam ürün içindeki pazar payı %1 dolaylarında olduğu literatürde yer almaktadır. Organik piliç eti üretiminde AB’de Fransa; Organik yumurta üretiminde ise Fransa ve Almanya ilk sırada yer almaktadır (Ceylan, 2013: 96). Aşağıda Tablo 3.13’te Türkiye’de organik tavuk yetiştiriciliği ile ilgili TC Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı’nın hazırladığı bilgiler yer almaktadır.

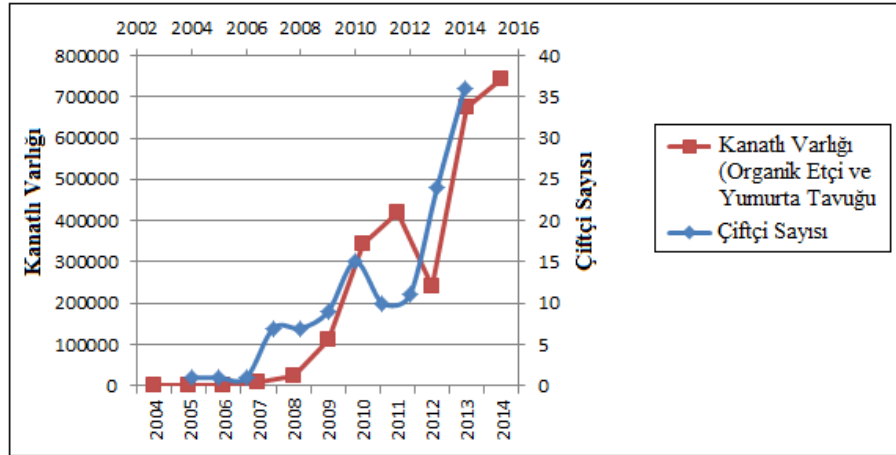
**Tablo 3.13:** Türkiye’de Organik Tavuk Yetiştiriciliği İle İlgili İstatistiksel Bilgiler

YILLAR	ÇİFTÇİ SAYISI	KANATLI VARLIĞI (Tavuk)	ET (Ton)	YUMURTA (Adet)
2004	1	250	-	92.500
2005	1	890	-	270.000
2006	1	2.700	2	241.940
2007	7	10.257	-	-
2008	7	22.428	1	4.424.000
2009	9	111.760	34	11.767.400
2010	15	342.129	550	17.889.808
2011	10	417.804	713	26.266.920
2012	11	240.152	210	36.105.556
2013	24	674.516	1.617	48.040.778
2014	36	742.489	1.122	64.898.912

**Kaynak:** www.tarim.gov.tr/Konular/Bitkisel-Uretim/Organik-Tarim/Istatistikler, Erişim Tarihi: 21.07.2015. (İlgili internet sayfasında sadece 2007 yılı için et ve yumurta üretim bilgisi yayınlanmamıştır.)

Türkiye’de 2013 yılı verilerine göre organik tavuk yetiştiriciliği ile uğraşan toplam işletme sayısı 24 adet olup bunlardan 5 adedi organik etlik piliç üretimi yapmaktadır (www.tarim.gov.tr, Erişim Tarihi: 21.07.2015). Organik üretimde kullanılan tavuk sayısı 2004 yılında 250 adet, 2013 yılında 674.516 adet, 2014’te ise 742.489 adettir. Organik piliç eti üretimi 2014 yılında toplam 1.122 ton, üretilen yumurta miktarı ise 64.898.912 adettir. Tablo 3.13’te yer alan bilgiler kullanılarak organik tavuk yetiştiriciliğinin yıllara göre gelişimi grafik üzerinde aşağıda Şekil 3.2’de verilmiştir.

**Şekil 3.2:** Türkiye’de Organik Kanatlı Yetiştiriciliğinin (Et ve Yumurta Tavuğu) Yıllara Göre Gelişimi (Adet)



İstatistiksel hesaplamaları 2004 (üst kısımdaki) yılına dayanan organik tavuk yetiştiriciliği artan bir eğilim göstermiş ve 2008-2011 yılları arası artış önceki dönemlere göre oldukça hızlı olmuştur. 2012 yılında düşüş eğilimi göstermesi üretim düşüklüğünden değil, kayıt sistemi ve organik standartlarda meydana gelen değişikliklerden kaynaklanmakta olduğu literatürde belirtilmektedir (Eleroğlu ve diğerleri, 2014: 22). Organik tavuk ürünlerine olan talebin gün geçtikçe artması nedeniyle 2013 ve 2014 yıllarında son derece hızlı bir artış gözlenmektedir.

### **3.2. CANLI VARLIKLARIN MALİYETLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ÜZERİNE UYGULAMA**

Çalışmanın bu kesiminde, Ege Bölgesinde organik tavuk sektöründe faaliyet gösteren bir işletmeden elde edilen verilerle “Fiili Maliyetleme + Normal Maliyetleme + Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinden Oluşan Maliyet Sistemi” çerçevesinde taze ve şoklanmış etlik piliç mamullerinin birim ve toplam maliyetleri hesaplanacak, Tekdüzen Muhasebe Sistemine uygunluğuna dikkat ederek Tekdüzen Hesap Planında yer alması öngörülen yeni hesaplar vasıtası ile TMS-41’e göre muhasebeleştirilerek ve VUK’a göre karşılaştırmalar yapılarak finansal tablolar üzerindeki yaratılan etkisi irdelenecektir.

Çalışmanın bu başlığı altında araştırmanın amacı, kapsamı, önemi, anakütlesi, örnekleme, yöntem ve tekniği hakkında bilgiler verilmiş, ardından örnek işletme tanıtılarak uygulama gerçekleştirilmiştir.

#### **3.2.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Önemi**

Ülkemizde tavukçulukta kar amacı güderek üretme faaliyeti 1960’lı yıllarda başlayıp 1980’li yıllarda devletçe verilen desteklerle daha da yaygınlaşmıştır (Öztürk ve Durmuş, 2005: 32). Günümüzde entegre tesisler vasıtası ile tavuk ürünleri ihtiyacının büyük bir kısmı karşılanmaktadır. Dolayısıyla tarım sektörü içinde tavukçuluğun önemi oldukça fazladır. Bu alanda ülkemizde yapılan çalışma sayısı çok azdır. Aksine sektörde yer alan uygulayıcılar kapsamlı araştırmalara ihtiyaç duymaktadır.

Çalışmanın amacı Ege Bölgesi'nde Manisa İlinde tavukçuluk sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede mamullerin maliyetinin nasıl hesaplandığını, Uluslararası Muhasebe Standartları çerçevesinde hazırlanan Türkiye Muhasebe Standardı 41-Tarımsal Faaliyetler bazında Tekdüzen Hesap Planı'nda yeni hesaplar aracılığı ile nasıl muhasebeleştirildiğini incelemek, Vergi Mevzuatı ile karşılaştırarak irdelenmek ve farklılıkları ortaya koymak, tarımsal faaliyetler açısından standartların birbiriyle uyumunu değerlendirmekle ilgili uygulama çalışmasını literatüre kazandırarak örnek bir model oluşturmaktır.

Bu kapsamda çalışma; tarım sektörü içinde yer alan, az sayıda çalışma yapılmış bir alan olan tavukçuluk sektöründe maliyetleme, muhasebeleştirme ve finansal raporlama açısından örnek model oluşturmasıyla ve modelin uygulanabilirliği ile literatüre değer katmaktadır. Elde edilen sonuçların bu konuda çalışma yapmak isteyen araştırmacı ve uygulayıcılara ışık tutacağı düşünülmektedir.

### **3.2.2. Araştırmanın Anakütlesi ve Örneklemi**

Çalışma için Ege Bölgesi İzmir ve Manisa İllerinde faaliyet gösteren dört işletme ile görüşülmüştür. Üç işletme maliyet bilgileri söz konusu olması nedeniyle araştırma talebimize olumlu yanıt vermemiştir. Ancak bir işletme isminin açıklanmaması kaydıyla maliyet bilgilerini bizimle paylaşmıştır.

### **3.2.3. Araştırmanın Yöntemi ve Tekniği**

Konu seçiminin hemen ardından konu ile ilgili literatür taraması yapılmıştır. Daha sonra çalışmanın aksamadan yürütülmesini sağlayacak düzenli bir çalışma planı hazırlanmış ve araştırma süreci belirlenmiştir. Akış planı içinde çalışmanın içeriğine uygun olarak nitel araştırma yöntemi kullanımına karar verilmiştir. Nitel araştırma; belli bir konu üzerine odaklanma ve konuya yorumlamacı yaklaşımı benimseyen, gerçekliği esas alan, derinlemesine tasvir eden, araştırmacının olay ve olguları yakından izlemesine olanak tanıyan bir yöntem olarak tanımlanabilir (Elitaş, 2011: 2-3). Araştırmada ülkemiz ve Dünyada yapılmış benzer çalışmalardan esinlenerek sosyal bilimlerde yaygın olarak kullanılan nitel araştırma yöntemlerinden biri olan “Örnek Olay Yöntemi” kullanılmıştır. Örnek Olay Yöntemi; belge

inceleme, görüşme ve gözlem gibi veri toplama tekniklerinden biri veya birkaçından yararlanarak, belirli bir olguya yönelik derinlemesine betimleme amacını taşıyan araştırma modeline verilen isimdir (Doğanay ve diğerleri, 2012: 93). Durumu oluşturan değişkenlerin ortaya çıkarılmasına, farklı durumların karşılaştırılmasına olanak tanıyan bu yöntem, bir ya da daha fazla organizasyona yönelik belirli bir süre boyunca sistematik bir şekilde araştırma yapılması, incelenmesi ve analiz edilmesi temeline dayanması sebebiyle bir yöntemden çok araştırma stratejisini çağrıştırmaktadır (Altunışık ve diğerleri, 2002: 206).

İşletme ile ilgili veriler nitel araştırma kapsamında veri toplama yöntemlerinden “Belge İnceleme”, “Görüşme” ve “Gözlem” teknikleri kullanılarak elde edilmiştir. Araştırma yöntemi çerçevesinde ilk olarak literatür taraması yapılmıştır. Veri sağlarken işletmede yer alan departmanların oluşturduğu materyal ve raporlar incelenmiş, işletme ilgilileri ile bizzat görüşülerek onlara bilgi sağlamaya yönelik “Niçin?”, “Nasıl?”, “ Ne Kadar?” ve “Ne Şekilde?” gibi açık uçlu sorular yöneltilmiş, süreç ve faaliyetler ayrıntılı olarak gözlemlenmiştir.

#### **3.2.4. Araştırma Dönemi ve Kısıtları**

Çalışmanın amacına paralel olarak sektör hakkında detaylı bilgi edinilmiştir. Sektörde Ege Bölgesinde faaliyette bulunan birbirine benzer özellikler gösteren işletmelerle ilgili Şubat 2013 - Eylül 2013 arası ön araştırma yapılmıştır. Örnek olarak seçilen işletmenin belirlenmesi ve araştırma süresi Ekim 2013 – Ocak 2014 dönemini kapsamaktadır.

Araştırma kısıt olarak ifade edilebilecek durumlardan biri, uygulamanın yapılacağı işletmenin belirlenmesi işlemidir. Uygulamanın yapılabilmesi için farklı işletmelerle görüşülmüş, fakat bilgi vermek istememe, yoğunlukları nedeniyle zaman ayıramama gibi durumlarla karşılaşmıştır. Dolayısıyla söz konusu işletmenin bulunması oldukça uzun zaman almıştır. Diğer bir kısıt çalışmanın muhasebe ile ilgili bir konu olmasıdır. İşletmeler bu konuda yardım sağlamada oldukça isteksizdir. Gizlilik güvencesi verildiği halde uygulama için istenilen veriler ve inceleme için yapılan işletme ziyaretlerinde çoğu zaman sorunlarla karşılaşmıştır. Uygulamayı gerçekleştirdiğimiz işletme hem literatüre katkı sağlamak hem de kendi durumuyla



ilgili bilgi elde etme isteğiyle her konuda istenilen veri ve belgeleri zamanında sunmuş, araştırmayı tamamlamamıza yardımcı olmuştur.

### **3.2.5. Bulgu ve Değerlendirmeler**

Araştırmanın yapıldığı şişletmede hali hazırda kullanılan maliyet ve muhasebe programları hakkında bilgi edinilmiş, elde edilen verilerle “Fiili Maliyetleme + Normal Maliyetleme + Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinden Oluşan Maliyet Sistemi” kullanılarak maliyetler hesaplanmış, Tekdüzen Muhasebe Sistemine uygunluğuna dikkat ederek Tekdüzen Hesap Planında yer alması öngörölen yeni hesaplar vasıtası ile VUK’a ve TMS-41’e göre muhasebeleştirilmiş, karşılaştırılmış ve ulaşılan bulgular irdelenerek değerlendirmeler yapılmıştır.

#### **3.2.5.1. şişletme Hakkında Genel Bilgiler**

İnceleme yapılan şişletme 2011 yılında kurulmuş, iki ortaklı olan hem organik hem de konvansiyonel üretim yapan tavuk şişletmesidir. Söz konusu şişletme rekabet gibi birtakım faktörler nedeni ile isminin açıklanmasını istememektedir. Dolayısı ile çalışmada ABC Organik Tavukçuluk ve Yumurta şişletmeleri San. Tic. Ltd. şti. olarak ifade edilmektedir. şişletme Ege Bölgesinde Manisa ili sınırları içerisinde faaliyet göstermektedir. 55.000 m<sup>2</sup>’lik bir alana sahiptir. On beş günde bir civciv alışı yaparak organik etlik piliç ve organik yumurta üretimi gerçekleştirmektedir. Ürünlerini tamamen iç piyasada pazarlamakta, ürettiği ürünleri İzmir, İstanbul ve Ankara’da yer alan satış notlarından satışa sunmaktadır.

Uygulama yapılan şişletme organik üretime olanak sağlayan çevre koşullarına adaptasyon kabiliyeti yüksek olan bir özellik taşımaktadır. Üretim için hastalıklara dayanıklı ve yavaş büyüeyebilen ırklar kullanılmaktadır. Söz konusu ırklar organik yemlerle beslenmektedir. Hayvanlar organik üretim için özel olarak ayrılmış meralarda gezinerek büyütölmektedir. Üretilen ürünler bir kontrol ve sertifikasyon kuruluğu tarafından organik ürünler olarak onay almaktadır. Aşırı kalabalık nedeni ile hayvanlarda sağlık problemlerini önlemek için yerleşim sıklığı “Organik Tarımın Esasları ve Uygulanmasına İlişkin Yönetmeliği”n belirlediği şekildedir. Hayvan sağlığında koruyucu hekimlik esastır. Tüm tedbirlere rağmen bir hayvanın

hastalanması, yaralanması durumunda söz konusu hayvan hemen ilgili kümeden izole edilerek tedavi edilmektedir.

İşletmenin sahip olduğu kümesler zemin olarak düz bir yapıya sahip, hayvanların biyolojik ırk ve ihtiyaçlarını karşılayabilecek bir özellik taşımaktadır. Hayvanların rahat hareket edebilecekleri, dönebilecekleri, kendilerini temizleyebilecekleri, kanat çırpma gibi tüm doğal hareketleri yapabilmelerine yetecek büyüklüktedir. Hayvanlar yeme ve suya rahatlıkla ulaşabilmektedir. Binaların yalıtımı, ısınması, havalandırılması hayvanlara zarar vermeyecek sınırlardadır. Kümesler bol miktarda havalandırılabilen ve doğal ışık girişine müsait bir yapı içermektedir. Serbest gezinti alanları bitki örtüsü ile kaplı olan ve yerel hava şartlarına karşı korunmaya yönelik bir yapı içermektedir. Toplamda 55.000 m<sup>2</sup> arazide 4 kümes, bir kesimhane, bir depo bulunmaktadır.

Üretim süreci içinde ilk olarak yapılan faaliyet civciv siparişidir. Söz konusu civcivler işletmeye geldikten sonra 85-100 gün arası büyütülmektedir. Üretimde kullanılan ırk Hubbord Red Ja ırkıdır. Söz konusu ırk yavaş büyüyen bir özelliğe sahip olması nedeniyle organik tarımda tercih edilen bir ırktır. Civciv siparişinin ardından kümesi temizleme ve hazırlama eylemine geçilmektedir. Bu aşamada barınak, kümes, alet ve kaplar hastalık taşıyan organizmaların gelişmesini engellemek için uygun bir şekilde temizlenip dezenfekte edilmektedir. Dışkılar kümeslerden uzaklaştırılmaktadır. Kümesler kimyasal madde içermeyen unsurlar kullanılarak temizlenmektedir. Temizleme maddesi olarak söz konusu işletmede kireç kullanılmaktadır. Temizlenip dezenfekte edilen kümes organik üretimin gerektirdiği şartlara göre hazırlanmaktadır. Odun talaşı olan altlık 7-8 cm inceliğinde 4 KG/m<sup>2</sup> olarak serilmektedir. Altlığın üzerine civcivlerin yemleri ayırt etmelerini sağlayan kâğıt serilmektedir. Kümes içi sıcaklık ayarı yapılmaktadır. Sipariş edilen civcivleri ilgili üretim işletmesine taşıyan aracın çok iyi bir şekilde dezenfekte edilmesi gerekmektedir.

Civciv büyütme döneminin ilk iki haftası kritik dönem olarak nitelendirilmektedir. Kuluçkadan henüz ayrılmış olan civcivler çevreye karşı oldukça hassas bir yapıya sahiptir. Dolayısıyla bu döneme ayrı bir özen gösterilmektedir. İlk işlem civcivlerin kümese yerleştirilmesi işlemidir. Taşıma aracına yüklenip işletmeye günün erken saatinde gelen civcivler gerekli olan aşları yapıldıktan sonra yavaş yavaş kümese dökülerek aktarılmaktadır. İlk günlerde civcivler ısı merkezlerine

yakın olarak tutulmaya çalışılmaktadır. Cıvciv ve piliçler ilgili yönetmelik gereği sıkışık olarak bulundurulmamaktadır. Söz konusu işletmede metrekaresine 10 adet cıvciv olacak şekilde kapasite tayin edilmiştir. Cıvcivler kümese yerleştirildikten sonra yem yemeye ve su içmeye alıştırmaktadır. Kolay bir şekilde alışmaları için kümes içinde iki hafta kadar kâğıt kullanılmaktadır. Kullanılan kâğıt ile daha sıcak bir alan, cıvcivlerin yemi fark etmeleri ve daha rahat hareket etmeleri sağlanmaktadır. Su ve yemler ilk haftalarda manuel olarak verilmektedir.

Başarılı bir piliç eti yetiştiriciliğinde bakım, beslenme ve büyütme teknikleri son derece önemlidir. Cıvcivlerin kümese geldiği ilk üç gün havalandırmada kullanılan pencereler kapalı tutulmaktadır. Üç günden sonra kümes sıcaklığını bozmayacak düzeyde ve şiddetli hava akımı oluşturmayacak şekilde dikkatlice havalandırma yapılmaktadır. Etlik piliçler çabuk ve fazla yem tüketmektedir. Organik üretimin gerçekleşmesini sağlayan organik yemlerle beslenen hayvanlar büyüdükçe kazanacakları ağırlık artacağından dolayı yem tüketimleri de artmaktadır. Ayrıca her dönem farklı yemlerle beslenmektedir. Su da beslenmede çok önemli yer tutmaktadır. Organik üretimin gerektirdiği içilebilir kalite de su, otomasyon sistemi kullanılarak cıvciv ve piliçlere ulaştırılmaktadır. Sıcaklık yem ve su tüketimini etkilemektedir. Isı düşüşünde cıvcivler daha fazla yem daha az su tüketmektedir. Isı artışında ise yem tüketimi azalmakta su tüketimi artmaktadır. Söz konusu işletmede ilk gün sıcaklık 35°C'dir. Altıncı haftaya kadar her gün sıcaklık 2,5°C -3°C azaltılmakta daha sonra sabit bırakılmaktadır. Aydınlatma organik yönetmelik gereği doğal olarak yapılmaktadır. Cıvciv büyütme esnasında ilgililerce tüm çevre şartları çok dikkatlice izlenmektedir. Bu izleme ile ilgililer kanibalizm (yamyamlık), hastalanma, tüy yolma gibi durumlar olması halinde hemen müdahale etmekte ve tedbir almaktadır.

Üretim dönemi uzunluğu kesim ağırlığına göre 85-100 gün arasında değişebilmektedir. İnceleme yapılan sürünün üretim dönemi uzunluğu 103 gündür. Kesimden 12 saat önce hayvanlara yem, iki saat öncede su verilmemektedir. Kesim için panik bir ortamı yaratmayacak şekilde piliçler titiz ve dikkatlice toplanmaktadır. Tecrübeli işçiler vasıtası ile kesim eylemi gerçekleştirilmektedir.

İşletmenin kesimhanesi beş bölümden oluşmaktadır. Bunlar:

- 1. Hayvanların Bekletildiği Bölüm:** Kümeslerden kesim için gelen hayvanların bekletildiği bölümdür.
- 2. Tüy Yolma Bölümü:** Kesim, kuru yolma yolu ile tüy yolma ve yıkama işlemlerinin yapıldığı yerdir.
- 3. İç Organların Temizlendiği Bölüm:** İkinci bölümden gelen gövdeler kan, tüy, dışkı gibi pisliklerden bu bölümde arınmaktadır. Daha sonra askılara asılarak iç organlar çıkartılır. Gövde içi temizlenir. Bu aşamanın son safhası incelemedir. İncelenen ürünler paketleme bölümüne gönderilmektedir.
- 4. Paketleme Bölümü:** Paketleme işlemlerinin yapıldığı bölümdür.
- 5. Soğutma ve Dondurma Bölümü:** Paketlenen ürünlerin dinlendirildiği yerdir.

Kesimhane içinde temizleme işlemi esnasında sıcak su kullanılmaktadır. Kullanılan sıcak su 55°C dereceden soğuk değildir. Aydınlatmada diğer lambalara göre daha güçlü, daha ekonomik olması ve gün ışığına en yakın ışık vermesi sebebiyle floresans tercih edilmekte, kesim ve temizleme bölümünde her m<sup>2</sup>'ye 15 Watt, diğer bölümlerde her m<sup>2</sup>'ye 9 Watt düşecek şekilde kullanılmaktadır.

Kesilen organik etlik piliçler ambalajlanıp etiketlenerek depoya aktarılmaktadır. Depoda iki farklı soğutucu bulunmaktadır. Organik etlik piliçlerin bir kısmı taze mal soğutucusuna, geri kalanı şoklanmış mal olarak soğutucularda bulundurulmaktadır. Soğutucuda +4°C'de tutulan taze mal yedi günlük, -40°C'de 24 saat tutularak şoklanan mal ise -18°C'de muhafaza edilmek şartıyla bir yıllık raf ömrüne sahiptir. İlgili işletme aldığı siparişlere göre üretmiş olduğu organik piliç etlerini İzmir-İstanbul-Ankara'da bulunan satış noktalarından müşterilerine sunmaktadır.

### **3.2.5.2. Tavukçuluk Sektöründe Faaliyet Gösteren Bir İşletmede Maliyet Hesaplamaları**

Çalışmanın bu bölümünde ilk olarak geleneksel maliyet hesaplama yöntemi olarak ifade edilen işletmeye özgü maliyet hesaplama yöntemi ile ilgili bilgi verilmekte, gerekli hesaplamalar yapılmaktadır. Hemen ardından uygulama yapılan

işletmeden elde edilen verilerle “Fiili Maliyetleme + Normal Maliyetleme + Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinden Oluşan Maliyet Sistemi” modeli oluşturularak üretilen mamullerin maliyetleri hesaplanmaktadır.

ABC Organik Tavukçuluk ve Yumurta İşletmeleri San. Tic. Ltd. Şti. 09.10.2013 tarihinde ilgili damızlık işletmeye bir sürü için dönemlik kapasitenin bir kısmı olan 2.500 adet “Hubbord Red Ja” türü civciv siparişi vererek üretime başlamıştır. Söz konusu siparişin üretim süreci 103 gündür. Civciv kayıp oranı % 9’dur. İşletmenin 2.275 adet civciv yetiştirerek %91 kapasite ile çalıştığı gözlemlenmiştir. Üretim dönemi sonunda 2.275 adet organik etlik piliç dört farklı süreçte kesime gönderilerek toplamda 3.810 KG ürün elde edilmiştir. Kesim tarihleri, adet ve üretim miktarları aşağıda yer alan Tablo 3.14’te verilmiştir.

**Tablo 3.14:** Organik Etlik Piliç Üretim Sonuçları

Tarih	Mamul	Etlik Piliç (Adet)	Üretim Miktarı (KG)
29.12.2013	Taze Piliç Eti	217	400
	Şoklanmış Piliç Eti	432	798
08.01.2014	Taze Piliç Eti	209	338
	Şoklanmış Piliç Eti	419	678
15.01.2014	Taze Piliç Eti	215	338
	Şoklanmış Piliç Eti	432	681
22.01.2014	Taze Piliç Eti	117	192
	Şoklanmış Piliç Eti	234	385
TOPLAM	Taze Piliç Eti	758	1.268
	Şoklanmış Piliç Eti	1.517	2.542

Takip edilen sürünün ilk kesimi 29.12.2013 tarihinde gerçekleştirilmiş olup 649 adet piliç kesilmiş 1.198KG et elde edilmiştir. 1.198 KG piliç etinin 400 KG’si taze piliç eti olarak satış noktalarına gönderilmiş geri kalanı şoklanmak üzere dondurucuya aktarılmıştır. Takip edilen sürünün ikinci kesimi 08.01.2014 tarihinde gerçekleştirilmiştir. 628 adet piliç kesilmiş 1.016 KG et elde edilmiştir. 1.016 KG piliç etinin 338 KG’si taze piliç eti olarak satış noktalarına gönderilmiş geri kalanı şoklanmak üzere dondurucuya aktarılmıştır. Üçüncü kesim 15.01.2014 tarihinde gerçekleştirilmiş olup 647 adet piliç kesilmiş 1.019 KG et elde edilmiştir. 1.019 KG piliç etinin 338 KG’si taze piliç eti olarak satış noktalarına gönderilmiş geri kalanı şoklanmak üzere dondurucuya aktarılmıştır. Dördüncü kesim 22.01.2014 tarihinde gerçekleştirilmiş olup 351 adet piliç kesilmiş 577 KG et elde edilmiştir. 577 KG piliç etinin 192 KG’si taze piliç eti olarak satış noktalarına gönderilmiş geri kalanı

şoklanmak üzere dondurucuya aktarılmıştır. Toplamda 2.275 adet piliç kesilmiş 3.810 KG ürün elde edilmiştir. Söz konusu ürünlerin satış fiyatları KDV hariç 17,25 TL/KG'dir. İşletmenin izlenen sürüyle ilgili üretim boyunca sarf ettiği giderler DİMMG, DİG ve GÜG açısından Tablo 3.15'te verilmektedir.

**Tablo 3.15: ABC İşletmesinin Üretime Ait Giderleri**

GİDERLER		TUTARLAR	ORANI		
DİMMG	Cıvıv Alım Gideri	2.700-TL	0,065	0,667	
	Cıvıv Taşıma Gideri	223 TL	0,005		
	Yem Gideri	24.442-TL	0,590		
	Su Gideri	290-TL	0,007		
DİG	Direkt İşçilik Gideri	4.500-TL	0,108	0,108	
GÜG	Değişken GÜG	Endirekt İşçilik Gideri	1.012-TL	0,024	0,181
		Endirekt Madde ve Malzeme Gideri	1.260-TL	0,030	
		Altlık Gideri : 350-TL Kireç Gideri : 200-TL Ambalaj ve Etiket Gideri : 260-TL Diğer Giderler: 450-TL			
		Isıtma Gideri	780-TL	0,019	
		Elektrik Gideri	1.100-TL	0,026	
		Nakliye Gideri	3.420-TL	0,082	
	Sabit GÜG	Sertifika Gideri	752-TL	0,018	0,042
		Kira Gideri	1.000-TL	0,024	
					0,223

İşletmenin söz konusu dönem giderlerinin yaklaşık % 11'ini direkt işçilik giderleri, % 23'ünü genel üretim giderleri oluşturmaktadır. % 66'lık pay direkt ilk madde ve malzeme giderlerindedir. DİMMG'nin %59'unu yem giderleri oluşturmaktadır. İşletmeden elde edilen veriler kullanılarak genel üretim giderlerinin mamullere dağılımı geleneksel maliyetleme yöntemi (GMY) ve faaliyet tabanlı maliyet yöntemi (FTMY) kullanılarak yapılacaktır.

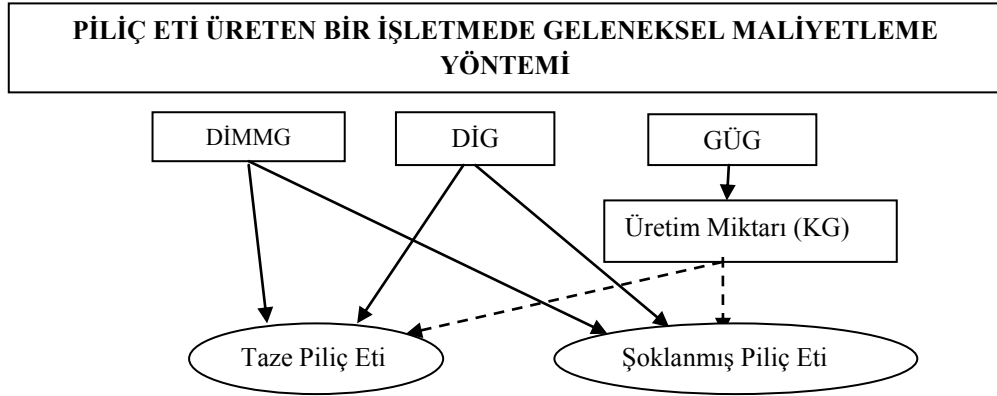
### 3.2.5.2.1. Tavukçuluk Sektöründe Faaliyet Gösteren Bir İşletmede Mevcut Kullanılan Maliyet Sistemi İle Mamul Maliyet Hesaplamaları

Söz konusu işletme mamul maliyetlerini hesaplarken "Fiili Maliyet + Tam Maliyet + Geleneksel Maliyetleme Yöntemlerinden Oluşan Maliyet Sistemi"ni kullanmaktadır. Başka bir ifadeyle, gerçekleşmiş giderler üzerinden GÜG'nin sabit

ve değişkenliğine bakmadan üretilen her bir mamul başına düşen dönemlik genel üretim giderini hesaplamakta, üretim miktarlarına göre mamullere dağıtmaktadır. İşletme daha öncede belirtildiği gibi iki çeşit organik etlik piliç üretimi yapmaktadır. Her bir mamulün üretim miktarı ve niteliği farklıdır. Bu farklılıklar mamul maliyetlerini etkilemektedir.

Teknolojik yenilik gibi birtakım inovatif etkiler sebebiyle işletmelerde genel üretim giderlerinin payı toplam maliyet içinde oldukça önemli bir orandadır. Uygulama yapılan işletme teknolojik yeniliğe ayak uydurmakta, pazar payını giderek arttırmakta ve mevcut olan üretim ve yönetim sistemlerini geliştirmeye çalışmaktadır. Söz konusu işletme toplam ve birim maliyetlerinin hesaplanmasında maliyetleme zamanına göre fiili, kapsamına göre tam maliyet yöntemlerinden oluşan geleneksel maliyet hesaplama sistemini kullanmaktadır. İşletme de maliyet hesapları dönemlik olarak hesaplanmaktadır.

**Şekil 3.3:** Piliç Eti Üreten Bir İşletmede Geleneksel Maliyet Yöntemi Akışı



Geleneksel yöntemlerde mamullere maliyetler iki aşamalı maliyet dağıtım süreci ile yansıtılmaktadır. İşletmede geleneksel maliyetleme yaklaşımı endirekt giderleri, üretilen mamul miktarı doğrultusunda mamullere dağıtmaktadır. Şekil 3.3'de de görüldüğü üzere dağıtım anahtarı sayısı azdır. Ayrıca üretim hacmine bağlı dağıtım anahtarı kullanılmaktadır.

Söz konusu işletme maliyet sistemi içerisinde tam maliyet yönteminden faydalanmaktadır. Başka bir deyişle, sabit-değişken ayrımı yapmadan tüm giderleri üretim maliyetine dahil etmektedir. İzlenen sürüyle ilgili bir üretim dönemi içinde DİMMG toplamı 27.655-TL, DİG toplamı 4.500-TL ve GÜG'nin (Sabit ve Değişken

GÜG) toplamı 9.324-TL'dir. Bilindiği gibi iki farklı mamul üretilmektedir. Giderler, üretim miktarları esas alınarak mamullere paylaştırılacaktır. Taze piliç etinden 1.268 KG, şoklanmış piliç etinden 2.542 KG üretilmektedir. Geleneksel yönetime göre GÜG yükleme oranı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

<b>GÜG Yükleme Oranı:</b> Toplam GÜG / Toplam Üretim Miktarı : 9.324-TL / 3.810KG = 2,45-TL/KG
---

GÜG yükleme oranından hareketle her mamule düşen toplam GÜG payı aşağıda Tablo 3.16'da verilmiştir.

**Tablo 3.16:** Mamul Başına Düşen Toplam ve Birim GÜG Payı (TL)

	<b>Taze Piliç Eti</b>	<b>Şoklanmış Piliç Eti</b>
<b>Birim GÜG</b>	2,45	2,45
<b>Toplam GÜG</b>	3.104	6.220

9.324-TL'lik GÜG'nin 3.104-TL'lik kısmı taze piliç etine, 6.220-TL'lik kısmı şoklanmış piliç etine aittir. Tablo 3.16'da da görüldüğü üzere farklı niteliklerde mamuller üretilmesine rağmen her mamul için sabit bir GÜG yükleme oranı kullanılmıştır. Dolayısıyla mamullerin birim ve toplam maliyet hesaplamalarının eksik veya fazla olmasına sebep olmaktadır. Bu durum ürün fiyatlaması gibi birçok konuda yönetimin kararlarını negatif yönde etkilemektedir.

**Tablo 3.17:** GMY'ye Göre Mamullerin Birim ve Toplam Maliyetleri (TL)

<b>Mamuller</b>	<b>DİMMG</b>		<b>DİG</b>		<b>GÜG</b>		<b>Toplam</b>	
<b>Taze Piliç Eti</b>	Birim Maliyet	7,25	Birim Maliyet	1,18	Birim Maliyet	2,45	<b>Birim Maliyet</b>	<b>10.88</b>
	Toplam Maliyet	9.203	Toplam Maliyet	1.498	Toplam Maliyet	3.104	<b>Toplam Maliyet</b>	<b>13.805</b>
<b>Şoklanmış Piliç Eti</b>	Birim Maliyet	7,25	Birim Maliyet	1,18	Birim Maliyet	2,45	<b>Birim Maliyet</b>	<b>10.88</b>
	Toplam Maliyet	18,452	Toplam Maliyet	3.002	Toplam Maliyet	6.220	<b>Toplam Maliyet</b>	<b>27.674</b>

İki farklı mamulün birim ve toplam maliyetleri işletmenin hali hazırda kullandığı yönetime göre hesaplanmış ve Tablo 3.17'de yer alan sonuçlar elde edilmiştir. Tablo 3.17'den de görüleceği üzere mamullerin birim maliyetleri 10,88-TL'dir. Söz konusu işletme kararlarını bu sistemi çerçevesinde şekillendirmektedir.



### 3.2.5.2.2. Tavukçuluk Sektöründe Faaliyet Gösteren Bir İşletmede Önerilen Maliyet Sistemi ile Mamul Maliyet Hesaplamaları

Çalışmanın bu kısmında uygulama yapılan işletmeden elde edilen veriler kullanılarak “Fiili Maliyetleme + Normal Maliyetleme + Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinden Oluşan Maliyet Sistemi” modeli oluşturularak üretilen mamullerin toplam ve birim maliyetleri hesaplanmaktadır.

Üretimin son bulması ile gerçekleşmiş değerler üzerinden veriler sağlanarak hesaplamalar yapılmaktadır. Başka bir ifadeyle, üretim için gerekli olan giderler gerçekleştikleri tarihte belirli belgelere dayanılarak gerçek değerleri ile maliyete dahil edilmektedir. Maliyetlerin hesaplanma zamanı açısından fiili maliyet yöntemi kullanılarak hesaplanmasının nedeni; işletmede mevcut olarak kullanılan yöntemin doğruluğunu değerlendirebilmektir. Ayrıca tutulması gereken kayıtlar yasal prosedüre uygun şekilde gerçekleştirilmektedir.

Üretim için katlanılan giderler kapsamına göre normal maliyet yöntemi kullanılarak mamul maliyetlerine dahil edilmektedir. Başka bir ifadeyle, DİMMG, DİG ve değişken GÜG’nin tamamı, sabit GÜG ise kapasite kullanım oranı olan %91’i maliyetlere yansıtılmaktadır. Sabit GÜG’nin kullanılmayan kapasiteye yansıyan kısmı ise sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Önceki bölümde de ifade edildiği gibi TMS-2 Stoklar Standardı kapsamında da kullanılması öngörülen bu yöntem, dönem içerisindeki maliyet dalgalanmalarını önlemesi ve dönemler arası karşılaştırma imkanı sağlaması işletmeyi olumlu yönde etkilemektedir.

Önerilen maliyet sistemi içerisinde GÜG’nin dağıtımı FTYM ile yapılmaktadır. Tablo 3.18’de üretilen mamullere ilişkin bilgiler verilmektedir.

**Tablo 3.18:** Mamul Üretim Bilgileri

	<b>Taze Piliç Eti</b>	<b>Şoklanmış Piliç Eti</b>	<b>Toplam</b>
<b>Dönemde Üretilen KG Miktarı</b>	1.268 KG	2.542 KG	3.810 KG
<b>Dönemde Üretilen Adet Sayısı</b>	758 Adet	1.517 Adet	2.275 Adet
<b>Direkt İşçilik Saati</b>	0,21 DİS/Adet	0,21 DİS/Adet	478 DİS
<b>Makine Saat</b>	0,133 MS / KG	0,443 MS / KG	1.296 MS

Tablo 3.18’den de anlaşılacağı üzere taze piliç etinden dönemde üretilen KG miktarı 1.268 KG iken şoklanmış piliç eti miktarı 2.542 KG’dir. Dönemde toplamda 3.810 adet piliç yetiştirilmiş olup bunun 758 adedi taze satış, geri kalanı donduruculara aktarılacak miktar olarak saptanmıştır. Piliçler yetiştirilirken adedi için sarf edilen direkt işçilik saati (DİS) ise 1,07’dir. Toplam DİS 2.434’tür. Üretime hazırlık faaliyet merkezinde sarf edilen toplam DİS ise 478’dir. Depolama ve satış faaliyetlerinde KG’si için sarf edilen makine saat (MS) ise taze mamul için 0,133 MS, şoklanmış mamul için 0,443 MS’dir. Toplam MS ise 1.296’dır. Aşağıda yer alan Tablo 3.19’da işçilerin üretime hazırlık faaliyet merkezinde mamuller bazında çalışma saatleri ile ilgili bilgiler verilmiştir.

**Tablo 3.19:** İşçilerin Temizlik ve Kümes Hazırlama Faaliyetlerinde Mamuller Bazında Çalışma Saatleri

Mamuller	Üretim Miktarı (Adet)	Birim Başına DİS	Toplam DİS
Taze Piliç Eti	758	0,21	159
Şoklanmış Piliç Eti	1.517	0,21	319
<b>Toplam</b>			<b>478</b>

Tablo 3.19’da görüldüğü üzere 758 adet taze piliç için harcanan toplam DİS 811 iken 1.517 şoklanmış piliç eti için harcanan toplam DİS 1.623’dur.

Aşağıda yer alan Tablo 3.20’de mamuller bazında MS bilgileri verilmiştir.

**Tablo 3.20:** Makine Saatler

Mamuller	Üretim Miktarı (KG)	Birim Başına MS	Toplam MS
Taze Piliç Eti	1.268	0,133	168
Şoklanmış Piliç Eti	2.542	0,443	1.128
<b>Toplam</b>			<b>1.296</b>

Tablo 3.20’de görüldüğü üzere 1.268 KG taze piliç için harcanan toplam MS 168 iken şoklanmış piliç eti için harcanan toplam MS 1.128’dir.

Çalışmanın bu kısmında daha öncede ifade edildiği gibi üretilen mamullerin birim ve toplam maliyetleri “**Fili Maliyetleme + Normal Maliyetleme + Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinden Oluşan Maliyet Sistemi**” modeli ile

hesaplanacaktır. Tablo 3.15’te yer alan bilgiler ışığında dönemde üretilen mamullerin toplam üretim maliyeti Tablo 3.21’de sunulduğu şekildedir:

**Tablo 3.21: Dönemde Üretilen Mamullerin Toplam Üretim Maliyeti**

DİMMG	27.655-TL
DİG	4.500-TL
GÜG Değişken GÜG : 7.572-TL Sabit GÜG (1.752 x %91) : 1.594-TL	9.166-TL
<b>TOPLAM ÜRETİM MALİYETİ</b>	<b>41.321-TL</b>

Literatürde de ifade edildiği gibi FTM temelde faaliyetleri esas alan bir maliyet hesaplama yöntemidir. Söz konusu işletmede FTMY uygulaması esnasında ilgililere ilk olarak bazı sorular yöneltilmiştir. Bunlar;

- İşletmede hangi faaliyetler yapılmaktadır?
- İşletmenin faaliyetlerinin maliyeti ne kadardır?
- İşletme bu faaliyetleri neden gerçekleştirmektedir?
- İşletmenin ürettiği çıktılarının oluşturulmasında hangi faaliyetlerden ne miktar gerekmektedir?

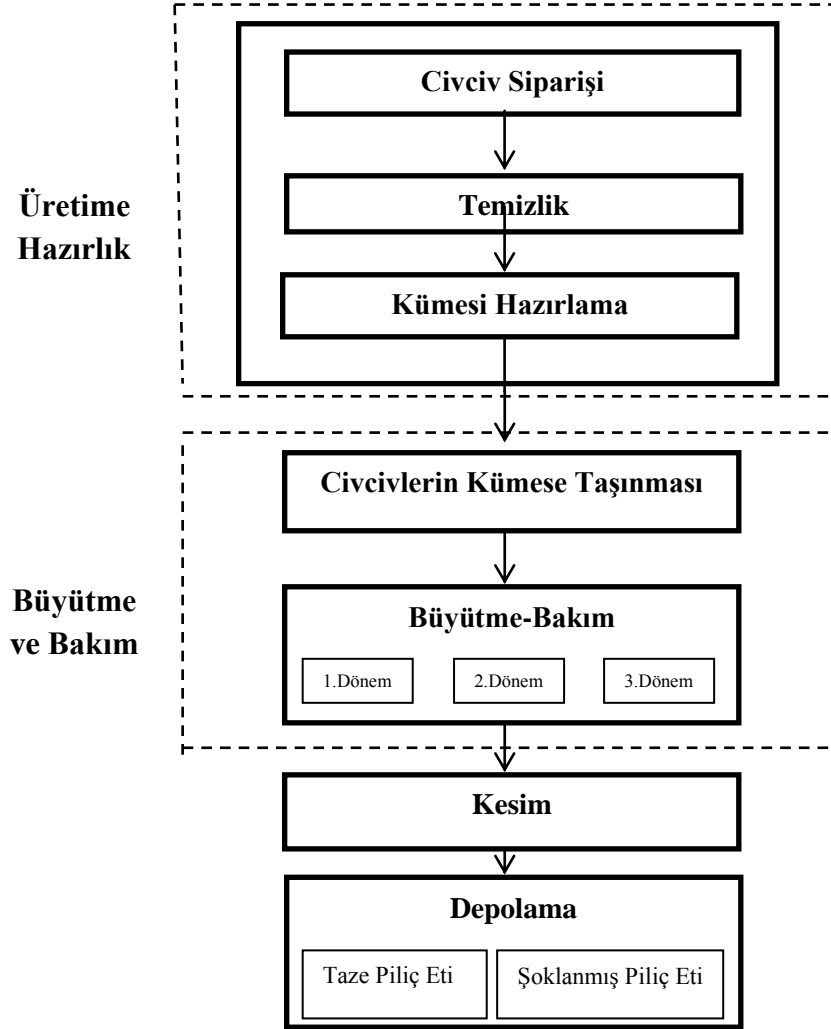
Aşağıda Tablo 3.22’de işletmede gerçekleştirilen faaliyetler ve seviyeleri hakkında bilgi verilmektedir.

**Tablo 3.22: Etlik Piliç Üretiminde Faaliyet Seviyeleri Hiyerarşisi ve Faaliyetler**

Faaliyet Seviyeleri	İncelenen İşletmede Söz Konusu Olan Faaliyetler
<b>Birim Düzeyi Faaliyetler</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kesim Faaliyeti</li> <li>• Aşılama Faaliyeti</li> <li>• Paketleme Faaliyeti</li> </ul>
<b>Parti Düzeyi Faaliyetler</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sipariş Verme Faaliyeti</li> <li>• Cıvıvleri Kümese Taşıma Faaliyeti</li> <li>• Kümes Hazırlama Faaliyeti</li> <li>• Satın Alma ve Kontrol Faaliyetleri</li> <li>• Depolama ve Dağıtım Faaliyetleri</li> </ul>
<b>Mamul Düzeyi Faaliyetler</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Üretim için Gerekli Bilgilerin Toplanması</li> <li>• Suluk ve Yemliklerin Ayarlanması Faaliyeti</li> <li>• Büyütme ve Bakım Faaliyeti</li> </ul>
<b>Tesis Düzeyi Faaliyetler</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Temizlik Faaliyeti</li> <li>• Kümese Kağıt Serme Faaliyeti</li> <li>• Güvenlik Faaliyeti</li> <li>• Genel Yönetim Faaliyetleri</li> <li>• Isıtma ve Aydınlatma Faaliyetleri</li> </ul>

FTMY'nin ilk ve en önemli adımı faaliyetlerin belirlenmesi aşamasıdır. Söz konusu işletmede faaliyetleri belirlerken ilk aşama iş akış şemasının oluşturulmasıdır. Uygulamamızda, ilgili kişilerle görüşülerek aşağıda yer alan şema oluşturulmuştur. İşletmenin üretim süreci içindeki faaliyet akışı aşağıda Şekil 3.4' de yer almaktadır.

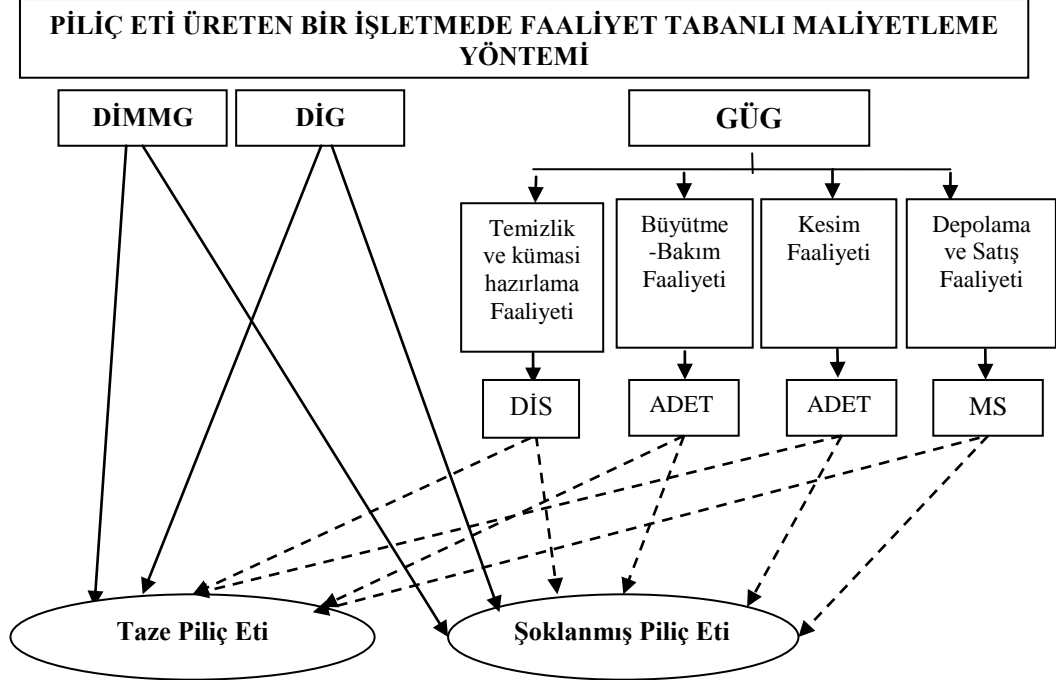
**Şekil 3.4:** Etlik Piliç Üretim Süreci İçindeki Faaliyet Akışı



İş akış şemasından hareket edilerek işletmede önemli görülen faaliyetler belirlenmiş ve faaliyet listesi hazırlanmıştır. Bu faaliyetler; civciv siparişi, kümes temizliği, hazırlık, civcivlerin yerleştirilmesi, büyütme, bakım faaliyeti, kesim ve depolama ve satış faaliyetleridir. Belirlenen faaliyetlerin birbirleriyle ilişkileri incelendikten sonra, benzer özellik gösterenler faaliyet merkezleri olarak gruplandırılmaktadır. İşletmede dört adet faaliyet merkezi belirlenmiştir. Bunlar;

üretim hazırlık faaliyet merkezi, büyütme-bakım faaliyet merkezi, kesim faaliyet merkezi, depolama faaliyet merkezidir. Daha sonraki adım faaliyet maliyetlerinin izlenmesidir.

**Şekil 3.5:** Piliç Eti Üreten Bir İşletmede FTMY'nin Akışı



İkinci bölümde de ifade edildiği gibi FTMY’de mamullere maliyetler iki aşamalı maliyet dağıtım süreci ile yansıtılmaktadır. İlk aşamada mamulün maliyetini oluşturan giderler faaliyet merkezlerinde toplanmakta ardından merkezlerde toplanan giderler ikinci aşama olarak belirtilen süreçte mamule paylaştırılmaktadır. Şekil 3.5’te görüldüğü üzere maliyet havuzları, kaynak tüketimlerine ve genel üretim giderlerine neden olan homojen faaliyetleri kapsamaktadır. Sayı olarak fazladır. Her faaliyet merkezinin dağıtım anahtarı farklıdır. Maliyet belirleme sürecinde faaliyetler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Tablo 3.23’de Şekil 3.4’ten yardım alınarak işletmedeki faaliyetler ve ilk aşama maliyet dağıtımında yararlanılacak maliyet etkenleri verilmektedir.

**Tablo 3.23:** Faaliyetler ve Maliyet Etkenleri

<b>Faaliyetler</b>	<b>Maliyet Etkenleri</b>
Civciv Siparişi	Adet
Temizlik	DİS
Kümes Hazırlama	DİS
Civcivleri Kümese Taşıma	Adet
Büyütme ve Bakım	Adet
Kesim	Adet
Depolama ve Satış	MS

İşletmede yapılan inceleme bir parti (sürü) üretimi ile ilgilidir. Bu nedenle, faaliyetler bir kez gerçekleştirilmektedir. İşletmede yapılan incelemeler sonucunda aşağıda Tablo 3.24’de yer alan faaliyetlerde izlenen sürü için sarfedilen GÜG toplamına ulaşılmıştır.

**Tablo 3.24:** Faaliyetlerce Tüketilen Genel Üretim Giderleri Toplamı (TL)

<b>Faaliyetler</b>	<b>Endirekt İşçilik Gideri</b>	<b>Endirekt İlk Madde Malzeme Gideri</b>	<b>Elektrik Gideri</b>	<b>Isıtma Gideri</b>	<b>Nakliye Gideri</b>	<b>Diğer Endirekt Giderler</b>	<b>Toplam</b>
Civciv Siparişi	10	10	0	0	0	0	<b>20</b>
Temizlik	30	200	0	0	0	0	<b>230</b>
Kümes Hazırlama	30	40	20	130	0	0	<b>220</b>
Civcivleri Kümese Taşıma	0	20	0	50	0	28	<b>98</b>
Büyütme ve Bakım	0	380	10	600	0	110	<b>1.100</b>
Kesim	852	350	120	0	250	1.188	<b>2.760</b>
Depolama ve Satış	90	260	950	0	3.170	268	<b>4,738</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>1.012</b>	<b>1.260</b>	<b>1.100</b>	<b>780</b>	<b>3.420</b>	<b>1.594</b>	<b>9.166</b>

Tablo 3.24’de maliyet döneminde gerçekleşen genel üretim giderlerinden faaliyetlere yüklenen tutarlar gösterilmektedir. Faaliyet maliyetlerini mamullere yansıtılabilmek için her bir faaliyet merkezi için maliyet sürücüsü (etkeni) belirlenmesi gerekmektedir. FTMYY’de, faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetler ikinci aşama maliyet sürücüleri aracılığı ile mamullere yüklenmektedir. Faaliyet maliyetleri ile faaliyetlerin ilişkilendirilmesi sonucu bulunan yükleme oranlarının her mamule düşen maliyet etkeni çarpılarak mamule düşen genel üretim gideri tutarı

hesaplanmaktadır. Aşağıda Tablo 3.25'te Tablo 3.23'deki faaliyet sürücülerini (Maliyet Etkenleri) kullanılarak birim maliyet verileri hesaplanmaktadır.

**Tablo 3.25:** FTMY'ye Göre Birim Maliyet Verileri (TL)

<b>Faaliyet</b>	<b>Faaliyet Maliyetleri (TL)</b>	<b>Maliyet Etkeni</b>	<b>Maliyet Etkeni Sayısı</b>	<b>Maliyet Yükleme Oranı</b>
Cıvciv Siparişi	<b>20</b>	<b>Adet</b>	<b>2.275</b> (Taze Mamul:758 Şoklanmış Mamul: 1.517)	<b>20 / 2.275 = 0,01-TL/Adet</b>
Temizlik	<b>230</b>	<b>DIS</b>	<b>478</b> (Taze Mamul:159 Şoklanmış Mamul: 319)	<b>230 / 478 = 0,48-TL/DİS</b>
Kümes Hazırlama	<b>220</b>	<b>DIS</b>	<b>478</b> (Taze Mamul:159 Şoklanmış Mamul: 319)	<b>220/ 478 = 0,46-TL/DİS</b>
Cıvcivleri Kümese Taşıma	<b>98</b>	<b>Adet</b>	<b>2.275</b> (Taze Mamul:758 Şoklanmış Mamul: 1.517)	<b>98 / 2.275 = 0,04-TL/Adet</b>
Büyütme ve Bakım	<b>1.100</b>	<b>Adet</b>	<b>2.275</b> (Taze Mamul:758 Şoklanmış Mamul: 1.517)	<b>1.100 / 2.275 =0,48-TL/Adet</b>
Kesim	<b>2.760</b>	<b>Adet</b>	<b>2.275</b> (Taze Mamul:758 Şoklanmış Mamul: 1.517)	<b>2.760 / 2.275 = 1,21-TL/Adet</b>
Depolama ve Satış	<b>4.738</b>	<b>MS</b>	<b>1.296</b> (Taze Mamul:614 Şoklanmış Mamul: 1.128)	<b>4.738 / 1.296 = 3,65-TL/MS</b>

Tablo 3.25'te her faaliyet için maliyet yükleme oranları verilmektedir. Cıvciv siparişi faaliyetinin toplam maliyeti 20-TL'dir. Söz konusu faaliyet için belirlenen maliyet etkeni cıvciv adedidir. Cıvciv siparişi için hesaplanan maliyet yükleme oranı 0,0-TL/Adet'tir. Temizlik ve kümes hazırlama faaliyetleri için belirlenen maliyet etkenleri DIS'tir. Temizlik ve kümes hazırlama faaliyetleri için belirlenen yükleme oranları sırasıyla 0,48-TL/DİS, 0,46-TL/DİS'dir. Cıvcivleri kümese taşıma faaliyeti için belirlenen yükleme oranı 0,04-TL/Adettir. Büyütme ve bakım faaliyet merkezi için hesaplanan maliyet yükleme oranı 0,48-TL/Adet'tir. Kesim faaliyet merkezi için hesaplanan maliyet yükleme oranı 1,21-TL/Adet'tir. Depolama ve satış faaliyet

merkezi için hesaplanan maliyet yükleme oranı 3,65-TL/MS'dir. Aşağıda Tablo 3.26'da FTMY'ye göre mamuller bazında birim GÜG'ler verilmektedir.

**Tablo 3.26: FTMY'ye Göre Mamullerin Toplam Genel Üretim Giderleri (TL)**

<b>Faaliyetler</b>	<b>Taze Piliç Eti</b>	<b>Şoklanmış Piliç Eti</b>	<b>Toplam</b>
Cıvciv Siparişi	0,01 x 758 =6,66	0,01 x 1.517 =13,34	20,00
Temizlik	0,48 x 159 =76,51	0,48 x 319 = 153,49	230,00
Kümes Hazırlama	0,46 x 159 =73,18	0,46 x 319 =146,82	220,00
Cıvcivleri Kümese Taşıma	0,04 x 758 = 32,65	0,04 x 1.517 =65,35	98,00
Büyütme ve Bakım	0,48 x 758 = 366,00	0,48 x 1.517 = 734,00	1.100,00
Kesim	1,21 x 758 = 920,00	1,21 x 1.517 = 1.840,00	2.760,00
Depolama ve Satış	3,65 x 168 = 614,00	3,65 x 1.128 = 4.124,00	4.738,00
<b>Toplam</b>	<b>2.089,00</b>	<b>7.077,00</b>	<b>9.166,00</b>

İlgili faaliyet merkezlerindeki toplam GÜG'ler, maliyet yükleme oranları aracılığıyla mamullere dağıtılmıştır. 9.166-TL olan faaliyet merkezleri toplamının 2.089-TL'lik kısmı taze mamule, 7.077-TL olan kısmı şoklanmış mamule aittir. Aşağıda Tablo 3.26'da mamullerin birim ve toplam GÜG verilmektedir.

**Tablo 3.27: FTMY ile Mamullerin Toplam ve Birim GÜG Payı (TL)**

	<b>Taze Piliç Eti</b>	<b>Şoklanmış Piliç Eti</b>
<b>Birim GÜG</b>	1,64	2,78
<b>Toplam GÜG</b>	2.089	7.077

Tablo 3.27'de de görüldüğü gibi taze mamulün FTMY ile hesaplanan birim GÜG payı 1,64-TL, toplam GÜG payı 2.089-TL'dir. Şoklanmış mamulün ise birim GÜG payı 2,78-TL, toplam GÜG payı 7.077-TL'dir. Aşağıda Tablo 3.28'de mamullerin birim ve toplam maliyetleri özetlenmektedir.

**Tablo 3.28: FTMY'ye Göre Mamullerin Birim ve Toplam Maliyetleri (TL)**

	<b>DİMMG</b>		<b>DİG</b>		<b>GÜG</b>		<b>Toplam</b>	
<b>Taze Piliç Eti</b>	Birim Maliyet	7,25	Birim Maliyet	1,18	Birim Maliyet	1,64	<b>Birim Maliyet</b>	<b>10,07</b>
	Toplam Maliyet	9.203	Toplam Maliyet	1.498	Toplam Maliyet	2.089	<b>Toplam Maliyet</b>	<b>12.790</b>
<b>Şoklanmış Piliç Eti</b>	Birim Maliyet	7,25	Birim Maliyet	1,18	Birim Maliyet	2,78	<b>Birim Maliyet</b>	<b>11,21</b>
	Toplam Maliyet	18,452	Toplam Maliyet	3.002	Toplam Maliyet	7.077	<b>Toplam Maliyet</b>	<b>28.531</b>



Her mamulün direkt hammadde ve direkt işçilik maliyeti ile FTMY ile hesaplanan genel üretim giderleri toplanarak, mamulün toplam üretim maliyetine ulaşılmaktadır. Tablo 3.28’de de görüldüğü üzere FTMY ile ilgili hesaplamalar yapılarak taze mamulün birim maliyeti 10,07-TL, toplam üretim maliyeti 12.790-TL’dir. Şoklanmış mamulün ise birim maliyeti 11,21-TL, toplam üretim maliyeti 28.531-TL şeklinde hesaplanmaktadır.

### **3.2.5.2.3. Mevcut Kullanılan Maliyet Sistemi ile Önerilen Maliyet Sistemi Sonuçlarının Karşılaştırılması**

Çalışmanın bu kısmında organik piliç eti üretimi yapan işletmede mevcut kullanılan maliyet sistemi ile önerilen maliyet sistemi sonuçları karşılaştırılmaktadır.

İşletmeye özgü maliyet hesaplama sistemi “ Fiili Maliyet + Tam Maliyet + Geleneksel Maliyetleme Yöntemlerinden Oluşan Maliyet Sistemi”dir. Tarafımızca işletmeye “ Fiili Maliyet + Normal Maliyet + Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinden Oluşan Maliyet Sistemi” modeli oluşturulmuş ve mamul maliyetleri hesaplanmıştır.

Mevcut sistem içerisinde tam maliyet yöntemi yer almaktadır. Bu yöntemin özelliği gereği giderlerde sabit ve değişken ayırımına dikkat edilmemekte, tüm giderler üretim maliyetine dahil edilmektedir. Dolayısıyla GÜG’ler toplamı 9.324-TL’dir. Toplam üretim maliyeti 41.479-TL’dir. Önerilen maliyet sistemi modelinde ise kapsamına göre maliyet yöntemlerinden normal maliyet yöntemi kullanılmış ve DİMMG, DİG, değişken GÜG’nin tamamı ile kapasite kullanım oranında sabit GÜG’lerini maliyete dahil edilmiştir. Dolayısı ile GÜG toplamı 9.166-TL’dir. Toplam üretim maliyeti 41.321-TL’dir.

Mevcut sistem GÜG’leri geleneksel yöntemle göre mamullere üretim miktarı doğrultusunda paylaşmaktadır. Dağıtım anahtarı sayısı azdır. Önerilen maliyet sistemi modelinde ise GÜG’ler, daha fazla dağıtım anahtarı kullanımına olanak sağlayan FTMY kullanılarak mamullere paylaştırılmaktadır. Mevcut maliyet sistemi ve önerilen maliyet sistemi sonuçları karşılaştırmalı olarak aşağıda yer alan Tablo 3.29’da gösterilmiştir.

**Tablo 3.29:** GMY ve FTMY’de Birim Genel Üretim Giderleri (TL)

<b>Mamuller</b>	<b>GMY</b>	<b>FTMY</b>	<b>Fark</b>
Taze Piliç Eti	2,45	1,64	- 0,81
Şoklanmış Piliç Eti	2,45	2,78	+0,33

Her iki sisteme göre gerekli hesaplamalar yapıldığında mamul başına düşen birim GÜG Tablo 3.29’da görüldüğü gibi farklılıklar içermektedir. GMY’de her iki mamul için birim başına düşen GÜG 2,45-TL’dir. FTMY’de ise birim başına düşen GÜG taze mamul için 1,64-TL, şoklanmış mamul için 2,78-TL’dir. FTMY ile taze mamul için birim GÜG’yi 0,81-TL daha düşük, şoklanmış mamul için ise 0,33-TL daha yüksek olarak saptanmaktadır. Birim GÜG’lerdeki bu farklılık toplam GÜG’leri de etkilemektedir.

**Tablo 3.30:** GMY ve FTMY’de Toplam Genel Üretim Giderleri (TL)

<b>Mamuller</b>	<b>GMY</b>	<b>FTMY</b>
Taze Piliç Eti	3.104	2.089
Şoklanmış Piliç Eti	6.220	7.077
<b>Toplam</b>	<b>9.324</b>	<b>9.166</b>

Tablo 3.30’dan da anlaşılacağı üzere GÜG toplamalarında farklılık vardır. Daha öncede belirtildiği gibi GÜG toplamının farklı olmasının sebebi; işletmedeki mevcut maliyet sisteminde kapsamına göre tam maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Tarafımızca önerilen maliyet sistemi modelinde ise kapsamına göre normal maliyet yöntemi esas alınmaktadır. GMY’de 9.324-TL olan GÜG’nin 3.104-TL’si Taze mamule, 6.220-TL’si şoklanmış mamule aittir. FTMY’de 9.166-TL olan GÜG’nin 2.089-TL’si Taze mamule, 7.077-TL’si şoklanmış mamule aittir. Mamullere ait birim maliyetler aşağıda yer alan Tablo 3.31’de sunulmaktadır.

**Tablo 3.31:** Mamullerin Birim Maliyetleri (TL)

<b>Mamuller</b>	<b>DİMMG</b>	<b>DİG</b>	<b>GÜG</b>	<b>Toplam</b>
<b>Geleneksel Maliyetleme</b>				
Taze Piliç Eti	7,25	1,18	2,45	<b>10,88</b>
Şoklanmış Piliç Eti	7,25	1,18	2,45	<b>10,88</b>
<b>Faaliyet Tabanlı Maliyetleme</b>				
Taze Piliç Eti	7,25	1,18	1,64	<b>10,07</b>
Şoklanmış Piliç Eti	7,25	1,18	2,78	<b>11,21</b>

Tablo 3.31’den de anlaşılacağı üzere mevcut ve önerilen sistemde DİMMG ile DİG’nin dağıtımında fark bulunmamaktadır. Farklılık daha öncede ifade edildiği gibi GÜG’nin dağıtımındadır. GMY’de her iki mamulün birim maliyeti 10,88-TL’dir. İşletmenin uyguladığı sistemde, üretim miktarı kullanılarak GÜG mamullere üretim miktarı esas alınarak dağıtıldığı için birim mamullere eşit pay olarak yüklenmiştir. FTMY’de ise mamuller arasında farklı birim maliyetler saptanmıştır. Taze mamul için hesaplanan birim maliyet 10,07-TL iken şoklanmış mamul için 11,21-TL’dir. Şoklanmış mamul taze mamule göre GÜG’den daha fazla pay almaktadır. Bunun nedeni kaynak kullanımını etkileyen birden fazla faaliyet olması ve her faaliyete uygun olan farklı maliyet dağıtım anahtarlarının kullanılmasıdır. Aşağıda yer alan Tablo 3.32’de üretilen mamullerin toplam maliyet tutarları verilmektedir.

**Tablo 3.32: Mamullerin Toplam Maliyetleri (TL)**

Mamuller	DİMMG	DİG	GÜG	Toplam	
<b>Geleneksel Maliyetleme</b>					
Taze Piliç Eti	9.203	1.498	3.104	<b>13.805</b>	<b>41.479</b>
Şoklanmış Piliç Eti	18,452	3.002	6.220	<b>27.674</b>	
<b>Faaliyet Tabanlı Maliyetleme</b>					
Taze Piliç Eti	9.203	1.498	2.089	<b>12.790</b>	<b>41.321</b>
Şoklanmış Piliç Eti	18,452	3.002	7.077	<b>28.531</b>	

Tablo 3.32’den de görüldüğü gibi mevcut kullanılan sistemde taze mamulün maliyeti 13.805-TL, şoklanmış mamulün maliyeti 27.674-TL’dir. GMY yönteminde her iki mamul üretimi için katılan toplam maliyet 41.479-TL’dir. Önerilen maliyet sistemi modelinde yer alan yöntemlerden hareketle elde edilen toplam maliyet 41.321-TL’dir. 41.321-TL’de taze mamulün payı 12.790-TL, şoklanmış mamulün payı 28.531-TL’dir.

### **3.2.5.3. Tavukçuluk Sektöründe Faaliyet Gösteren Bir İşletmede Muhasebe İşlemleri ve Değerlendirmeler**

Her işletmede olduğu gibi tavukçuluk sektöründe yer alan işletmelerinde yaptıkları her bir eylemi kaydetmeleri gerekmektedir. Ticari olaylardaki değişimi kaydeden, özetleyen, sınıflayan, raporlayan işletme fonksiyonu muhasebedir.

Muhasebe fonksiyonu, üstlendiği görev ile vergi işlemleri, verimlilik ve karlılık artışı için tutulması gerekli olan kayıtları tutmaktadır. Tutulan kayıtlar çeşitli yöntemler ile analiz edilir, raporlanır ve raporlara dayanılarak geleceğe yönelik işletmeyi başarıya ulaştıracak kararlar alınır. Ayrıca tutulan kayıtlar sayesinde mevcut civciv ve piliç hatları, üretim sistemleri hakkında fikir oluşturulur. Sürüde oluşabilecek problemlerin tahminlenmesi ve tedbir alma yönünde yararlar sağlanır. Muhasebe bilgi kullanıcıları yapılan kayıtlara bakarak gelir kaynaklarının neler olduğunu ve kaynakların nerelere harcandığını tespit edebilir, üretim ve stok miktarlarının düzeyini belirleyebilir ve takibini yapabilir.

Çalışmada canlı varlık olarak ifade edilen civcivlerin ilk olarak kayda alınması, sonraki dönemlerde değerlendirilmesi, canlı varlıklara yönelik alınan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasının uygulamadaki durumunu ifade etmek amacı ile ABC Organik Tavukçuluk ve Yumurta İşletmeleri San. Tic. A.Ş.'nin dönem içi ve dönem sonu canlı varlıklara yönelik faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi üzerinde durulmuştur.

İşletmenin 18.10.2013 tarihinde varlık ve kaynak durumu aşağıda verilmiştir.

**ABC ORGANİK TAVUKÇULUK VE YUMURTA  
İŞLETMELERİ SAN. TİC. LTD. ŞTİ. 18.10.2013**

AKTİF	TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU (TL)	PASİF	
<b>I. DÖNEN VARLIKLAR</b>		<b>III. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	
KASA	41.550,70	SATICILAR	141.105,16
ALINAN ÇEKLER	16.000,00	BORÇ SENETLERİ	86.537,62
BANKALAR	16.929,67	DİĞER TİCARİ BORÇLAR	9.922,17
ALICILAR	203.103,11	PERSONELE BORÇLAR	884,60
DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	80,33	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	12.418,84
İLK MADDE VE MALZEME	50.902,00	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	3.273,05
YARI MAMULLER – ÜRETİM	88.162,00	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	689,51
MAMULLER	8.922,00		
DEVREDEN KDV	27.723,70	<b>IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	
<b>II. DURAN VARLIKLAR</b>		BANKA KREDİLERİ	86.423,88
TAŞITLAR	20.188,14	<b>V. ÖZ KAYNAKLAR</b>	
DEMİRBAŞLAR	6.356,00	SERMAYE	109.000,00
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	14.641,19	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	43.289,57
YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	23.457,55		
HAKLAR	6.513,00		
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	1.702,61		
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>493.544,40</b>	<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>493.544,40</b>

ABC Organik Tavukçuluk ve Yumurta İşletmeleri San. Tic. Ltd. Şti organik etlik piliç üretimini gerçekleştirmek için ifa ettiği faaliyetlerden canlı varlıklarla ilgili olanlar aşağıda verilmiştir.

**2013 Ekim Ayı Dönem İçi İşlemleri:**

- 1) ABC Organik Tavukçuluk ve Yumurta İşletmeleri San. Tic. Ltd. Şti. 19.10.2013 tarihinde etlik piliç olarak yetiştirip satmak amacıyla 2500 adet 7 günlük civcivleri KDV (%8) hariç 2.700-TL'ye peşin olarak satın almıştır.
- 2) 19.10.2013 tarihinde civcivlerin taşınması için KDV (%18) hariç 223-TL nakit olarak ödenmiştir.

- 3) 19.10.2013 tarihinde KDV (%1) hariç 24.442-TL'ye toptan yem alınmış bedeli 120 gün vadeli çek düzenlenerek ödenmiştir.
- 4) 19.10.2013'te 27.723,70 TL ilk madde ve malzeme üretime alınmıştır.
- 5) 20.10.2013 tarihinde direkt ve endirekt işçiliğe 1.458,45-TL ücret tahakkuk edilmiştir.
- 6) 20.10.2013 tarihinde üretimde kullanılan endirekt giderler olarak KDV (% 8) hariç 1.442-TL'lik (1.260TL değişken GÜG, 182 TL'si sabit GÜG) ödeme çek ciro edilerek ödenmiştir.
- 7) 25.10.2013 tarihinde KDV (% 18) hariç 32-TL elektrik gideri banka hesabından ödenmiştir.
- 8) 26.10.2013 tarihinde KDV (% 8) hariç 110-TL su gideri banka hesabından ödenmiştir.
- 9) 26.10.2013 tarihinde KDV (% 18) hariç 195-TL ısıtma gideri banka hesabından ödenmiştir.
- 10) 26.10.2013 tarihinde Eylül Ayı için tahakkuk edilen ücretler ile sigorta ve muhtasar primleri banka hesabından ödenmiştir.
- 11) 28.10.2013 Söz konusu işletme gerekli prosedürleri gerçekleştirerek %50 sübvansiyonlu civciv başına 6,82-TL olan kısmi teşvikli bir yıl sonra ödemeli kredi kullanmıştır.
- 12) 31.10.2013 KDV mahsup işlemi gerçekleştirilmiştir.

### **2013 Kasım Ayı Dönem İçi İşlemleri:**

- 1) 20.11.2013 tarihinde direkt ve endirekt işçiliğe 1.458,45-TL ücret tahakkuk edilmiştir.
- 2) 20.11.2013 tarihinde üretimde kullanılan endirekt giderler olarak KDV (% 8) hariç 568-TL'lik (sabit GÜG) ödeme çek ciro edilerek ödenmiştir.
- 3) 25.11.2013 tarihinde KDV (% 18) hariç 68-TL elektrik gideri banka hesabından ödenmiştir.
- 4) 26.11.2013 tarihinde KDV (% 8) hariç 65-TL su gideri banka hesabından ödenmiştir.
- 5) 26.11.2013 tarihinde KDV (% 18) hariç 312-TL banka hesabından ödenmiştir.

- 6) 26.11.2013 tarihinde Ekim Ayı için tahakkuk edilen ücretler ile sigorta ve muhtasar primleri banka hesabından ödenmiştir.
- 7) 30.11.2013 KDV mahsup işlemi gerçekleştirilmiştir.

**2013 Aralık Ayı Dönem İçi İşlemleri:**

- 1) 20.12.2013 tarihinde direkt ve endirekt işçiliğe 1.458,45-TL ücret tahakkuk edilmiştir.
- 2) 20.12.2013 tarihinde üretimde kullanılan endirekt giderler olarak KDV (% 8) hariç 586-TL'lik (sabit GÜG) ödeme çek ciro edilerek ödenmiştir.
- 3) 25.12.2013 tarihinde KDV (% 18) hariç 585-TL elektrik gideri banka hesabından ödenmiştir.
- 4) 26.12.2013 tarihinde KDV (% 8) hariç 85-TL su gideri banka hesabından ödenmiştir.
- 5) 26.12.2013 tarihinde KDV (% 18) hariç 156-TL ısıtma gideri banka hesabından ödenmiştir.
- 6) 26.12.2013 tarihinde Kasım Ayı için tahakkuk edilen ücretler ile sigorta ve muhtasar primleri banka hesabından ödenmiştir.
- 7) 29.12.2013 tarihinde etlik piliçlerin 649 adedi kesime gönderilmiştir. 1.198 KG (400 KG taze mamul, geri kalanı şoklanmış mamul) organik tavuk eti elde edilmiştir.
- 8) 29.12.2013 tarihinde kesilen piliçlerin 400 KG taze mamulün, KG'si 17,25TL/KG + % 8 KDV'den çek karşılığı satılmıştır.
- 9) 30.12.2013 tarihinde paketlenen etlik piliçlerin satış noktalarına taşınması için KDV (% 18) hariç 333-TL nakit olarak ödenmiştir.
- 10) 31.12.2013 tarihi itibarıyla kümes hayvanlarının gerçeğe uygun değerinin 30.902,90 TL olduğu tespit edilmiştir.
- 11) 31.12.2013'te KDV mahsup işlemi gerçekleştirilmiştir.
- 12) Dönem sonu kapanış kayıtları yapılmıştır.

**2014 Ocak Ayı Dönem İçi İşlemleri:**

- 1) 08.01.2014 tarihinde etlik piliçlerin 628 adedi kesime gönderilmiştir. 1.016 KG (338 KG taze mamul, geri kalanı şoklanmış mamul) organik tavuk eti elde edilmiştir.

- 2) 08.01.2014 tarihinde kesilen piliçlerin 1.136 KG'si 17,25TL/KG + % 8 KDV'den çek karşılığı satılmıştır. (338 KG taze geri kalını şoklanmış mamuldür.)
- 3) 08.01.2014 tarihinde paketlenen etlik piliçlerin satış noktalarına taşınması için KDV (%18) hariç 996-TL nakit olarak ödenmiştir.
- 4) 15.01.2014 tarihinde etlik piliçlerin 628 adedi kesime gönderilmiştir. 1.019 KG (338 KG taze mamul, geri kalanı şoklanmış mamul) organik tavuk eti elde edilmiştir.
- 5) 15.01.2014 tarihinde kesilen piliçlerin 1.016 KG'si 17,25TL/KG + % 8 KDV'den çek karşılığı satılmıştır. (338 KG taze geri kalını şoklanmış mamuldür.)
- 6) 15.01.2014 tarihinde paketlenen etlik piliçlerin satış noktalarına taşınması için KDV (%18) hariç 997-TL nakit olarak ödenmiştir.
- 7) 20.01.2014 tarihinde direkt ve endirekt işçiliğe 1.458,45-TL ücret tahakkuk edilmiş ödemesi banka hesabından yapılmıştır.
- 8) 20.01.2014 tarihinde üretimde kullanılan endirekt giderler olarak KDV (% 8) hariç 416-TL'lik (sabit GÜG) ödeme çek ciro edilerek ödenmiştir.
- 9) 22.01.2014 tarihinde etlik piliçlerin 351 adedi kesime gönderilmiştir. 577 KG (192 KG taze mamul, geri kalanı şoklanmış mamul) organik tavuk eti elde edilmiştir.
- 10) 22.01.2014 tarihinde kesilen piliçlerin 873 KG'si 17,25TL/KG + % 8 KDV'den çek karşılığı satılmıştır.
- 11) 22.01.2014 tarihinde paketlenen etlik piliçlerin satış noktalarına taşınması için KDV (%18) hariç 808-TL nakit olarak ödenmiştir.
- 12) 25.01.2014 tarihinde KDV (%18) hariç 415-TL elektrik gideri banka hesabından ödenmiştir.
- 13) 26.01.2014 tarihinde Aralık Ayı için tahakkuk edilen ücretler ile sigorta ve muhtasar primleri banka hesabından ödenmiştir.
- 14) 26.01.2014 tarihinde KDV (% 8) hariç 30-TL su gideri banka hesabından ödenmiştir.
- 15) 26.01.2014 tarihinde KDV (%18) hariç 117-TL ısıtma gideri banka hesabından ödenmiştir.



- 16) 30.01.2014 tarihinde kesilen piliçlerin 385 KG'si 17,25TL/KG + % 8 KDV'den çek karşılığı satılmıştır. (Tamamı şoklanmış mamuldür.)
- 17) 30.01.2014 tarihinde paketlenen etlik piliçlerin satış noktalarına taşınması için KDV (%18) hariç 286-TL nakit olarak ödenmiştir.
- 18) 31.01.2014'te KDV mahsup kaydı yapılmıştır.

Çalışmanın bu kısmından sonra uygulama yapılan işletmeden elde edilen bilgiler kullanılarak TMS 41 ile Vergi Usul Kanunu'nda canlı varlıklara ilişkin işlemler, Tekdüzen Muhasebe Sistemi çerçevesinde ele alınarak muhasebeleştirilmektedir.

### **3.2.5.3.1. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirme İşlemi**

Çalışmanın bu başlığında uygulama yapılan işletmeden elde edilen bilgiler TMS 41'de canlı varlıklara ilişkin işlemler çerçevesinde ele alınarak muhasebeleştirilmektedir. Takip edilen sürü 20 Ekim 2013- 22 Ocak 2014 tarihleri arasında yetiştirilip etlik piliç olarak paketlenmektedir.

En fazla bir hesap dönemi bulundurulacak canlı hayvanlar işletmenin dönen varlık unsurudur. Bu nedenle finansal durum tablosunda (bilançoda) dönen varlık niteliğindeki dönen varlıklar grubu içinde yer almaktadır. İkinci bölümde de ifade edildiği gibi TMS 1 Madde 54 uyarınca TMS 41- Tarımsal Faaliyetler Standardı'nın kanatlı hayvanlar sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla Tekdüzen Hesap Planı'nda canlı varlıklar grubu içinde ayrı bir hesap grubu olarak "16 Canlı Varlıklar" altında "Kanatlı Hayvanlar" hesabının oluşturulması belirtilmektedir. Bu hesapta işletme bir yıldan daha az süre elde bulundurulacak olan tavuk, hindi, arı gibi kanatlı hayvanlara yönelik işlemleri izlemektedir. Taslak olarak hazırlanan THP çerçevesinde "Kanatlı Hayvanlar" ana hesabı aşağıdaki şekilde bölümlendirilebilmektedir(Akdoğan ve diğerleri,2011:578; Karasioğlu,2014:).

**16 Canlı Varlıklar****164 Kanatlı Hayvanlar**

- 164.01 Tavuklar
- 164.02 Hindiler
- 164.03 Bildircinlar
- 164.04 Ördekler
- 164.09 Diğer Kafes Hayvanları
- 164.10 Kanaryalar
- 164.11 Papağanlar
- 164.12 Diğer Kafes Hayvanları
- 164.20 Arılar
- 164.29 Diğer Kovan Hayvanları
- 164.90 Diğer Kanatlı Hayvanlar

Bu hesaplar kanatlı hayvanların varlıklara dahil edilmesinde ve kısmen büyüme evresini tamamlamış kanatlı hayvanların satın alınmasında borçlandırılarak çalıştırılmaktadır. Değerleme döneminde tespit edilen değer artışları da bu hesabın borç tarafına kaydedilmektedir. Kanatlı hayvanların elden çıkarılmasında veya kesilmesinde ya da değerlendirme dönemlerinde tespit edilen değer azalışlarında bu hesaplar alacaklandırılarak çalıştırılmaktadır.

İşletmede bir hesap döneminden daha uzun süre bulundurulmuş canlı hayvanlar işletmenin duran varlık unsurudur ve finansal durum tablosunda duran varlıklar grubu içinde gösterilmesi gerekmektedir(Akdoğan ve Sevilengül,2007,272). Bu anlamda taslak olarak hazırlanıp sunulmuş olan THP çerçevesinde söz konusu canlı varlıkların kaydedilmesi için “Duran Canlı Varlıklar” grubu altında aşağıdaki gibi “Kanatlı Hayvanlar” hesap grubu oluşturulabilir(Akdoğan ve diğerleri,2011:607;Karasioğlu,2014)

**23 Canlı Varlıklar****234 Kanatlı Hayvanlar**

- 234.01 Tavuklar
  - 234.01.01 Büyüme Evresini Tamamlamış Tavuklar
  - 234.01.02 Büyüme Evresinde Olan Tavuklar
- 234.02 Hindiler
  - 234.02.01 Büyüme Evresini Tamamlamış Hindiler
  - 234.02.02 Büyüme Evresinde Olan Hindiler
- 234.03 Bildircinlar
  - 234.03.01 Büyüme Evresini Tamamlamış Bildircin
  - 234.03.02 Büyüme Evresinde Olan Bildircin
- 234.04 Ördekler vs.

Aynı şekilde duran varlıklar içinde yer alan bu hesaplar da kanatlı hayvanların varlıklara dahil edilmesinde ve kısmen büyüme evresini tamamlamış kanatlı hayvanların satın alınmasında borçlandırılarak çalıştırılmaktadır. Değerleme döneminde tespit edilen değer artışları da bu hesabın borç tarafına kaydedilmektedir. Kanatlı hayvanların elden çıkarılmasında, ölmesi durumunda veya kesilmesinde ya da değerlendirme dönemlerinde tespit edilen değer azalışlarında bu hesaplar alacaklandırılarak çalıştırılmaktadır.

Çalışmada takip edilen sürüyle ilgili dönem içi işlemler TMS 41'e (Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi) göre aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir. Yapılan kayıtlarda THP ile taslak olarak hazırlanmış THP'den yararlanılmıştır. Mevcut sistemin karşılayamadığı hesaplar standarda uyum açısından taslak hesap planından alınmıştır. Diğer tüm var olan hesaplar mevcuttaki hali ile korunmuştur. THP Ek 3'te, taslak THP Ek 4'te yer almaktadır.

**2013 Ekim Ayı dönem içi işlemlerinin TMS 41 çerçevesinde yevmiye defteri kayıtları:**

1	<b>19.10.2013</b>		
	164 KANATLI HAYVANLAR	2.700,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	216,00	
	100 KASA		2.916,00
	-Civciv Alım Kaydı		
2	<b>19.10.2013</b>		
	164 KANATLI HAYVANLAR	223,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	40,14	
	100 KASA		263,14
	- Nakliye Gideri Ödemesi		
3	<b>19.10.2013</b>		
	150 İLK MADDE VE MALZEME	24.442,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	244,42	
	103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ		24.686,42
	-Yem Alış Kaydı		
4	<b>19.10.2013</b>		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	24.442,00	
	150 İLK MADDE VE MALZEME		24.442,00
	-İlk Madde ve Malzeme Üretime Alınması		
5	<b>20.10.2013</b>		
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	1.125,00	
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	253,12	
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	80,33	

	335 PERSONELE BORÇLAR		884,60
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		151,98
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		421,87
	<i>-Direkt ve Endirekt İşçilik Ekim Ayı Ücret Tahakkuku</i>		
6	<b>20.10.2013</b>		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.442,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	115,36	
	101 ALINAN ÇEKLER		1.557,36
	<i>-Diğer Endirekt Üretim Giderleri Kaydı</i>		
7	<b>25.10.2013</b>		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	32,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	5,76	
	102 BANKALAR		37,76
	<i>-Elektrik Faturası Ödemesi</i>		
8	<b>26.10.2013</b>		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	110,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	8,80	
	102 BANKALAR		118,80
	<i>-Su Faturası Ödemesi</i>		
9	<b>26.10.2013</b>		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	195,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	35,10	
	102 BANKALAR		230,10
	<i>-Isıtma Gideri Ödemesi</i>		
10	<b>26.10.2013</b>		
	335 PERSONELE BORÇLAR	884,60	
	102 BANKALAR		884,60
	<i>-Eylül Ayı ücret ödemesi</i>		
	<b>26.10.2013</b>		
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	151,98	
	102 BANKALAR		71,65
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		80,33
	<i>- Eylül Ayı Gelir ve Damga Vergilerinin ödenmesi</i>		
	<b>26.10.2013</b>		
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	421,87	
	102 BANKALAR		421,87
	<i>- Eylül Ayı sigorta primlerinin ödenmesi</i>		
11	<b>28.10.2013</b>		
	102 BANKALAR	17.050,00	
	643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ		8.525,00
	300 BANKA KREDİLERİ		8.525,00
	<i>-Kullanılan kısmi teşvikli kredi kaydı</i>		

12	<b>31.10.2013</b>		
	190 DEVREDEN KDV	28.389,28	
	191 İNDİRİLECEK KDV		665,58
	190 DEVREDEN KDV		27.723,70
	<i>-KDV Mahsup Kaydı</i>		
	//		

Söz konusu sürüyle ilgili 2013 Kasım Ayı dönem içi işlemleri aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir.

**2013 Kasım Ayı dönem içi işlemlerinin TMS 41 çerçevesinde yevmiye defteri kayıtları:**

1	<b>20.11.2013</b>		
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	1.125,00	
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	253,12	
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	80,33	
	335 PERSONELE BORÇLAR		884,60
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		151,98
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		421,87
	<i>-Direkt ve Endirekt İşçilik Kasım Ayı Ücret Tahakkuku</i>		
2	<b>20.11.2013</b>		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	568,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	45,44	
	101 ALINAN ÇEKLER		613,44
	<i>-Diğer Endirekt Üretim Giderleri Kaydı</i>		
3	<b>25.11.2013</b>		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	68,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	12,24	
	102 BANKALAR		80,24
	<i>-Elektrik Faturası Ödemesi</i>		
4	<b>26.11.2013</b>		
	710 DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ	65,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	5,20	
	102 BANKALAR		70,20
	<i>-Su Faturası Ödemesi</i>		
5	<b>26.11.2013</b>		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	312,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	56,16	
	102 BANKALAR		368,16
	<i>-Isıtma Gideri Ödemesi</i>		
6	<b>26.11.2013</b>		
	335 PERSONELE BORÇLAR	884,60	

	102 BANKALAR		884,60
	-Ekim Ayı ücret ödemesi		
	<b>26.11.2013</b>		
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	151,98	
	102 BANKALAR		71,65
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		80,33
	- Ekim Ayı Gelir ve Damga Vergilerinin ödenmesi		
	<b>26.11.2013</b>		
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	421,87	
	102 BANKALAR		421,87
	- Ekim Ayı sigorta primlerinin ödenmesi		
7	<b>30.11.2013</b>		
	190 DEVREDEN KDV	28.508,32	
	191 İNDİRİLECEK KDV		119,04
	190 DEVREDEN KDV		28.389,28
	-KDV Mahsup Kaydı		
	/-		

Söz konusu sürüyle ilgili 2013 Aralık Ayı dönem içi işlemleri aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir.

**2013 Aralık Ayı dönem içi ve dönem sonu işlemlerinin TMS 41 çerçevesinde yevmiye defteri kayıtları:**

1	<b>20.12.2013</b>		
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	1.125,00	
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	253,12	
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	80,33	
	335 PERSONELE BORÇLAR		884,60
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		151,98
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		421,87
	-Direkt ve Endirekt İşçilik Aralık Ayı Ücret Tahakkuku		
2	<b>20.12.2013</b>		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	586,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	46,88	
	101 ALINAN ÇEKLER		632,88
	-Diğer Endirekt Üretim Giderleri Kaydı		
3	<b>25.12.2013</b>		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	585,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	105,30	
	102 BANKALAR		690,30

	<i>-Elektrik Faturası Ödemesi</i>		
4	<b>26.12.2013</b>		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	85,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	6,80	
	102 BANKALAR		91,80
	<i>-Su Faturası Ödemesi</i>		
5	<b>26.12.2013</b>		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	156,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	28,08	
	102 BANKALAR		184,08
	<i>-Isıtma Gideri Ödemesi</i>		
6	<b>26.12.2013</b>		
	335 PERSONELE BORÇLAR	884,60	
	102 BANKALAR		884,60
	<i>-Kasım Ayı ücret ödemesi</i>		
	<b>26.12.2013</b>		
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	151,98	
	102 BANKALAR		71,65
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		80,33
	<i>- Kasım Ayı Gelir ve Damga Vergilerinin ödenmesi</i>		
	<b>26.12.2013</b>		
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	421,87	
	102 BANKALAR		421,87
	<i>-Kasım Ayı sigorta primlerinin ödenmesi</i>		
7	<b>29.12.2013</b>		
	164 KANATLI HAYVANLAR	32.659,87	
	624 DAĞITILMAYAN GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ <sup>2</sup>	120,49	
	711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI		24.702,00
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI		3.375,00
	731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI		4.703,36
	<i>-Maliyetin canlı varlıklar ve normal maliyet yöntemi nedeniyle dağıtılmayan GÜG hesaplarına devri</i>		

<sup>2</sup> Bu hesap, Bu hesap, Akdoğan ve Sevilengül'ün Mali Çözüm Dergisinin 2007/84.sayısında yayınlanan "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler" adlı makalelerinin 67.sayfasında önerilmektedir. Söz konusu hesap, normal kapasitenin altında üretimde bulunduğu dönemlerde, üretim faaliyeti ile ilişkili sabit genel üretim giderlerinin boş kapasiteye düşen kısımlarının üretim maliyetine yüklenmeyip doğrudan sonuç hesaplarına aktarımında kullanılan hesap olarak ifade edilmektedir. Boş kapasiteye düşen sabit genel üretim giderlerinin kaydedileceği bu hesap dışında Akgün, Ali İhsan, "TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları", SDÜ İİBF Dergisi, 17/2, 2012,s.239'da, "680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabını" ilgili çalışmasında önermiştir.

	<b>29.12.2013</b>		
	9... VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	120,49	
	9... VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI		120,49
	<i>-Kullanılmayan kapasiteye düşen farkla ilgili uyumlama kaydı</i>		
8	<b>29.12.2013</b>		
	152 MAMULLER	12.973,58	
	164 KANATLI HAYVANLAR		12.973,58
	<i>-Mamul hesabına alınması</i>		
9	<b>30.12.2013</b>		
	101 ALINAN ÇEKLER	7.452,00	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		6.900,00
	391 HESAPLANAN KDV		552,00
	<i>-Satış Kaydı</i>		
	<b>30.12.2013</b>		
	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	4.028,00	
	152 MAMULLER		4.028,00
	<i>-Satılan mamullerin maliyet kaydı</i>		
10	<b>30.12.2013</b>		
	760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	333,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	59,94	
	100 KASA		392,94
	<i>-Dağıtım giderinin kaydı</i>		
	//		

TMS 41'e göre etlik piliçler aktife alındıkları tarihte ve her raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değer (GUD) ile değerlendirilir. Uygulamada dönem sonunda etlik piliçlerin gerçeğe uygun değeri aşağıda verilmiştir.

	Miktar (KG)	Birim Fiyat (TL/Adet)	GUD (TL)	Önerilen Sistem Çerçevesinde Maliyet (TL)	Net GUD (TL)
<b>Etlik Piliçler (Taze Mamul İçin Yetiştirilenler)</b>	580,3	23	13.346,90	5.843,62	7.503,28
<b>Etlik Piliçler (Şoklanacak Mamul İçin Yetiştirilen)</b>	1984,7	23	45.648,10	22.248,48	23.399,62
<b>TOPLAM</b>	<b>2565</b>		<b>58.995,00</b>	<b>28.092,10</b>	<b>30.902,90</b>



Uygulamada dönem sonu itibari ile piliçler değerlemeye tabi tutulmuş, 30.902,90-TL değer artışı tespit edilmiştir. Söz konusu sürüyle ilgili 2013 Aralık Ayı dönem sonu işlemleri aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir.

11	<b>31.12.2013</b>		
	164 KANATLI HAYVANLAR	30.902,90	
	605 CANLI VARLIK		30.902,90
	DEĞERLEME ARTIŞLARI		
	<i>-Dönem sonunda etlik piliçlerin değerlemesi</i>		
	<b>31.12.2013</b>		
	9... VERGİ AÇISINDAN KABUL	30.902,90	
	EDİLMEYEN GELİRLER		
	9... VERGİ AÇISINDAN		30.902,90
	KABUL EDİLMEYEN		
	GELİRLER		
	<i>-Etlik piliçlerin değerlemesinden doğan gelirin vergi</i>		
	<i>açısından kabul edilmemesi</i>		
12	<b>31.12.2013</b>		
	391 HESAPLANAN KDV	552,00	
	190 DEVREDEN KDV	28.203,32	
	191 İNDİRİLECEK KDV		247,00
	190 DEVREDEN KDV		28.508,32
	<i>-KDV Mahsup Kaydı</i>		
13	<b>31.12.2013</b>		
	631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM	333,00	
	GİDERLERİ		
	761 PAZARLAMA SATIŞ VE		333,00
	DAĞITIM GİDERLERİ		
	YANSITMA HESABI		
	<i>-Yansıtma hesabının açılması</i>		
	<b>31.12.2013</b>		
	711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME	24.702,00	
	GİDERLERİ YANSITMA HESABI		
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	3.375,00	
	YANSITMA HESABI		
	731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	4.703,36	
	YANSITMA HESABI		
	761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM	333,00	
	GİDERLERİ YANSITMA HESABI		
	710 DİREKT İLK MADDE VE		24.702,00
	MALZEME GİDERLERİ		
	720 DİREKT İŞÇİLİK		3.375,00
	GİDERLERİ		
	730 GENEL ÜRETİM		4.703,36
	GİDERLERİ		
	760 PAZARLAMA SATIŞ VE		333,00
	DAĞITIM GİDERLERİ		
	<i>-Yansıtma hesaplarının kapatılması</i>		

<b>31.12.2013</b>			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	6.900,00		
605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI	30.902,90		
643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ	8.525,00		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		62.494,29	
<i>- Satış ve gelirlerin Dönem Kar/Zarar hesabına devri</i>			
<b>31.12.2013</b>			
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	4.481,49		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		4.028,00	
624 DAĞITILMAYAN GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ		120,49	
631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ		333,00	
<i>-Maliyetin Dönem Kar/Zarar hesabına devri</i>			
<b>31.12.2013</b>			
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	6.180,58		
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		6.180,58	
<i>-30.902,90 X 0.20 = 6.180,58 Ertelenmiş vergi yükümlülüğü kaydı</i>			
<b>31.12.2013</b>			
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	2.188,70		
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	24,09		
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		2.212,79	
<i>- Dönem karı vergi ve yasal yükümlülüğünün ilgili bilanço hesabına alınması</i>			
<i>Dönem Karı x 0,20 = 41.846,41 x 0,20 = 8.369,28- TL Kurumlar Vergisi</i>			
<i>120,49 x 0,20 = 24,09 Ertelenmiş Vergi Varlığı</i>			
<i>(8.369,28- 6.180,58) + 24,09 =2.212,79</i>			
<b>31.12.2013</b>			
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	41.846,41		
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		8.369,28	
694 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		33.477,13	

<b>31.12.2013</b>		
694 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	33.477,13	
590 DÖNEM NET KÂRI		33.477,13
<i>- Dönem net karının ilgili bilanço hesabına alınması</i>		
<b>31.12.2013</b>		
103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ	24.686,42	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	14.641,19	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	1.702,61	
300 BANKA KREDİLERİ	8.525,00	
320 SATICILAR	141.105,16	
321 BORÇ SENETLERİ	86.537,62	
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR	9.922,17	
335 PERSONELE BORÇLAR	884,60	
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	12.418,84	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	3.273,05	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	689,51	
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	2.212,79	
400 BANKA KREDİLERİ	86.423,88	
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	6.180,58	
500 SERMAYE	109.000,00	
570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI	43.289,57	
590 DÖNEM NET KÂRI	33.477,13	
100 KASA		20.648,32
101 ALINAN ÇEKLER		27.973,87
102 BANKALAR		203.103,11
120 ALICILAR		80,33
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		50.902,00
150 İLK MADDE VE MALZEME		88.162,00
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM		17.867,58
152 MAMULLER		53.512,19
164 KANATLI HAYVANLAR		28.203,32
190 DEVREDEN KDV		20.188,14
254 TAŞITLAR		6.356,00
255 DEMİRBAŞLAR		23.457,55
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		6.513,00
260 HAKLAR		24,09
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		20.648,32
<i>-Hesapların kapatılması.</i>		
//		

Dönem sonu itibariyle elde kalan etlik piliçlerin değerlemelerinden doğan 30.902,90-TL artış vergi açısından kabul edilmeyen gelir niteliğinde olması nedeniyle vergi matrahından indirilmesi gerekmektedir. TMS 12 standardı çerçevesinde vergi matrahından indirilen gelirden doğan vergi etkisi 6.180,58-TL'dir ve ertelenmiş vergi yükümlülüğündedir.

Söz konusu sürüyle ilgili 2014 Ocak Ayı dönem başı ve dönem içi işlemleri aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir.

**2014 Ocak Ayı Açılış ve Dönem içi İşlemlerinin TMS 41 Çerçevesinde Yevmiye Defteri Kayıtları:**

<b>01.01.2014</b>			
100 KASA		37.978,62	
101 ALINAN ÇEKLER		20.648,32	
102 BANKALAR		27.973,87	
120 ALICILAR		203.103,11	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		80,33	
150 İLK MADDE VE MALZEME		50.902,00	
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM		88.162,00	
152 MAMULLER		17.867,58	
164 KANATLI HAYVANLAR		53.512,19	
190 DEVREDEN KDV		28.203,32	
254 TAŞITLAR		20.188,14	
255 DEMİRBAŞLAR		6.356,00	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		23.457,55	
260 HAKLAR		6.513,00	
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		24,09	
103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ			24.686,42
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			14.641,19
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			1.702,61
300 BANKA KREDİLERİ			8.525,00
320 SATICILAR			141.105,16
321 BORÇ SENETLERİ			86.537,62
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR			9.922,17
335 PERSONELE BORÇLAR			884,60
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR			12.418,84
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR			3.273,05
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ			689,51
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI			2.212,79
400 BANKA KREDİLERİ			86.423,88

	484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ 500 SERMAYE 570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI 590 DÖNEM NET KÂRI <i>-Açılış Kaydı</i>		6.180,58 109.000,00 43.289,57 33.477,13
	<b>01.01.2014</b>		
	590 DÖNEM NET KÂRI 570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI <i>-Dönem karının dağıtılmamış karlar hesabına devredilmesi</i>	33.477,13	33.477,13
<b>1</b>	<b>08.01.2014</b>		
	152 MAMULLER 164 KANATLI HAYVANLAR <i>-Canlı varlığın mamul hesabına alınması</i>	11.004,04	11.004,04
<b>2</b>	<b>08.01.2014</b>		
	101 ALINAN ÇEKLER 600 YURT İÇİ SATIŞLAR 391 HESAPLANAN KDV <i>-Satış Kaydı</i>	21.163,68	19.596,00 1.567,68
	<b>08.01.2014</b>		
	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ 152 MAMULLER <i>-Satılan mamullerin maliyet kaydı</i>	12.328,96	12.328,96
<b>3</b>	<b>08.01.2014</b>		
	760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ 191 İNDİRİLECEK KDV 100 KASA <i>-Dağıtım giderinin kaydı</i>	996,00 179,28	1.175,28
<b>4</b>	<b>15.01.2014</b>		
	152 MAMULLER 164 KANATLI HAYVANLAR <i>-Canlı varlığın mamul hesabına alınması</i>	11.017,39	11.017,39
<b>5</b>	<b>15.01.2014</b>		
	101 ALINAN ÇEKLER 600 YURT İÇİ SATIŞLAR 391 HESAPLANAN KDV <i>-Satış Kaydı</i>	18.928,08	17.526,00 1.402,08
	<b>15.01.2014</b>		
	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 152 MAMULLER <i>-Satılan mamullerin maliyet kaydı</i>	10.983,76	10.983,76
<b>6</b>	<b>15.01.2014</b>		
	760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ 191 İNDİRİLECEK KDV 100 KASA <i>-Dağıtım giderinin kaydı</i>	997,00 179,46	1.176,46

7	<b>20.01.2014</b>		
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	1.125,00	
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	253,12	
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	80,33	
	335 PERSONELE BORÇLAR		884,60
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		151,98
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		421,87
	<i>-Direkt ve Endirekt İşçilik Ocak Ayı Ücret Tahakkuku</i>		
8	<b>20.01.2014</b>		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	416,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	33,28	
	101 ALINAN ÇEKLER		449,28
	<i>-Diğer Endirekt Üretim Giderleri Kaydı</i>		
9	<b>22.01.2014</b>		
	152 MAMULLER	6.237,77	
	164 KANATLI HAYVANLAR		6.237,77
	<i>-Canlı varlığın mamul hesabına alınması</i>		
10	<b>22.01.2014</b>		
	101 ALINAN ÇEKLER	16.263,99	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		15.059,25
	391 HESAPLANAN KDV		1.204,74
	<i>-Satış Kaydı</i>		
	<b>22.01.2014</b>		
	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	9.555,93	
	152 MAMULLER		9.555,93
	<i>-Satılan mamullerin maliyet kaydı</i>		
11	<b>22.01.2014</b>		
	760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	808,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	145,44	
	100 KASA		953,44
	<i>-Dağıtım giderininin kaydı</i>		
12	<b>25.01.2014</b>		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	415,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	74,70	
	102 BANKALAR		489,70
	<i>-Elektrik Faturası Ödemesi</i>		
13	<b>26.01.2014</b>		
	335 PERSONELE BORÇLAR	884,60	
	102 BANKALAR		884,60
	<i>-Aralık Ayı ücret ödemesi</i>		
	<b>26.01.2014</b>		
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	151,98	
	102 BANKALAR		71,65
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		80,33

	- Aralık Ayı Gelir ve Damga Vergilerinin ödenmesi		
	<b>26.01.2014</b>		
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	421,87	
	102 BANKALAR		421,87
	- Aralık Ayı sigorta primlerinin ödenmesi		
14	<b>26.01.2014</b>		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	30,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	2,40	
	102 BANKALAR		32,40
	-Su Faturası Ödemesi		
15	<b>26.01.2014</b>		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	117,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	21,06	
	102 BANKALAR		138,06
	-Isıtma Gideri Ödemesi		
16	<b>30.01.2014</b>		
	101 ALINAN ÇEKLER	7.172,55	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		6.641,25
	391 HESAPLANAN KDV		531,30
	-Satış Kaydı		
	<b>30.01.2014</b>		
	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	4.315,85	
	152 MAMULLER		4.315,85
	-Satılan mamullerin maliyet kaydı		
17	<b>30.01.2014</b>		
	760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	286,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	51,48	
	100 KASA		337,48
	-Dağıtım giderinin kaydı		
18	<b>31.01.2014</b>		
	190 DEVREDEN KDV	24.184,62	
	391 HESAPLANAN KDV	4.705,80	
	190 DEVREDEN KDV		28.203,32
	191 İNDİRİLECEK KDV		687,10
	-KDV mahsup kaydı		
	//		

TMS 41 çerçevesinde, izlenen sürüyle ilgili yevmiye maddeleri muhasebeleştirilmiştir. Büyük defter kayıtları Ek 1’de yer almaktadır.

### 3.2.5.3.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Muhasebeleştirme İşlemi

Çalışmanın bu başlığında uygulama yapılan işletmeden elde edilen bilgiler VUK (Maliyet Yöntemi Uygulamasına) göre ele alınarak muhasebeleştirilmiştir.

Takip edilen sürü daha öncede belirtildiği üzere 20 Ekim 2013- 22 Ocak 2014 tarihleri arasında yetiştirilip etlik piliç olarak paketlenmektedir. Söz konusu sürüyle ilgili 2013 Ekim Ayı dönem içi işlemleri aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir.

#### 2013 Ekim Ayı dönem içi işlemlerinin VUK çerçevesinde yevmiye defteri kayıtları:

1	<b>19.10.2013</b> 150 İLK MADDE VE MALZEME 191 İNDİRİLECEK KDV 100 KASA <i>-Civciv Alım Kaydı</i>	2.700,00 216,00	2.916,00
2	<b>19.10.2013</b> 150 İLK MADDE VE MALZEME 191 İNDİRİLECEK KDV 100 KASA <i>- Nakliye Gideri Ödemesi</i>	223,00 40,14	263,14
3	<b>19.10.2013</b> 150 İLK MADDE VE MALZEME 191 İNDİRİLECEK KDV 103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ <i>-Yem Alış Kaydı</i>	24.442,00 244,42	24.686,42
4	<b>19.10.2013</b> 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 150 İLK MADDE VE MALZEME <i>-İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Üretime Alınması</i>	27.365,00	27.365,00
5	<b>20.10.2013</b> 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 335 PERSONELE BORÇLAR 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ <i>-Direkt ve Endirekt İşçilik Ekim Ayı Ücret Tahakkuku</i>	1.125,00 253,12 80,33	884,60 151,98 421,87
6	<b>20.10.2013</b> 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 191 İNDİRİLECEK KDV	1.442,00 115,36	



	101 ALINAN ÇEKLER <i>-Diğer Endirekt Üretim Giderleri Kaydı</i>		1.557,36
7	<b>25.10.2013</b>		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	32,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	5,76	
	102 BANKALAR <i>-Elektrik Faturası Ödemesi</i>		37,76
8	<b>26.10.2013</b>		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	110,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	8,80	
	102 BANKALAR <i>-Su Faturası Ödemesi</i>		118,80
9	<b>26.10.2013</b>		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	195,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	35,10	
	102 BANKALAR <i>-Isıtma Gideri Ödemesi</i>		230,10
10	<b>26.10.2013</b>		
	335 PERSONELE BORÇLAR 102 BANKALAR <i>-Eylül Ayı ücret ödemesi</i>	884,60	884,60
	<b>26.10.2013</b>		
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 102 BANKALAR 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR <i>- Eylül Ayı Gelir ve Damga Vergilerinin ödenmesi</i>	151,98	71,65 80,33
	<b>26.10.2013</b>		
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ 102 BANKALAR <i>- Eylül Ayı sigorta primlerinin ödenmesi</i>	421,87	421,87
11	<b>28.10.2013</b>		
	102 BANKALAR	17.050,00	
	602 DİĞER GELİRLER		8.525,00
	300 BANKA KREDİLERİ <i>-Kullanılan kısmi teşvikli kredi kaydı</i>		8.525,00
12	<b>31.10.2013</b>		
	190 DEVREDEN KDV	28.389,28	
	191 İNDİRİLECEK KDV		665,58
	190 DEVREDEN KDV <i>-KDV Mahsup Kaydı</i>		27.723,70
	//		

Söz konusu sürüyle ilgili 2013 Kasım Ayı dönem içi işlemleri aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir.

**2013 Kasım Ayı dönem içi işlemlerinin VUK çerçevesinde yevmiye defteri kayıtları:**

1	<b>20.11.2013</b>		
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	1.125,00	
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	253,12	
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	80,33	
	335 PERSONELE BORÇLAR		884,60
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		151,98
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		421,87
	<i>-Direkt ve Endirekt İşçilik Kasım Ayı Ücret Tahakkuku</i>		
2	<b>20.11.2013</b>		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	568,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	45,44	
	101 ALINAN ÇEKLER		613,44
	<i>-Diğer Endirekt Üretim Giderleri Kaydı</i>		
3	<b>25.11.2013</b>		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	68,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	12,24	
	102 BANKALAR		80,24
	<i>-Elektrik Faturası Ödemesi</i>		
4	<b>26.11.2013</b>		
	710 DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ	65,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	5,20	
	102 BANKALAR		70,20
	<i>-Su Faturası Ödemesi</i>		
5	<b>26.11.2013</b>		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	312,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	56,16	
	102 BANKALAR		368,16
	<i>-Isıtma Gideri Ödemesi</i>		
6	<b>26.11.2013</b>		
	335 PERSONELE BORÇLAR	884,60	
	102 BANKALAR		884,60
	<i>-Ekim Ayı ücret ödemesi</i>		
	<b>26.11.2013</b>		
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	151,98	
	102 BANKALAR		71,65
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		80,33
	<i>-Ekim Ayı Gelir ve Damga Vergilerinin ödenmesi</i>		
	<b>26.11.2013</b>		
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	421,87	
	102 BANKALAR		421,87
	<i>- Ekim Ayı sigorta primlerinin ödenmesi</i>		

7	<b>30.11.2013</b>		
	190 DEVREDEN KDV	28.508,32	
	191 İNDİRİLECEK KDV		119,04
	190 DEVREDEN KDV		28.389,28
	<i>-KDV Mahsup Kaydı</i>		
	//		

Söz konusu sürüyle ilgili 2013 Aralık Ayı dönem içi ve dönem sonu işlemleri aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir.

**2013 Aralık Ayı dönem içi ve dönem sonu işlemlerinin VUK çerçevesinde yevmiye defteri kayıtları:**

1	<b>20.12.2013</b>		
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	1.125,00	
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	253,12	
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	80,33	
	335 PERSONELE BORÇLAR		884,60
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		151,98
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		421,87
	<i>-Direkt ve Endirekt İşçilik Aralık Ayı Ücret Tahakkuku</i>		
2	<b>20.12.2013</b>		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	586,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	46,88	
	101 ALINAN ÇEKLER		632,88
	<i>-Diğer Endirekt Üretim Giderleri Kaydı</i>		
3	<b>25.12.2013</b>		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	585,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	105,30	
	102 BANKALAR		690,30
	<i>-Elektrik Faturası Ödemesi</i>		
4	<b>26.12.2013</b>		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	85,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	6,80	
	102 BANKALAR		91,80
	<i>-Su Faturası Ödemesi</i>		
5	<b>26.12.2013</b>		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	156,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	28,08	
	102 BANKALAR		184,08
	<i>-Isıtma Gideri Ödemesi</i>		

6	<b>26.12.2013</b>			
	335 PERSONELE BORÇLAR	884,60		
	102 BANKALAR			884,60
	<i>-Kasım Ayı ücret ödemesi</i>			
	<b>26.12.2013</b>			
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	151,98		
	102 BANKALAR			71,65
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR			80,33
	<i>- Kasım Ayı Gelir ve Damga Vergilerinin ödenmesi</i>			
	<b>26.12.2013</b>			
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	421,87		
	102 BANKALAR			421,87
	<i>-Kasım Ayı sigorta primlerinin ödenmesi</i>			
7	<b>29.12.2013</b>			
	151 YARI MAMULLER – ÜRETİM	35.703,36		
	711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI			27.625,00
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI			3.375,00
	731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI			4.703,36
	<i>-Maliyetin üretim hesabına devri</i>			
	<b>29.12.2013</b>			
	152 MAMULLER	13.034,24		
	151 YARI MAMULLER – ÜRETİM			13.034,24
	<i>-Yarı mamulün, mamul hesabına alınması</i>			
8	<b>29.12.2013</b>			
	101 ALINAN ÇEKLER	7.452,00		
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR			6.900,00
	391 HESAPLANAN KDV			552,00
	<i>-Satış Kaydı</i>			
	<b>29.12.2013</b>			
	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	4.352,00		
	152 MAMULLER			4.352,00
	<i>-Satılan mamullerin maliyet kaydı</i>			
9	<b>30.12.2013</b>			
	760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	333,00		
	191 İNDİRİLECEK KDV	59,94		
	100 KASA			392,94
	<i>-Dağıtım giderinin kaydı</i>			

11	<b>31.12.2013</b>		
	391 HESAPLANAN KDV	552,00	
	190 DEVREDEN KDV	28.203,32	
	191 İNDİRİLECEK KDV		247,00
	190 DEVREDEN KDV		28.508,32
	<i>-KDV Mahsup Kaydı</i>		
12	<b>31.12.2013</b>		
	631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	333,00	
	761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI		333,00
	<i>-Yansıtma hesabının açılması</i>		
	<b>31.12.2013</b>		
	711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI	27.625,00	
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI	3.375,00	
	731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	4.703,36	
	761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	333,00	
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		27.625,00
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		3.375,00
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		4.703,36
	760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ		333,00
	<i>-Yansıtma hesaplarının kapatılması</i>		
	<b>31.12.2013</b>		
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR	6.900,00	
	602 DİĞER GELİRLER	8.525,00	
	690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		15.425,00
	<i>- Satış ve gelirlerin Dönem Kar/Zarar hesabına devri</i>		
	<b>31.12.2013</b>		
	690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	4.685,00	
	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		4.352,00
	631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ		333,00
	<i>-Maliyetin Dönem Kar/Zarar hesabına devri</i>		
	<b>31.12.2013</b>		
	691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	2.148,00	

370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI <i>-Dönem karı vergi ve yasal yükümlülüğünün ilgili bilanço hesabına alınması</i> <i>Dönem Karı x 0,20 = 10.740,00 x 0,20 = 2.148,00TL</i>		2.148,00
<b>31.12.2013</b>		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	10.740,00	
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		2.148,00
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		8.592,00
<b>31.12.2013</b>		
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	8.592,00	
590 DÖNEM NET KÂRI <i>- Dönem net karının ilgili bilanço hesabına alınması</i>		8.592,00
<b>31.12.2013</b>		
103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ	24.686,42	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	14.641,19	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	1.702,61	
300 BANKA KREDİLERİ	8.525,00	
320 SATICILAR	141.105,16	
321 BORÇ SENETLERİ	86.537,62	
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR	9.922,17	
335 PERSONELE BORÇLAR	884,60	
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	12.418,84	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	3.273,05	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	689,51	
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	2.148,00	
400 BANKA KREDİLERİ	86.423,88	
500 SERMAYE	109.000,00	
570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI	43.289,57	
590 DÖNEM NET KÂRI	8.592,00	
100 KASA		37.978,62
101 ALINAN ÇEKLER		20.648,32
102 BANKALAR		27.973,87
120 ALICILAR		203.103,11
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		80,33
150 İLK MADDE VE MALZEME		50.902,00
151 YARI MAMULLER -		110.831,12

ÜRETİM	
152 MAMULLER	17.604,24
190 DEVREDEN KDV	28.203,32
254 TAŞITLAR	20.188,14
255 DEMİRBAŞLAR	6.356,00
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	23.457,55
260 HAKLAR	6.513,00
<i>-Hesapların kapatılması.</i>	
	//

Söz konusu sürüyle ilgili 2014 Ocak Ayı dönem başı ve dönem içi işlemleri aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir.

**2014 Ocak Ayı Açılış ve Dönem içi İşlemlerinin VUK Çerçevesinde Yevmiye Defteri Kayıtları:**

<b>01.01.2014</b>		
100 KASA	37.978,62	
101 ALINAN ÇEKLER	20.648,32	
102 BANKALAR	27.973,87	
120 ALICILAR	203.103,11	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	80,33	
150 İLK MADDE VE MALZEME	50.902,00	
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM	110.831,12	
152 MAMULLER	17.604,24	
190 DEVREDEN KDV	28.203,32	
254 TAŞITLAR	20.188,14	
255 DEMİRBAŞLAR	6.356,00	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	23.457,55	
260 HAKLAR	6.513,00	
103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ		24.686,42
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		14.641,19
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		1.702,61
300 BANKA KREDİLERİ		8.525,00
320 SATICILAR		141.105,16
321 BORÇ SENETLERİ		86.537,62
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR		9.922,17
335 PERSONELE BORÇLAR		884,60
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		12.418,84
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		3.273,05
361 ÖDENECEK SOSYAL		689,51

	GÜVENLİK KESİNTİLERİ 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		2.148,00
	400 BANKA KREDİLERİ 500 SERMAYE		86.423,88 109.000,00
	570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI 590 DÖNEM NET KÂRI		43.289,57 8.592,00
	<i>-Açılış Kaydı</i>		
	<b>01.01.2014</b>		
	590 DÖNEM NET KÂRI 570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI	8.592,00	8.592,00
	<i>-Dönem karının dağıtılmamış karlar hesabına devredilmesi</i>		
1	<b>08.01.2014</b>		
	152 MAMULLER 151 YARI MAMULLER – ÜRETİM	11.054,08	11.054,08
	<i>-Yarı mamulün, mamul hesabına alınması</i>		
2	<b>08.01.2014</b>		
	101 ALINAN ÇEKLER 600 YURT İÇİ SATIŞLAR 391 HESAPLANAN KDV	21.163,68	19.596,00 1.567,68
	<i>-Satış Kaydı</i>		
	<b>08.01.2014</b>		
	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 152 MAMULLER	12.359,68	12.359,68
	<i>-Satılan mamullerin maliyet kaydı</i>		
3	<b>08.01.2014</b>		
	760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ 191 İNDİRİLECEK KDV 100 KASA	996,00 179,28	1.175,28
	<i>-Dağıtım giderinin kaydı</i>		
4	<b>15.01.2014</b>		
	152 MAMULLER 151 YARI MAMULLER – ÜRETİM	11.086,72	11.086,72
	<i>-Yarı mamulün, mamul hesabına alınması</i>		
5	<b>15.01.2014</b>		
	101 ALINAN ÇEKLER 600 YURT İÇİ SATIŞLAR 391 HESAPLANAN KDV	18.928,08	17.526,00 1.402,08
	<i>-Satış Kaydı</i>		
	<b>15.01.2014</b>		
	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 152 MAMULLER	11.054,08	11.054,08
	<i>-Satılan mamullerin maliyet kaydı</i>		



6	<b>15.01.2014</b>		
	760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	997,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	179,46	
	100 KASA		1.176,46
	<i>-Dağıtım giderinin kaydı</i>		
7	<b>20.01.2014</b>		
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	1.125,00	
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	253,12	
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	80,33	
	335 PERSONELE BORÇLAR		884,60
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		151,98
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		421,87
	<i>-Direkt ve Endirekt İşçilik Ocak Ayı Ücret Tahakkuku</i>		
8	<b>20.01.2014</b>		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	416,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	33,28	
	101 ALINAN ÇEKLER		449,28
	<i>-Diğer Endirekt Üretim Giderleri Kaydı</i>		
9	<b>22.01.2014</b>		
	152 MAMULLER	6.277,76	
	151 YARI MAMULLER – ÜRETİM		6.277,76
	<i>-Yarı mamulün, mamul hesabına alınması</i>		
10	<b>22.01.2014</b>		
	101 ALINAN ÇEKLER	16.263,99	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		15.059,25
	391 HESAPLANAN KDV		1.204,74
	<i>-Satış Kaydı</i>		
	<b>22.01.2014</b>		
	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	9.498,24	
	152 MAMULLER		9.498,24
	<i>-Satılan mamullerin maliyet kaydı</i>		
11	<b>22.01.2014</b>		
	760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	808,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	145,44	
	100 KASA		953,44
	<i>-Dağıtım giderinin kaydı</i>		
12	<b>25.01.2014</b>		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	415,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	74,70	
	102 BANKALAR		489,70
	<i>-Elektrik Faturası Ödemesi</i>		
13	<b>26.01.2014</b>		
	335 PERSONELE BORÇLAR	884,60	

	102 BANKALAR <i>- Aralık Ayı ücret ödemesi</i>		884,60
	<b>26.12.2013</b>		
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 102 BANKALAR 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR <i>- Aralık Ayı Gelir ve Damga Vergilerinin ödenmesi</i>	151,98	71,65 80,33
	<b>26.12.2013</b>		
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ 102 BANKALAR <i>- Aralık Ayı sigorta primlerinin ödenmesi</i>	421,87	421,87
14	<b>26.01.2014</b>		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR <i>-Su Faturası Ödemesi</i>	30,00 2,40	32,40
15	<b>26.01.2014</b>		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR <i>-Isıtma Gideri Ödemesi</i>	117,00 21,06	138,06
16	<b>30.01.2014</b>		
	101 ALINAN ÇEKLER 600 YURT İÇİ SATIŞLAR 391 HESAPLANAN KDV <i>-Satış Kaydı</i>	7.172,55	6.641,25 531,30
	<b>30.01.2014</b>		
	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 152 MAMULLER <i>-Satılan mamullerin maliyet kaydı</i>	4.188,80	4.188,80
17	<b>30.01.2014</b>		
	760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ 191 İNDİRİLECEK KDV 100 KASA <i>-Dağıtım giderinin kaydı</i>	286,00 51,48	337,48
18	<b>31.01.2014</b>		
	190 DEVREDEN KDV 391 HESAPLANAN KDV 190 DEVREDEN KDV 191 İNDİRİLECEK KDV <i>-KDV mahsup kaydı</i>	24.184,62 4.705,80	28.203,32 687,10

VUK çerçevesinde izlenen sürüyle ilgili yevmiye maddeleri muhasebeleştirilmiştir. Büyük defter kayıtları Ek 2’de yer almaktadır.

### 3.2.5.3.3. TMS 41 İle Vergi Usul Kanunu'nun Karşılaştırılması

Uygulama yapılan işletmede muhasebeleştirme işlemleri ilk olarak TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre ardından VUK çerçevesinde ilgili defterlere kaydedilmiştir. Çalışmanın bu başlığı altında yapılan TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve VUK hükümlerine göre yapılan kayıtlar birbiri ile karşılaştırılarak farklılıkların belirlenmesine çalışılmıştır.

Uygulama açısından yapılan karşılaştırma sonucunda aşağıda maddeler halinde yer alan farklılıklara ulaşılmıştır.

- TMS 41'e göre etlik piliç üretimine yönelik işlemlerin muhasebeleştirilmesinde her alanda kullanılacak gerçeğe uygun, güvenilir bilgi sunmak amaçlanmaktadır. VUK'ta ise vergi matrahının doğru belirlenmesi için kayıtlar yapılmaktadır.
- TMS 41'de etlik piliçler için aktifleştirme kriteri kontrol, değerlendirme ve ölçümün yapıldığı andır. VUK'ta ise yapılan kayıtlarda da görüldüğü üzere edinildiği andır.
- Uygulama yapılan işletmede etlik piliçler TMS 41 kapsamında canlı varlıklar statüsündedir. Dolayısıyla taslak THP'de ayrı bir hesap grubu olarak belirtilmektedir. VUK açısından böyle bir durum söz konusu değildir. Başka bir ifade şekliyle civciv varlığı edinildiği anda katlanılan giderler TMS 41'de taslak THP'de yer alan "16 Canlı Varlıklar" hesap grubu içinde yer alan "164 Kanatlı Hayvanlar" hesabında izlenirken, VUK'a göre ise "150 İlk Madde ve Malzeme" hesabına kaydedilmektedir.
- TMS 41'de etlik piliç için katlanılan giderler dönem sonunda yansıtma hesapları vasıtasıyla "164 Kanatlı Hayvanlar" hesabında toplanmaktadır. Etlik piliçler kesildikten sonra "164 Kanatlı Hayvanlar" hesabından "152 Mamuller" hesabına aktarılmaktadır. Bu durum VUK hükümlerine göre katlanılan giderler "151 Yarı Mamuller Üretim" hesabında kaydedilmekte ve üretim tamamlandığı anda ilgili değer "152 Mamuller" hesabına aktarılmaktadır.
- Uygulama yapılan işletme organik etlik piliç üretime yönelik koşulsuz özellikte kısmi teşvikli kredi kullanmıştır. VUK'ta devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin net bir açıklama bulunmazken TMS 41 bu

konuda detaylı bilgi vermektedir. TMS 41 çerçevesinde kullanılan koşulsuz teşvikler “643 Devlet Teşvik Gelirleri” hesabına aktarılmakta, teşvik alındığı anda kar ve zarar içerisine dahil edilmektedir. VUK çerçevesinde ise kaydı “602 Diğer Gelirler” hesabına yapılmaktadır.

- TMS’ye göre yapılan kayıtlarda stok kalemi açısından TMS 2 gereği normal maliyet yöntemi kullanılması dolayısıyla boş kapasiteye düşen kısım stok maliyetine eklenmeyerek doğrudan gelir tablosuna aktarılması VUK’a göre tutulan kayıtlardan farklılık göstermektedir. VUK tam maliyet yöntemini benimseyerek boş kapasiteye düşen GÜG’leri mamul maliyetine yansıtmaktadır. Söz konusu maliyetlendirme farkı TMS açısından vergi etkisi ortaya çıkarmakta ve TMS 12 çerçevesinde kayıt etmeyi gerektirmektedir.
- Yapılan karşılaştırma sonucunda değerlendirme konusunda da farklılığın olduğu saptanmıştır. VUK’ta kullanılan değerlendirme yöntemi Maliyet Esası Yöntemidir. TMS 41 gereğince canlı varlıklar aktife alındıkları tarihte ve her dönem sonunda değerlendirme işlemine tabi tutulmaktadır. TMS 41’ce değerlemede kullanılacak yöntem “Gerçeğe Uygun Değer” yöntemidir. İşletme ile yapılan görüşmeler sürecinde değerlendirme konusu için bilgi toplanırken;

- İlk muhasebeleştirme döneminde GUD güvenilir bir şekilde tespit ediliyor mu?
- Bilanço döneminde üretim faaliyeti devam ediyor mu?
- Etlik pilicin aktif bir piyasası var mı?
- İlk muhasebeleştirme ile bilanço tarihi yakın mı?

soruları sorulmuş ve evet cevabı alınmış, Aktif piyasa fiyatının aynı zamanda gerçeğe uygun değer olduğu saptanmıştır.

Uygulamada yapılan hesaplamalar sonucunda elde bulunan etlik piliçlerin dönem sonunda net gerçeğe uygun değeri 30.902,90-TL’dir. Bu değer “164 Kanatlı Hayvanlar” hesabının borcuna, “605 Canlı Varlık Değerleme Artışları” hesabının alacağına kaydedilmektedir. Değerleme sonucunda vergi açısından kabul edilmeyen bir gelir doğmaktadır ve 900’lü hesaplarda muhasebeleştirilmektedir. Vergi açısından kabul edilmeyen gelir niteliğine sahip olması nedeniyle bu gelir üzerinden hesaplanan vergi ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak TMS 12 Standardı çerçevesinde vergi

matrahından indirilen, gelirden doğan vergi şeklinde ifade edilebilir. “484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü” hesabında izlenmektedir. Boş kapasiteye yansıyan GÜG’den kaynaklı vergi varlığı ise “289 Ertelenmiş Vergi Varlığı” hesabında izlenmektedir.

“164 Kanatlı Hayvanlar” hesabında değerlendirilen etlik piliçlerin henüz üretimi tamamlanmamıştır. Ancak değerlendirme sonucundaki “605 Canlı Varlık Değerleme Artışları” hesabında toplanan olumlu fark dönem karı veya zararı içerisine dahil edilmektedir. Dolayısıyla dönem karı TMS 41’de VUK’ta saptanana göre daha yüksektir.

Yapılan incelemeler sonucunda yukarıda maddelerce belirtilen farklılıklara ulaşılmıştır. Söz konusu farklılıklar kullanılan hesaplar ve tutarları ve dolayısıyla finansal tablolar üzerinde değişikliklere neden olmaktadır.

#### **3.2.5.3.4. Finansal Tablolara Etkisi**

Muhasebe departmanları raporlama görevleri gereği işletmelere karar verme gibi çok çeşitli konularda kullanabilecekleri bilgileri finansal tablolar aracılığı ile sunmaktadır. Teknolojik değişim büyük ölçekli yatırımlar gerektirmekte bunun sonucunda ekonomik ve sosyal açıdan topluma karşı kendilerini sorumlu hisseden işletmeler finansal durumlarını ayrıntılı olarak açıklamak zorunda kalmıştır(Akdoğan ve Tenker;2007;s:4). Bu zorunluluk şüphesiz finansal tablo teriminin pozitif yönde gelişmesini tetiklemiş, finansal tabloların kullanım alanını genişletmiştir. Tanımlamak gerekirse, genel amaçlı finansal tablolar; bir işletmenin, belirli bilgi ihtiyaçları doğrultusunda uyarlanmış finansal tablo hazırlamasına gerek duymayan kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlanan finansal tablolar olarak ifade edilmektedir (TMS 1, Md. 7). Finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Amacı, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Bilgi sunum aracı olarak da ifade edilebilecek olan finansal tablolar, ayrıca yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da göstermektedir (TMS 1, Md. 9).

Çalışmanın bu kısmında söz konusu işletmede TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ile VUK'a göre yapılan kayıtlar neticesinde dönem sonunda TMS 41 ve VUK çerçevesinde özet gelir tabloları ile finansal durum tabloları oluşturulmuş ve örnek oluşturması açısından bir finansal oran vasıtasıyla iki farklı uygulamanın finansal tablolar üzerindeki etkisi gösterilmeye çalışılmıştır.

Aşağıda TMS 41 çerçevesinde yapılan kayıtlar sonucunda uygulama yapılan işletmenin 09.10.2013 – 31.12.2013 tarih aralığını kapsayan özet gelir tablosu yer almaktadır.

**ABC ORGANİK TAVUKÇULUK VE YUMURTA İŞLETMELERİ SANAYİ TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ'NİN 09.10.2013 – 31.12.2013 DÖNEMİ ÖZET GELİR TABLOSU (TMS 41 Çerçevesinde Yapılan Kayıtlar Doğrultusunda Hazırlanan Özet Gelir Tablosu) (TL)**

<b>BRÜT ESAS FAALİYET GELİRLERİ</b>	<b>37.802,90</b>
<b>BRÜT SATIŞLAR</b>	
YURTİÇİ SATIŞLAR	6.900,00
<b>DİĞER ESAS FAALİYET GELİRLERİ</b>	
CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI	30.902,90
<b>ESAS FAALİYET MALİYETLERİ (-)</b>	<b>4.148,49</b>
<b>SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>	
SATILAN MAMULLER MALİYETİ (-)	4.028,00
DAĞITILMAYAN GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ (-)	120,49
<b>FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>	<b>333,00</b>
PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)	333,00
<b>DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KÂRLAR</b>	<b>8.525,00</b>
DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ	8.525,00
<b>DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>41.846,41</b>
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	41.846,41
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI	8.369,28
YASAL VERGİ GİDERİ (-)	
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>33.477,13</b>

TMS 41 hükümleri çerçevesinde hazırlanan özet gelir tablosundan da anlaşılacağı üzere 37.802,90TL olan brüt esas faaliyet gelirlerini, yurt içi satış kalemi ile diğer esas faaliyet gelirleri içinde yer alan canlı varlık değerleme artışları kalemi oluşturmaktadır. Brüt esas faaliyet gelirlerinden esas faaliyet maliyetleri ile faaliyet

giderleri düşülmekte devlet teşvik gelirlerinin yer aldığı diğer faaliyetlerden gelir ve karlar eklenmekte dönem karı olan 41.846,41TL'ye ulaşılmaktadır. Bu tutardan yasal vergi tutarı indirilerek dönem net karı olan 33.477,13TL'ye ulaşılmıştır.

Aşağıda VUK çerçevesinde yapılan kayıtlar sonucunda uygulama yapılan işletmenin 09.10.2013 – 31.12.2013 tarih aralığını kapsayan özet gelir tablosu yer almaktadır.

**ABC ORGANİK TAVUKÇULUK VE YUMURTA İŞLETMELERİ SANAYİ  
TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ'NİN 09.10.2013 – 31.12.2013 DÖNEMİ ÖZET  
GELİR TABLOSU (VUK Çerçevesinde Yapılan Kayıtlar Doğrultusunda  
Hazırlanan Özet Gelir Tablosu) (TL)**

<b>BRÜT SATIŞLAR</b>		<b>15.425,00</b>
YURTIÇİ SATIŞLAR	6.900,00	
DİĞER GELİRLER	8.525,00	
<b>SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>		<b>4.352,00</b>
SATILAN MAMULLER MALİYETİ (-)	4.352,00	
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARLARI</b>		<b>11.073,00</b>
<b>FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>		<b>333,00</b>
PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ(-)	333,00	
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>		<b>10.740,00</b>
DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)	2.148,00	
<b>DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI</b>		<b>8.592,00</b>

VUK hükümleri çerçevesinde hazırlanan özet gelir tablosundan da durum şu şekildedir: 15.425,00 TL olan brüt satış gelirlerini, yurt içi satış kalemi ile diğer gelirler kalemi oluşturmaktadır. Brüt satışlar kaleminden satışların maliyetleri düşülmekte brüt satış karı olan 11.073,00 TL'ye ulaşılmaktadır. Bu tutardan faaliyet giderleri çıkartılarak dönem karı olan 10.740,00 TL kar tutarı bulunmaktadır. Dönem karından yasal yükümlülüklerin indirilmesi sonucu 8.592,00 TL dönem net kar tutarı saptanmıştır.

Özet gelir tabloları açısından bir karşılaştırma yapıldığında ilk olarak gelir tablosu düzeninde farklılık göze çarpmaktadır. İkinci olarak TMS 2 gereği 624 Dağıtılmayan Genel Üretim Maliyetleri” hesabının yer almasıdır. Üçüncü farklılık ise dönem net kar tutarıdır. TMS 41 hükümlerinin uygulanması sonucunda dönem net karı 33.477,13TL iken VUK çerçevesinde hesaplanan dönem net kar tutarı 8.592,00 TL'dir. Aradaki büyük farkın nedeni daha öncede ifade edildiği gibi TMS

41'in değerleme işlemi sonucunda oluşan olumlu farkı dönem karı içerisine dahil etmesidir.

İşletmenin 31.12.2013 tarihli Finansal Durum Tablosu (Bilançosu) (TMS 41'e göre hazırlanan) aşağıda verilmiştir.

**ABC ORGANİK TAVUKÇULUK VE YUMURTA  
İŞLETMELERİ SANAYİ TİCARET LİMİTED  
ŞİRKETİ'NİN 31.12.2013 TARİHLİ FİNANSAL**

AKTİF	DURUM TABLOSU (TL)	PASİF	
<b>I. DÖNEN VARLIKLAR</b>		<b>III. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	
KASA	37.978,62	BANKA KREDİLERİ	8.525,00
ALINAN ÇEKLER	20.648,32	SATICILAR	141.105,16
BANKALAR	27.973,87	BORÇ SENETLERİ	86.537,62
VERİLEN ÇEK VE	24.686,42	DİğER TİCARİ	9.922,17
ÖDEME EMİRLERİ (-)		BORÇLAR	
ALICILAR	203.103,11	PERSONELE BORÇLAR	884,60
DİğER ÇEŞİTLİ	80,33	DİğER ÇEŞİTLİ	12.418,84
ALACAKLAR		BORÇLAR	
İLK MADDE VE	50.902,00	ÖDENECEK VERęİ VE	
MALZEME		FONLAR	3.273,05
YARI MAMULLER –	88.162,00	ÖDENECEK SOSYAL	
ÜRETİM		GÜVENLİK	689,51
MAMULLER	17.867,58	KESİNTİLERİ	
		DÖNEM KÂRI VERęİ	2.212,79
		VE DİğER YASAL	
		YÜKÜMLÜLÜK	
		KARŞILIKLARI	
KANATLI HAYVANLAR	53.512,19		
DEVREDEN KDV	28.203,32		
<b>II. DURAN VARLIKLAR</b>		<b>IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	
TAŞITLAR	20.188,14	BANKA KREDİLERİ	86.423,88
DEMİRBAŞLAR	6.356,00	ERTELENMİŞ VERęİ	6.180,58
BİRİKMİŞ	14.641,19	YüKüMLüLüğü	
AMORTİSMANLAR (-)		<b>V. Z KAYNAKLAR</b>	
YAPILMAKTA OLAN		SERMAYE	109.000,00
YATIRIMLAR	23.457,55		
HAKLAR	6.513,00	GEÇMİŞ YIL KARLARI	43.289,57
BİRİKMİŞ	1.702,61	DÖNEM NET KÂRI	33.477,13
AMORTİSMANLAR (-)			
ERTELENMİŞ VERęİ	24,09		
VARLIğI			
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>543.939,90</b>	<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>543.939,90</b>



TMS 41'e göre hazırlanan 31.12.2013 tarihli Finansal Durum Tablosunda aktif ve pasif toplamları 543.939,90-TL'dir.

İşletmenin 31.12.2013 tarihli Finansal Durum Tablosu (Bilanço) (VUK'a göre hazırlanan) aşağıda verilmiştir.

<b>ABC ORGANİK TAVUKÇULUK VE YUMURTA İŞLETMELERİ SANAYİ TİCARET LİMİTED</b>					
<b>AKTİF</b>		<b>ŞİRKETİNİN 31.12.2013 TARİHLİ BİLANÇOSU (TL)</b>		<b>PASİF</b>	
<b>I. DÖNEN VARLIKLAR</b>				<b>III. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	
KASA	37.978,62	BANKA KREDİLERİ	8.525,00	SATICILAR	141.105,16
ALINAN ÇEKLER	20.648,32	BORÇ SENETLERİ	86.537,62	DİĞER TİCARİ BORÇLAR	9.922,17
BANKALAR	27.973,87	PERSONELE BORÇLAR	884,60	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	12.418,84
VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ (-)	24.686,42	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	3.273,05	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	689,51
ALICILAR	203.103,11	DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	2.148,00		
DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	80,33				
İLK MADDE VE MALZEME	50.902,00				
YARI MAMULLER – ÜRETİM	110.831,12				
MAMULLER	17.604,24				
DEVREDEN KDV	28.203,32				
<b>II. DURAN VARLIKLAR</b>		<b>IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>		<b>V. ÖZ KAYNAKLAR</b>	
TAŞITLAR	20.188,14	BANKA KREDİLERİ	86.423,88	SERMAYE	109.000,00
DEMİRBAŞLAR	6.356,00			GEÇMİŞ YIL KARLARI	43.289,57
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	14.641,19			DÖNEM NET KÂRI	8.592,00
YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	23.457,55				
HAKLAR	6.513,00				
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	1.702,61				
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>512.809,40</b>	<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>512.809,40</b>		

VUK'a göre hazırlanan 31.12.2013 tarihli Finansal Durum Tablosunda aktif ve pasif toplamaları 512.809,40-TL'dir.

Finansal durum tabloları karşılaştırıldığında TMS 41'e göre hazırlanan finansal durum tablosunun VUK'a göre hazırlanandan farkı aktifte "164 Kanatlı Hayvanlar" kaleminin yer alması dolayısıyla "151 Yarı Mamuller Üretim" hesabı tutarının farklı olması ve "289 Ertelenmiş Vergi Varlığı"hesabının bulunmasıdır. Pasif tarafta ise TMS 41'e göre düzenlenen finansal durum tablosunda VUK'a göre hazırlananda olmayan "484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü" hesabı yer almaktadır. Ayrıca gelir tablosunda saptanıp aktarılan dönem net kar tutarlarının farklı olması hem dönem karı üzerinden hesaplanan vergi yükümlülük tutarının farklı olmasına hem de tablolardaki varlık ve kaynak durumunun değişmesine neden olmaktadır.

İşletmeler gerçekleştirdiği faaliyetlere yönelik muhasebe kayıtları sonucunda biriktirdiği bilgileri ilgilenenlere sunmak üzere finansal tablolarda özetlemektedirler. İlgili tabloların, kullanıcılarının beklentilerine cevap verebilmesi için doğru, anlaşılabilir ve güvenilir özellikte olması, UMS ile uyumlu TMS'ye göre hazırlanması gerekmektedir. Sunulan tablolar üzerinde çeşitli analizler yapılarak işletmenin yükümlülüklerini yerine getirme durumu, faaliyet sonuçları, varlıklarının etkinliği, likidite ve finansal durumu hakkında bilgi elde edilebilmektedir. Çalışmamızda finansal tablolar üzerinde var olan etki sadece bir örnek olması için finansal tablo analiz yöntemlerinden biri olan oran analiz yöntemi ile gösterilmeye çalışılmıştır.

#### **SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI / SATIŞ GELİRLERİ**

<b>Ertelenmiş Vergi Uygulandığında</b>	<b>Ertelenmiş Vergi Uygulanmadığında</b>	<b>Değişim</b>
1,09	0,69	0,40

Sürdürülen faaliyetler dönem kârının satışlar içindeki payı incelendiğinde ertelenmiş vergi uygulandığında oran 1,09, uygulanmadığında oran 0,69 olarak hesaplanmıştır. Ertelenmiş verginin etkisi, söz konusu işletme karlılığı üzerinde artış yönündedir ve vergi dağıtımının dönemsellik ilkesi kapsamında önemi vurgulanmıştır.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Dünyadaki hızlı nüfus artışı, artan gıda ihtiyacı, teknolojik gelişmeler, biyoteknolojik çalışmalar tarım işletmelerin büyüüp gelişmesine neden olmuş, büyük ölçekli sermaye şirketlerinin ilgisini çekerek tarım sektörüne yatırım yapmalarını sağlamıştır. Bu durum, tarım sektörünün Dünya’da ve Türkiye’de önemini arttırmış, her konuda olduğu gibi muhasebe politika ve uygulamalarının geliştirilmesi, Dünyaca kullanılabilir ortak bir muhasebe dili ihtiyacını ortaya koymuştur.

Küreselleşme eğilimiyle birlikte ekonomik sınırlar ortadan kalkarak, ülkeler arasında sermaye dağılımı daha kolay bir şekilde gerçekleşmiştir. Bununla birlikte, çok uluslu işletme sayılarında artışlar gözlenmiş, muhasebe uygulamalarının karmaşık bir şekle dönüşmesine sebep olmuştur. Bu durum şeffaf, doğru ve güvenilir bilgi sunan finansal raporlamanın uluslararasılaşmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu noktadan hareketle, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 1973 yılından itibaren standartlarla ilgili çalışmalar başlatılmış, Dünya üzerinde yer alan her işletmenin kullanılabileceği muhasebe standartları geliştirilmiştir. Kurul tarafından çıkarılan UMS/UFRS’ler Dünyada olduğu gibi Türkiye’de de UMS/UFRS’ye tam uyumlu TMS/TFRS olarak benimsenmiştir.

Bir ülkenin gelişmesi ve yükselmesi ülkede var olan işletmelerin gelişmesine bağlıdır. İşletmelerce hangi alanın daha karlı olduğu, mamul maliyeti, mamul değerinin belirlenmesi, verimliliğin sağlanmasına yönelik kararlar, işletmedeki muhasebeleştirme çabaları sonucunda verilmektedir. Bunu yanı sıra bir işletmenin varlığını büyüterek devam ettirebilmesi, rekabette öncü olmasıyla ilişkilidir. İşletmeyi rekabet ortamında üstün hale getirmek için ya ürüne değer katılacak ya da maliyetler minimize edilerek, kontrol altında tutulacaktır. Bu çalışma, tarım sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede FTM uygulamasıyla daha doğru maliyetlendirme ve TMS 41 kapsamında yapılan muhasebeleştirme konularında bilgi kullanıcılarının yararlanabileceği bir kaynak olarak önem taşımaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde genel bilgilendirme yapılarak geçmişte tarım muhasebesi alanında yazılan çalışmalarla ilgili bilgi verilmektedir. Literatür taramasında yapılan inceleme sonucunda ulusal çalışmalar açısından en fazla çalışma büyükbaş hayvancılık alanında, uluslararası çalışmalar açısından en fazla çalışma

büyükbaş ve ormancılık alanlarındadır. Uluslar arası çalışmalar bakımından yapılan taramada kümes hayvancılığına yönelik UMS 41 konularında spesifik bir çalışmaya rastlanmamıştır. Ülkemizde kümes hayvancılığına yönelik maliyetleme ve muhasebeleştirme konularında yapılmış çalışma sayısı çok azdır ve hatta muhasebeleştirme açısından güncelliğini yitirmek üzeredir. Bu çalışma uygulama olarak seçilen bir işletmede maliyetleme ve muhasebeleştirme konularını bütünsel bir model halinde ihtiyaç duyan her kullanıcının yararlanabileceği özgün bir örnek oluşturmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde üçüncü bölüm olan uygulama bölümünde gereksinim duyulan konular ve düzenlemelerle ilgili bilgi verilmektedir.

İşletmelerce geleceğe yönelik karar vermede maliyet bilgilerinin rolü oldukça büyüktür. Uygulama alanı olarak seçilen işletme, organik etlik piliç eti üretimi yapmaktadır ve karar almada doğru maliyet bilgilerine ihtiyaç duymaktadır. Her işletme gibi söz konusu işletme tarımsal faaliyetlerine ilişkin maliyet bilgilerini elde ederken kendi özelliğine uygun maliyet yöntemlerinde oluşan maliyet sistemi tercih ederse, zamanında doğru ve güvenilir bilgi üretebilmekte, bu bilgileri kullanarak bu sayede hedefledikleri noktalara, arzuladıkları şekilde ulaşabilmekte, rekabet avantajı, planlama gibi birçok konuda fayda sağlayabilmektedirler. İlgili işletme mamul maliyetlerini hesaplarken “Fiili Maliyet + Tam Maliyet + Geleneksel Maliyetleme Yöntemlerinden Oluşan Maliyet Sistemi”ni kullanmaktadır. Başka bir ifadeyle, gerçekleşmiş giderler üzerinden GÜG’nin sabit ve değişkenliğine bakmadan üretilen her bir mamul başına düşen dönemlik genel üretim giderini hesaplamakta, üretim miktarlarına göre mamullere dağıtmaktadır. İşletme daha öncede belirtildiği gibi, iki çeşit organik etlik piliç üretimi yapmaktadır. Her bir mamulün üretim miktarı ve niteliği farklıdır. Dolayısıyla bu farklılıklar mamul maliyetlerini etkilemektedir. Üretim sürecinin analiz edilmesi sonucunda söz konusu işletmeye tarafımızca “Fiili Maliyet + Normal Maliyet + Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinden Oluşan Maliyet Sistemi” modeli oluşturulmuş ve mamul maliyetleri hesaplanmıştır. Organik piliç eti üretimi yapan söz konusu işletme verilerinden yararlanarak mevcut kullanılan maliyet sistemi ile önerilen maliyet sistemi çerçevesinde yapılan hesaplamaların sonuçları karşılaştırılmıştır. Mevcut sistem içerisinde tam maliyet yöntemi yer almaktadır. Bu yöntemin özelliği gereği giderlerde sabit ve değişken ayırımına dikkat edilmemekte, tüm giderler üretim maliyetine dahil edilmektedir.

İşletmenin GÜG'ler toplamı 9.324-TL'dir. Toplam üretim maliyeti 41.479-TL'dir. Önerilen maliyet sistemi modelinde ise TMS 2 Stok Standardı dikkate alınarak kapsamına göre maliyet yöntemlerinden normal maliyet yöntemi kullanılmış ve DİMMG, DİG, değişken GÜG'nin tamamı ile kapasite kullanım oranında sabit GÜG'leri maliyete dahil edilmiştir. Dolayısı ile GÜG toplamı 9.166-TL'dir. Toplam üretim maliyeti 41.321-TL'dir. Mevcut sistem GÜG'leri geleneksel yöntemlere göre mamullere üretim miktarı doğrultusunda paylaşmaktadır. Dağıtım anahtarı sayısı azdır. Önerilen maliyet sistemi modelinde ise GÜG'ler, daha fazla dağıtım anahtarı kullanımına olanak sağlayan FTMY kullanılarak mamullere paylaştırılmaktadır. GMY'de her iki mamul için birim başına düşen GÜG 2,45-TL'dir. FTMY'de ise birim başına düşen GÜG taze mamul için 1,64-TL, şoklanmış mamul için 2,78-TL'dir. FTMY ile taze mamul için birim GÜG'yi 0,81-TL daha düşük, şoklanmış mamul için ise 0,33-TL daha yüksek olarak saptanmaktadır. Birim GÜG'lerdeki bu farklılık toplam GÜG'leri de etkilemektedir. GMY'de 9.324-TL olan GÜG'nin 3.104-TL'si Taze mamule, 6.220-TL'si şoklanmış mamule aittir. FTMY'de 9.166-TL olan GÜG'nin 2.089-TL'si Taze mamule, 7.077-TL'si şoklanmış mamule aittir.

Mevcut ve önerilen sistemde DİMMG ile DİG'nin dağıtımında fark bulunmamaktadır. Farklılık GÜG'nin dağıtımındadır. GMY'de üretim miktarı kullanılarak GÜG mamullere üretim miktarı esas alınarak dağıtıldığı için birim mamullere eşit pay olarak yüklenmiştir ve her iki mamulün birim maliyeti 10,88-TL'dir. FTMY'de ise mamuller arasında farklı birim maliyetler saptanmıştır. Taze mamul için hesaplanan birim maliyet 10,07-TL iken şoklanmış mamul için 11,21-TL'dir. Şoklanmış mamul taze mamule göre GÜG'den daha fazla pay almaktadır. Bunun nedeni kaynak kullanımını etkileyen birden fazla maliyet merkezi olması ve her maliyet merkezine uygun olan farklı maliyet dağıtım anahtarlarının kullanılmasıdır. Dolayısıyla mevcut kullanılan sistemde taze mamulün maliyeti 13.805-TL, şoklanmış mamulün maliyeti 27.674-TL'dir. GMY yönteminde her iki mamul üretimi için katlanılan toplam maliyet 41.479-TL'dir. Önerilen maliyet sistemi modelinde yer alan yöntemlerden hareketle elde edilen toplam maliyet 41.321-TL'dir. 41.321-TL'de taze mamulün payı 12.790-TL, şoklanmış mamulün payı 28.531-TL'dir. Yapılan karşılaştırma sonucundan da anlaşılacağı üzere maliyet hesaplama konusunda tarafımızca önerilen maliyet sistemi, mamul maliyetlerini olabildiğince minimize ederek işletmeye doğru ve güvenilir bilgi üretmektedir. Kar

elde etme ve elde edilen karı sürekli yükseltme gibi stratejik düzeyli amaçları gerçekleştirmede önerdiğimiz FTM'nin de içinde bulunduğu maliyet modeli, yönetsel alanda da uygulama yapılan işletmeye fayda sağlayabilecektir. Doğru ve güvenilir bilgi üretmenin yanında performans değerlendirmede, üretim işlevinin gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesi, sipariş kabul edilip edilmemesi gibi karar alımlarında ihtiyaç duyulan bilgileri hazır bulundurabilecektir. Ayrıca önerilen maliyet sistemi iç ve dış raporlamaya uygun, finansal ve yönetsel bilgi üretiminde kullanılabilir entegre bir sistemdir.

Maliyet belirleme işleminin ardından ele alınan dönemde izlenen sürüyle ilgili gerçekleştirilen faaliyetler muhasebeleştirilmiştir. Uygulama yapılan işletmede muhasebeleştirme işlemleri ilk olarak TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre, ardından VUK çerçevesinde yevmiye defterlerine kaydedilmiştir. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve VUK hükümlerine göre yapılan kayıtlar birbiri ile karşılaştırılarak bir takım sonuçlara ulaşılmıştır. TMS 41 ile VUK arasında ilk etapda göze çarpan farklılık amaç farklılığıdır. TMS 41'e her alanda kullanılabilir gerçeğe uygun, güvenilir bilgi sunmak amaçlanmaktadır. VUK'ta ise vergi matrahının doğru belirlenmesi için kayıtlar yapılmaktadır. İkinci farklılık aktifleştirme kriteridir. TMS 41'de etlik piliçler için aktifleştirme kriteri kontrol, değerlendirme ve ölçümün yapıldığı andır. VUK'ta ise edinildiği andır. Etlik piliçler TMS 41 kapsamında canlı varlıklar statüsündedir. Dolayısıyla THP'de ayrı bir hesap grubu altında gösterilmelidir. VUK açısından böyle bir durum söz konusu değildir.

Ayrıca uygulama yapılan işletme organik etlik piliç üretime yönelik koşulsuz özellikte kısmi teşvikli kredi kullanmıştır. VUK'ta devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin net bir açıklama bulunmamaktadır. TMS 41 bu konuda detaylı bilgi vermektedir. Bu konuda TMS 41 doğru muhasebeleştirmeye imkan tanımaktadır. İlgili işletme teşviği elde ettiği anda TMS 41'e göre yaptığı kayıtlarda kar içerisine dahil etmiştir.

TMS'ye göre yapılan kayıtlarda stok kalemi açısından TMS 2 gereği normal maliyet yöntemi kullanılması belirtilmiştir. Dolayısıyla boş kapasiteye düşen kısım stok maliyetine eklenmeyerek doğrudan gelir tablosuna aktarılmıştır. Bu durum VUK'a göre tutulan kayıtlardan farklılık göstermektedir. VUK tam maliyet yöntemini benimseterek boş kapasiteye düşen GÜG'leri mamul maliyetine

yansıtmaktadır. Söz konusu maliyetlendirme farkı TMS açısından vergi etkisi ortaya çıkarmakta ve TMS 12 çerçevesinde kayıt etmeyi gerektirmektedir.

Yapılan karşılaştırma sonucunda değerlendirme konusunda da farklılığın olduğu saptanmıştır. VUK'ta kullanılan değerlendirme yöntemi Maliyet Esası Yöntemidir. TMS 41 gereğince canlı varlıklar aktife alındıkları tarihte ve her dönem sonunda değerlendirme işlemine tabi tutulmaktadır. TMS 41'ce değerlemede kullanılacak yöntem "Gerçeğe Uygun Değer" yöntemidir. Değerleme sonucunda vergi açısından kabul edilmeyen bir gelir doğmaktadır. Bu gelir üzerinden hesaplanan vergi, ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak TMS 12 Standardı çerçevesinde vergi matrahından indirilen, gelirden doğan vergi olarak saptanmış ve ilgili dönem sonu bilançosuna aktarılmıştır. Değerleme sonucunda oluşan olumlu fark dönem karı içerisine dahil edilmiştir. Dolayısıyla dönem karı TMS 41'de VUK'ta saptanana göre daha yüksektir.

Yapılan incelemeler sonucunda gözlemlenen farklılıklar, kullanılan hesaplar ve tutarları ve dolayısıyla finansal tablolar üzerinde değişikliklere neden olmaktadır.

TMS hükümleri çerçevesinde hazırlanan gelir tablosundan gözlemlenen ilk fark, gelir tablosu düzen farklılığıdır. TMS 41'e ve VUK'a göre hazırlanan gelir tablolarının düzeni farklıdır. İkinci farklılık, TMS 2 gereği 624 Dağıtılmayan Genel Üretim Maliyetleri" hesabının TMS 41'e göre hazırlanan gelir tablosunda yer almasıdır. Kullanılmayan kapasiteye düşen GÜG bu hesap ile gelir tablosuna aktarılmaktadır. Üçüncü farklılık ise dönem net kar tutarıdır. TMS 41'e göre oluşturulan gelir tablosunda sürdürülen faaliyetler dönem net karı 33.477,13-TL'dir. VUK hükümleri çerçevesinde hazırlanan gelir tablosunda dönem net karı ise 8.592,00 TL olarak saptanmıştır. Aradaki büyük farkın nedeni, daha öncede ifade edildiği gibi TMS 41'in değerlendirme işlemi sonucunda oluşan olumlu farkı dönem karı içerisine dahil etmesidir.

TMS 41'e göre hazırlanan 31.12.2013 tarihli Finansal Durum Tablosunda aktif ve pasif toplamaları 543.939,90-TL, VUK'a göre hazırlanan Finansal Durum Tablosunda aktif ve pasif toplamaları 512.809,40-TL'dir. Finansal durum tabloları karşılaştırıldığında TMS 41'e göre hazırlanan finansal durum tablosunun VUK'a göre hazırlanandan farkı aktifte "164 Kanatlı Hayvanlar" kaleminin yer alması dolayısıyla "151 Yarı Mamuller Üretim" hesabı tutarının farklı olması ve "289 Ertelenmiş Vergi Varlığı" hesabının bulunmasıdır. Pasif tarafta ise TMS 41'e göre

düzenlenen finansal durum tablosunda VUK'a göre hazırlananda olmayan "484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü" hesabı yer almaktadır. Ayrıca gelir tablosunda saptanıp aktarılan dönem net kar tutarlarının farklı olması hem dönem karı üzerinden hesaplanan vergi yükümlülük tutarının farklı olmasına hem de tablolardaki varlık ve kaynak durumunun değişmesine neden olmaktadır.

Çalışmamızda TMS 41'e yönelik yapılan kayıtların finansal tablolar üzerinde yarattığı etkisiyi gösterebilmek için finansal tablo analiz yöntemlerinden biri olan oran analiz yöntemi kullanılmış ve ertelenmiş vergi varlığının finansal tablolara etkisi sadece bir örnek olması için "Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı / Satış Gelirleri" vasıtası ile gösterilmeye çalışılmıştır. Sürdürülen faaliyetler dönem kârının satışlar içindeki payı incelendiğinde ertelenmiş vergi uygulandığında oran 1,09, uygulanmadığında oran 0,69 olarak hesaplanmıştır. Ertelenmiş verginin etkisi kar etmiş olan söz konusu işletme karlılığı üzerinde artış yönünde olduğu saptanmıştır. Muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği vergi dağıtımının önemi vurgulanmıştır.

Sonuç olarak, işletmeler gerçekleştirdiği faaliyetlere yönelik biriktirdiği muhasebe bilgilerini ilgilienlere sunmak üzere finansal tablolara aktarmaktadır. İlgili tabloların, kullanıcılarının beklentilerine cevap verebilmesi için doğru, anlaşılabilir ve güvenilir özellikte olması, UMS ile uyumlu TMS'ye göre hazırlanması gerekmektedir. Sunulan tablolar üzerinde çeşitli analizler yapılarak işletmenin yükümlülüklerini yerine getirme durumu, faaliyet sonuçları, varlıklarının etkinliği, likidite ve finansal durumu hakkında bilgi elde edilebilmektedir ki bu çalışmayla tavuk sektöründe maliyet hesaplaması ve muhasebeleştirilmesi konuları türlü yönlerden incelenerek uygulama farklılıkları ve yarattığı etkiler ortaya konulmuştur. "Tarımsal Faaliyetlerin Maliyetlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesine Yönelik Değerlendirmeler ve Sektörel Bir Uygulama" başlıklı çalışmamızın ülkemizde doktora tezi düzeyinde incelenen ilk çalışma olması sebebiyle gerek akademik ortamda gerek uygulama alanında çalışanlara yol gösterici olacağını umuyoruz.



## KAYNAKÇA

Acar, D. (1998). İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 3: 81-95.

Akbay, R., Yalçın, S., Ceylan, N., Olhan, E. (2000). *Türkiye Tavukçuluğunda Gelişmeler ve Hedefler*. Ankara: Türkiye Ziraat Mühendisliği V. Teknik Kongresi Cilt II:795-81

Akdoğan, N., Gündüz, E., Sevim, A. (2012). *Maliyet Muhasebesi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Akdoğan, N. (2011). *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, N. (2009). *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, N., Sevilengül, O. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi,

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

Akdoğan, N., Aktaş, R., Deran, A., Erhan, U., Acar, V. (2011). *Sektörel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, N., Tenker, N. (2007). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akgün, A. İ. (2010). Üretim Sistemlerinin Gerekli Kıldığı Maliyet Hesaplama Yöntemi Olarak Standart Maliyetler ve Sapma Analizlerinin İncelenmesi. *Çankırı Karatekin Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 1: 35-64.

Akgün, A. İ. (2012). TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 17(2): 229-246.

Akgün, A. İ. (2009). Finansal Raporlamada Kullanılan Değerleme Ölçülerinde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. XI( 2): 229-253.

Akıncı, N., Erdoğan, N. (1995). *Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi.

Aksoylu, S. (2013). Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS 41) 'e Göre Muhasebeleştirilmesi: Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*. 39: 65-78.

Aktuğlu, M. A. (1972). *Tarım İşletmeleri ve Muhasebesi*. İzmir: Ege Üniversitesi Basımevi.

Alkan, A. T. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 13: 39-56.

Altunışık, R., Coşkun, R., Yıldırım, E., Bayraktaroğlu, S. (2002). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*. Sakarya: Sakarya Kitapevi.

Anderson, B. M. (1993). Using Activity Based Costing For Efficiency And Quality. *Government Finance Review*. 9:7-9.

Ankara Serbest Muhasebeciler Mali Muşavirler Odası  
www.asmmmo.org.tr/asmmmo/UserFiles/File/PRATIKB/AMORTISMAN/7.pdf Erişim Tarihi: 10.01.2015.

Aras, A. (1988). *Tarım Muhasebesi*. İzmir: Ege Üniversitesi Basımevi.

Arich, D. B. Qian, L. (2003). Activity- Based Cost Management for Design and Development Stage. *International Journal of Production Economics*. 83:169-183.

Arzova, B. (2002). *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Atamanalp, C., Karcıoğlu, R., Orhan, S. (2001). *Tek Düzen Hesap Planına Uygun Maliyet Muhasebesi*. Erzurum: Aktif Yayınevi.

Atmaca, M., Terzi, S. (2007). Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Tam Zamanında Üretim Felsefesi ile Kısıtlar Teorisinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*. 22(1): 293-309.

Babacan, M. (2012). *İlkeler ve İşlevlerle İşletme*. Detay Yayıncılık.

Badem, A. C., Savcı, M., Kılınç, Y. (2013). Türkiye'de Çay Yaprağı Üretimi ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Uygulaması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 3: 115-147.

Basık, F. O., Kaya, İ., Yanık, S. (2006). *Maliyet Muhasebesi Çözümlü Problemler ve Uygulaması*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Bekçioğlu, S., Gürel, E., Yalçın, A. K. (2014). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Nisan:19-36.

Beneke, R. R., (1966). *Managing The Farm Business*. John Wiley and Sons Inch.

Bengü, H. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Faaliyet Seviyelerinde Maliyet Uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*.25: 186-194.

Beria, C. A. S. K. (2010). Agriculture Industry and IFRS: Application Review of IAS 41–Agriculture (The Fair Value...). *Journal Of The Institute Of Chartered Accountants Of India*. 58(11):1783-1789.

Berliner, C., Brimson, J. A. (1988). *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing*. Boston: Harvard Business School Press.

Besd-Bir Piliç Eti Sektör Raporu 2014.

Brimson, J. A. (1991). *Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach*. New York, John Wiley and Sons Inc.

Büyükişik, R. E. (2001). Standart Maliyet Yönetimi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. 4: 109-138.

Büyükmirza, K. (2013). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara:Gazi Kitabevi.

Büyükmirza, K. (2007). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara:Gazi Kitabevi.

Büyükmirza, K. (2000). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara:Gazi Kitabevi.

Büyükmirza, K. (1999). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara:Gazi Kitabevi.

Castel, E. N., Becker, M. H. (1967). *Farm Business Management*. New York: The MacMillan Company.

Cengiz, E., Uyar, S. (2011). Geriye Doğru Maliyetleme (Backflush Costing) ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama. *Journal Of Yasar University*. 22(6): 3681-3692.

Cengiz, E. Ersoy, A. (2011). Bir Üretim Firmasında Geleneksel Maliyet Sistemlerinden Elde Edilen Veriler ile Faaliyet Tabanlı Maliyet Uygulamasından Elde Edilen Bulguların Karşılaştırılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 13(1): 173-212.

Ceylan, N. 2013. Organik Tavuk Eti Üretimi, Modern Üretimden Farklılıkları, Besin Değeri ve Kanatlı Besleme Açısından Yasal Düzenlemeler. <http://www.sagliklitavuk.org/uzmanlardan>. Erişim Tarihi: 16.08.2015.

Cooper, R. (1988). The Rise of Activity-Based Costing-Part One: Who is an Activity Based Cost System. *Journal of Cost Management*; 2(3):41-48.

Cooper, R., Slagmulder, R. (1997). Factors Influencing Target Costing Process : Lessons From Japanese Practice. Manchester Business School. [http://www.feb.ugent.be/nl/Ondz/wp/Papers/wp\\_97\\_30.pdf](http://www.feb.ugent.be/nl/Ondz/wp/Papers/wp_97_30.pdf), Erişim Tarihi: 05.07.2013.

Cooper, R. Kaplan, R. S. (1988). Measure Costs Right; Make the Right Decision. *Harvard Business Review*. September-October: 96-103.

Cooper, R. Kaplan, R. S. (1992). Activity Based Systems: Measuring the Cost of Resource Usage. *Accounting Horizon*. September:1-13.

Cretu, R. C., Cretu, R. F., Muscanescu, A. (2014). Comparative Analysis of Strategic and Tactical Decisions in Agriculture under the IAS 41 Standard in the Context of the Emerging Markets. *Procedia Economics and Finance*. 15:1641-1646.

Çabuk Y. (2003). Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Bartın Orman Fakültesi Dergisi*. 5(5):109-116.

Çakıcı, C. (2006). Backflush (Geriye Dönük) Maliyetleme Yöntemi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*. 18: 41-64.

Çetin, B., Tipi, T. (2007). *Tarım Muhasebesi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Çetiner, E. (2008). *Maliyet Muhasebe Teori ve Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Çetiner, E. (2001). *Üretimde Maliyet Teori ve Uygulama*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Demir, A. (2005). *Uygulamalı Maliyet Muhasebesi*. Nobel Yayın Dağıtım.

Demirkol, Ö. F. (2008). TMS 41 Kapsamında Seracılık Faaliyetlerinde Muhasebe Kayıt Sürecine İlişkin Genel Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. (1):113-121.

Demirkol, Ö. F. (2008). Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. (2):113-124.

Demirulus, H., Aydın, A. (1996). Tavukçuluk Artık ve Atık Maddelerinin İşlenerek Çevre Kirliliğinin Azaltılması. *Ekoloji Quarterly Published International Journal of Environment*, 19:22-26.

Deran, A. (2013). Meyve Bahçesi İşletmelerinde Maliyet, Gider Ayrımı ve Maliyet Muhasebesinin Yararları. *International Journal of Food and Agricultural Economics*. 1(1):165-177.

Deran, A., Yakupçebioğlu, N. S. (2006). Türk Vergi Mevzuatı'nda Amortisman Muhasebesi. *Mevzuat Dergisi*. 9(104). <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.htm> Erişim Tarihi: 12.02.2012

Devellioğlu, F., (2001). Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lugat. Ankara: Aydın Kitabevi Yayınları.

Dierks, P., Cookins, G. (2003). *The CAM – I Glossary of Activity Based Management*. Texas:Cam – I.

Doğan, Z., Arslan, S., Köksal, A. G. (2013). Historical Development Of Agricultural Accounting And Difficulties Encountered In The Implementation Of Agricultural Accounting. *International Journal of Food and Agricultural Economics*. 1(2): 105-114.

Doğan, A. F., (2011). Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Gider ve Maliyet Hesaplarına Eleştirel Bir Yaklaşım. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 13(2): 131-152.

Doğanay, A., Koç, G., Korkmaz, İ., Coşkun, M. K., Sarı, M., Ünver, N., Kıldan, O., Tok, Ş., Tok, T. N. (2012). *Öğretim İlke ve Yöntemler*. Ankara: Pegem Yayınevi.

Dowless, R. M., (1997). Using Activity – Based Costing to Guide Strategic Decision Making. *Healthcare Financial Management*. 51(6):86-91.

Drury, C. (2001). *Management and Cost Accounting*. Fifth Edition Thomson Learning.

Drury, C. (2004). *Management and Cost Accounting: Management & Cost Accounting*. Cengage Learning EMEA.

Drury, C. (2007). *Management And Cost Accounting: Management & Cost Accounting*. Cengage Learning EMEA.

Dumanoğlu, S. (2006). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 27: 105-116.

Eleroğlu, H., Yıldırım, A., Şekeroğlu, A. (2014). Organik Tavukçulukta Mera Kompozisyonu, Besleme ve Barındırma Teknikleri. *Tavukçuluk Araştırma Dergisi*. 11 (1): 21-27.

Elitaş, C. (2011). *Muhasebede Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Eker, M. Ç. (2002). Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı. *Uludağ Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. XXI(1): 237-256.

Emblemsyag, J. (2003). *Life-cycle Costing: Using Activity-Based Costing and Monte Carlo Methods to Manage Future Costs and Risks*. John Wiley and Sons.

Erdamar, C. (1985). *Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları.

Erden, S. A. (2004). Geleneksel Maliyet Hacim Kar Analizinin Faaliyet Tabanlı Maliyet Yaklaşımı İle Bütünleştirilmesi ve Stratejik Önemi. *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hakemli Dergisi*. 6(22):87-93.

Erden, S. A. (1999). *İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme*. Isparta: Tuğra Ofset Matbaası.

Erden, S. A. (2003). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği. *Mali Çözüm Dergisi*. 64: 98-114.

Erdoğan, N. (2002). *Maliyet Muhasebesi: Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Giderlerin Maliyete Dönüşümü*. İzmir: Fakülteler Kitabevi.

Erdoğan, N. (2007). *Lojistik Maliyetlemesi ve Lojistikte Faaliyete Dayalı Maliyetleme*. Anadolu Üniversitesi İİBF yayınları.

Erensayın, C. (2001). *Yeni Tavukçuluk Bilimi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Ergin, H. (1999). İşletmelerde Stratejik Kararların Alınmasına İlişkin Bilgilerin Elde Edilmesinde Mamul Hayat Eğrisi Analizleri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. (1): 13-22.

Ertuna, İ. Ö. (1974). *Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Boğaziçi Yayınları.

Ersoy, M. (1998). Faaliyet Temelinde Maloluş. *Muhasebe Finansman Dergisi*. 8(Nisan): 75-84.

Eşidir, A., Pirim, L. (2014). Kanatlı Sektör Raporu. Fırat Kalkınma Ajansı. <http://www.fka.org.tr/ContentDownload/Kanatlı%20Hayvanc%20Sektör%20Raporu.pdf>, Erişim Tarihi: 01.06.2015.

<http://www.fapri.iastate.edu/outlook/2012/> Erişim Tarihi: 01.07.2015.

Fırat Kalkınma Ajansı

[www.fka.org.tr/ContentDownload/Kanatl%C4%B1%20Hayvanc%C4%B1%20Sekt%C3%B6r%20Raporu.pdf](http://www.fka.org.tr/ContentDownload/Kanatl%C4%B1%20Hayvanc%C4%B1%20Sekt%C3%B6r%20Raporu.pdf) , Erişim Tarihi: 01.03.2015

Garrison, R. H. (1988). *Managerial Accounting Concepts For Planning, Control Decision Making Fifth Edition*. Texas: Business Publications Inc. Plano.

Gelir Vergisi Kanunu.

Gençoğlu, Ü. G. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Gersil, A. (2007). Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Yöntemi ve Bir Örnek Uygulama. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*. (21): 129-148.

Gökçen, G. (2004). Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 23: 58-64.

Gökgöz, A., (2012). *Balık Üretim İşletmelerinde Maliyetlerin Hesaplanması*. Bursa: Dora Yayıncılık.

Gökgöz, A., (2012). Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*. 4(4):95-108.

Granof, M. H., Platt, D. E., Vaysman, I. (2000). Using Activity-Based Costing To Manage More Effectively”, The Price Waterhouse Coopers Endowment For The Business Of Government, Grant Report. [www.businessofgovernment.org/pdfs/GranofReport.pdf](http://www.businessofgovernment.org/pdfs/GranofReport.pdf) Erişim Tarihi: 01.06.2014.

Gruwka, J., Rawson, R. A. (2007). Selecting the Right Costing Tool for Your Business Needs. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*. 18(3):21-27.

Gürdal, K. (2007). *Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Gürsoy, C. T. (1997). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları.

Gürsoy, C. T. (1999). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Beta Yayınları.

Hacırüstemoğlu, R., Pekdemir, R., Türker, M., Aslan, E. (1996). *Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları ve Mali Tablolar*. Ankara: Türmob Yayınları.

Haftacı, V. (2009). *Maliyet Muhasebesi*. Umuttepe Yayınları.

Hamburg, C. (2002). *Improving Activity-Based Costing Heuristic By Higher Level Cost Drivers*. Germany: Department Of Management Accounting, University Of Cologne.

Hansen, D. R., Mowen, M. M., Guan, L. (2007). *Cost Management: Accounting & Control*. Cengage Learning.

Hatipoğlu, A. (2012). Tarımsal Ürünlerin Muhasebeleştirilme İlkelerinin Ulusal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. (2):87-102.

Hekimoğlu, B., Altındeğer, M., (2006). Organik Tarım ve Bitki Koruma Açısından Organik Tarımda Kullanılacak Yöntemler. <http://www.samsuntarim.gov.tr/yayinlar/kitap/Organik.pdf> Erişim Tarihi: 07.03.2015.

Horngren, C.T., Datar, S. M., Foster, G. (2003). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. International Edition 11th Edition. Upper Saddle River-New Jersey: Prentice Hall Co., Pearson Education Internal.

Horngren, C. T., Sundem, G. L., Stratton, W. O. (2005). *Introduction To Management Accounting Thirteenth Edition*. New Jersey: Pearson Prentice Hall, New Jersey.

Horngren, C. T., Sundem, G. L., Stratton, W. O. (2001). *Introduction To Management Accounting 12th Edition*. New Jersey: Pearson Prentice Hall, New Jersey.

Ildır, A. (2008). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi, ve Performans Yönetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Institute of Management Accountants (IMA), (2006), *Strategic Cost Management: Implementing Activity-Based Costing*, N.J.

İstanbul Ticaret Odası

<http://www.ito.org.tr/itoyayin/0019845.pdf>, Erişim Tarihi: 01.02.2015.

İş'te KOBİ

[www.istikobi.com.tr/sectorler/tarim-ve-hayvancilik-s10/sectore-bakis/tarim-ve-hayvancilik-b10.aspx](http://www.istikobi.com.tr/sectorler/tarim-ve-hayvancilik-s10/sectore-bakis/tarim-ve-hayvancilik-b10.aspx), Erişim Tarihi: 19.04.2015.

Jacson, S. R., Sawyers, R. B., Jenkins, J. G. (2008). *Managerial Accounting: A focus on Ethical Decision Making*. Cengage Learning.

Jiambalvo, J. (2000). *Managerial Accounting TB D3*. John Wiley & Sons Inc.



Jonhnsn, H.T. (1992). It's Time to stop Overselling Activity-Based Concepts. *Management Accounting*. 7(3): 26-35.

Karakaya, M. (2004). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Karakaya, M. (2006). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Karakaya, M. (2007). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Karğın, S. (2013). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yükselişi ve Düşüşü. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 58: 21-40.

Kaygusuz, S. Y. (2006). Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Genel Üretim Giderleri Fark Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 30: 152-162.

Kaygusuz, S. Y. (2011). Yeni Ürün Geliştirme Sürecinde Maliyet Yönetimi. *Business and Economics Research Journal*. 2(4): 19-36.

Kırlı, M., Kayalı, N. (2010). Stratejik Maliyet Yönetimi ve Kısıtlar Teorisi: Bir Uygulama. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 8(2):93-114.

Kodaş, R., Er, C. (2012). Tahıllarda Organik Yetiştiricilik. *Uludağ Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*. 26(1):103-116.

Koyubenbe, N., Konca, Y. (2010). Türkiye ve Avrupa Birliğinde Hindi Eti Üretimi, Tüketimi ve Politikaları. *Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*. 47(2): 201-209.

Küçük, M. (2012). Tarımsal Faaliyetler (TMS 41) (Vergi Uygulaması - Muhasebe Standardı Karşılaştırması). *Yaklaşım Dergisi*. 235: 67-71.

Küçüksavaş, N. (2002). *Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.

Larson K. D., Chiappetta, B. (1996). *Fundamental Accounting Principles*. Irwin Book Team. Fourteenth Edition.

Lazol, İ. (2004). *Maliyet Muhasebesi*. Bursa: Ekin Kitabevi.

Lazol, İ. (2012). *Maliyet Muhasebesi*. Bursa: Ekin Kitabevi.

Ludavica, B., Monica, A., Sorin, B., Leonica, B. (2012). Accounting On The Particularities That Concession Agricultural Units. *The Journal of the Faculty of Economics*. 1(1):873-879.

Miller, J. G., Vollman, T. E. (1985). The Hidden Factory. *Harvard Business Review*, September-October: 142-150.

Moscove, S. A., Wright, A. (1976). *Cost Accounting With Managerial Applications Sixth Edition*. Boston: Houghton Mifflin Company.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği,  
<http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=3988>, Erişim Tarihi:08.05.2013).

Oktay, U. (1998). Faaliyet Temelli Maliyet Muhasebesi Sistemleri. *Vergi Dünyası Dergisi*. 207:24-42.

Organik Tarım Yönetmeliği

Organik Tarım Kanunu

Öker, F. (2003). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*. İstanbul: Literatür yayınları.

Öncü, S. (1999). *Dinamik Sorumluluk Muhasebesi*. Manisa: Emek Matbaası.

Önder, L. (2004). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kara Harp Okulunda Bir Uygulama. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Kara Harp Okulu Savunma Bilimleri Enstitüsü.

Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A. (2011). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Özaslan, T. (2004). *Hayvan Beslemede Tavuk Unu Kullanımı ve Önemi*. Adana: Çukurova Üniversitesi Ziraat Fakültesi National Renderers Association (NRA) Çukurova Öğrenci Seminerleri Dizisi-2.

Özel, S. (2001). Amortisman Ayırma Süresinin Saptanması. *Yaklaşım Dergisi*. 100: 11-17.

Özen, N. (1994). *Tavukçuluk (Yetiştirme, Islah, Besleme, Hastalıklar, Et ve Yumurta Teknolojisi)*. Samsun: Ondokuz Mayıs Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları.

Özkan, A., Aksoylu, S. (2002). Kazen ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 4(3): 49-64.

Özkan, A., Aksoylu, S. (2012). TFRS'ye Göre Tarım Sektöründe Gerçek Değer Muhasebesi (TMS-41): Hayvancılık Örneği: Bir Yanılgı Uyarısı I. *Yaklaşım Dergisi*. 234: 161-166.

Özkan, A., Aksoylu, S. (2012). TFRS'ye Göre Tarım Sektöründe Gerçek Değer Muhasebesi (TMS-41): Hayvancılık Örneği: Bir Yanılgı Uyarısı II. *Yaklaşım Dergisi*. 235: 132-136.

Öztürk, F., Durmuş, İ. (2005). Türkiye'de Tavukçuluk İşletmelerinin Genel Durumu. *Tavukçuluk Araştırma Dergisi*. 3(2): 7-16.

Özulucan, A., Deran A. (2008). 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS

41), Vergi Usul Kanunu Ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük Ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler Ve Çözüm Önerileri, *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. S.25: 1–22.

Pamukçu, Fatma (2011). Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi Ve Finansal Tablolara Etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*. 103: 79-95

Pazarçeviren, S. Y. (2006). *Maliyet Muhasebesi*. Sakarya Kitabevi.

Polimeni, R. S., Fabozzi, F. J., Adelberg, A. H., Cashin, J. A. (1986). *Cost accounting: Concepts and Applications for Managerial Decision Making*. New York: McGraw-Hill.

Pop, A., Deaconu, S. C. (2008). Asset. Biological Assets. The Seasonal Model in Agriculture. *Theoretical and Applied Economics*. 524: 3-18.

Raffish, N. Turney, P. (1991). Glossary of Activity Based Cost Management. *Cost Management Journal*. Fall: 53-63.

Rayburn, L.G. (1996). *Cost Accounting Using A Cost Management Approach*. Chicago: Irwin.

Rotch, W. (1990). Activity-Based Costing in Service Industries. *Journal of Cost Managment*, Summer: 4-14.

Roztockı, N.; LaScola Needy, K.: Integrating activity-based costing and Economic Value Added in Manufacturing, *Engineering Management Journal*, 11 (1999) 2, pp.17-22.

Sarıca, Ş. (2003). Omega-3 Yağ Asitlerinin İnsan Sağlığı Üzerine Etkileri ve Tavuk Etinin Omega-3 Yağ Asitlerince Zenginleştirilmesi. *Hayvansal Üretim*, 44(2):1-9.

Schmelze, G., Geier, R., Buttross, T.E. (1996). Target Costing at ITT Automotive. *Managment Accounting*. December: 26-30.

Sedlacek, J. (2010). The Methods of Valuation In Agricultural Accounting. *Agric. Econ. – Czech*. 56(2): 59–66.

Seldüz, H. (2011). Sağlık Kurumlarında Faaliyet Haritaları Temelinde Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Sevgener, S., Hacırüstemoğlu R. (2000). Yönetim Muhasebesi. Alfa Basım Yayın Dağıtım.

Shim, J. K., Siegel, J. G. (2000). *Modern Cost Management & Analysis*. Barron's Educational Series, Inc.

Specthrine, S. W. (2008). *Basic Cost Accounting*. Read Books.

Spedding, T. A., Sun, G. Q. 1999. Application of Discrete Event Simulation to the Activity Based. *International Journal of Production Economics*. 58: 289-301.

Şakrak, M. (1998). *Maliyet Yönetimi-Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. İstanbul: Yasa Yayınları.

Şakrak, M. (2002). Değer Katmayan Faaliyetler ve Maliyet Yönetimindeki Önemi. *Mali Çözüm Dergisi*. 61: 43-50.

Şekeroğlu, A., Pekin., A. (2009). Dünyada ve Türkiye'de Yumurtacı Hibritlerin Performansındaki Gelişmeler. *GOÜ Ziraat Fakültesi Dergisi*. 26: 39-46.

Şener, R. (2008). *Maliyet Yöntemleri Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Tanrıtanır, E. Sütçü, A., Alkan, H., Koruca, İ. H. (2004). Mobilya İmalatında Faaliyet Maliyetleri Yardımıyla Simülasyon Destekli Personel Organizasyonu. *Gazi Üniversitesi Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi Dergisi*. 19(2):(151-160).

Tarım Kanunu.

Tarım Plus

<http://www.tarimplus.com.tr/dunyada-ve-turkiyede-tarim/tarimin-turkiye-ekonomisindeki-yeri.aspx>, Erişim Tarihi: 17.08.2015

Taslak Tekdüzen Hesap Planı ESM MMO (2015), [www.esmmo.org.tr/docs/hesap\\_plani\\_taslagi.pdf](http://www.esmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf). (Erişim Tarihi:29.03.2015

Taş, F. (2007). *Meslek Yüksekokulları İçin Maliyet Muhasebesi*. Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Taştan, H. (2013). *Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde Muhasebe Düzeni*, Ankara: Detay Yayınevi.

T.C. Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı

[www.tarimtv.gov.tr/HD3906\\_kanatli-eti-ihracati-yuzde-21-artti.html](http://www.tarimtv.gov.tr/HD3906_kanatli-eti-ihracati-yuzde-21-artti.html), Erişim Tarihi: 19.11.2014.

[www.tarim.gov.tr/Konular/Bitkisel-Uretim/Organik-Tarim/Istatistikler](http://www.tarim.gov.tr/Konular/Bitkisel-Uretim/Organik-Tarim/Istatistikler), Erişim Tarihi: 21.07.2015

www.tarim.gov.tr, 2013 yılı <http://www.taryat.gov.tr/index.php/en/2012-08-10-16-47-43>, Erişim Tarihi:01.09.2014

Tekdüzen

Hesap

Planı

[www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5.html](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5.html)

Tektüfekçi F., Selek S. A. (2009). Geri Püskürtme Yöntemi ve Diğer Maliyetleme Sistemleri İle Olan İlişkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 14(3):149-174.

Titiz, İ., Altunay, M. A., (2012). Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Tekstil İşletmesi Uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. July:91-112.

Tokay, S. H., Deran, A. (2006). Tarım Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması I. *Yaklaşım Dergisi*. S.157: 16-19.

Tokay, S. H., Deran, A. (2006). Tarım Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması II. *Yaklaşım Dergisi*. 158: 12-16.

Tokay, S.Hüseyin ve Deran, Ali (2008). Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri. *Mali Çözüm*. 90: 15-47.

Tokay, S. H., Deran, A. (2011). Tarım Sektöründe ve Tarım Sektörünün Bir Alt Dalı Olan Meyve Bahçesi İşletmelerinde Muhasebenin Gereği, Belge ve Defter Düzeni. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*. 4(1): 40-55.

Top, T. (2009). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Canlı Varlıkların Değerlemesi; Büyükbaş Hayvanlar Üzerinde Bir Uygulama. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

TUIK - [www.tuik.gov.tr](http://www.tuik.gov.tr)

TUIK, Temel İstatistikler, Hayvansal Üretim 2014.

[www.tuik.gov.tr/VeriBilgi.do?alt\\_id=1003](http://www.tuik.gov.tr/VeriBilgi.do?alt_id=1003), Erişim Tarihi: 14.10.2014.

[www.tuik.gov.tr/PdfGetir.do?id=18639](http://www.tuik.gov.tr/PdfGetir.do?id=18639), Erişim Tarihi: 02.06.2015.

TUIK Haber Bültenleri

[www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=16020](http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=16020) Erişim Tarihi: 14.06.2015.

[www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=18851](http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=18851), Erişim Tarihi:19.04.2015

Tunçez, H. A. (2011). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı – 41 Çerçevesinde Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemleri ve Karşılaştırılması. *Selçuk Üniversitesi Uluslararası Hakemli Akademik Sosyal Bilimler Dergisi*. 2: 69-84.

Turney, P. B. B. (1991). *Common Cents: The ABC Performance Breakthrough*. Cost Technology.

Tugay, O. (2013). Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 8: 148-165.

Türk Dil Kurumu.  
[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.52f1fee2846e36.47248236](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.52f1fee2846e36.47248236) Erişim Tarihi: 01.01.2015.

Türkiye Muhasebe Standardı 1 Finansal Tabloların Sunuluşu  
[http://kgk.gov.tr/contents/files/tms\\_seti/tmstfrs2011ktp/TMS\\_1.pdf](http://kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/tmstfrs2011ktp/TMS_1.pdf) Erişim Tarihi: 01.06.2015.

Türkiye Muhasebe Standardı 2 Stoklar  
<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS2.pdf> Erişim Tarihi: 01.06.2015.

Türkiye Muhasebe Standardı 12 Gelir Vergileri  
<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS12.pdf> Erişim Tarihi: 01.06.2015.

Türkiye Muhasebe Standardı 16 Maddi Duran Varlıklar  
<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS16.pdf> Erişim Tarihi: 01.06.2015.

Türkiye Muhasebe Standardı 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet yardımlarının Açıklanması  
[http://kgk.gov.tr/contents/files/tms\\_seti/tmstfrs2011ktp/TMS\\_20.pdf](http://kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/tmstfrs2011ktp/TMS_20.pdf) Erişim Tarihi: 01.06.2015.

Türkiye Muhasebe Standardı 41 Tarımsal Faaliyetler.  
[www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS41.doc](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS41.doc), Erişim Tarihi: 01.06.2015.

Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) hakkında tebliğ (Sıra No: 22)'de değişiklik yapılmasına dair tebliğ (SIRA NO: 31)

www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/11/20141112-9.htm, Erişim Tarihi: 01.07.2015.

Türkoğlu, M., Arda, M., Yetişir, R., Sarıca, M., Ersayın, C. (1997). *Tavukçuluk Bilimi (Yetiştirme Ve Hastalıkları)*. Samsun: Otak Form-Ofset.

Ulusal Tez Merkezi-<https://tez.yok.gov.tr>

Uragun, M. (1993). *Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar*. Ankara: Yetkin Basımevi.

USDA United States Department of Agriculture  
<http://apps.fas.usda.gov/psdonline/psdReport.aspx?hidReportRetrievalName=Broiler+Meat+Summary+Selected+Countries++++++++&hidReportRetrievalID=1647&hidReportRetrievalTemplateID=7> Erişim Tarihi: 01.04.2015.

USDA United States Department of Agriculture Foreign Agricultural Service, Production, Supply and Distribution Online Reports, Date Created 17.10.2014. Erişim Tarihi: 01.04.2015.

Uslu, S. (1985). *Maliyet Muhasebesi*. Çözüm Yayıncılık.

Usul, H., Top, T. (2010). TMS 41'e Gore Büyükbaş Hayvancılık Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*. S.31:65-76.

Utku, B. D. (2009). *Çağdaş Sorumluluk Muhasebesi*. Detay Yayıncılık.

Ülker, Y., İskender, H. (1993). Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Yöntem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Dere Örneği. *Balıkesir Üni. SBE Dergisi*. 8(13): 189-217.

Venkataraman, R. R., Pinto, J. K. (2008). *Cost and Value Management*. John Wiley and Sons.

Vergi Usul Kanunu.

Wald, J. (1984). *Bigg's Cost Accounts Eleventh Edition*. London: Pitman Publishing Ltd.

Warren, C. S., Reeve, J. M. And Duchac, J. (2008). *Managerial Accounting*. Cengage Learning.

Yalçın, C., Sipahi, C. (2006). Kufi Gripi'nin Ulusal Düzeyde Sosyo-Ekonomik Etkileri. *Veteriner Hekim Derneği Dergisi*. 77(1) :32-38.

Yazıcı, N. (2008). *Maliyet Yönetim Sistemleri Türk Hazır Giyim Sektörü İncelemesi*. Savaş Yayınevi.

Yenice, E. 2002. Kanatlı yetiştiriciliğinde Organik Tarım. *Tavukçuluk Araştırma Dergisi*. 4 (1-2): 51-58.

Yereli, A. N. (2009). Activity Based Costing And Its Application In A Turkish University Hospital. *Aorn Journal*. 89(3): 573-591.

Yereli, A. N., Doğan, S., Şahin, D. (2012). Mamul Geliştirme Sürecinde Hedef Maliyetleme. *CBÜ İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. 19(2): 37-52.

Yereli, A. N., Kayalı, N., Demirlioğlu, L. (2012). Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*. 110: 21-41.

Yükçü, S. (1993). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları.

Yükçü, S. (2006). Türkiye'de Yasal Düzenlemelerin Gelişmesi Karşısında Maliyet Hesaplama Sistemleri. *Mali Çözüm Dergisi*. 76: 367-378.

Yüzbaşıoğlu, N. (2004). İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 12: 387-410.

Zimmerman, J. L. (2005). *Accounting For Decision Making and Control*. McGraw Hill International Edition.



**EKLER****EK 1 : TMS 41 ÇERÇEVESİNDE BÜYÜK DEFTER KAYITLARI****TMS 41 Çerçevesinde 2013 Yılı Büyük Defter Kayıtları**

<b>100 KASA</b>		<b>101 ALINAN ÇEKLER</b>		<b>102 BANKALAR</b>	
41.550,70	2.916,00	16.000,00	1.557,36	16.929,67	37,76
	263,14	7.452	613,44	17.050,00	118,80
	392,94		632,88		230,10
<b>37.978,62</b>		<b>20.648,32</b>			884,60
					71,65
					421,87
					80,24
					70,20
					368,16
					884,60
					71,65
					421,87
					690,30
					91,80
					184,08
					884,60
					71,65
					421,87
				<b>27.973,87</b>	
<b>103 VER. ÇEK VE ÖE</b>		<b>120 ALICILAR</b>			
	24.686,42	203.103,11			
	<b>24.686,42</b>	<b>203.103,11</b>			
<b>136 Diğ. Çeş. Borç.</b>		<b>150 İMM</b>			
80,33	80,33	50.902,00	24.442,00		
80,33	80,33	24.442,00			
80,33	80,33	<b>50.902,00</b>			
80,33					
<b>80,33</b>					
<b>151 YM- ÜRETİM</b>		<b>152 MAMULLER</b>		<b>164 KANATLI HAYV.</b>	
88.162,00		8.922,00	4.028,00	2.700,00	12.973,58
		12.973,58		223,00	
<b>88.162,00</b>		<b>17.867,58</b>		32.659,97	
				30.902,90	
				<b>53.512,19</b>	
<b>190 DEV. KDV(Ekim)</b>		<b>190 DEV. KDV(Kasım)</b>		<b>190 DEV. KDV (Aralık)</b>	
27.723,70	27.723,70	28.389,28	28.389,28	28.508,32	28.508,32
28.389,28		28.508,32		28.203,32	
<b>28.389,28</b>		<b>28.508,32</b>		<b>28.203,32</b>	
<b>191 İND. KDV (Ekim)</b>		<b>191 İND. KDV(Kasım)</b>		<b>191 İND. KDV (Aralık)</b>	
216,00	665,58	45,44	119,04	46,88	247,00
40,14		12,24		105,30	
244,42		5,20		6,80	
115,36		56,16		28,08	
5,76		<b>0</b>	<b>0</b>	59,94	
8,80				<b>0</b>	<b>0</b>
35,10					
<b>0</b>	<b>0</b>				
<b>254 TAŞITLAR</b>		<b>255 DEMİRBAŞLAR</b>		<b>257 BİR. AMORT.</b>	
20.188,14		6.356,00			14.641,19
<b>20.188,14</b>		<b>6.356,00</b>			<b>14.641,19</b>

<b>258 YAP. OL. YAT.</b>		<b>260 HAKLAR</b>		<b>268 BİR. AMORT.</b>	
23.457,55		6.513,00			1.702,61
<b>23.457,55</b>		<b>6.513,00</b>			<b>1.702,61</b>
<b>289 ERT. VERG. VAR.</b>		<b>300 BANKA KRE.</b>		<b>320 SATICILAR</b>	
24,09			8.525,00		141.105,16
<b>24,09</b>			<b>8.525,00</b>		<b>141.105,16</b>
<b>321 BORÇ SNT.</b>		<b>329 DİĞ. TİC. BORÇ.</b>		<b>335 PERS. BORÇLAR</b>	
	86.537,62		9.922,17	884,60	884,60
	<b>86.537,62</b>		<b>9.922,17</b>	884,60	884,60
				884,60	884,60
					<b>884,60</b>
<b>339 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR</b>		<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR</b>		<b>361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ</b>	
	12.418,84	151,98	3.273,05	421,87	689,51
	<b>12.418,84</b>	151,98	151,98	421,87	421,87
		151,98	151,98	421,87	421,87
			151,98		421,87
			<b>3.273,05</b>		<b>689,51</b>
<b>370 DÖN. KARI V. Y. Y. KARŞ.</b>		<b>391 HES. KDV</b>		<b>400 BANKA KREDİLERİ</b>	
	2.212,79	552,00	552,00		86.423,88
	<b>2.212,79</b>	<b>0</b>	<b>0</b>		<b>86.423,88</b>
<b>484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ</b>		<b>500 SERMAYE</b>		<b>570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI</b>	
	6.180,00		109.000,00		43.289,57
	<b>6.180,00</b>		<b>109.000,00</b>		<b>43.289,57</b>
<b>590 DÖNEM NET KARI</b>		<b>600 YURT İÇİ SATIŞLAR</b>		<b>605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI</b>	
	33.477,13	6.900,00	6.900,00	30.902,90	30.902,90
	<b>33.477,13</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ</b>		<b>624 DAĞITILMAYAN GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ</b>		<b>631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ</b>	
4.028,00	4.028,00	120,49	120,49	333,00	333,00
<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

<b>643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ</b>		<b>690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>		<b>691 DÖNEM KARI VER. VE YASAL YÜKÜM. KARŞ.</b>	
8.525,00	8.525,00	4.481,49	46.327,90	6.180,58	8.369,28
		41.846,41		2.188,70	
<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>694 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>		<b>710 DİMM GİDERLERİ</b>		<b>711 DİMM GİDERLERİ YANSITMA HESABI</b>	
33.477,13	33.477,13	24.442,00	24.702,00	24.702,00	24.702,00
		110,00			
		65,00			
		85,00			
<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>720 Dİ GİDERLERİ</b>		<b>721 Dİ GİDERLERİ YANSITMA HESABI</b>		<b>730 GÜĞ</b>	
1.125,00	3.375,00	3.375,00	3.375,00	253,12	4.703,36
1.125,00				1.442,00	
1.125,00				32,00	
<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	195,00	
				253,12	
				568,00	
				68,00	
				312,00	
				253,12	
				586,00	
				585,00	
				156,00	
<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>731 GÜĞ YANS. HS.</b>		<b>760 PZ. SAT. DAĞ. G.</b>			
4.703,00	4.703,00	333,00	333,00		
<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>		
<b>761 P. S. D. G. Y. HS.</b>					
333,00	333,00				
<b>0</b>	<b>0</b>				

**TMS 41 Çerçevesinde 2014 Yılı Büyük Defter Kayıtları**

<b>100 KASA</b>		<b>101 ALINAN ÇEKLER</b>		<b>102 BANKALAR</b>	
37.978,62	1.175,28	20.648,32	449,28	<b>27.973,87</b>	489,70
	1.176,46	21.163,68			884,60
	953,44	18.928,08			71,65
	337,48	16.263,99			421,87
		7.172,55			32,40
					138,06
<b>103 VER. ÇEK VE ÖE</b>		<b>120 ALICILAR</b>		<b>136 DİĞ. ÇEŞ. BORÇ</b>	
	24.686,42	203.103,11		80,33	80,33
				80,33	
<b>150 İMM.</b>		<b>151 YM- ÜRETİM</b>		<b>152 MAMULLER</b>	
50.902,00		88.162,00		17.867,58	12.328,96
				11.004,04	10.983,76
				11.017,39	9.555,93
				6.237,77	4.315,85
<b>164 KANATLI HAYV.</b>		<b>190 DEV. KDV(Aralık)</b>		<b>190 DEV. KDV(Ocak)</b>	
53.512,19	11.004,04	28.203,32	28.203,32	24.184,62	
	11.07,39				
	6.237,77	<b>0</b>	<b>0</b>		
<b>191 İND. KDV</b>		<b>254 TAŞITLAR</b>		<b>255 DEMİRBAŞLAR</b>	
179,28	687,10	20.188,14		6.356,00	
179,46					
33,28					
145,44					
74,70					
2,40					
21,06					
51,68					
<b>0</b>	<b>0</b>				
<b>260 HAKLAR</b>		<b>257 BİR. AMORT</b>		<b>258 YAP. OL. YAT.</b>	
6.513,00			14.641,19	23.457,55	
<b>300 BANKA KRE.</b>		<b>268 BİR. AMORT.</b>		<b>289 ERT. VERG. VAR..</b>	
	8.525,00		1.702,61	24,09	
<b>329 DİĞ. TİC. BORÇ.</b>		<b>320 SATICILAR</b>		<b>321 BORÇ SNT.</b>	
	9.922,17		141.105,16		86.537,62
<b>335 PERS. BORÇLAR</b>		<b>339 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR</b>			
		884,60	884,60		12.418,84
			884,60		

<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR</b>		<b>361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ</b>		<b>370 DÖN. KARI V. Y. Y. KARŞ.</b>	
151,98	3.273,05	421,87	689,51		2.212,79
	151,98		421,87		
<b>391 HES. KDV</b>		<b>400 BANKA KREDİLERİ</b>		<b>484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ</b>	
4.705,80	1.567,68		86.423,88		6.180,00
	1.402,08				
	1.204,74				
	531,30				
<b>500 SERMAYE</b>		<b>570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI</b>		<b>590 DÖNEM NET KARI</b>	
	109.000,00		43.289,57	33.477,13	33.477,13
			33.477,13	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>600 YURT İÇİ SATIŞLAR</b>		<b>620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ</b>		<b>710 DİMM GİDERLERİ</b>	
	19.596,00	12.328,96		30	
	17.526,00	10.983,76			
	15.059,25	9.555,93			
	6.641,25	4.315,85			
<b>720 Dİ GİDERLERİ</b>		<b>730 GÜĞ</b>		<b>760 PZ. SAT. DAĞ. G.</b>	
1.125,00		253,12		996,00	
		416,00		997,00	
		415,00		808,00	
		117,00		286,00	



<b>260 HAKLAR</b>		<b>268 BİR. AMORT.</b>		<b>300 BANKA KRE</b>	
6.513,00			1.702,61		8.525,00
<b>6.513,00</b>			<b>1.702,61</b>		<b>8.525,00</b>
<b>320 SATICILAR</b>		<b>321 BORÇ SNT.</b>		<b>329 DİĞ. TİC. BORÇ.</b>	
	141.105,16		86.537,62		9.922,17
	<b>141.105,16</b>		<b>86.537,62</b>		<b>9.922,17</b>
<b>335 PERS. BORÇLAR</b>		<b>339 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR</b>		<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR</b>	
884,60	884,60		12.418,84	151,98	3.273,05
884,60	884,60			151,98	151,98
884,60	884,60		<b>12.418,84</b>	151,98	151,98
	884,60				151,98
	<b>884,60</b>				<b>3.273,05</b>
<b>361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ</b>		<b>370 DÖN. KARI V. Y. Y. KARŞ.</b>		<b>391 HES. KDV</b>	
421,87	689,51		2.148,00	552,00	552,00
421,87	421,87				
421,87	421,87		2.148,00	<b>0</b>	<b>0</b>
	421,87				
	<b>689,51</b>				
<b>400 BANKA KREDİLERİ</b>		<b>500 SERMAYE</b>		<b>570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI</b>	
	86.423,88		109.000,00		43.289,57
	<b>86.423,88</b>		<b>109.000,00</b>		<b>43.289,57</b>
<b>590 DÖNEM NET KARI</b>		<b>600 YURT İÇİ SATIŞLAR</b>		<b>602 DİĞER GELİRLER</b>	
	8.592,00	6.900,00	6.900,00	8.525,00	8.525,00
	<b>8.592,00</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ</b>		<b>631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ</b>		<b>690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	
4.352,00	4.352,00	333,00	333,00	4.685,00	15.425,00
<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	10.740,00	
				<b>0</b>	<b>0</b>

<b>691 DÖNEM KARI VER. VE YASAL YÜKÜM. KARŞ.</b>		<b>692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>		<b>710 DİMM GİDERLERİ</b>	
2.148,00	2.148,00	8.592,00	8.592,00	27.365,00	27.625,00
				110,00	
				65,00	
<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	85,00	
<b>711 DİMM GİDERLERİ YANSITMA HESABI</b>		<b>720 Dİ GİDERLERİ</b>		<b>721 Dİ GİDERLERİ YANSITMA HESABI</b>	
27.625,00	27.625,00	1.125,00	3.375,00	3.375,00	3.375,00
		1.125,00			
		1.125,00			
<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>730 GÜG</b>		<b>731 GÜG YANS. HS.</b>		<b>760 PZ. SAT. DAĞ. G.</b>	
253,12	4.703,36	4.703,36	4.703,36	333,00	333,00
1.442,00					
32,00		<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
195,00					
253,12					
568,00					
68,00					
312,00					
253,12					
586,00					
585,00					
156,00					
<b>0</b>	<b>0</b>				
		<b>761 P. S. D. G. Y. HS.</b>			
		333,00	333,00		
		<b>0</b>	<b>0</b>		



**VUK Çerçevesinde 2014 Yılı Büyük Defter Kayıtları**

<b>100 KASA</b>		<b>101 ALINAN ÇEKLER</b>		<b>102 BANKALAR</b>	
37.978,62	1.175,28	20.648,32	449,28	27.973,87	489,70
	1.176,46	21.163,68			884,60
	953,44	18.928,08			71,65
	337,48	16.263,99			421,87
		7.172,55			32,40
					138,06
<b>103 VER. ÇEK VE ÖE</b>		<b>120 ALICILAR</b>		<b>136 DİĞ. ÇEŞ. BORÇ</b>	
	24.686,42	203.103,11		80,33	80,33
				80,33	
<b>150 İMM.</b>		<b>151 YM- ÜRETİM</b>		<b>152 MAMULLER</b>	
50.902,00		110.831,12	11.054,08	17.604,24	12.359,68
			11.086,72	11.054,08	11.054,08
			6.277,76	11.086,72	9.498,24
				6.277,76	4.188,80
<b>190 DEV. KDV(Aralık)</b>		<b>190 DEV. KDV(Ocak)</b>			
28.203,32		28.203,32		24.184,62	
<b>0</b>		<b>0</b>			
<b>191 İND. KDV</b>		<b>254 TAŞITLAR</b>		<b>255 DEMİRBAŞLAR</b>	
179,28	687,10	20.188,14		6.356,00	
179,46					
33,28					
145,44					
74,70					
2,40					
21,06					
51,68					
<b>0</b>	<b>0</b>				
<b>257 BİR. AMORT</b>		<b>258 YAP. OL. YAT.</b>			
			14.641,19	23.457,55	
<b>260 HAKLAR</b>		<b>268 BİR. AMORT.</b>			
6.513,00			1.702,61		
<b>300 BANKA KRE.</b>		<b>320 SATICILAR</b>		<b>321 BORÇ SNT.</b>	
	8.525,00		141.105,16		86.537,62

<b>329 DİĞ. TİC. BORÇ.</b>		<b>335 PERS. BORÇLAR</b>		<b>339 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR</b>	
	9.922,17	884,60	884,60 884,60		12.418,84
<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR</b>		<b>361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ</b>			
	151,98	3.273,05 151,98		421,87	689,51 421,87
<b>391 HES. KDV</b>		<b>400 BANKA KREDİLERİ</b>			
4.705,80		1.567,68 1.402,08 1.204,74 531,30			86.423,88
<b>500 SERMAYE</b>		<b>570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI</b>		<b>590 DÖNEM NET KARI</b>	
	109.000,00		43.289,57 8.592,00	8.592,00	8.592,00
				<b>0</b>	<b>0</b>
<b>600 YURT İÇİ SATIŞLAR</b>		<b>620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ</b>		<b>710 DİMM GİDERLERİ</b>	
	19.596,00 17.526,00 15.059,25 6.641,25	12.359,68 11.054,08 9.498,24 4.188,80		30	
<b>720 Dİ GİDERLERİ</b>		<b>730 GÜĞ</b>		<b>760 PZ. SAT. DAĞ. G.</b>	
1.125,00		253,12 416,00 415,00 117,00		996,00 997,00 808,00 286,00	

### EK 3: TEKDÜZEN HESAP PLANI

#### 1. Dönen Varlıkları

- 10. Hazır Değerler
- 100. Kasa
- 101. Alınan Çekler
- 102. Bankalar
- 103. Verilen Çek. ve Öde. Emirleri (-)
- 108. Diğer Hazır Değerler
- 11. Menkul Kıymetler
- 110. Hisse Senetleri
- 111. Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları
- 112. Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları
- 118. Diğer Menkul Kıymetler
- 119. Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 12. Ticari Alacaklar
- 120. Alıcılar
- 121. Alacak Senetleri
- 122. Alacak Senetleri Reeskontu (-)
- 124. Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri(-)
- 126. Verilen Depozito ve Teminatlar
- 127. Diğer Ticari Alacaklar Senet ve Bonoları
- 128. Şüpheli Ticari Alacaklar
- 129. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)
- 13. Diğer Alacaklar
- 131. Ortaklardan Alacaklar
- 132. İştiraklerden Alacaklar
- 133. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar
- 135. Personelden Alacaklar
- 136. Diğer Çeşitli Alacaklar
- 137. Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)
- 138. Şüpheli Diğer Alacaklar

- 139. Şüpheli Diğer Alacaklar Karş. (-)
- 15. Stoklar
- 150. İlk Madde ve Malzeme
- 151. Yarı Mamuller - Üretim
- 152. Mamuller
- 153. Ticari Mallar
- 157. Diğer Stoklar
- 158. Stok Değer Düşüklüğü Karşı (-)
- 159. Verilen Sipariş Avansları
- 17. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
- 170.-178. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
- 178. Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme
- 179. Taşeronlara Verilen Avanslar
- 18. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
- 180. Gelecek Aylara Ait Giderler
- 181. Gelir Tahakkukları
- 19. Diğer Dönen Varlıklar
- 190. Devreden KDV
- 191. İndirilecek KDV
- 192. Diğer KDV
- 193. Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar
- 195. İş Avansları
- 196. Personel Avansları
- 197. Sayım ve Tesellüm Noksanlar
- 198. Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar
- 199. Diğer Dönen Varlık. Karşılığı (-)

#### 2. Duran Varlıkları

- 22. Ticari Alacaklar
- 220. Alıcılar
- 221. Alacak Senetleri
- 222. Alacak Senetleri Reeskontu (-)

- 224. Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri(-)
- 226. Verilen Depozito ve Teminatlar
- 229. Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)
- 23. Diğer Alacaklar
- 231. Ortaklardan Alacaklar
- 232. İştiraklerden Alacaklar
- 233. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar
- 235. Personelden Alacaklar
- 236. Diğer Çeşitli Alacaklar
- 237. Diğer Alacak Senet. Reeskontu (-)
- 239. Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)
- 24. Mali Duran Varlıklar
- 240. Bağlı Menkul Kıymetler
- 241. Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 242. İştirakler
- 243. İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)
- 244. İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 245. Bağlı Ortaklıklar
- 246. Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri (-)
- 247. Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 248. Diğer Mali Duran Varlıklar
- 249. Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı (-)
- 25. Maddi Duran Varlıklar
- 250. Arazi ve Arsalar
- 251. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri
- 252. Binalar
- 253. Tesis, Makine ve Cihazlar
- 254. Taşıtlar

255. Demirbaşlar  
256. Diğer Maddi Duran Varlıklar  
257. Birikmiş Amortismanlar (-)  
258. Yapılmakta Olan Yatırımlar  
259. Verilen Avanslar  
26. Maddi Olmayan Duran Varlıklar  
260. Haklar  
261. Şerefiye  
262. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri  
263. Araştırma ve Geliştirme Giderleri  
264. Özel Maliyetler  
267. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar  
268. Birikmiş Amortismanlar (-)  
269. Verilen Avanslar  
27. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar  
271. Arama Giderleri  
272. Hazırlık ve Geliştirme Giderleri  
277. Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar  
278. Birikmiş Tükenme Payları (-)  
279. Verilen Avanslar  
28. Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları  
280. Gelecek Yıllara Ait Giderler  
281. Gelir Tahakkukları  
29. Diğer Duran Varlıklar  
291. Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV  
292. Diğer KDV  
293. Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar  
294. Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar  
295. Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar  
297. Diğer Çeşitli Duran Varlıklar  
298. Stok Değer Düşüklüğü Karş. (-)

299. Birikmiş Amortismanlar (-)

### 3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynakları

30. Mali Borçlar  
300. Banka Kredileri  
301. Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar  
302. Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri(-)  
303. Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri  
304. Tahvil Anapara Borç ,Taksit ve Faizleri  
305. Çıkarılmış Bonolar ve Senetler  
306. Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler  
308. Menkul Kıymetler İhraç Farkları (-)  
309. Diğer Mali Borçlar  
32. Ticari Borçlar  
320. Satıcılar  
321. Borç Senetleri  
322. Borç Senetleri Reeskontu (-)  
326. Alınan Depozito ve Teminatlar  
329. Diğer Ticari Borçlar  
33. Diğer Borçlar  
331. Ortaklara Borçlar  
332. İştiraklere Borçlar  
333. Bağlı Ortaklıklara Borçlar  
335. Personele Borçlar  
336. Diğer Çeşitli Borçlar  
337. Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)  
34. Alınan Avanslar  
340. Alınan Sipariş Avansları  
349. Alınan Diğer Avanslar  
35. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri  
350. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri  
358. Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme  
36. Ödenecek vergi ve Diğer Yükümlülükler

360. Ödenecek Vergi ve Fonlar  
361. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri  
368. Vadesi Geçmiş, Erte. veya Taksi. Vergi ve Diğ. Yüküm.  
369. Ödenecek Diğer Yükümlülükler  
37. Borç ve Gider Karşılıkları  
370. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları  
371. Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)  
372. Kıdem Tazminatı Karşılığı  
373. Maliyet Giderleri Karşılığı  
379. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları  
38. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları  
380. Gelecek Aylara Ait Gelirler  
381. Gider Tahakkukları  
39. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar  
391. Hesaplanan KDV  
392. Diğer KDV  
393. Merkez ve Şubeler Cari Hesabı  
397. Sayım ve Tesellüm Fazlaları  
399. Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar

### 4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynakları

40. Mali Borçlar  
400. Banka Kredileri  
401. Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar  
402. Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri(-)  
405. Çıkarılmış Tahviller  
407. Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler  
408. Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)

409. Diğer Mali Borçlar  
42. Ticari Borçlar  
420. Satıcılar  
421. Borç Senetleri  
422. Borç Senetleri  
Reeskontu (-)  
426. Alınan Depozito ve  
Teminatlar  
429. Diğer Ticari Borçlar  
43. Diğer Borçlar  
431. Ortaklara Borçlar  
432. İştiraklere Borçlar  
433. Bağlı Ortaklıklara  
Borçlar  
436. Diğer Çeşitli Borçlar  
437. Diğer Borçlar  
Senetleri Reeskontu. (-)  
438. Kamuya Olan  
Ertelenmiş veya  
Taksitlendirilmiş Borçlar  
44. Alınan Avanslar  
440. Alınan Sipariş  
Avansları  
449. Alınan Diğer  
Avanslar  
47. Borç ve Gider  
Karşılıkları  
472. Kıdem Tazminatı  
Karşılığı  
479. Diğer Borç ve Gider  
Karşılıkları  
48. Gelecek Yıllara Ait  
Gelirler ve Gider  
Tahakkukları  
480. Gelecek Yıllara Ait  
Gelirler  
481. Gider Tahakkukları  
49. Diğer Uzun Vadeli  
Yabancı Kaynaklar  
492. Gelecek Yıllara  
Ertelenen veya Terkin  
Edilecek Katma Değer  
Vergisi  
493. Tesise Katılma  
Payları  
499. Diğer Çeşitli Uzun  
Vadeli Yabancı Kaynaklar

### **5. Öz Kaynakları**

50. Ödenmiş Sermaye  
500. Sermaye  
501. Ödenmemiş Sermaye  
(-)

502. Sermaye Düzeltmesi  
Olumlu Farkları  
503. Sermaye Düzeltmesi  
Olumsuz Farkları (-)  
52. Sermaye Yedekleri  
520. Hisse Senedi İhraç  
Primleri  
521. Hisse Senedi İptal  
Karları  
522. MDV Yeniden  
Değerleme Artışları  
523. İştirakler Yeniden  
Değerleme Artışları  
524. Maliyet Artışları  
Fonu  
529. Diğer Sermaye  
Yedekleri  
54. Kar Yedekleri  
540. Yasal Yedekler  
541. Statü Yedekleri  
542. Olağanüstü Yedekler  
548. Diğer Kar Yedekleri  
549. Özel Fonlar  
57. Geçmiş Yıllar Karları  
570. Geçmiş Yıllar Karları  
58. Geçmiş Yıllar  
Zararları  
580. Geçmiş Yıllar  
Zararları (-)  
59. Dönem Net Karı  
(Zararı)  
590. Dönem Net Karı  
591. Dönem Net Zararı (-)

### **6. Gelir Tablosu Hesapları**

60. Brüt Satışlar  
600. Yurtiçi Satışlar  
601. Yurtdışı Satışlar  
602. Diğer Gelirler  
61. Satış İndirimleri(-)  
610. Satıştan İadeler (-)  
611. Satış İskontoları (-)  
612. Diğer İndirimler (-)  
62. Satışların Maliyeti(-)  
620. Satılan Mamuller  
Maliyeti (-)  
621. Satılan Ticari Mallar  
Maliyeti (-)  
622. Satılan Hizmet  
Maliyeti (-)  
623. Diğer Satışların  
Maliyeti (-)  
63. Faaliyet Giderleri (-)

630. Araştırma ve  
Geliştirme Gider (-)  
631. Pazarlama ,Satış ve  
Dağıtım Gider (-)  
632. Genel Yönetim  
Giderleri(-)  
64. Diğer Faaliyetlerden  
Olağan Gelir ve Karlar  
640. İştiraklerden Temettü  
Gelirleri  
641. Bağlı Ortaklıklardan  
Temettü Gelirleri  
642. Faiz Gelirleri  
643. Komisyon Gelirleri  
644. Konusu Kalmayan  
Karşılıklar  
645. Menkul Kıymet Satış  
Karları  
646. Kambiyo Karları  
647. Reeskont Faiz  
Gelirleri  
648. Enflasyon  
Düzeltmesi Karları  
649. Diğer Olağan Gelir  
ve Karlar  
65. Diğer Faaliyetlerden  
Olağan Gider ve Zararlar(-  
)  
653. Komisyon Giderleri  
(-)  
654. Karşılık Giderleri (-)  
655. Menkul Kıymet Satış  
Zararları (-)  
656. Kambiyo Zararları (-)  
657. Reeskont Faiz  
Giderleri (-)  
658. Enflasyon  
Düzeltmesi Zararları(-)  
659. Diğer Olağan Gider  
ve Zararlar (-)  
66. Finansman Giderleri(-)  
660. Kısa Vadeli  
Borçlanma Giderleri (-)  
661. Uzun Vadeli  
Borçlanma Giderleri (-)  
67. Olağandışı Gelir ve  
Karlar  
671. Önceki Dönem Gelir  
ve Karları  
679. Diğer Olağandışı  
Gelir ve Karlar  
68. Olağandışı Gider ve  
Zararlar(-)

680. Çalışmayan Kısım  
Gider ve Zararları (-)  
681. Önceki Dönem Gider  
ve Zararları (-)  
689. Diğer Olağandışı  
Gider ve Zararlar (-)  
69. Dönem Net Kar Veya  
Zararı  
690. Dönem Karı veya  
Zararı  
691. Dönem Karı Vergi ve  
Diğer Yasal Yükümlülük  
Karşılıkları (-)  
692. Dönem Net Karı  
veya Zararı  
697. Yıllara Yaygın İnşaat  
Enflasyon Düzeltme  
698. Enflasyon Düzeltme

### **7 Maliyet Hesapları**

( 7/A Maliyet Hesapları)

70. Maliyet Muhasebesi  
Bağlantı Hesapları  
700. Maliyet Muhasebesi  
Bağlantı Hesapları  
701. Maliyet Muhasebesi  
Yansıtma Hesabı  
71. Direkt İlk Madde ve  
Malzeme Giderleri  
710. Direkt İlk Madde ve  
Malzeme Giderleri  
711. Direkt İlk Madde ve  
Malzeme Yansıtma  
Hesabı  
712. Direkt İlk Madde ve  
Malzeme Fiyat Farkı  
713. Direkt İlk Madde ve  
Malzeme Miktar Farkı  
72. Direkt İşçilik Giderleri  
720. Direkt İşçilik  
Giderleri  
721. Direkt İşçilik  
Giderleri Yansıtma Hesabı  
722. Direkt İşçilik Ücret  
Farkları  
723. Direkt İşçilik Süre  
(Zaman) Farkları  
73. Genel Üretim  
Giderleri  
730. Genel Üretim  
Giderleri  
731. Genel Üretim  
Giderleri Yansıtma Hesabı

732. Genel Üretim  
Giderleri Bütçe Farkları  
733. Genel Üretim  
Giderleri Verimlilik  
Farkları  
734. Genel Üretim  
Giderleri Kapasite Farkları  
74. Hizmet Üretim  
Maliyeti  
740. Hizmet Üretim  
Maliyeti  
741. Hizmet Üretim  
Maliyeti Yansıtma Hesabı  
742. Hizmet Üretim  
Maliyeti Fark Hesapları  
75. Araştırma ve  
Geliştirme Giderleri  
750. Araştırma ve  
Geliştirme Giderleri  
751. Araştırma ve  
Geliştirme Giderleri  
Yansıtma Hesabı  
752. Araştırma ve  
Geliştirme Gider Farkları  
76. Pazarlama, Satış ve  
Dağıtım Giderleri  
760. Pazarlama ,Satış ve  
Dağıtım Giderleri  
761. Pazarlama ,Satış ve  
Dağıtım Giderleri  
Yansıtma Hesabı  
762. Pazarlama ,Satış ve  
Dağıtım Giderleri Fark  
Hesabı  
77. Genel Yönetim  
Giderleri  
770. Genel Yönetim  
Giderleri  
771. Genel Yönetim  
Giderleri Yansıtma Hesabı  
772. Genel Yönetim Gider  
Farkları Hesabı  
78. Finansman Giderleri  
780. Finansman Giderleri  
781. Finansman Giderleri  
Yansıtma Hesabı  
782. Finansman Giderleri  
Fark Hesabı

### **( 7/B Maliyet Hesapları)**

790. İlk Madde ve  
Malzeme Giderleri

791. İşçi Ücret ve  
Giderleri  
792. Memur Ücret ve  
Giderleri  
793. Dışarıdan Sağlanan  
Fayda ve Hizmetler  
794. Çeşitli Giderler  
795. Vergi, Resim ve  
Harçlar  
796. Amortismanlar ve  
Tükenme Payları  
797. Finansman Giderleri  
798. Gider Çeşitleri  
Yansıtma Hesabı  
799. Üretim Maliyet  
Hesabı

### **9. Nazım Hesaplar**

## EK 4: TASLAK TEKDÜZEN HESAP PLANI

### 1 Dönen Varlıklar

10 Nakit ve Nakit Benzerleri  
100 Kasa  
101 Alınan Çekler  
102 Bankalar  
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)  
105 Nakit Benzeri Yatırımlar  
106 Banka Garantili Kart Alacakları  
108 Diğer Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar  
109 Banka Limit Kullanımları (-)  
11 Finansal Varlıklar  
110 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar  
111 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara Yansıtılan Finansal Varlıklar  
112 İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Varlıklar  
113 Maliyetle Ölçülen Finansal Varlıklar  
116 Türev Finansal Varlıklar  
119 Finansal Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)  
12 Esas Faaliyetlerden Alacaklar (Ticari Alacaklar)  
120 Alıcılar  
121 Alacak Senetleri  
122 İleri Tarihli Çekler  
123 Kredi Kartlarından Alacaklar (Nakit Benzeri Varlıklarda Yer Almayanlar)  
124 İlişkili Taraflardan Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları  
125 İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetlerden Alacaklar (İnşaat Taahhüt İşleri)

126 Diğer Esas Faaliyetlerden Alacaklar  
127 Şüpheli Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları  
128 Ertelemiş Faiz Gelirleri (Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları Reeskontu) (-)  
129 Şüpheli Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları Karşılıkları (-)  
13 İlişkili Taraflardan Alacaklar (Ticari Faaliyetten Doğan Alacakları Kapsamaz)  
130 Ortaklardan Alacaklar  
131 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar  
132 İştiraklerden Alacaklar  
133 İş Ortaklıklarından Alacaklar (Birlikte Kontrol Edilen Ortaklıklardan Alacaklar)  
134 Merkez ve Şubelerden Alacaklar  
135 Kilit Personelden Alacaklar  
136 Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar  
137 İlişkili Taraflardan Şüpheli Alacaklar  
138 Ertelemiş Faiz Gelirleri (İlişkili Taraflardan Alacaklar Reeskontu) (-)  
139 İlişkili Taraflardan Şüpheli Alacaklar Karşılıkları (-)  
14 Diğer Alacaklar  
140 Bütçe Gelirlerinden Alacaklar (Döner Sermaye İşletmeleri İçin)  
141 Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Gelirlerinden Alacaklar  
142 Bloke Mevduat Alacakları  
143 Vergi Dairelerinden Alacaklar

144 Verilen Depozito ve Teminatlar  
145 Diğer Personelden Alacaklar  
146 Diğer Çeşitli Alacaklar  
147 Şüpheli Diğer Alacaklar  
148 Ertelemiş Faiz Gelirleri (Diğer Alacaklar Reeskontu) (-)  
149 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılıkları (-)  
15 Stoklar  
150 İlk Madde ve Malzeme  
151 Yarı Mamuller  
152 Mamuller  
153 Ticari Mallar  
154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri  
155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri (TV Programları, Projeler)  
156 Yoldaki Stoklar  
157 Diğer Stoklar  
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları(-)  
159 Verilen Sipariş Avansları  
16 Canlı Varlıklar  
160 Tarla Bitkileri  
161 Bahçe Bitkileri  
162 Büyükbaş Hayvanlar  
163 Küçükbaş Hayvanlar  
164 Kanatlı Hayvanlar  
165 Su Hayvanları  
166 Diğer Canlı Varlıklar  
167 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)  
169 Verilen Sipariş Avansları  
17 Diğer Dönen Varlıklar  
170 Devreden KDV  
171 İndirilecek KDV  
172 Diğer KDV  
173 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar  
175 İş Avansları  
176 Personel Avansları

177 Sayım ve Tesellüm Noksanları	201 İlişkili Taraflardan Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları	220 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar
178 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	202 Ertelemiş Faiz Gelirleri (Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları Reeskontu) (-)	221 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara Yansıtılan Finansal Yatırımlar
18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	203 Şüpheli Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları Karşılıkları (-)	222 İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar
180 Gelecek Aylara Ait Giderler	204 – 209 Diğer Alacaklar	223 Maliyetle Ölçülen Önemli Etki Taşımayan Yatırımlar
182 Önceden Yapılan İşler (İnşaat Taahhütleri ile İlgili)	204 Verilen Depozito ve Teminatlar	224 Önemli Etki Taşıyan İştirakler
184 Ertelemiş Giderler	205 Vergi Dairelerinden Alacaklar	225 İş Ortaklıkları (Birlikte Kontrol Edilen Ortaklıklar)
185 Gelir Tahakkukları	206 Diğer Personelden Alacaklar	226 Bağlı Ortaklıklar
186 Hakedişe Bağlanacak İşlerden Gelir Tahakkukları	207 Diğer Çeşitli Alacaklar	227 Türev Finansal Varlıklar
19 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Varlıklar (KOBİ TFRS Uygulayanlar Bu Hesap Grubunu Kullanmaz)	208 Ertelemiş Faiz Gelirleri (Diğer Alacaklar Reeskontu) (-)	228 Finansal Yatırımlar Sermaye Taahhütleri (-)
190 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddî Duran Varlıklar	209 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılıkları (-)	229 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
193 Elden Çıkartılacak İştirakler	21 İlişkili Taraflardan Alacaklar	23 Canlı Varlıklar
194 Elden Çıkartılacak Bağlı Ortaklıklar	210 Ortaklardan Alacaklar	230 Meyve Ağaçları
195 Elden Çıkartılacak İş Ortaklıkları	211 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	231 Meyve Vermeyen Ağaçlar
197 Temettü Olarak Dağıtılacak Nakit Dışı Varlıklar	212 İştiraklerden Alacaklar	232 Büyükbaş Hayvanlar
198 Durdurulan Bölümlere ve Faaliyetlere İlişkin Varlıklar	213 İş Ortaklıklarından Alacaklar (Birlikte Kontrol Edilen Ortaklıklardan Alacaklar)	233 Küçükbaş Hayvanlar
199 Diğer Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar	214 Merkez ve Şubelerden Alacaklar	234 Kanatlı Hayvanlar
	215 Kilit Personelden Alacaklar	235 Su Hayvanları ve Diğer Canlı Varlıklar
	216 Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar	236 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
	217 İlişkili Taraflardan Şüpheli Alacaklar	237 Birikmiş Amortismanlar (-)
	218 Ertelemiş Faiz Gelirleri (İlişkili Taraflardan Alacaklar Reeskontu) (-)	238 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları
	219 İlişkili Taraflardan Şüpheli Alacaklar Karşılıkları (-)	239 Verilen Avanslar
	22 Finansal Yatırımlar	24 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
		240 Yatırım Amaçlı Arazi ve Arsalar (Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen)
		241 Yatırım Amaçlı Binalar (Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen)
<b>2 Duran Varlıklar</b>		
20 Esas ve Diğer Faaliyetlerden Alacaklar		
200 – 203 Esas Faaliyetlerden Alacaklar (Ticari Alacaklar)		
200 Alıcılardan Esas Faaliyet Alacakları		



242 Yatırım Amaçlı  
Diğer Gayrimenkuller  
(Gerçeğe Uygun Değerle  
Ölçülen)  
243 Yatırım Amaçlı  
Arazi ve Arsalar  
(Maliyetle Ölçülen)  
(KOBİ TFRS  
Uygulayanlar Bu Hesabı  
Kullanmaz)  
244 Yatırım Amaçlı  
Binalar (Maliyetle  
Ölçülen) (KOBİ TFRS  
Uygulayanlar Bu Hesabı  
Kullanmaz)  
245 Yatırım Amaçlı  
Diğer Gayrimenkuller  
(Maliyetle Ölçülen)  
(KOBİ TFRS  
Uygulayanlar Bu Hesabı  
Kullanmaz)  
246 Yatırım Amaçlı  
Gayrimenkuller Değer  
Düşüklüğü Karşılıkları(-)  
247 Birikmiş  
Amortismanlar(-)  
248 Yapılmakta Olan  
Yatırım Amaçlı  
Gayrimenkul Yatırımları  
249 Verilen Avanslar  
25 Maddi Duran  
Varlıklar  
250 Arazi ve Arsalar  
251 Yeraltı ve Yer Üstü  
Düzenleri  
252 Binalar  
253 Tesis, Makine ve  
Cihazlar  
254 Taşıtlar  
255 Demirbaşlar ve  
Diğer Maddi Duran  
Varlıklar  
256 Maddi Duran  
Varlıklar Değer  
Düşüklüğü Karşılıkları(-)  
257 Birikmiş  
Amortismanlar (-)  
258 Yapılmakta Olan  
Yatırımlar  
259 Verilen Avanslar  
26 Şerefiye ve Maddi  
Olmayan Duran Varlıklar  
260 Şerefiye

261– 269 Maddi  
Olmayan Duran Varlıklar  
261 Haklar  
262 Ortak Mülkiyetli  
Varlıkların Kullanım  
Hakları  
263 Geliştirme  
Maliyetleri (KOBİ  
TFRS'yi Uygulayanlar  
Bu Hesabı Kullanmaz)  
264 TV Programları,  
Sinema Filmleri  
265 Bilgisayar  
Yazılımları ve Diğer  
Maddi Olmayan Duran  
Varlıklar  
266 Maddi Olmayan  
Duran Varlıklar Değer  
Düşüklüğü Karşılıkları(-)  
267 Birikmiş  
Amortismanlar (-)  
268 Yapımı Devam Eden  
Maddi Olmayan Duran  
Varlık Yatırımları  
269 Verilen Avanslar  
27 Yeraltı Kaynaklarının  
Araştırma ve  
Değerlendirilme  
Maliyetleri (Özel  
Tükenmeye Tabi  
Varlıklar)  
271 Arama Giderleri  
272 Hazırlık ve  
Geliştirme Giderleri  
275 Diğer Yeraltı  
Kaynaklarının Araştırma  
ve Geliştirme Maliyetleri  
276 Yeraltı Kayn. Ar. ve  
Değ. Mal. Değer  
Düşüklüğü Karşılıkları(-)  
277 Birikmiş  
Amortismanlar (-)  
279 Verilen Avanslar  
28 Gelecek Yıllara Ait  
Giderler ve Gelir  
Tahakkukları  
280 Gelecek Yıllara Ait  
Peşin Ödenmiş Giderler  
284 Ertelenmiş Giderler  
285 Gelir Tahakkukları  
289 Ertelenmiş Vergi  
Varlığı  
29 Diğer Duran Varlıklar  
292 Diğer KDV

293 Peşin Ödenen  
Vergiler ve Fonlar  
294 Elden Çıkarılacak  
Stoklar ve Maddi Duran  
Varlıklar  
297 Diğer Çeşitli Duran  
Varlıklar  
298 Diğer Duran  
Varlıklar Değer  
Düşüklüğü Karşılıkları(-)  
299 Birikmiş  
Amortismanlar(-)

### **3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar**

30 Finansal Borçlar  
300 Banka Kredileri  
301 Finansal Kiralama  
İşlemlerinden Borçlar  
302 Diğer Finans  
Kuruluşlarına Borçlar  
303 Uzun Vadeli  
Kredilerin Ana Para  
Taksitleri ve Faizleri  
304 Tahvil Ana Para  
Taksit ve Faizleri  
305 Çıkarılmış Bonolar  
ve Senetler  
306 Çıkarılmış Diğer  
Menkul Kıymetler  
307 Türev Finansal  
Borçlar  
308 Diğer Finansal  
Borçlar  
309 Ertelenmiş Faiz  
Giderleri (Finansal  
Borçlar Reeskontu) (-)  
32 Esas Faaliyetlerden  
Borçlar (Ticari Borçlar)  
320 Satıcılar  
321 Borç Senetleri  
322 Verilen İleri Tarihli  
Çekler  
323 Faturası Beklenen  
Alışlardan Borçlar  
324 İlişkili Taraflara  
Esas Faaliyetlerden  
(Ticari) Borçlar  
326 Diğer Esas  
Faaliyetlerden Borçlar  
329 Ertelenmiş Faiz  
Giderleri (Esas  
Faaliyetlerden (Ticari)  
Borçlar Reeskontu) (-)

33 İlişkili Tarafalara Borçlar	366 Ödenecek Diğer Yasal Yükümlülükler	382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları
330 Ortaklara Borçlar	367 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler	384 Ertelenmiş Gelirler
331 Bağlı Ortaklıklara Borçlar	368 Hesaplanan KDV	385 Gider Tahakkukları
332 İştiraklere Borçlar	369 Tecil ve Terkin Edilmiş KDV	39 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Borçlar (KOBİ TFRS Uygulayanlar Bu Hesap Grubunu Kullanmaz)
333 İş Ortaklıklarına Borçlar (Birlikte Kontrol Edilen Ortaklıklara Borçlar)	37 Borç ve Gider Karşılıkları	390 Elden Çıkartılacak Maddi Duran Varlıklara İlişkin Borçlar
334 Merkez ve Şubelere Borçlar	370–371 Dönem Kârı Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılıkları	393 Elden Çıkartılacak İştiraklere İlişkin Borçlar
335 Kilit Personele Borçlar	370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	394 Elden Çıkartılacak Bağlı Ortaklıklara İlişkin Borçlar
336 Diğer İlişkili Tarafalara Borçlar	371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)	395 Elden Çıkartılacak İş Ortaklıklarına İlişkin Borçlar
339 Ertelenmiş Faiz Giderleri (İlişkili Tarafalara Borçlar Reeskontu) (-)	372 – 379 Borç ve Gider Karşılıkları	398 Durdurulan Bölümlere ve Faaliyetlere İlişkin Borçlar
34 Diğer Borçlar ve Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	372 Kıdem Tazminatı Karşılıkları (Kısa Vadeli Olanlar)	399 Diğer Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Borçlar
344 Alınan Depozito ve Teminatlar	373 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar	
345 Diğer Personele Borçlar	374 Çeşitli Gider ve Zarar Karşılıkları	
346 Diğer Çeşitli Borçlar	375 Garanti Yükümlülükleri Karşılıkları	
347 Sayım ve Tesellüm Fazlaları	376 Maddi Duran Varlıklar Sökme, Restorasyon ve Rehabilitasyon Maliyetleri Karşılıkları	
348 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	377 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları	
349 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Diğer Borçlar Reeskontu) (-)	378 Çevre Düzenleme Karşılıkları	
35 Alınan Avanslar	379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	
350 Alınan Sipariş Avansları	38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	
352 Alınan Hizmet Avansları	380 Gelecek Aylara Ait Gelirler	
359 Alınan Diğer Avanslar	381 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Hakediş Bedelleri	
36 Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler		
360 Ödenecek Kurumlar Vergisi		
361 Ödenecek Gelir Vergisi		
362 Ödenecek KDV		
364 Ödenecek Diğer Vergiler		
365 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		
		<b>4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>
		40 Finansal Borçlar
		400 Banka Kredileri
		401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar
		402 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar
		404 Çıkarılmış Tahviller
		405 Hisse Senedine Dönüştürülebilir Tahviller
		406 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler
		407 Türev Finansal Borçlar
		408 Diğer Finansal Borçlar
		409 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Finansal Borçlar Reeskontu) (-)
		42 Esas Faaliyetlerden Borçlar (Ticari Borçlar)

420 Satıcılar	461 Gelecek Yıllarda Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	501 Ödenmemiş Sermaye (-)
421 Borç Senetleri	468 Gelecek Yıllarda Ödenecek Diğer Yasal Yükümlülükler	502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları
422 Verilen İleri Tarihli Çekler	469 Gelecek Yıllara Ertelenen veya Terkin Edilecek KDV	503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)
424 İlişkili Taraplara Esas Faaliyetlerden (Ticari) Borçlar	47 Borç ve Gider Karşılıkları	51 İşletmenin Geri Satın Alınan Kendi Hisse Senetleri (-)
426 Diğer Esas Faaliyetlerden Borçlar	472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları	510 İşletmenin Geri Satın Alınan Kendi Hisse Senetleri (-)
429 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Esas Faaliyetlerden (Ticari) Borçlar Reeskontu) (-)	473 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar	52 Sermaye Yedekleri 520 Hisse Senedi İhraç Primleri
43 İlişkili Taraplara Borçlar	474 Çeşitli Gider ve Zarar Karşılıkları	521 Hisse Senedi İptal Kârları
430 Ortaklara Borçlar	475 Garanti Yükümlülük Karşılıkları	522 Kontrol Gücü Devam Eden Ortaklıkların Hisse Satış Kârları
431 Bağlı Ortaklıklara Borçlar	476 Maddi Duran Varlıklar Sökme, Restorasyon ve Rehabilitasyon	54 Kâr Yedekleri ve Fonlar
432 İştiraklere Borçlar	477 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları	540 Yasal Yedekler 541 Statü Yedekleri
433 İş Ortaklıklarına Borçlar (Birlikte Kontrol Edilen Ortaklıklara Borçlar)	478 Çevre Düzenleme Karşılıkları	542 Genel Kurul Kararına Bağlı Yedekler
434 Merkez ve Şubelere Borçlar	479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	545 Net Kârdan Ayrılan Özel Amaçlı Fonlar
435 Kilit Personele Borçlar	48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	546 Sermayeye İlave Edilecek Gayrimenkul Satış Kârları
436 Diğer İlişkili Taraplara Borçlar	480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler	547 Sermayeye İlave Edilecek İştirak Satış Kârları
439 Ertelenmiş Faiz Giderleri (İlişkili Taraplara Borçlar Reeskontu) (-)	482 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları	548 Sabit Kıymet Yenileme Fonları
44 Diğer Borçlar	484 Ertelenmiş Gelirler	549 Diğer Kâr Yedekleri
444 Alınan Depozito ve Teminatlar	485 Gider Tahakkukları	55 Kâr veya Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)
445 Diğer Personele Borçlar	489 Ertelenmiş Vergi Borcu	550 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları
446 Diğer Çeşitli Borçlar	49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	551 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları
449 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Diğer Borçlar Reeskontu) (-)	490 Tesise Katılma Payları	552 Yeraltı Kaynaklarının Araştırma ve Değerlendirilme Maliyetleri Yeniden Değerleme Artışları
45 Alınan Avanslar	496 Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	
450 Alınan Sipariş Avansları		
452 Alınan Hizmet Avansları		
456 Alınan Diğer Avanslar		
46 Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler		
460 Gelecek Yıllarda Ödenecek Vergiler		
	<b>5 Özkaynaklar</b>	
	50 Ödenmiş Sermaye	
	500 Sermaye	

553 Özkaynağa Dayalı  
Finansal Araçlar Gerçeğe  
Uygun Değer Farkları  
558 Kâr veya Zarara  
Aktarılamayan Diğer  
Kapsamlı Gelirler  
(Giderler)  
559 Ertelenmiş Vergi  
Gelir (Gider) Etkisi (±)  
56 Kâr veya Zarara  
Aktarılabilen Diğer  
Kapsamlı Gelirler  
(Giderler)  
560 Yabancı Para  
Çevrim Farkları (±)  
562 Türev Finansal  
Araçlar Gerçeğe Uygun  
Değer Farkları (±)  
563 Fayda Planlarındaki  
Aktüeryal Kazanç ve  
Kayıplar (±)  
568 Kâr veya Zarara  
Aktarılabilen Diğer  
Kapsamlı Gelirler  
(Giderler) (±)  
569 Ertelenmiş Vergi  
Gelir (Gider) Etkisi (±)  
57 Geçmiş Yıllar Kârları  
570 Geçmiş Yıllar  
Kârları  
571 Muhasebe  
Politikalarındaki  
Değişikliklere ve  
Hatalara İlişkin  
Düzeltilme Kârları (+)  
572 Yeniden Değerleme,  
Sınıflama Düzeltilme  
Kârları  
573 TFRS'ye İlk Geçiş  
Farklarından Kârlar  
58 Geçmiş Yıllar  
Zararları (-)  
580 Geçmiş Yıllar  
Zararları (-)  
581 Muhasebe  
Politikalarındaki  
Değişikliklere ve  
Hatalara İlişkin  
Düzeltilme Zararları (-)  
582 Yeniden Değerleme,  
Sınıflama Düzeltilme  
Zararları (-)  
583 TFRS'ye İlk Geçiş  
Farklarından Zararlar (-)

59 Dönem Net Kârı  
(Zararı)  
590 Dönem Net Kârı  
591 Dönem Net Zararı(-)

## **6 Gelir Tablosu Hesapları**

60 Brüt Esas Faaliyet  
Gelirleri  
Brüt Satışlar  
600 Yurtiçi Satışlar  
601 Yurtdışı Satışlar  
602 İhraç Kaydıyla  
Satışlar  
603 Serbest Bölgelerden  
Satışlar  
604 Teknoloji Geliştirme  
Bölgelerinden Satışlar  
Diğer Esas Faaliyet  
Gelirleri  
605 Canlı Varlık  
Değerleme Artışları  
606 – 608 (Kurumların  
Niteliğine Göre Ortaya  
Çıkan Yukarıdaki  
Hesaplardan Farklılık  
Arz Eden Esas  
Faaliyet Gelirleri (Örnek:  
Meslek Örgütlerinde,  
Vakıflarda Üye Aidatları,  
Bağışları Gibi, Döner  
Sermayelerde Bütçeden  
Alınan Gelirler Gibi,  
Kuruluş Amacı Sadece  
Yatırım Yapmak Olan  
Şirketlerde  
Alınan Temettüleri vb))  
609 Diğer Esas Faaliyet  
Gelirleri  
61 Esas Faaliyet  
Gelirlerinden İndirimler  
(-)  
610 Satıştan İadeler (-)  
611 Satış İskontoları (-)  
612 Diğer İndirimler (-)  
62 Esas Faaliyet  
Maliyetleri (-)  
Satışların Maliyeti (-)  
620 Satılan Mamuller  
Maliyeti (-)  
621 Satılan Ticari Mallar  
Maliyeti (-)  
622 Satılan Hizmet  
Maliyeti (-)

623 Diğer Satışların  
Maliyeti (-)  
624 Dağıtılmayan Genel  
Üretim Maliyetleri (-)  
625 Stok Anormal Fire  
ve Kayıpları (-)  
626 Stok Değer  
Düşüklüğü Karşılık  
Giderleri (-)  
627 Stok Değer  
Düşüklüğü Karşılık  
İptalleri (+)  
Diğer Esas Faaliyet  
Maliyetleri (-)  
628 Canlı Varlık  
Değerleme Azalışları (-)  
629 Diğer Esas Faaliyet  
Maliyetleri (-)  
63 Faaliyet Giderleri (-)  
630 Araştırma ve  
Geliştirme Giderleri (-)  
631 Pazarlama, Satış ve  
Dağıtım Giderleri (-)  
632 Genel Yönetim  
Giderleri (-)  
64 Diğer Faaliyetlerden  
Gelir ve Kârlar  
640 Yatırımlardan  
Temettü Gelirleri  
642 Kira Gelirleri  
643 Devlet Teşvik  
Gelirleri  
644 Konusu Kalmayan  
Karşılıklar  
645 Finansal Varlıklardan  
Satış Kârları  
646 Duran Varlık Satış  
Kârları  
647 Gerçeğe Uygun  
Değer Artış Kârları  
648 Türev Finansal Araç  
Kârları  
649 Diğer Çeşitli Gelir  
ve Kârlar  
65 Diğer Faaliyetlerden  
Gider ve Zararlar (-)  
650 Yatırımlardan Zarar  
Payları (-)  
652 Yatırım Amaçlı  
Gayrimenkul Gider ve  
Zararları (-)  
653 Komisyon Giderleri  
(-)  
654 Karşılık Giderleri (-)

655 Finansal Varlık Satış  
Zararları (-)  
656 Duran Varlık Satış  
Zararları (-)  
657 Gerçeğe Uygun  
Değer Azalış Zararları (-)  
658 Türev Finansal Araç  
Zararları (-)  
659 Diğer Çeşitli Gider  
ve Zararlar (-)  
66 Finansman Gelirleri  
(+)  
660 Mevduat Faiz  
Gelirleri  
661 Finansal Varlıklar  
Faiz Gelirleri  
662 Diğer Faiz Gelirleri  
663 Vade Farkı Gelirleri  
(Esas Faaliyetlerden  
Alacaklar Reeskont Faiz  
Gelirleri)  
664 Diğer Reeskont Faiz  
Gelirleri  
665 Finansman  
Faaliyetiyle İlgili  
Komisyon Gelirleri  
666 Kur Farkı Kârları  
667 Finansman  
Faaliyetiyle İlgili Türev  
Finansal Araç Kârları  
668 Net Parasal Pozisyon  
Kârları (Enflasyon  
Düzeltilmesi Kârları)  
669 Diğer Çeşitli  
Finansman Gelirleri  
67 Finansman Giderleri  
(-)  
670 Kısa Vadeli Finansal  
Borçlanma Maliyetleri  
671 Uzun Vadeli  
Finansal Borçlanma  
Maliyetleri  
672 Diğer Faiz Giderleri  
673 Vade Farkı Giderleri  
(Esas Faaliyetlerden  
Borçlar Reeskont Faiz  
Giderleri)  
674 Diğer Reeskont Faiz  
Giderleri  
675 Finansman  
Faaliyetiyle İlgili  
Komisyon Giderleri  
676 Kur Farkı Zararları

677 Finansman  
Faaliyetiyle İlgili Türev  
Finansal Araç Zararları  
678 Net Parasal Pozisyon  
Zararları (Enflasyon  
Düzeltilme Zararları)  
679 Diğer Çeşitli  
Finansman Giderleri  
68 Durdurulan  
Faaliyetler Gelir ve  
Kârları ile Gider ve  
Zararları  
680–684 Durdurulan  
Faaliyetler Gelir ve  
Kârları  
680 Satış Amaçlı Elde  
Tutulmuş Maddi Duran  
Varlık Gelir ve Satış  
Kârları  
681 Elden Çıkarılacak  
Bağlı Ortaklıklar Gelir ve  
Satış Kârları  
682 Elden Çıkarılacak  
İştirakler Gelir ve Satış  
Kârları  
683 Elden Çıkarılacak İş  
Ortaklıkları Gelir ve  
Satış Kârları  
684 Diğer Durdurulan  
Faaliyetler ve Bölümlere  
İlişkin Gelir ve Kârlar  
685–689 Durdurulan  
Faaliyetler Gider ve  
Zararları (-)  
685 Satış Amaçlı Elde  
Tutulmuş Maddi Duran  
Varlık Gider ve Satış  
Zararları  
686 Elden Çıkarılacak  
Bağlı Ortaklıklar Gider  
ve Satış Zararları  
687 Elden Çıkarılacak  
İştirakler Gider ve Satış  
Zararları  
688 Elden Çıkarılacak İş  
Ortaklıkları Gider ve  
Satış Zararları  
689 Diğer Durdurulan  
Faaliyetler ve Bölümlere  
İlişkin Gider ve Zararlar  
69 Dönem Net Kârı veya  
Zararı

690 Sürdürülen  
Faaliyetler Dönem Kârı  
veya Zararı  
691 Sürdürülen  
Faaliyetler Dönem Kârı  
Yasal Vergi Gideri (-)  
692 Sürdürülen  
Faaliyetler Ertilenmiş  
Vergi Gider Etkisi (-)  
693 Sürdürülen  
Faaliyetler Ertilenmiş  
Vergi Gelir Etkisi (+)  
694 Sürdürülen  
Faaliyetler Dönem Net  
Kârı veya Zararı  
695 Durdurulan  
Faaliyetler Dönem Kârı  
veya Zararı  
696 Durdurulan  
Faaliyetler Dönem Kârı  
Yasal Vergi Gideri (-)  
697 Durdurulan  
Faaliyetler Ertilenmiş  
Vergi Gider Etkisi (-)  
698 Durdurulan  
Faaliyetler Ertilenmiş  
Vergi Gelir Etkisi (+)  
699 Durdurulan  
Faaliyetler Dönem Net  
Kârı veya Zararı

## **7 Maliyet Hesapları**

### **7/A Seçeneğinde**

#### **Maliyet Hesapları**

70 Maliyeti Muhasebesi  
Bağlantı Hesapları  
700 Maliyet Muhasebesi  
Bağlantı Hesabı  
701 Maliyet Muhasebesi  
Yansıtma Hesabı  
71 Direkt İlk Madde ve  
Malzeme Giderleri  
710 Direkt İlk Madde ve  
Malzeme Giderleri  
711 Direkt İlk Madde ve  
Malzeme Giderleri  
Yansıtma Hesabı  
712 Direkt İlk Madde ve  
Malzeme Fiyat Farkları  
713 Direkt İlk Madde ve  
Malzeme Miktar Farkları  
72 Direkt İşçilik  
Giderleri

720 Direkt İşçilik Giderleri  
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı  
722 Direkt İşçilik Ücret Farkları  
723 Direkt İşçilik Süre (Zaman) Farkları  
73 Genel Üretim Giderleri  
730 Genel Üretim Giderleri  
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı  
732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları  
733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları  
734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları  
74 Hizmet Üretim Maliyeti  
740 Hizmet Üretim Maliyeti  
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı  
742 Hizmetlerle İlgili Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri  
743 Hizmetlerle İlgili Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı  
744 Hizmetlerle İlgili Direkt İşçilik Giderleri  
745 Hizmetlerle İlgili Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı  
746 Hizmetlerle İlgili Genel Üretim Giderleri  
747 Hizmetlerle İlgili Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı  
748 Hizmet Üretim Gider Farkları  
75 Araştırma ve Geliştirme Giderleri  
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri

751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı  
752 Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları  
76 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri  
760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri  
761 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı  
762 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Farkları  
77 Genel Yönetim Giderleri  
770 Genel Yönetim Giderleri  
771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı  
772 Genel Yönetim Giderleri Farkları  
78 Finansman Giderleri  
780 Finansman Giderleri  
781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı  
782 Finansman Giderleri Farkları

#### **7/B Seçeneğinde Maliyet Hesapları**

79 Gider Çeşitleri (790–798)  
790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri  
791 İşçi Ücret ve Giderleri  
792 Memur Ücret ve Giderleri  
793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler  
794 Çeşitli Giderler  
795 Vergi, Resim ve Harçlar  
796 Amortismanlar ve Tükenme Payları  
797 Finansman Giderleri  
798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları  
799 Üretim Maliyeti Hesabı

## **8 Serbest**

### **9 Bilgi Hesapları (Nazım Hesaplar)**

90 Matrah Düzeltmeleri  
900 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler  
901 Matraha İlave Edilecek Gelirler  
902 Matraha Eklenecek Diğer Tutarlar  
903 Matraha Eklenecek Tutarlar Alacaklı Hesabı  
904 Matrahtan İndirilecek Gelirler  
905 Matrahtan İndirilecek Giderler  
906 Geçmiş Yıllar Mali Zararları  
907 ARGE İndirimi  
908 Matrahtan İndirilecek Diğer Tutarlar  
909 Matrahtan İndirilecek Tutarlar Alacaklı Hesabı  
91 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri  
910 ..... Projesi  
912 ..... Projesi  
919 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Alacaklı Hesabı  
92 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinden Alınan Hakediş Bedelleri  
920 ..... Projesi  
921 ..... Projesi  
929 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinden Alınan Hakediş Bedelleri Alacaklı Hesabı  
93–99 İşletmelerin İhtiyacına Göre İlgili Bilgi Hesapları