

T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANSMAN ANABİLİM DALI

BÜYÜKBAŞ BESİ ÇİFTLİĞİ İŞLEMLERİ VE MUHASEBESİ
(ÖRNEK BİR SEKTÖR UYGULAMASI)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Gül YAVUZ YÜKSEL

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Serdar ATAY

Temmuz - 2019

KIRIKKALE

T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANSMAN ANABİLİM DALI

BÜYÜKBAŞ BESİ ÇİFTLİĞİ İŞLEMLERİ VE MUHASEBESİ
(ÖRNEK BİR SEKTÖR UYGULAMASI)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Gül YAVUZ YÜKSEL

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Serdar ATAY

Temmuz - 2019

KIRIKKALE

KABUL-ONAY

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Serdar ATAY danışmanlığında Gül YAVUZ YÜKSEL tarafından hazırlanan “Büyükbaş Besi Çiftliği İşlemleri ve Muhasebesi (Örnek Bir Sektör Uygulaması)” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Anabilim dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

04/07/2019

Dr. Öğr. Üyesi Gamze Ebru ÇİFTÇİ (Başkan)

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Serdar ATAY (Üye)

Dr. Öğr. Üyesi Cihat KARTAL (Üye)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

.../.../2019

Prof. Dr. İsmail AYDOĞAN
Enstitü Müdürü

KİŞİSEL KABUL

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Büyükbaş Besi Çiftliği İşlemleri ve Muhasebesi (Örnek Bir Sektör Uygulaması)” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve faydalandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak faydalanılmış olduğunu beyan ederim.

04/07/2019

Gül YAVUZ YÜKSEL

ÖN SÖZ

Çalışmamın her aşamasında kıymetli bilgi ve deneyimlerini sabırla paylaşan ve bana yol gösteren sayın hocam Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Serdar ATAY'a; ön lisans, lisans ve yüksek lisans eğitimim boyunca her ihtiyaç duyduğumda benden yardımını esirgemeyen ve hep yolumu aydınlatan saygıdeğer hocam Doç. Dr. Erdal YILMAZ'a; tez çalışmamda bana birçok konuda destek veren sevgili arkadaşım Koray PİRÇEKLİ'ye teşekkürü bir borç bilirim.

Benim ben olmamı sağlayan, bu hayatta istedikten ve emek verdikten sonra başaramayacağım hiçbir şeyin olmadığını öğreten canım annem Gülay YAVUZ'a ve babam Seyfettin YAVUZ'a; küçücük yüreğiyle bu dönemde beni destekleyen canım kardeşim Ilgar YAVUZ'a; tez dönemim boyunca gerek mesleki bilgi ve becerileri gerekse sabrı ve desteği ile her daim yanımda olan eşim Veteriner Hekim Onur YÜKSEL'e ve bu dönemde manevi olarak beni destekleyen ve adını tek tek yazamadığım arkadaşlarıma sonsuz teşekkür ederim.

ÖZET

Yüksel, Yavuz, Gül, “Büyükbaş Besi Çiftliği İşlemleri ve Muhasebesi (Örnek Bir Sektör Uygulaması)” Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale, 2019.

Başta gıda ihtiyacı olmak üzere insanların çeşitli ihtiyaçlarını karşılayan tarım sektörü önemini hiçbir zaman kaybetmemiştir. Bugünün dünyasında hızla artış gösteren insan sayısına paralel, artan gıda ihtiyacı tarım faaliyetlerinin büyük yatırımcılar tarafından yürütülmesine neden olmuştur. Böylece tarım sektörü aile tipi küçük işletme yapısından sıyrılmaya başlamış ve daha büyük ölçekli sermaye işletmelerine dönmeye başlamıştır. Şüphesiz ki bu durum tarım sektörünün muhasebe uygulamalarına yansımıştır. Tarım sektörünün ana faaliyet konusu olan canlı varlıklar; doğma, büyüme, olgunlaşma ve ölme özelliğine sahiptir. Dolayısıyla bu varlıkların değerlendirme ve muhasebeleştirilme uygulamaları diğer varlıklardan farklı olmalıdır.

Bu çalışmada, tarımsal faaliyet kapsamında büyükbaş besicilik faaliyeti ile uğraşan işletmelerin sahip oldukları canlı varlıkların değerlemesi, muhasebeleştirilmesi ve işletmeye ait diğer mali işlemler TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı çerçevesinde incelenmiş ve Kamu Gözetimi ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanmış olan taslak hesap planına uygun kayıtlar gerçekleştirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Tarım, Tarımsal Faaliyet, Tarım Muhasebesi, Büyükbaş Canlı Varlık, Besicilik, TMS-41, KGK, Taslak Hesap Planı.

ABSTRACT

Yüksel, Yavuz, Gül, “Cattle Breeding Farm Operations and Accounting (a Sample Sector Implementation)”, Master’s Thesis, Kırıkkale, 2019.

Agriculture sector has never lost its importancy in terms of supply, primarily the need for food and various needs of humans. Rapid increase in world’s population boost food demands, thus agricultur el investments implementing by big investors, consequently small family-owned businesses in agriculture sector is being replaced by large scale manufactures, certainly this structural transformation reflects on account practices of agriculture sector. Livestock which is the main field activity of agricultural sector has the ability to be; born, grow, mature and die. These livestock assets appraisalment and accounting practises differ from others in hence.

In this exercise, in the scope of agricultural activity that establishments has operations are great cattle live stocking and their biological assets, -in frame of agricultural are activities standart- appraisalment and account practises and other financial operations is exercised and posting operations are executed appropriate to chart of accounts scheme which published by public oversight accounting and auditing standarts.

Keywords: Agriculture, Agricultural Activity, Agriculture Account Procedures, Great Cattle, Biological Asset, TMS-41, KGK, Chart of Accounts Scheme.

SİMGELER VE KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
BBC	: British Broadcasting Corporation
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
DAK	: Doğu Anadolu Kırmızısı
DAP	: Doğu Anadolu Kalkınma Programı
DOKAP	: Doğu Karadeniz Kalkınma Programı
E-ISLAH	: Soy Kütüğü ve Ön Soy Kütüğü Sistemi
FAO	: Dünya Gıda ve Tarım Örgütü
g	: Gram
GAK	: Güney Doğu Anadolu Kırmızısı
GAP	: Güney Doğu Anadolu Kalkınma Programı
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HAYGEM	: Hayvancılık Genel Müdürlüğü
IPARD	: Instrument for Pre-Accession Assistance-IPA
KDV	: Katma Değer Vergisi
KES	: Kırmızı Et Kayıt Sistemi
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Standartları Kurumu
KOP	: Konya Ovası Kalkınma Programı
MSUGT	: Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği
s.	: Sayfa
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TDK	: Türk Dil Kurumu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMS 20	: Devlet Teşvikleri ile ilgili Muhasebe Standardı
TMS 41	: Tarımsal Faaliyet Standardı

TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TÜRKVET	: Hayvan Kayıt Sistemi
t.y.	: Tarih Yok
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
UMS 41	: Uluslararası Muhasebe Standardı 41
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
v.d.	: Ve Diğerleri
yy	: Yüzyıl



TABLÖLAR

Tablo 1: Ülkelerin Gelişmişlik Düzeylerine Göre 2013 Yılı Sığır Eti Protein Tedarik Miktarları (g/kişi/gün)	15
Tablo 2: Sığır Besi İşletmelerinin Büyüklük Gruplarına Göre Dağılımı	17
Tablo 3: Türkiye’de Irk ve Türlerine Göre Sığır Varlığı (Baş).....	21
Tablo 4: 2018 Yılı Aşı ve Küpe Uygulama Destekleri	30
Tablo 5: 2018 Yılı Aşı Desteği Kapsamında Uygulanan Hayvan Sayısı.....	30
Tablo 6: Yıllar İtibari ile Hayvan Hastalığı Tazminat Ödemeleri.....	32
Tablo 7: 2018 Yılı Yem Bitkileri Üretim Destekleri	34
Tablo 8: Bölgesel Destekleme Yatırım Konuları	36
Tablo 9: Taslak Hesap Planında Canlı Varlıkların İzlendiği Hesap Grupları	80
Tablo 10: Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş’nin Büyükbaş Hayvanlara İlişkin Miktar ve Kayıtlı Değer Bilgileri	96
Tablo 11: Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş’nin Sahip Olduğu Maddi Duran Varlıklara İlişkin Bilgiler	96
Tablo 12: Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş’nin Gider Yerleri	98
Tablo 13: Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş’nin 2018 Yılı Üretim Maliyetleri.....	100
Tablo 14: Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş’nin Gider Yerleri Dağıtım Anahtarları.....	101

Tablo 15: Gider Çeşitlerine Göre Dağıtım Anahtarları.....	101
Tablo 16: Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş 2018 Yılı İşletme Gelir ve Giderleri	102
Tablo 17: Gider Yerlerine Göre Kullanılan Direkt İlk Madde ve Malzeme Tutarları.....	103
Tablo 18: İşletme Malzemesi Gider Dağıtımı	104
Tablo 19: Direkt İşçilik Gider Dağıtımı	104
Tablo 20: Endirekt İşçilik Gider Dağıtımı	105
Tablo 21: Elektrik ve Yakıt Gider Dağıtımı.....	106
Tablo 22: İlaç Giderinin Dağıtımı	106
Tablo 23: Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş'nin 01.01.2018 Tarihli Açılış Bilançosu	107
Tablo 24: Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş'nin Genel Geçici Mizanı	111
Tablo 25: 2018 Yılı Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş'ne Ait Büyükbaş Hayvan Hareketleri	112
Tablo 26: Bina Amortisman Gider Dağıtımı.....	113
Tablo 27: Yemleme Vagonu Amortisman Gider Dağıtımı	114
Tablo 28: Gübre Sıyırıcı Amortisman Gider Dağıtımı	115
Tablo 29: Taşıtlar Amortisman Gider Dağıtımı	116
Tablo 30: Demirbaşlar Amortisman Gider Dağıtımı	117

Tablo 31: Amortisman Giderleri Özet Dağıtım Tablosu	117
Tablo 32: I. Dağıtım Tablosu	119
Tablo 33: Yem Depolama Gider Yeri Dağıtımı	120
Tablo 34: Yem Hazırlama Gider Yeri Dağıtımı.....	120
Tablo 35: II. Dağıtım Tablosu	121
Tablo 36: Büyükbaş Besi Sığırlarının Gerçeğe Uygun Değerleri	123
Tablo 37: Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş'nin Kesin Mizanı.....	126
Tablo 38: Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş'nin 31.12.2018 Tarihli Kapanış Bilançosu	127
Tablo 39: Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş Ayrıntılı Gelir Tablosu	128

ŞEKİLLER

Şekil 1: İşletmelerin Sınıflandırılması	5
Şekil 2: Sığırın Kesim Sonrası Parçalanma Süreci ve Elde Edilen Ürünler	23
Şekil 3: Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ile İlgili Akış Şeması	67



GRAFİKLER

Grafik 1: Türkiye Sığır Varlığı (1991).....	20
Grafik 2: Türkiye Sığır Varlığı (2018).....	22



İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT	iii
SİMGELER VE KISALTMALAR	iv
TABLolar	vi
ŞEKİLLER	ix
GRAFİKLER.....	x
İÇİNDEKİLER.....	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETME KAVRAMI, TARIM İŞLETMELERİ, TARIMSAL FAALİYETLER VE BÜYÜKBAŞ BESİ İŞLETMELERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1 İŞLETME KAVRAMI.....	4
1.2 İŞLETME ÇEŞİTLERİ VE SINIFLANDIRILMASI	5
1.2.1 Faaliyet Konusuna Göre İşletmeler.....	6
1.2.2 Tarım Sektöründeki İşletmeler ve Tarımsal Faaliyet Kavramları...	6
1.2.3 Hayvansal Ürün İşletmeleri.....	9
1.2.4 Büyükbaş Hayvan İşletmeleri	11
1.2.5 Büyükbaş Besi İşletmeleri.....	14
1.2.6 Büyükbaş Besi İşletmelerinin Sınıflandırılması.....	16

1.3 SIĞIR IRKLARI.....	18
1.3.1 Verimlilik Özelliklerine Göre Sığır Irkları.....	18
1.3.2 Genetik Özelliklerine Göre Sığır Irkları.....	19
1.4 BESİLİK SIĞIRLARDAN ELDE EDİLEN ÜRÜNLER.....	22
1.4.1 Et ve Et Ürünleri	23
1.4.2 Yan Ürünler	24
1.4.3 Organik Gübre.....	25
1.5 BÜYÜKBAŞ HAYVANCILIK İŞLETMELERİNDE DEVLET DESTEKLERİ.....	26
1.5.1 Doğrudan Besi Sektörüne Yapılan Destekler.....	28
1.5.2 Dolaylı Olarak Besi Sektörünü Etkileyen Desteklemeler	32
1.5.3 Besi Sektörünü Etkileyen Hibe Destekleri.....	34
1.5.4 Besi Sektörü Finansmanı.....	39

İKİNCİ BÖLÜM

TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ VE TMS-41 TARIMSAL FAALİYET STANDARDI

2.1 MUHASEBENİN TANIMI VE TARIM MUHASEBESİ KAVRAMI.....	41
2.2 TARIM MUHASEBESİNİN AMACI VE ÖNEMİ.....	42
2.3 TARIM MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ	44
2.4 TARIM MUHASEBESİNİN ÖZELLİKLERİ.....	46
2.5 TARIM MUHASEBESİNİN UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR.....	48
2.6 TARIM MUHASEBESİ KURALLARINI BELİRLEYEN YASAL OTORİTELER VE TARIMSAL FAALİYET ALANINDA YAPILAN HUKUKİ DÜZENLEMELER.....	50

2.7 TMS 41 TARIMSAL FAALİYET STANDARDI	51
2.7.1 TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardının Amacı ve Kapsamı	51
2.7.2 Standartta Yer Alan Tarımla İlgili Özel Tanımlar	52
2.7.3 Standartta Yer Alan Tarımla İlgili Genel Tanımlar	56
2.7.4 TMS 41 Standardına Göre Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde Muhasebeleştirme ve Değerleme	57
2.8 TÜR K VERGİ MEVZUATI'NDA TARIMSAL FAALİYETLER.....	73
2.8.1 Büyükbaş Canlı Varlıkların Aktifleştirilmesi	74
2.8.2 Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi	74
2.8.3 Büyükbaş Canlı Varlıklara İlişkin Kazanç ve Zararların Belirlenmesi	76
2.9 TMS 41 ve TÜR K VERGİ MEVZUATINDAKİ TARIMSAL FAALİYETLERE İLİŞKİN HÜKÜMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI.....	77
2.10 TEK DÜZEN HESAP PLANI (TDHP) KAPSAMINDA TARIMSAL FAALİYETLER.....	78
2.10.1 Muhasebe Standartlarına Uygun KGK Taslak Hesap Planında Büyükbaş Canlı Varlıklar İle İlgili Düzenlemeler	79
2.10.2 Dönen Varlıklarda İzlenecek Büyükbaş Hayvanlar	82
2.10.3 Duran Varlıklarda İzlenecek Büyükbaş Hayvanlar.....	90
2.10.4 Büyükbaş Canlı Varlıklarda Değer Azalışları.....	91

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS 41 TARIMSAL FAALİYET STANDARDI KAPSAMINDA BÜYÜKBAŞ BESİ SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERİN MUHASEBE İŞLEMLERİNE YÖNELİK ÖRNEK UYGULAMA

3.1 ÇALIŞMANIN AMACI VE KAPSAMI.....	94
---	-----------

3.2 UYGULAMA İÇERİĞİ VE YÖNTEMİ.....	94
3.3 UYGULAMA YAPILAN İŞLETME İLE İLGİLİ VERİLER	95
3.4 İŞLETMEDE GİDER YERLERİNİN TESPİTİ	97
3.4.1 Esas Üretim Gider Yerleri.....	97
3.4.2 Yardımcı Hizmet Gider Yerleri.....	97
3.4.3 Genel Yönetim Gider Yerleri	97
3.4.4 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri	98
3.5 İŞLETMEYE AİT GİDERLERİN BELİRLENMESİ	98
3.5.1 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	98
3.5.2 Direkt İşçilik Gideri	99
3.5.3 Genel Üretim Gideri.....	99
3.6 İŞLETMEYE AİT DAĞITIM ANAHTARLARININ OLUŞTURULMASI.....	100
3.7 İŞLETME GİDERLERİNİN DAĞITILMASI.....	102
3.7.1 İşletme Malzemesi Gider Dağıtımı	103
3.7.2 Direkt İşçilik Gider Dağıtımı	104
3.7.3 Endirekt İşçilik Gider Dağıtımı.....	105
3.7.4 Elektrik ve Yakıt Gider Dağıtımı	105
3.7.5 İlaç Giderlerinin Dağıtımı	106
3.8 TMS 41 KAPSAMINDA VE KGK TARAFINDAN YAYINLANAN TASLAK HESAP PLANI ÇERÇEVESİNDE MUHASEBE KAYITLARI.....	107
3.8.1 Dönem Sonu İşlemleri.....	111
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	130
KAYNAKÇA	134

GİRİŞ

İşletmeler, insan ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik çeşitli faaliyetleri üstlenerek, yürütmektedir. Faaliyette bulunulan sektörlerle göre de alt dallara ayrılmaktadır. Bu sektörlerden biri de tarımsal faaliyetlerin yürütüldüğü tarım sektörüdür. Son yıllarda artan dünya nüfusuna paralel olarak bu sektörün önemi gitgide üst seviyelere çıkmıştır. Bu durumun nedeni, elzem insan ihtiyaçlarının bu alanda faaliyette bulunan işletmeler tarafından karşılanması ve birçok farklı sektöre, özellikle de sanayi sektörüne hammadde girdisi sağlamasıdır. Bu sebeple, tarım ve sanayi sektörü kol kola yürür tabiri yanlış bir ifade olmayacaktır. Güçlü bir tarım sektörü, sanayi sektörünün güçlenmesine katkı sağlayacak dolayısıyla ülke ekonomisinin gelişmesini sağlayarak vatandaşların refah düzeylerinin artmasına doğrudan veya dolaylı yollardan yardımcı olacaktır.

Tarımsal faaliyetler olabildiğince geniş bir kapsama alanına sahiptir. Bu alan içinde bitkisel ve hayvansal ürün üretimleri yer almaktadır. Hayvansal üretim yapan işletmeler, insanların yaşamlarını kaliteli bir şekilde daim ettirmeleri ve dengeli beslenebilmeleri için hayvansal tabanlı ürünler üretmektedir. Bu işletmeler tarafından üretilen gıda ürünleri insanların bedeni ve zihni gelişimi için bilhassa lüzumlu olan hayvansal proteinleri sağlamaktadır. Büyük oranda hayvansal protein barındıran besinlerden biriside kırmızı ettir. Ülkelerin gelişmişlik düzeyleri ile orantılı olarak kırmızı et tüketim miktarları değişkenlik göstermektedir. Bir ülkenin gelişme seviyesi artıkça o ülkede yaşayan insanların kırmızı et tüketim miktarı da artmaktadır.

Kırmızı et, Türkiye’de ve birçok dünya ülkesinde büyükbaş hayvanlardan yani sığırlardan elde edilmektedir. Bu hayvanların yetiştirilmesi sonucunda sığırların sadece kırmızı etinden istifade edilmez. Ayrıca, büyükbaş hayvanın; kanı, derisi, kemikleri ve hatta dışkıları bile birçok sanayi sektörü için hammadde ve yarı mamul

özelliğindedir. Büyükbaş besi hayvanları, ister kasaplık olarak yetiştirilsin isterse bu varlıklardan elde edilen diğer ürünlerden yararlanma amacıyla yetiştirilsin tarımsal faaliyetler kapsamında önemli bir yere sahiptir.

Dolayısıyla gerek dünya nüfusunun çoğalması sonucu artan hayvansal ürün ihtiyacı gerekse söz konusu sektörde yaşanan teknolojik gelişmeler büyük yatırımcıların dikkatini bu alana yöneltmiştir. Bu durum sonucunda sözü edilen tarım işletmelerinin sayısında artış yaşanmış ve yönetim yapıları geleneksel anlayıştan sıyrılıp daha profesyonel bir sisteme kaymaya başlamıştır. Bu durum, var olan muhasebe uygulamalarının ulusal ve uluslararası alanda belli standartlara göre yürütülmesini zorunlu kılmıştır. Bu nedenle farklı ülkelerde tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin muhasebe uygulamalarında birlik oluşturmak amacıyla “Uluslararası Muhasebe Kurulu (UMSK)” tarafından 2001 senesinde “Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 41, Tarım (IAS 41 Agriculture)” yayınlanmış ve 2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye’de ise uluslararası düzenlemelere bağlı olarak “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)” tarafından “Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 41, Tarımsal Faaliyet Standardı” hazırlanmış ve 2006 yılında yayınlanmıştır. TMS 41 standardı, Uluslararası Raporlama Standardı’na (TFRS) uyum sağlaması amacıyla farklı senelerde yayınlanan tebliğler ile güncellenmektedir.

Bu çalışmanın amacı, doğma, büyüme, olgunlaşma ve ölme gibi özellikleri ile diğer varlıklardan ayrılan büyükbaş besi hayvanlarının değerlendirilmesi, muhasebeleştirilmesi ve mali tablolarda sunulması işlemlerinin TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı hükümlerince incelenmesi ve Kamu Gözetimi ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 2018 Aralık ayında yayınlanan taslak hesap planına uygun olarak kayıt işlemlerinin gerçekleştirilmesidir. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde; işletme kavramı, işletme çeşitleri ve işletmelerin sınıflandırılması hakkında genel bilgiler verilmiştir. Faaliyetlerine göre işletmeler başlığı altında tarım işletmeleri incelenmiş ve tarım, tarımsal faaliyet ve

Çiftçi kavramlarına değinilmiştir. Tarım sektörünün kendine ait olan özellikleri ifade edilmiş ve hayvansal ürün işletmeleri çeşitlendirilerek, büyükbaş bes işletmeleri büyüklüklerine göre ayrılmıştır. Büyükbaş bes işletmelerinde yetiştirilen sığır ırkları, verimlilik ve genetik özelliklerine göre ayrılmış ve bu ırklar hakkında bilgiler verilmiştir. Büyükbaş bes hayvanlarından elde edilen tarımsal ürünler açıklanmış ve son olarak büyükbaş bes işletmelerine yapılan devlet destekleklemeleri hakkında geniş bilgiye yer verilmiştir.

İkinci bölümde; muhasebe kavramı, tarım muhasebesi tanımı, tarım işletmelerinde muhasebe sistemin amacı, önemi, özellikleri ve yararları açıklanmıştır. Daha sonra büyükbaş canlı varlık işletmelerinin mali işlemlerine ait muhasebe kayıtlarının, TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı ve Vergi Usul Kanunu'na göre nasıl gerçekleştirilmesi gerektiği, Tek Düzen Hesap Planının büyükbaş canlı varlıkları kayıt altına alma ve değerleme işlemlerinde yetersiz kaldığı noktalar ve çözüm nerileri hakkında bilgi verilmiştir. Büyükbaş bes işletmelerinde; değerleme, ilk kayıt altına alma, canlı varlıklarda değer artışı/azalışı yaşama ve devlet teşviklerinin muhasebeleştirmesi gibi işlemler KGK tarafından yayınlanan taslak hesap planı kapsamında örneklendirilmiştir.

Çalışmanın nc bölümünde; büyükbaş bes faaliyetinde bulunan örnek bir işletme üzerinden maliyet hesaplamaları yapılarak, ilgili işletmenin finansal işlemleri, TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı kapsamında ve KGK tarafından yayınlanan taslak hesap planı çerçevesinde muhasebe uygulaması yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETME KAVRAMI, TARIM İŞLETMELERİ, TARIMSAL FAALİYETLER VE BÜYÜKBAŞ BESİ İŞLETMELERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1 İŞLETME KAVRAMI

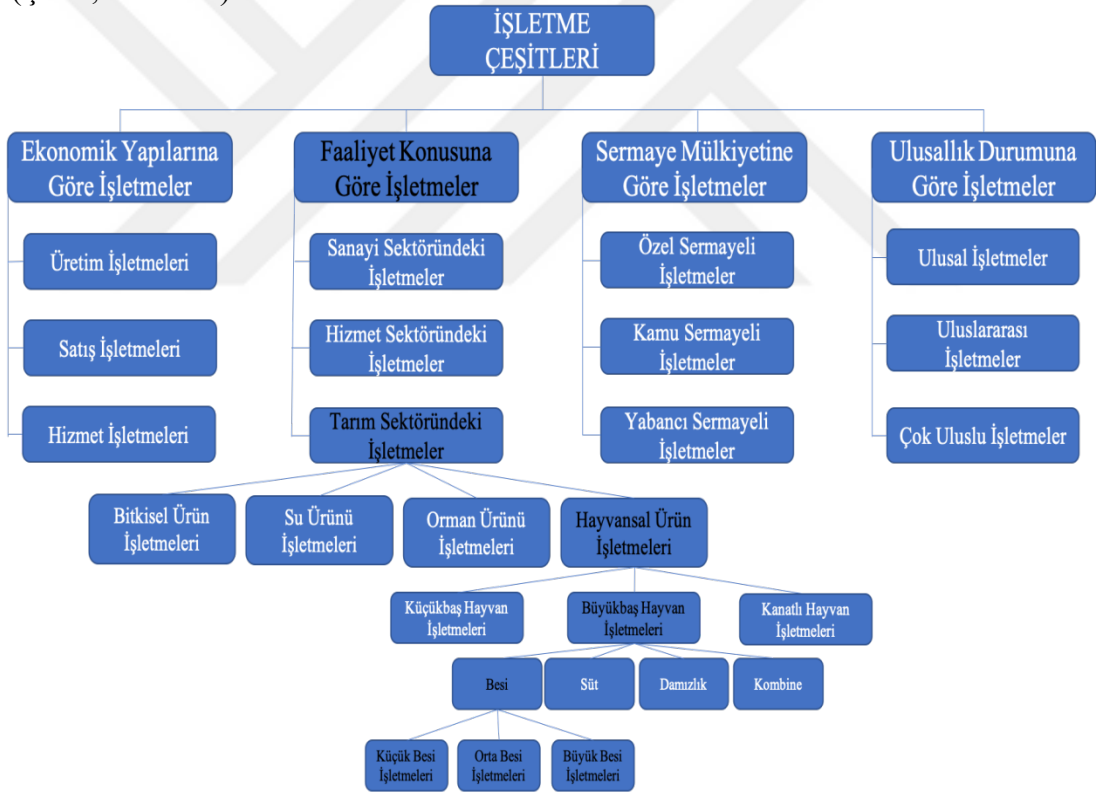
Elde bulunan sınırlı kaynaklar ile insan ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla üretim faktörlerini planlı bir şekilde bir araya getirerek, mal ve hizmet üreten, faaliyet sürekliliğini sağlamak ve büyümek için çaba gösteren teknik ve iktisadi birimlere işletme denmektedir (Gültekin ve Savcı, 2008: 7).

Bir işletmenin ana hedefleri; kâr sağlamak, satış geliri sağlamak, topluma hizmet etmek ve işletmenin varlığını sürdürerek, büyüebilmektir (Mucuk, 2008: 27). Bu hedefler birbirleriyle ilgili ve tamamlayıcı özelliğe sahiptir. Bu nedenle amaçlardan birinin benimsenip, diğerinin önemsenmemesi mümkün değildir. Sıralanan hedeflerin önem sırası işletmenin yönetim anlayışı ve ekonomik koşullara göre değişkenlik gösterebilmektedir (Öngen, 2010: 15). Kâr; işletmenin belli bir dönemdeki faaliyeti sonucunda, toplam gelirinin toplam giderlerinden fazla olması durumudur (Lazol, 2007: 12). Ekonomik bir birim olarak işletme, özel ya da kamu sektöründe olsun; faaliyet gösterdiği iktisadi sistem, ister kapitalist isterse sosyalist olsun üretim faktörleri için yapmış olduğu harcamaların üstünde bir net gelir (kâr) elde ederek varlığını sürdürebilmektedir. Kâr seviyesinin ne düzeyde olacağı konusu özellikle kamu işletmelerinde farklılık göstermekle beraber kârlılık; işletmelerin başarılarını ölçmede, kendilerini denetlemede, verimli çalışmayı teşvik etmekte ve hepsinden önemlisi varlığını sürdürmede önemli bir araçtır (Mucuk, 2008: 25-27). Kârını ideal seviyeye çıkarmayı başarabilen işletme, faaliyetlerini de sürekli kılabilmekte ve sosyal sorumluluklarını istenilen düzeyde yerine getirebilmektedir.

Bu durumda bir ülkenin ekonomisi, insan vücuduna benzetilirse işletmeler bu oluşumun en küçük yapı taşlarıdır. Sistemin düzgün ve verimli çalışabilmesi için bu ekonomik yapıların iyi bir şekilde organize edilip, belirlenmiş olan ana hedeflere optimal seviyede ulaşabilmesi ülke ekonomisinin güçlenmesine ve dolayısıyla ülke vatandaşlarının refah seviyesinin yükselmesine de sebep olacaktır (Mucuk, 2008: 1).

1.2 İŞLETME ÇEŞİTLERİ VE SINIFLANDIRILMASI

İşletmeler çok farklı şekil, büyüklük ve çalışma alanlarına sahip olan ekonomik yapılardır. İşletme çeşitlerini daha iyi tanımak ve özellikleri hakkında fikir sahibi olmak için işletmeler, çeşitli kriterlere göre sınıflandırılarak incelenmektedir (Çetin, 2007: 45).



Şekil 1: İşletmelerin Sınıflandırılması

Kaynak: Dernek (2005), s. 2; Mucuk (2008), s. 41; Taştan (2013), s. 40; Serka (2011), s. 67-70' den yararlanılarak tarafıma oluşturulmuştur.

İşletmelerin sınıflandırılması başlı başına ayrı bir çalışma konusu olmakla birlikte genel çerçeve içinde tarım işletmelerinin ve bu çalışmanın konusunu oluşturan büyükbaş hayvan işletmelerinin yerini görmek konuyu daha iyi kavrayabilmek için yararlı olacaktır.

1.2.1 Faaliyet Konusuna Göre İşletmeler

İşletme hangi faaliyet dalında mal ve hizmet üretiyorsa, bu üretime göre alt gruplara ayrılabilir. Bu bakımdan işletmeler faaliyet konusuna göre; tarımla uğraşan, sanayi ile uğraşan ve hizmet sektöründeki işletmeler olarak üç ana grupta toplanabilir. Ülkemizde Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH) hesaplarında bu sınıflandırmayı kullanmaktadır (Mucuk, 2008: 41).

1.2.2 Tarım Sektöründeki İşletmeler ve Tarımsal Faaliyet Kavramları

Ülkemizde tarım kelimesi birçok çevre tarafından sadece bitkisel üretim karşılığında kullanılsa da dünya literatüründeki karşılığı; bitkisel, hayvansal kaynakların ekonomik kullanımı ile bitkisel ve hayvansal ürünleri üretmek, işlemek, kalite ve verimlerini yükseltmek, bu ürünlerin piyasaya ulaştırılmasını kapsayan süreçlerin toplamı “tarım” kelimesiyle ifade edilmektedir (Akman, 2018: 3). Bu bağlamda tarım işletmesi ve tarımsal faaliyet kavramlarına baktığımızda farklı kaynaklarda yer alan tanımlar birbirine benzemekle beraber ufak ayrımlara tabidir. Konuyu daha iyi açıklamak amacıyla farklı kaynaklardaki tanımları incelediğimizde şu tanımlara ulaşılmaktadır:

Tarım işletmesi genel anlamda, toprağı ve tohumu kullanarak bitkisel ve hayvansal ürünler üreten ve üretilen bu ürünleri yarı mamul ve mamul şeklinde işleyen ekonomik birimlerdir (Açıl, 1980: 18).

5488 sayılı Tarım Kanun’ da “*Tarım işletmesi: 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” diye tanımlanmaktadır.

TÜİK, ise tarım işletmelerine şöyle bir tanım yapmaktadır; *“Yasal durumu ne olursa olsun, sahip olduğu, ortakçılık, yarıcılık ya da kiralama şeklinde işlediği arazinin büyüklüğüne bakılmaksızın kendi adına bitkisel üretim yapan ya da küçükbaş veya büyükbaş hayvan besleyen veya hem bitkisel üretim hem hayvancılık yapan tek yönetim altındaki ekonomik birimdir.”* Burada tek yönetimden kastedilen, bir birey ya da hane halkı; ortaklaşa olarak iki ya da daha çok birey ya da hane halkları; bir kooperatif, şirket ya da devlet kurumu gibi tüzel kişi olabilmektedir.

Tarımsal faaliyet kavramı ise en dar anlamda; bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretimi veya bu ürünlerin daha yararlı hale dönüştürülmesine yönelik her türlü ekonomik faaliyettir.

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 41 Tarımsal Faaliyet Standardı ise tarımsal faaliyeti şu şekilde tanımlanmıştır; *“Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir”* (TMS 41, madde 5).

Gelir vergisi Kanun’a (GVK) baktığımızda ise daha kapsamlı bir tanımlama yapılmıştır. GVK göre *“Tarımsal faaliyet; 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, avlamasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder”* (GVK, madde 52).

Yukarıda yapılan tanımlamalara göre; tarımsal faaliyetlerin gerçekleştiği ekonomik birimlere tarım işletmesi, bu işletmelerin yürüttükleri faaliyetlere tarımsal faaliyet denmektedir. Tarımsal işletmeleri, işletenlere çiftçi (üretici) denilmektedir. Bir kişinin çiftçi olarak kabul edilmesi için, tarımsal üretimde bulunduğu toprağın

veya öteki üretim faktörlerinin sahibi olması şart değildir, mal sahibi, müstecir veya ortakçı olarak tarımsal faaliyeti gerçekleştirenlerde çiftçi olarak tanımlanmaktadır (Siirt Üniversitesi, 2016). Çiftçi, tarım işletmesinin hem yönetimi ile ilgilenmekte hem de iş gücünü ortaya koymaktadır (Dernek, 2005: 2).

Tarım sektöründe faaliyette bulunan işletmeler; bitkisel ürün işletmeleri, su ürünü işletmeleri, orman ürünü işletmeleri ve hayvansal ürün işletmeleri şeklinde dört alt grupta sınıflandırılabilir (Mucuk, 2008: 41).

Çalışmada öncelikle bu alanda faaliyet gösteren işletmelerin sektöre ait ortak özellikleri sıralanmaya çalışacaktır.

1.2.2.1 Tarım Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmelerin Özellikleri

İşletmeler, genel bakış açısı ile benzer özelliklere sahip olsalar bile faaliyet gösterdikleri sektöre bağlı olarak bu genel özelliklere ek farklı özelliklere de sahip olmaktadır. Bu sebeple tarım işletmeleri gerek sanayi sektörü gerekse diğer üretim dallarında faaliyet gösteren işletmelerden farklı özellikleri bünyelerinde barındırmaktadır (Aktuğlu, 1984: 11).

Tarım işletmelerine ait özellikleri şu şekilde sıralamak mümkündür (Rehber ve Çetin, 1998: 7-12):

- Tarım işletmelerinin üretim faaliyetlerinde, doğal koşullar önemli rol oynamakta ve doğal koşullara bağlı olarak gelişen durumlar üreticinin kontrolü dışında gerçekleşmektedir.
- Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde, belirsizlik ve buna bağlı olarak risk faktörü fazladır.
- Tarımsal üretim, belli bir sıralamayla gerçekleşir ve süresi uzundur. Bu nedenle üretim mevsimsel koşullara bağlı olarak kesikli ilerlemektedir.

- İhtisaslaşmış tarım işletmeleri (süt, et üreten işletmeler vb.) hariç, sektörde faaliyet gösteren diğer tarım işletmeleri aile ihtiyaçlarını karşılamak ve özellikle de risk faktöründen korunmak amacıyla üretim çeşitlendirmesine gitmektedir.
- Tarım işletmeleri genel itibari ile küçük aile işletmeleri şeklinde organize olmuş ekonomik yapılardır.
- Tarım sektöründeki işletmeler, üretimini gerçekleştirdiği ürünler ile birçok farklı sektöre hammadde girdisi sağlamaktadır.
- Tarım işletmelerini işleten üreticilerin (çiftçilerin), genellikle eğitim ve gelir düzeyleri düşüktür.
- Tarım işletmeleri yapı itibari ile tarım dışındaki sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerden ayrılmaktadır. Tarım kolunda faaliyette bulunan işletmeler dağınık bir yapıya sahiptir. Çünkü, iş ve aile yaşantısı iç içe geçmiş durumda olabilmektedir dolayısıyla aileyi oluşturan bireyler genel itibari ile hem işletme üretim sürecine katılmakta hem de bu süreç sonucu elde ettiği kazanç ile geçimini sağlamaktadır. Oysaki tarım dışı sektörlerde uzmanlaşmaya dönük daha sistemli bir yapı gözlenmektedir.
- Tarım sektöründeki işletmelerin ürettiği ürünlerin, büyük kısmının zorunlu ihtiyaç malları olması sebebiyle ekonomi de yaşanan iktisadi dalgalanmalardan diğer sektördeki işletmelere göre daha az etkilenirler.

1.2.3 Hayvansal Ürün İşletmeleri

Tarımsal faaliyetlerin önemli bir alt dalını oluşturan hayvansal ürün işletmeleri; insanlar için yararlı ürünler elde etmek amacıyla evcil hayvanların bakıldığı, beslendiği, üretildiği ve yetiştiriciliğinin yapıldığı tarım işletmesi koludur (Taştan, 2013: 39). Bu işletmeler, insanların yaşamlarını sürdürebilmeleri ve dengeli beslenmeleri için gerekli olan hayvansal ürünler üretmektedir.

İnsanoğlunun fiziksel ve zihinsel gelişimi için gerekli olan proteinler, bitkisel kaynaklı besinlerden daha çok hayvansal kaynaklı proteinlerde bulunmaktadır. Hayvansal besin ürünlerinde protein niceliğinin yüksek olmasının yanı sıra bu proteinlerin biyolojik değeri de fazladır. Bu nedenle insan sağlığı için hayvansal ürünler oldukça önemlidir. Sağlıklı bir toplum yetiştirmek, bütün dünya ülkelerinin öncelikli hedefi olduğu düşünüldüğünde hayvansal besinler, tarımsal besinler içinde en stratejik ürün olarak ilk sırada yer almaktadır (Et ve Süt Kurumu, Sektör Değerlendirme Raporu, 2016: 5).

Dünyadaki insan sayısı artıkça beslenme ihtiyacını karşılamak zorlaşmakta, bunun yanı sıra ekonomik gelişmişlik düzeyine paralel olarak karın doyurmanın yanında kaliteli besin tüketmenin önemi de artmaktadır (Dernek, 2005: 8). Günümüzde yaş gruplarına göre değişkenlik göstermekle birlikte, dengeli bir beslenmeden söz edebilmek için günlük protein tüketiminin %40 ila %60 oranında hayvansal kaynaklı gıda maddelerinin olması önerilmektedir (Karakaya, 2018). İnsanların beslenmesinde son derece mühim bir yere sahip olan hayvansal ürünler, söz konusu işletmelerin de önemini gün geçtikçe artırmaktadır.

Hayvansal faaliyetle uğraşan işletmeleri, üretimini ve yetiştiriciliğini üstlendiği hayvan türüne göre şöyle sıralanabilmektedir (Dernek, 2005: 2):

- Küçükbaş hayvan yetiştiriciliğinin yapıldığı işletmeler (Koyun, keçi).
- Büyükbaş hayvan yetiştiriciliğinin yapıldığı işletmeler (Süt ve et sığırcılığı).
- Kanatlı hayvan yetiştiriciliğinin yapıldığı işletmeler (Tavuk, hindi, bıldırcın, kaz, keklik, yumurta tavukçuluğu vb.).
- Arıcılık (Bal, polen, arı sütü).
- Alternatif hayvan yetiştiriciliğinin yapıldığı işletmeler (Atçılık, ipek böcekçiliği, kürk hayvanı yetiştiriciliği).

Yapılan sıralamaya göre; kırmızı ve beyaz et, süt, yumurta, tiftik, deri, bal, ipek kozası vb. hayvansal ürün olarak değerlendirilmektedir. Ülkemizde tarım sektörü içerisinde hayvancılık alt sektörü; *“İnsanımızın et, süt, yumurta, bal gibi temel gıda ihtiyaçlarını karşılanmasının yanında; kırsal alanlarda büyük oranda istihdam olanakları sağlar, tarıma dayalı üretim yapan sektörlerle et, süt, yem, yünlü ya da ipekli tekstil malzemeleri ile deri gibi hammaddeleri sağlar, aynı zamanda yem benzeri maddeleri tüketerek sanayi sektörünün desteklemesi yönünden büyük önem taşır”* (Devlet Planlama Teşkilatı, 2000: 136).

Hayvancılık sektöründeki işletmeler, sene içinde devamlı nakit akışı sağlayabilmesi ve tarım kolunda belirsizlik riskini azaltması sebebiyle ülke ekonomisi açısından vazgeçilmesi mümkün olmayan faaliyetleri gerçekleştirirler (Sönmez, 2006: 12).

1.2.4 Büyükbaş Hayvan İşletmeleri

Et ve elde edilen diğer hayvansal ürünlerden miktar olarak fazla ürün sağlanan ve canlı bir varlık olarak oldukça büyük olan hayvanlara büyükbaş hayvan denilmektedir. Sığır, manda, at, eşek, katır, deve büyükbaş hayvan çeşitlerini oluşturmaktadır (İtir, 2017: 20). Büyükbaş hayvanların, çağ değişimleri ve cinsiyet faktörüne bağlı olarak hangi isimleri aldıkları, işletmelerin bu hayvanlardan hangi ürünleri elde etmek için yetiştiriciliğini yaptıklarını daha iyi açıklayabilmek amacıyla bu varlıkların özelliklerine kısaca değinilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir.

Sığır; memeliler familyasından çift tırnaklı, çoğunlukla evcil olan, hantal yapılı ve boynuzlu büyükbaş hayvandır. Halk arasında geviş getiren ve etinden, sütünden ve gücünden faydalanılan evcil büyükbaş hayvanların geneli sığır olarak anılır. Sığırlar, geçirmiş oldukları çağlara göre farklı isimler ile adlandırılmaktadır. Doğumundan altı aya kadar olan dişi ve erkek yavrularına buzağı, altı aylıktan bir yaş aralığında olan dişi ve erkek yavralara dana, henüz doğum yapmamış genç dişi hayvana düve, döllenme yeteneği olan genç erkek hayvana tosun, damızlık erkeğine

boğa, yavrulmuş olan dişiye inek, kısırlaştırılmış erkek hayvana öküz denmektedir. Öküzler hem iş hem besi hayvanı olarak kullanılmasının yanında 4500 kg'lık yükleri dahi kolaylıkla çekebilme özelliğine sahiptir. Bu sebeple öküzler, zirai işletmeler için önemli bir yük hayvandır. Sığır eti ve sütü insanlar için besin kaynağı olmasının yanı sıra, kemikleri, boynuzu ve derisi endüstride, gübresi toprak verimini artırmak amacıyla tarlalarda kullanılmaktadır (Taştan, 2013: 11-12).

Mandayı ise Türk Dil Kurumu (TDK) şöyle tanımlamıştır: “çift tırnaklı, geviş getiren, derisinin rengi siyaha yakın, uzun seyrek kıllı sığır ailesinden olan hayvandır.” Manda; ülkemizde camız, kömüş olarak da anılmaktadır. Yavrusuna malak denilmektedir. Manda, günümüzde etinden, sütünden, boynuz ve derisinden faydalanan aynı zamanda çeki hayvanı olarak da kullanılan bir hayvandır. Mandalar bulundukları çevrenin koşullarına kolaylıkla uyum sağlayabilen, dayanıklı hayvanlardır. Ülkemizde manda üreticiliği sığır üreticiliğine göre daha az yapılmaktadır. Bu ırkın üretiminin düşük olmasının nedenleri arasında; sığır ile karşılaştırıldığında elde edilen ürün verimliliğinin az olması ve mandadan elde edilen ürün türevlerinin Türkiye'deki tüketiciler tarafından fazla tercih edilmemesi sayılabilmektedir (Atasever ve Erdem, 2008: 60-63).

At; atgiller familyasından tek tırnaklı, otçul, memeli bir hayvandır. Atın yavrusuna tay; damızlık dişi ata kısarak; damızlık erkek ata aygır; koşum atlarına ise beygir denir. Türkiye' de at yetiştiriciliği genellikle yük çekme, binek hayvanı ve yarış atı olarak kullanmak için yapılmaktadır (Çınar, 1993: 13).

Eşek, tek tırnaklılar ailesinden, at cinsine bağlı olan bir türdür. Eşekler zor çalışma şartlarına karşı dayanıklı olan bir hayvandır, bunun için özellikle yük hayvanı olarak kullanılmaktadır (Yalçın, 2016: 1-22). Bunun yanı sıra yapılan son araştırmalarda, inek sütüne alerjisi olan çocuklarda eşek sütünün alerji yapmadığı, aynı zamanda insanlarda oluşan damar tıkanıklığı sorunun giderilmesinde ve immün sistemin direnç kazanmasına yardımcı olduğu ortaya konmuştur (BBC, 2011). Katır,

dişi at ile eşeğin çiftleşmesi ile ortaya çıkmış olan bir türdür. Tam tersi durumda erkek at ile eşek çiftleşirse bu türe de bardo denilmektedir (Uğur, 2016: 33).

Deve ise, devegiller ailesinden olan hörgüçlü bir hayvandır. Özellik olarak uzun süre açlık ve susuzluğa dayanabilmektedir. Yük taşıma, çeki ve binek hayvanı olarak kullanılmasının yanında sütü, eti, yünü ve derisi içinde beslenmektedir. Türkiye’ de ve diğer bazı ülkelerde deve güreşi içinde yetiştiriciliği yapılabilmektedir (Atasoy ve Özbaşer, 2014: 85-90).

Büyükbaş hayvan işletmeleri ise, saymış olduğumuz büyükbaş canlı varlıkların yetiştiriciliğini yapan, yürütmüş oldukları bu faaliyetin sonucunda hayvansal ürünler elde eden ve elde ettikleri bu ürünler ile insanların hayvansal ürün ihtiyaçlarını (et, süt, yün, deri vb.) karşılayan işletmelerdir.

Büyükbaş hayvan işletmeleri, insanların beslenme ihtiyaçlarının karşılanmasında önemli bir yer tutmaktadır. Artan dünya nüfusuna ve ülkelerin gelişmişlik düzeylerine paralel olarak insanların hayvansal ürün gereksinimleri de artmaktadır. Bu durum et, süt gibi hayvansal gıda üretimi yapan işletmelerin önemini küresel piyasalarda üst seviyelere çıkarmaktadır (Hasan Batmaz v.d., 2015: 1).

Ürettikleri ürün çeşitlerine göre büyükbaş hayvancılık işletmeleri; besi, süt, damızlık, kombine olmak üzere dört farklı alt gruba ayrılmaktadır (Serka, 2011: 70):

- Besi İşletmeleri; Eril, etçi sığırların belli bir süre besiye alınarak uygun yem karışımları ile yetiştiriciliğinin yapıldığı işletmelerdir.
- Süt Hayvancılığı İşletmeleri; Süt verimi yüksek olan kültür veya melez ırkların kullanıldığı, sütün sağılması saklanması sağlayan seyyar/sabit sağım ünitesi, soğutma tankı gibi makine-ekipman ve barınak bölümlerinin bulunduğu işletmelerdir.

- Damızlık Hayvan İşletmeleri; Damızlık niteliğine sahip olan kültür ırkı damızlık süt, etçi sığırların ve damızlık düvelerin yetiştirildiği işletmelerdir.
- Kombine İşletmeler; Besi ve sütçül özelliklere sahip ırklarla yapılan, süt hayvancılığı ve besicilik faaliyetlerini bir arada yürüten işletmelerdir. Bu işletmelerde yürütülen faaliyetler; elde edilen sığırların sütleri pazara sunulmakta, sığır yavrularından eril olanlar belirli bir zaman beslendikten sonra satışa sunulmakta ve kalan yavrular ise işletme faaliyetlerinin devam etmesi için kullanılmaktadır.

1.2.5 Büyükbaş Besi İşletmeleri

Genç ya da yaşlı kasaplık hayvanların vücutlarındaki et miktarını ve kalitesini artırmak ve daha fazla verim elde etmek amacıyla yapılan beslemeye “besi” denilmektedir (Ergün, 2012: 11). Büyükbaş besicilik işletmeleri ise dişi ya da erkek sığırların kesime yollanmadan önce uygun yemler ile beslenerek bir taraftan et kalitelerinin, diğer taraftan da canlı ağırlıklarının artırılmasının hedeflendiği tarım işletmesi çeşididir.

Büyükbaş besicilikte, genç erkek sığırlar, danalar, tosunlar, damızlık özelliği göstermeyen dişi buzağılar ve düveler, iyi bakılamamış ve damızlık özelliğini yitirmiş inekler besiye alınarak kıymetlendirilmektedir (Gençoğlu, 2015: 430). Besiye alınacak olan hayvanın kalıtsal yapısı, hayvandan elde edilecek besi verimliliği ve ekonomide yaşanan dalgalanmalara bağlı olarak 6,12,18 ay besi faaliyeti sürdüren bu işletmeler rasyonel çalışan işletmelerdir (Sönmez, 2006: 15).

İnsanoğlunun beslenmesinde proteinler önemli yere sahiptir ve vücudumuzun üretemediği bazı proteinleri dışarıdan almamız gerekmektedir. Kırmızı et hayvansal bir protein kaynağıdır ve birçok dünya ülkesinde hayvansal protein kaynağı olarak sığır eti, ilk sıralarda yer almaktadır (Ergün, 2012: 10). Dünya kırmızı et üretiminin

%30 kadarını sığırlardan, %5'ini ise küçükbaş hayvanlardan karşılar, ülkemizde domuz eti tüketilmediği için bizde bu oran, %88'i sığırlardan, %12'si ise küçükbaş hayvanlardan elde edilmektedir (Tüzemen, 2018: 8).

Ülkelerin gelişmişlik düzeyleri kıyas edilirken, dikkate alınan ölçütlerden bir tanesi de kişi başına düşen hayvansal ürün tüketim miktarlarıdır (Savaş Sarıözkan v.d., 2007: 171). Ülkelerin gelişmişlik düzeyi artıkça buna paralel et tüketimleri de artış göstermektedir buna karşın az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde insanlar daha büyük oranda bitkisel besinler ile beslenmektedir (Anonim, 2013: 8).

Tablo 1: Ülkelerin Gelişmişlik Düzeylerine Göre 2013 Yılı Sığır Eti Protein Tedarik Miktarları (g/kişi/gün)

ÜLKELER / ÖZEL GRUPLAR	KİŞİ BAŞI SIĞIR ETİ PROTEİN TEDARİK MİKTARLARI (g/kişi/gün)
1. AVUSTURALYA	12.88
2. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ	12.28
3.KANADA	11.17
4. RUSYA	6.85
5. TÜRKİYE	5.35
6.AZERBAYCAN	5.12
7. ZİMBABVE	2.97
8. NEPAL	2.55
9. ETİYOPYA	1.46
10. AVRUPA BİRLİĞİ (TOPLAM)	5.68
11. GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELER(TOPLAM)	3.53
12.AZ GELİŞMİŞ ÜLKELER (TOPLAM)	1.86

Kaynak: Dünya Gıda ve Tarım Örgütü (2013) verilerinden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur. <http://www.fao.org/faostat/en/#data/CL>

Tablo 1'de Dünya Gıda ve Tarım Örgütü (FAO) verilerinden faydalanılarak gelişmiş (Avustralya, ABD, Kanada), gelişmekte olan (Rusya, Türkiye, Azerbaycan) ve az gelişmiş ülkelerin (Zimbabve, Nepal, Etiyopya) bazıları seçilmiştir. Söz konusu ülkelerin kişi başı sığır eti tedarik miktarları incelendiğinde, ülkelerin gelişme seviyelerine bağlı olarak farklı tüketim miktarlarına sahip olduğu net bir

şekilde görülmektedir. Gelişmiş ülkelerin sığır eti protein tedarik miktarları, gelişme seviyesi düşük olan ülkelere göre daha fazladır. Ülkelerin gruplar bazında toplam miktarları incelendiğinde, Avrupa Birliği ülkelerinin toplam tüketim değeri 5.68 gramken (g), gelişmekte olan ülkelerdeki kişi başı tedarik miktarı 3.53 g ve az gelişmiş ülkelerde ise 1.86 g olarak gözükmekte ve ülkelerin gelişme düzeyleri ile doğru orantılı olarak aşağı doğru inen bir ivme ile hareket ettiği görülmektedir.

Bir ülkedeki kırmızı et tüketim oranlarının oluşmasında, ülkelerin ekonomik gelişmişlik düzeylerinin yanı sıra ülke vatandaşlarının eğitim düzeyi, tüketicilerin tercihleri, üretilen ürünlerin kalitesi, toplumun sahip olduğu dini inançlar, tüketicilerin yaşları, ülkenin yıllık nüfus artış oranı, nüfus yapısındaki değişimler vb. faktörler birer belirleyici olabilmektedir (İbrahim Şeker v.d., 2011: 544-546).

1.2.6 Büyükbaş Besi İşletmelerinin Sınıflandırılması

Tarım işletmeleri büyüklük ölçülerine göre sınıflandırırken sahip oldukları arazi miktarı, hayvan sayısı vb. özellikler dikkate alınarak gruplandırılabilir (Gökgöz, 2013: 10). Tarım sektöründe faaliyet gösteren besi işletmeleri sahip oldukları hayvan sayısına göre üç grupta incelenebilir. Bunlar; küçük ölçekli, orta ölçekli ve büyük ölçekli besi işletmeleri şeklindedir (Taştan, 2013: 40-42):

- **Küçük Ölçekli Besi İşletmeleri;** Aile üyelerinin ortak çalışmaları ile faaliyetini sürdüren üretimi ancak kendi tüketimine yetecek düzeyde olan ve bazen düşük seviyede satış da gerçekleştirebilen, 10 baş veya altı hayvana sahip işletmelerdir.
- **Orta Ölçekli Besi İşletmeleri;** Aile bireyleri yanında kısmen yabancı işçilerin çalıştırıldığı bunun yanı sıra işletme sahibinin emeğinin de üretim sürecine katıldığı, 11-49 baş arası hayvana sahip olan işletmelerdir.

- **Büyük Ölçekli Besi İşletmeleri;** Üretim faaliyetlerini profesyonel olarak yürüten daha çok kâr amaçlı kurulan, 50 baş ve üstü hayvana sahip olan işletmelerdir.

İşletmelerin ölçeklerine göre sınıflandırılması muhasebe uygulamaları açısından önemli bir kriterdir. Zira küçük ölçekli bir işletme ile büyük ölçeğe sahip olan işletmenin tutması gereken muhasebe defter ve kayıtları birbirinden farklıdır (Özkan, 2001: 32).

Türkiye’de faaliyette bulunan büyükbaş hayvancılık işletmelerinin geneli küçük ölçekli ve geleneksel üretim anlayışına sahiptir. Sektör ile ilgili gelişme düzeylerine bakıldığında, besi sektörü süt sektörü kadar gelişmiş değildir (T.C Tarım ve Orman Bakanlığı, Büyükbaş ve Küçükbaş Hayvancılık Çalıştay Sonuç Raporu, 2018: 4-7).

Tablo 2: Sığır Besi İşletmelerinin Büyüklük Gruplarına Göre Dağılımı

Büyüklük grubu, baş	İşletme Sayısı	Grubun payı, %
1-5	210.532	56,2
6-10	76.084	20,3
11-25	58.917	15,7
26-49	16.339	4,4
50-100	10.720	2,9
100-200	1.770	0,5
201+	589	0,2
TOPLAM	374.951	100

Kaynak: Kayhan, M. 2012. Hayvansal Üretimdeki Gelişmeler. Son 10 yılda Türkiye Tarımı Sempozyumu, Ege Üniversitesi- İzmir, 10.01.2012

Tablo 2’de ülkemizdeki büyükbaş hayvancılık işletmelerinin paylarına bakıldığında, %76,5’ini küçük ölçekli işletmelerin, %20’sini orta ölçekli işletmelerin, %3,6’sını büyük ölçekli besi işletmelerin oluşturduğu görülmektedir.

1.3 SIĞIR IRKLARI

Sığırların evcilleştirilmesi, 8000 yıl kadar önce Ortadoğu ve Hindistan'da tamamen doğal koşullara bağlı olarak yapılmaya başlanmıştır. İlk ve orta çağda yaşayan insanların sığırları evcilleştirmesi; kış mevsimi için besin depolamak ve bu hayvanların çekim gücünden faydalanma amacıyla gerçekleşmiştir (Demsu Genetik, t.y.). Günümüzde hala benzer amaçlar için bu hayvanların bakım ve beslenme faaliyetlerini sürdüren besi işletmelerinin, karlılık ve verimliliğini etkileyen önemli faktörlerden biri besiyeye alınan sığırların ırklarıdır. Irk faktörüne bağlı olarak büyükbaş besi hayvanlarının, yemden yararlanma yetenekleri ve et kaliteleri değişebilmektedir.

Sığır ırkı; türün morfolojik ve fiziksel özelliklerini döllenme yoluyla aktarabilen gruplara denilmektedir (Tarım ve Orman Bakanlığı Hayvancılık Genel Müdürlüğü, Damızlık Sığır Seçimi, 2018: 4). Besilik sığır ırkları, iki yönden gruplandırılabilir. Bunlar; verimlilik özelliklerine göre sığır ırkları ve genetik özelliklerine göre sığır ırkları şeklindedir (Tıknaçoğlu, 2010: 2).

1.3.1 Verimlilik Özelliklerine Göre Sığır Irkları

Verim özelliklerine göre besilik sığırları; etçi sığır ırkları ve kombine verim yönlü ırklar olmak üzere iki başlık altında sınıflandırılabilir (Uğur, 2014: 11-14).

1.3.1.1 Etçi Sığır Irkları

Etçi sığır ırkları, et verimliliğini mümkün olan en üst seviyede elde edebilmek için geliştirilmiştir. Et ırklarının genel özelliklerinden birkaçı şöyledir:

- İri vücutlu ve kaba görünüme sahiptirler.
- Günlük olarak canlı ağırlık artışları yüksektir.
- Vücutları bol etli olduğundan kemik görünümü belirsizdir.

- Etleri gevrek ve lezzetli olmaktadır.
- Kas gelişimleri yüksektir.
- Meme yapısı süt verimi yönünden gelişmemiştir.

Önemli et ırkı sığırlar şu şekildedir: Aberden-Angus, Heraford, Belçika mavisi, Şarole, Shorthorn, Santa Gertrudis vb. sıralanabilmektedir.

1.3.1.2 Kombine Sığır Irkları

Hem etçil hem de sütçül olma özelliği taşıyan ve her iki yöndende verim elde etmek için geliştirilen sığır ırklarına denilmektedir. Bu grupta yer alan sığırlar doğurduktan sonra yüksek miktarda süt üretimi sağlar, kuruya ayrıldıktan sonra ise kolayca semirmekte, büyük oranda kaliteli et üretmektedir. Kombine ırkları grubundaki sığırlar; Simental, Limousin (Limuzin), Montofon (Esmer) vb. şeklindedir.

1.3.2 Genetik Özelliklerine Göre Sığır Irkları

Genetik özelliklerine göre sığır ırkları; Yerli ırk sığırlar, kültür ırkı sığırlar ve melez sığırlar olmak üzere üç başlık altında incelenebilmektedir (Tıknaçoğlu, 2010: 2-7).

1.3.2.1 Yerli Irk Sığırlar

Kendi topraklarımıza ait olan sığır ırklarıdır. Bu gruba; Doğu Anadolu Kırmızısı (DAK), Güney Doğu Anadolu Sarı Kırmızısı (GAK), Yerli Kara, Boz Step sığır türleri girmektedir. Yerli ırklarımızın; yemden yararlanma kapasiteleri, et kaliteleri ve besi performansları iyi değildir. Bu olumsuz özelliklerinin yanında zor şartlarda dayanıklılıkları iyi düzeydedir. Sayılan yerli ırklardan besi performansı en iyi olan Güney Doğu Anadolu Kırmızısıdır.

1.3.2.2 Kültür Irkı Sığırlar

Avrupa'nın çeşitli bölgelerinde özel olarak geliştirilmiş ve ülkemize getirilerek bulunacağı bölgenin koşullarına uygun olarak yetiştirilen sığırlardır. Bu grup içinde sayabileceğimiz sığırlardan bazıları şöyledir; Montofon (Esmer), Simental, şarole, Hereford, Limousin, Charolais vb. sayılabilmektedir. Kültür ırkı sığırların, yerli ırk sığırlara göre yemden yararlanma, verimlilik yetenekleri ve et kaliteleri çok daha iyi seviyededir.

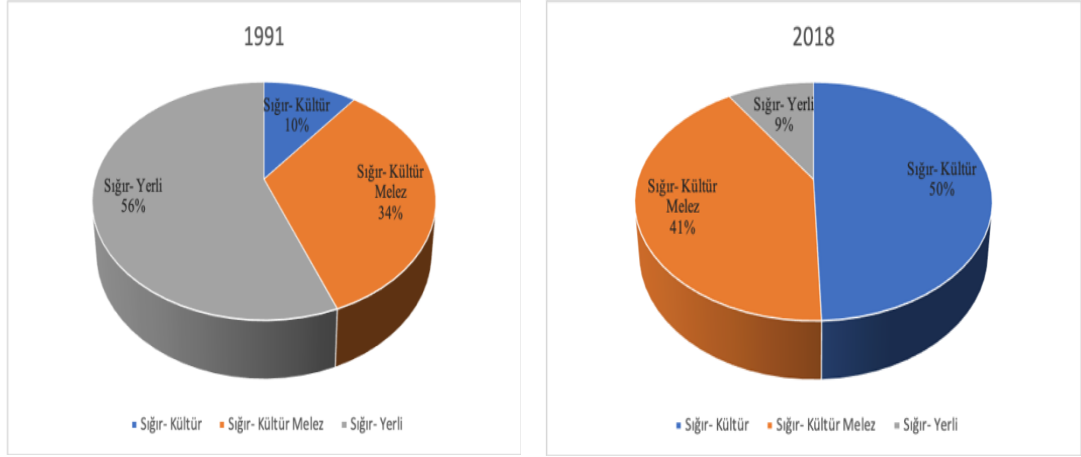
1.3.2.3 Melez Sığırlar

Farklı soy yapılarına (genotip) sahip sığır ırklarını doğal ya da suni yollarla tohumlanması sonucu doğan ve iki ırkında özelliklerini taşıyan yavruya melez denmektedir. Sığırlarda melezleme yapmanın amacı et verimi düşük, süt verimi yüksek hayvanlar ile et verimi yüksek, süt verimi düşük sığırların melezlenmesi ile et ve süt verimi açısından yüksek verimliliği sahip yeni bir tür elde etmektir. Melezlemeler, daha çok kasaplık hayvanların verimini artırmak için yapılmaktadır. Melezleme hangi ırka doğru ıslahlama yapılıyorsa o ırkın melezi olarak adlandırılır. Türkiye' de en çok görülen melez türler; Montofon, Simental ve Holstein kültür ırklarının yerli ırklar ile yapılan melezleridir. Türkiye' de bahsedilen sığır ırklarının yıllar itibari ile dağılım durumu Tablo 3'de yer almaktadır.

Tablo 3: Türkiye’de Irk ve Türlerine Göre Sığır Varlığı (Baş).

	Sığır - Kültür	Sığır - Kültür melezi	Sığır - Yerli	Sığır
Yıllar	Cattle - Culture	Cattle - Cross-bred	Cattle - Domestic	Toplam
	(baş - head)	(baş - head)	(baş - head)	
1991	1 253 865	4 033 375	6 685 683	11 972 923
1992	1 337 410	4 131 507	6 481 990	11 950 907
1993	1 442 000	4 342 000	6 126 000	11 910 000
1994	1 512 000	4 543 000	5 846 000	11 901 000
1995	1 702 000	4 776 000	5 311 000	11 789 000
1996	1 795 000	4 909 000	5 182 000	11 886 000
1997	1 715 000	4 690 000	4 780 000	11 185 000
1998	1 733 000	4 695 000	4 603 000	11 031 000
1999	1 782 000	4 826 000	4 446 000	11 054 000
2000	1 806 000	4 738 000	4 217 000	10 761 000
2001	1 854 000	4 620 000	4 074 000	10 548 000
2002	1 859 786	4 357 549	3 586 163	9 803 498
2003	1 940 506	4 284 890	3 562 706	9 788 102
2004	2 109 393	4 395 090	3 564 863	10 069 346
2005	2 354 957	4 537 998	3 633 485	10 526 440
2006	2 771 818	4 694 197	3 405 349	10 871 364
2007	3 295 678	4 465 350	3 275 725	11 036 753
2008	3 554 585	4 454 647	2 850 710	10 859 942
2009	3 723 583	4 406 041	2 594 334	10 723 958
2010	4 197 890	4 707 188	2 464 722	11 369 800
2011	4 836 547	5 120 621	2 429 169	12 386 337
2012	5 679 484	5 776 028	2 459 400	13 914 912
2013	5 954 333	6 112 437	2 348 487	14 415 257
2014	6 178 757	6 060 937	1 983 415	14 223 109
2015	6 385 343	5 733 803	1 874 925	13 994 071
2016	6 588 527	5 758 336	1 733 292	14 080 155
2017	7 804 588	6 536 073	1 602 925	15 943 586
2018	8 419 204	7 030 297	1 593 005	17 042 506

Kaynak: TÜİK (1991-2018).



Grafik 1: Türkiye Sığır Varlığı (1991) Grafik 2: Türkiye Sığır Varlığı (2018)

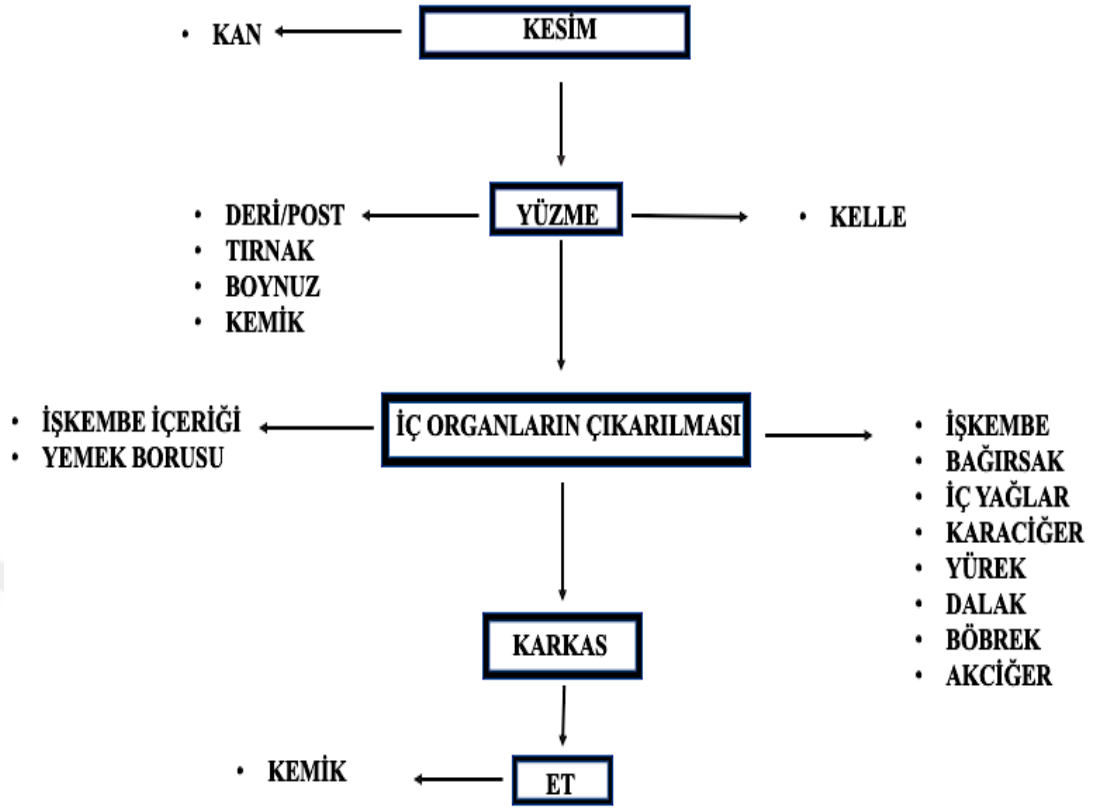
Kaynak: TÜİK (1991-2018) verilerinden derlenmiştir.

Grafik 1 incelendiğinde Türkiye’de 1991 yılında toplam 11 milyon 973 bin olan sığır varlığının %10’unu kültür ırkı, %34’ü melez ırkı ve %56’sı yerli ırklardan oluşurken, 2018 yılına ait grafik 2’de toplam 17 milyon olan sığır varlığının %50’sini kültür ırkı, %41’ini melez ırk ve %9’unu yerli ırkın oluşturduğu görülmektedir. Ülkemizde 1991 yılından 2018 yılına gelene kadar Tablo 3’de görüldüğü gibi yerli ırk sayılarında azalma gözlenirken verimliği daha yüksek olan kültür ırkı ve melez ırk sayılarında artış olmuştur.

1.4 BESİLİK SIĞIRLARDAN ELDE EDİLEN ÜRÜNLER

Besilik sığır yetiştiriciliği sonucu insanlar bu hayvanların etinden derisine derisinden, tırnak ve boynuzlarına, kanından kemiklerine ve hatta dışkısına kadar her yerinden istifade etmektedir.

Hayvanın kesiminden sonra takip edilen süreç ve elde edilen ürün çeşitliliği Şekil 2’de görülmektedir.



Şekil 2: Sığırın Kesim Sonrası Parçalanma Süreci ve Elde Edilen Ürünler

Kaynak: (Ercan, t.y.), <http://foodwaste-meat.tripod.com/index.html>.

Besi sığırlarından elde edilen ürünlere ait gruplar; et ve et ürünleri, yan ürünler (Ertuğrul, 2000: 4-5) ve organik gübre olmak üzere üç şekilde sınıflandırılabilir.

1.4.1 Et ve Et Ürünleri

Kırmızı et; elzem aminoasitler açısından zengin, doyuruculuğunun yanında canlılar için hayati öneme sahip besin öğelerini içeren bir hayvansal besindir. Et aslında kas ve yağ dokusundan oluşmaktadır. Kırmızı et her yaş grubundaki insan için önemli olan B6-B12 vitaminlerini, demir çinko vb. mineralleri bunların yanı sıra bol miktarda protein içermektedir. Bu nedenle insanların beslenmesinde önemli yere

sahip olan hayvansal bir üründür (Et ve Süt Kurumu, Kırmızı Et, t.y.). Türkiye’ de kırmızı et talebi, büyük oranda kasaplık sığırlardan elde edilmektedir.

Besilik sığırların kesimi sonucunda elde edilen kırmızı et, bir taraftan işlenmeden tüketilebildiği için mamul olma özelliğine sahipken diğer taraftan etin işlenmesi sonucu elde edilen ürünler açısından hammadde ve yarı mamul olma özelliği de taşımaktadır.

İşlenmemiş kırmızı etler; karkas et, kıyma, kuşbaşı, pirzola, biftek vb. etlerdir. Karkas: Kesilen hayvanın derisi, kuyruğu, iç organları, baş ve bacakları çıktıktan sonra geriye kalan kısmına denilmektedir. Kırmızı etin işlenmesi sonucunda ise sucuk, sosis, kavurma, pastırma, jambon, salam vb. kırmızı etin türevi olan ürünler elde edilmektedir. Ülkemizde üretilen kırmızı etin yalnızca %10’luk kısmının işlendiği tahmin edilmekte, geriye kalan %90’lık kısmı işlenmeden taze et olarak tüketilmektedir (T.C Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Avrupa Birliği Kırsal Kalkınma Programı, 2014-2020: 12)

1.4.2 Yan Ürünler

Kasaplık büyükbaş hayvanın kesimiden sonra, gövdeden ayrılan deri, tırnak, bağırsak, kan, kemik, dalak, böbrek vb. kısımlarının hepsi yan ürün olarak anılmaktadır. Bu ürünleri hayvansal ürün olarak yenilebilen ve sanayi de hammadde olarak kullanılan olmak üzere iki alt gruba ayrılabilir. Sakatat olarak nitelendirilen yürek, böbrek, dalak, işkembe vb. hayvansal ürünler yenilenebilir ürünlerken deri, bağırsak, kan, tırnak, boynuz vb. ürünler ise ilaç, kozmetik, yem sanayisi v.b gibi birçok sanayi işletmesinde hammadde olarak kullanılmaktadır. Örneğin sığırın derisi deri sanayide üretilen çanta, ayakkabı, kemer, mobilya eşyalarında döşeme malzemesi vb. üretiminde, hayvana ait kan kimya sanayisinde, boynuzları bıçak sapı , tarak yapımı vb. de, bağırsakları gıda ve ambalaj endüstrisinde hammadde olarak kullanılmaktadır (Polat, 2014: 17-18).

1.4.3 Organik Gübre

Büyükbaş hayvan gübresi, hayvanların beslenme ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yedikleri yiyeceklerin sindirildikten sonra vücut atıklarının dışarıya idrar ve katı dışkı olarak atılması sonucunda elde edilen organik maddeye denilmektedir. Hayvansal gübrede, organik madde oranı yüksek olduğundan mikroorganizmalar için uygun bir üreme ve gelişme ortamı oluşturmaktadır. Hayvansal atıkların bekletilmesi ile elde edilen organik gübre, toprağın verimliliğinin ve su tutma kapasitesinin arttırmasının yanı sıra bitkiler içinde gerekli besin elementlerini sağlamaktadır.

Organik gübrenin toprakta yapılan üretime sağladığı faydalar üç grupta sınıflandırılabilir (Küçükyavuz, 2005: 7-8);

- Toprak yapısına olan etkisi (nem, sıcaklık, havalandırma vb.),
- Bitkilerde besin elementi kaynağı olması,
- Üretilen ürün miktarına olan etkisidir.

Büyükbaş hayvanlardan elde edilen gübrenin önemi, toprak verimini arttırmasının yanında son yıllarda tüm dünyada mühim bir konu haline gelen yenilenebilir enerji kaynaklarından olan biyogaz üretiminde kullanılan maddelerden biri olmasıdır. Biyogaz, organik içeriğe sahip atıkların oksijensiz ortamda bozulmasını sağlayarak elde edilen bir enerji kaynağıdır. Biyogaz üretiminde organik içeriği fazla olan birçok atığı hammadde olarak kullanmak mümkün olmaktadır (çeşitli hayvan ve insan dışkısı, mezbaha atıkları, bitkisel ürün işletmesi atıkları vb.). Türkiye sahip olduğu biyogaz enerji kapasitesini tam ve etkin kullanabilirse toplam elektrik ihtiyacınının %6 ila %12'si kadarlık kısmını biyogazdan karşılayabileceği hesaplanmaktadır (T.C Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Avrupa Birliği Kırsal Kalkınma Programı, 2014-2020: 32). Ülkemizde özellikle kırsal kesimlerde büyükbaş hayvan dışkıları yüzyıllardır tezek haline dönüştürülerek enerji (yakıt) malzemesi olarak kullanılmaktadır. Bu atıkların tezek haline getirilerek yakılması sonucu kalıntı olarak tekrar kullanılması mümkün

olmayan kül kalmaktadır. Bu durum büyükbaş hayvanların dışkılarının biyogaz üretiminde kullanılmasını daha önemli hale getirmektedir. Çünkü biyogaz üretiminde kullanılan hayvan dışkılarından hem enerji elde edilebilmekte hemde geriye kalan bölümü yine organik gübre olarak toprak verimliliği için kullanılabilir. Biyogaz üretiminde kullanılan hayvan gübrelerinin metan hacimleri koyunlarda %64, kanatlı hayvanlarda %58-69, domuzlarda %58-60, sığırlarda ise bu oran %60-70 kadar çıkabilmektedir (Selimoğlu, 2008). Söz konusu veriler incelendiğinde büyükbaş hayvanların dışkılarından diğer hayvan atıklarına göre daha iyi randıman alındığı söylenebilir.

Besilik sığırların insanlara sunduğu faydalar göz önüne alındığında bu hayvanların yetiştirilme faaliyetini sürdüren işletmelerin ülke ekonomisi ve vatandaşları için ne kadar önemli oldukları birkez daha ortaya çıkmaktadır. Görülmektedir ki insanoğlu büyükbaş hayvanların sesi hariç her yerinden faydalanabilmektedir

1.5 BÜYÜKBAŞ HAYVANCILIK İŞLETMELERİNDE DEVLET DESTEKLERİ

Hükümetler ülke refahını daha yukarı seviyelere çıkarmak için birtakım ilerleme hedefleri belirler ve her sektöre çeşitli şekillerde müdahalelerde bulunurlar. Devletin tarım sektörüne müdahale araçlarından biri de sektörde faaliyet gösteren işletmeleri çeşitli yönlerden desteklemektir (Dinler, 2014: 268-278). Türkiye’de devlet destekleri, devlet yardımları teriminin içerisinde teşvik ve sübvansiyon kavramlarının eşanlamlısı olarak kullanılan bir ifadedir (Yılmaz, 2014: 59). Devlet destekleri, kamunun sahip olduğu kaynakları belli bir sektörü, üretimi veya faaliyet alanını etkilemek amacıyla üreticiyi teşvik etmek, rekabet gücünü artırmak ve bulunduğu bölgenin gelişmesini sağlamak için denk bir karşılık beklemeden yapılan her türlü yardımdır (Leblebici, 2002: 3).

Devletin tarımsal destekleme araçlarından birisi de hayvancılık desteklemeleridir. Hayvancılık Desteklemeleri Uygulama Genel Tebliğ (Tebliğ No: 2018/21) madde 1’de hayvancılık sektöründeki desteklemeler; *“Ülkemizde hayvancılığın geliştirilmesi ve sürdürülebilirliğinin sağlanması, hayvancılık politikalarının yürütülmesinde etkinliğinin artırılması, yerli hayvan genetik kaynaklarının yerinde korunması ve geliştirilmesi, kayıtların güncel tutulması, hayvan hastalıkları ile mücadele ve sağlıklı hayvansal üretim için yetiştiricilerin desteklenmesidir.”* şeklinde tanımlanmıştır.

5488 sayılı Tarım Kanunu (madde 19/ç bendi) çerçevesinde,

- Hayvancılık faaliyetlerinde ırk ıslahı,
- Kaba yem üretiminin artırılması,
- Verimliliğin artırılması,
- İşletmelerin ihtisaslaşması,
- İşletmelerde hijyen şartlarının sağlanması,
- Hayvan sağlığı ve refahı,
- Hayvan kimlik sisteminin teşviki,
- Hayvansal ürünlerin işlenmesi ve pazarlanması ile bunlarla ilgili kontrol, takip ve standartların iyileştirilmesi,

amacı ile hayvancılık destekleme programları yürütülmektedir. Hayvancılık desteklemelerinde, bölge ve iller bazında farklı destekler uygulama ve belirlemeye, Tarımsal Destekleme ve Yönlendirme Kurulu’nun teklifi üzerine Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Ülkemizde büyükbaş besi işletmelerine çeşitli alanlarda devlet desteği verilmektedir. Türkiye besi işletmelere yapılan destekleri; doğrudan besi sektörüne yapılan destekler, dolaylı olarak besi sektörünü etkileyen destekler, besi sektörünü etkileyen hibe destekleri ve besi sektörü finansmanı olmak üzere dört ana başlık

altında açıklanacaktır (T.C Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Kırmızı Et Stratejisi, 2015: 57-68).

1.5.1 Doğrudan Besi Sektörüne Yapılan Destekler

Çalışmanın bu kısmında, doğrudan büyükbaş besi sektörüne verilen devlet destekleri ile ilgili bilgiler verilecektir.

1.5.1.1 Besilik Erkek Sığır (Manda Dahil) Desteklemesi

2010 yılında sığır karkas et fiyatlarının yükselmesi sonucu devlet kırmızı et ithalat kararı almıştır. Alınan karar sonucu yerli üreticinin tedirgin olmasını önlemek ve yapılan dış alıma karşı korumak amacıyla 2011 yılının ilk altı aylık döneminde kesilen erkek sığırlar için destek vermeye başlanmıştır. Bu desteklemeler izleyen yıllarda başvuru sayısının artmasına paralel olarak destekleme miktarlarında da artış olmuş ve yılın tamamını kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. 2018 yılında Hayvancılık Genel Müdürlüğü tarafından yürütülen besilik erkek sığır desteklemesi için yetiştiricilere 105.844 bin TL, tutarında ödeme gerçekleştirilmiştir (T.C Tarım ve Orman Bakanlığı, Faaliyet Raporu, 2018: 91).

Yetiştiricilerin desteklemeden faydalanabilmesi için Hayvancılık Desteklemeleri Uygulama Genel Tebliği (Tebliğ No: 2018/21) uyarınca şu şartlar aranır;

- Erkek sığırlar Türkiye’de doğmuş küpelenmiş ve Hayvan Kayıt Sistemine (TÜRKVET) işletme ve hayvanın kayıtlı olması gerekmektedir.
- Kesilecek olan sığırın cinsiyeti erkek, 12 aylık yaştan büyük ve karkas ağırlığı en az 200 kg olmalıdır.
- Sığırlar kesim tarihi itibari ile son 3 ay (90 gün) başvuru sahibinin işletmesinde beslenmiş olmalıdır.

- Bir yetiştirici en fazla 200 baş (200 dahil) hayvan için desteklemeden faydalanabilir.
- Kesim bilgileri Kırmızı Et Kayıt Sisteminin (KES) veri tabanına kayıt edilmiş olmalıdır.
- 2018 yılı için yerli besilik erkek sığır yetiştiricilerinden istenen şartları yerine getiren işletmelere her baş için 250 TL'ye kadar Bakanlıkça belirlenen fiyat üzerinden destekleme ödemesi yapılır (T.C Tarım ve Orman Bakanlığı, Hayvancılık Desteklemeleri, 2018).

Hayvan başı besilik erkek sığırların desteklenmesinden elde edilecek faydalar şunlardır (Yıldırım, 2017);

- Besi altına alınmış hayvanların vaktinden önce kesiminin önüne geçilmesi sağlanacaktır.
- Kapasite olarak düşük seviyeye sahip yerli besi üreticileri desteklenmiş olacaktır.
- Yerli kasaplık hayvan üreticileri ithalat baskısına karşı korunacaktır.
- Besicilik faaliyetlerine ait bilgiler kayıt altına alınacağı için bu işletmelerin milli ekonomiye katkısı artacaktır.

1.5.1.2 Aşı ve Küpe Uygulama Desteği

Hayvan hastalıklarından kaynaklı verim düşüklükleri ülkemizin ekonomik kayıplar yaşamasına sebebiyet vermektedir. Diğer taraftan hayvanlardan insanlara geçebilecek hastalıklar halk sağlığını da tehdit etmektedir. Bu nedenle devlet, belirli hastalıklara ait aşılama ücretsiz yapmakta bazı hastalıklara ait aşılar ise destek vermektedir. 2018 yılında Tarım ve Orman Bakanlığı'nın şap hastalığı dışında Rota Virüs, Corona Virüs ve Escherichia Coli' ye bağlı buzağı ölümlerinin önüne geçmek için ücretsiz aşılama kampanyası yürütmüştür (Ulusal Kırmızı Et Konseyi, Kırmızı Et Değerlendirme Raporu, 2018: 15).

Ücretsiz yapılan bu aşılamların dışında bakanlıkça belirlenen programlı aşılama kampanya dönemlerinde uygulanan aşılar için destek verilmektedir. Şap, Brucellosis, Sığırlarda Nodüler Ekzantemi (sığır çiçeği) gibi hayvan hastalıklarının mücadelesi ve ülkede bulunan büyükbaş hayvan sayısının kayıt altına alınarak, kayıtdışı hayvancılığın önüne geçmek için üreticiler küpeleme uygulaması adı altında Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından desteklenmektedir.

Aşılama ve küpe uygulama desteği , 2018/11460 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK), madde 4/14 belirtilenler uyarınca Tablo 4’de belirtilen birim miktarlarda ödeme yapılır. Tablo 5’de ise 2018 yılında aşı desteği kapsamında kaç baş hayvana uygulandığı görülmektedir.

Tablo 4: 2018 Yılı Aşı ve Küpe Uygulama Destekleri

SIRA	AŞI VE KÜPE DESTEĞİ	TL/BAŞ
1	ŞAP AŞISI (BÜYÜKBAŞ)	1,50 TL
2	BRUCELOSİS AŞISI (BÜYÜKBAŞ)	2 TL
3	SİĞİRLARIN NODÜLER EKZANTEMİ	1 TL
4	BÜYÜKBAŞ KÜPE UYGULAMA	1 TL

Kaynak: 2018/11460 sayılı BKK ve Hayvancılık Destekleri Uygulama Tebliği (Tebliğ No: 2018/21).

Tablo 5: 2018 Yılı Aşı Desteği Kapsamında Uygulanan Hayvan Sayısı

SIRA	HASTALIK ADI	AŞILAMA (Doz) / TARAMA (Baş)
1	ŞAP – BÜYÜKBAŞ (YILDA İKİ KEZ)	32.473.410
2	SİĞİR BRUSELLOZU	2.604.939
3	SİĞİRLARIN NODÜLER EKZANTEMİ (SİĞİR ÇİÇEĞİ)	15.048.777

Kaynak: T.C Tarım ve Orman Bakanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu, s. 44.

Hayvancılık işletmelerinden istenilen verimliliğin sağlanabilmesi için hayvan hastalıklarının önlenmesi son derece önemli bir konudur. Hayvanların hastalanmasını önlemek tedavi etmekten her zaman daha az maliyetli bir işlemdir. Hayvan hastalandığında tedavi maliyetleri %90 oranında olurken, hastalıkları önceden önlemenin işletmeye maliyeti %10 civarında olmaktadır (Hasan Batmaz v.d., 2015: 1). Bu nedenlerle devlet tarafından yetiştiricilere yapılan programlı aşı teşvikleri, toplum sağlığını korumanın yanı sıra işletme karlılığını da olumlu yönde etkilemektedir.

1.5.1.3 Hayvan Hastalığı Tazminat Desteği

Resmi veteriner hekim ya da bakanlıkça yetkili veteriner hekim gözetiminde 6/3/2013 tarihli ve 28579 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Hayvan Hastalıklarında Tazminat Yönetmeliği ile belirtilen hastalıkların tespiti sonucunda mecburi kesimi yapılan ya da itlaf edilen hayvanlar ile mezbahalarda tespit edilen tazminatlı hastalıklar nedeniyle halk sağlığını korumak amacıyla imha edilen hayvanların bedelleri, hayvan sahiplerine hayvan hastalığı tazminat desteği olarak ödenir.

Tazminat desteklemesi kapsamında; sığır tüberkülozu, sığır brusellozu, sığır vebası, sığırların nodüler ekzantemisi, kuduz ve şap hastalıkları nedeniyle imha edilen hayvanlara, yerel kıymet taktir komisyonu tarafından belirlenen tutar üzerinden tazminat ödemesi yapılmaktadır. Bu hastalıklara yakalanan hayvanlar otuz gün içerisinde kestirilmektedir ancak sadece kuduz hastalığında istisnai bir durum bulunmaktadır. Bu hayvanlar tarafından ısırılanlar ve söz konusu hastalığa yakalanmış olan hayvanların sahipleri hayvanın kesilmesine rıza göstermez ise sığırlar altı ay süre ile masrafları sahiplerine ait olması koşuluyla karantinaya alınır ve sahibine emanet olarak teslim edilmektedir. Hayvansal ürün, yem, madde ve malzeme bedelleri ile imha, nakliye ve dezenfeksiyon masraflarının tamamı için kıymet taktir komisyonu tarafından belirlenen miktarlar üzerinden hayvan sahiplerine tazminat ödemesi yapılabilmektedir. Kuduz hastalığı nedeniyle altı ay süre ile karantinaya alınan hayvanlardan elde edilen ürünler imha edilir fakat

tazminat ödemesi yapılmamaktadır. Bunun yanı sıra şap, sığır tüberkülozu, sığır brusellozu, sığırların nodüler ekzantemisi hastalıklarında süt hariç imha edilen diğer hayvansal ürünlere kıymet taktiri yapılmaktadır (Hayvancılık Desteklemeleri Uygulama Tebliğ, Tebliğ No: 2018/21).

Son üç yıl itibari ile halk sağlığını korumak amacıyla mecburi kesilen hayvanlar için devlet tarafından yapılan destek ödeme tutar toplamaları Tablo 6’da gösterilmiştir.

Tablo 6: Yıllar İtibari ile Hayvan Hastalığı Tazminat Ödemeleri

YILLAR	2016	2017	2018
Hayvan Hastalığı Tazminatı (TL)	77.423.996,23	90.859.705,78	115.577.182,34

Kaynak: T.C Tarım ve Orman Bakanlığı 2018 Faaliyet Raporu, s. 46.

1.5.2 Dolaylı Olarak Besi Sektörünü Etkileyen Desteklemeler

Çalışmanın bu kısmında, besi sektörünü dolaylı yollardan etkileyen devlet desteklerinden bahsedilecektir.

1.5.2.1 Buzağı Desteği

Yetiştiricilerin buzağı desteğinden faydalanabilmesi için istenen koşullar Hayvancılık Desteklemeleri Uygulama Tebliğ, Tebliğ No: 2018/21’de şöyledir;

- Buzağının doğduğu işletmenin ve annesinin bakanlık kayıt sisteminde kaydı bulunmalıdır.
- Buzağıkların küpelenmiş, TÜRKVET/Soy Kütüğü ve Ön Soy Kütüğü Sistemine (E-İslah) kayıt edilmiş olması gerekmektedir.
- Buzağı doğduğu işletmede en az 120 gün (4 ay) yaşamış olmalıdır.
- Buzağıkların programlı aşılamaalarının yapılmış ve Veteriner Bilgi Sistemine kayıt edilmiş olmalıdır.

Bu koşulları sağlayan işletmelere 4 ay ve üzeri buzağlarına 350 TL/Baş, döl kontrolü kapsamında doğanlara ilave 50 TL, bakanlıkça belirlenen yetiştiricilik bölgesindeki illere ek 200 TL devlet desteği sağlanmaktadır (2018/11460 Sayılı BKK, madde 4/3).

1.5.2.2 Düve Alım Desteği

Yetiştiricilik bölgesi olarak olarak belirlenmiş olan iller ile Hayvancılık Genel Müdürlüğü (HAYGEM) tarafından belirlenen illerde faaliyet yürüten işletmeler, aşağıda verilen şartları yerine getirme koşulu ile bu desteklemeden faydalanabilmektedir (Hayvancılık Desteklemeleri Uygulama Tebliğ, Tebliğ No: 2018/21, madde 15);

- Yetiştirici en az 20 baş düve satın almış olacaktır.
- İşletmenin desteklemeden yararlanabileceği hayvan sayısı 20-100 (100 dahil) baştır.
- Düveler, destek kapsamında alınmışsa işletme iki yıl süre ile bu hayvanları satamazlar.

Şartları yerine getiren yetiştiricilere destek miktarı, düve alım bedelinin %30'u kadardır. Bu destek kapsamında 2018 yılında gebe düveler için 6.189.000 TL, dişi danalar için 180.000 TL olmak üzere toplamda 2163 baş hayvana 6.369.000 TL tutarında destekleme ödemesi gerçekleştirilmiştir (T.C Tarım ve Orman Bakanlığı, Faaliyet Raporu, 2018: 88).

1.5.2.3 Yem Bitkileri Desteği

Hayvancılık sektöründe faaliyet gösteren işletmeler de verimliliği ve karlılığı etkileyen en önemli gider kalemi %70 maliyet oranı ile hayvan beslenmesinde kullanılan yemlerdir. Bu nedenle özellikle kaba yemlerin bu işletmelerde üretilmesi mühim bir konudur. Ülkemizde hayvancılık işletmeleri kaba yem bitkisi üretimi için devlet tarafından özendirilmekte ve böylece yetiştiricilerin maliyetlerini azaltmaları

sağlanmaktadır (T.C Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Kırmızı Et Stratejisi, 2015: 59-60).

Türkiye’de Tarım Havzaları Üretim ve Destekleme Modeli kapsamında üreticilere, yem bitkileri desteği yapılmaktadır. Çiftçi Kayıt Sistemine kayıtlı olan arazilerde kaba yem üretmek için çok yıllık ve tek yıllık yem bitkisi eken üreticilere elde ettikleri ürünleri hasat etmek şartıyla dekar başına Tablo 7’de belirtilen miktarlarda ödeme yapılmaktadır (2018/11460 Sayılı BKK, madde 4/1).

Tablo 7: 2018 Yılı Yem Bitkileri Üretim Destekleri

SIRA NO	YEM BİTKİLERİ ÜRETİM DESTEĞİ	TL/da-yıl
1	Çok Yıllıklar	90 TL/ da/ yıl
2	Tek Yıllıklar	60 TL/da
3	Silajlık Mısır	100 TL/da
4	Kuru Şartlarda Ekimi Yapılan Yem Bitkileri	40 TL/da/yıl
5	Bakanlıkça Belirlenen Hayvancılık Yetiştirici Bölgesinde Yer Alan İllerde Yem Bitkisi Ekilişine	Aldığı Desteğe İlave %25
6	Yeraltı Sularının Yetersiz ve Su Kısıtlı Olduğu Bakanlıkça Havzalarda Ekilen Fiğ, Burçak ve Mürdümlük İçin	Aldığı Desteğe İlave %50

Kaynak: 2018/11460 Sayılı BKK, Madde 4/1.

2017 yılı itibari ile ekimi yapılan ve 2018 yılında ödemesi yapılan yem bitkileri üretim desteğinden 202.482 çiftçi 776.531 dekar alanda desteklemeye tabi yem bitkisi ekmiş ve devlet tarafından 507 milyon TL ödeme yapılmıştır (T.C Tarım ve Orman Bakanlığı, Faaliyet Raporu, 2018: 82).

1.5.3 Besi Sektörünü Etkileyen Hibe Destekleri

Besi sektörünü etkileyen hibe şeklinde yapılan desteklerden ilki, Türkiye’ de belirlenen kalkınma bölgelerine yapılan destekler ile Avrupa Birliği (AB) projeleri

kapsamında kırsal kesimin kalkınmasını sağlamak amacıyla verilen destekler olmak üzere iki başlık altında incelenecektir.

1.5.3.1 Bölgesel Kalkınma Destekleri

20 Şubat 2019’ da Resmi Gazete’de yayınlanmış olan Güney Doğu Anadolu, Doğu Anadolu, Doğu Karadeniz ve Konya Ovası Kalkınma Projeleri Kapsamındaki İllerde Hayvancılık Yatırımlarının Desteklenmesine İlişkin Uygulama Esasları Tebliği (Tebliğ No:2019/16) de yer alan Türkiye’ nin dört kalkınma bölgesinde bulunan 41 ilde, 2019-2023 yıllarını kapsayacak şekilde bölgesel kalkınmayı destekleme programları uygulanmaktadır. Bu proje kapsamında;

- Güney Doğu Anadolu Kalkınma Programı (GAP),
- Doğu Anadolu Kalkınma Programı (DAP),
- Doğu Karadeniz Kalkınma Programı (DOKAP),
- Konya Ovası Kalkınma Programı (KOP),

Bölgelerine canlı hayvan alımı, inşaat yatırımı ve işletme için gerekli makine, ekipmanların alımı mevzularında istenen koşullara sahip olunması durumunda hibe şeklinde destekleme yapılmaktadır. İşletmelerin desteklemeden yararlanabilmesi için sahip olması gereken şartlar şunlardır (Tebliğ No:2019/16, madde 9);

- Büyükbaş işletmelerinde anaç sığır sayısı alt sınırı 10 baş ve üst sınırı 50 baş olmalıdır. İşletme büyüklüğü 50 baştan fazla olan yatırımlarda gerçek ve tüzel kişiler, üst sınıra kadar olan kısım için hibe desteğinden faydalanabilmektedir. İstisna olarak DOKAP’ ın da yer alan illerde alt sınır 5 baş olarak uygulanmaktadır.
- Desteklemeden yararlanmak istenen yetiştiricilerin, TÜRKVET veri tabanına başvuru tarihinden en az 1 yıl önce kayıt olması gerekmektedir.

- İşletmelerin Tarım ve Orman Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarının sağlamış olduğu yatırım hibelerinden daha önce yararlanmamış olması gerekmektedir.
- Bakanlık bölgesel farklılıklara göre söz konusu şartlarda değişiklik yapmaya yetkilidir.

Tablo 8: Bölgesel Destekleme Yatırım Konuları

YENİ YATIRIM	BAŞVURU YAPILABİLECEK YATIRIM KONULARI		
	Ahır yapımı	Damızlık Boğa Alımı	Gübre Sıyırıcı Sistem ve Süt Sağım Makinesi Alımı
	✓	✓	✓
	✓		✓
TADİLAT, DAMIZLIK VE MAKİNE ALET-EKİPMAN	Tadilat	Damızlık Boğa Alımı	Gübre Sıyırıcı Sistem ve Süt Sağım Makinesi Alımı
ALTERNATİF 1	✓	✓	✓
ALTERNATİF 2	✓		✓
ALTERNATİF 3		✓	

Kaynak: T.C Tarım ve Orman Bakanlığı, DAP-GAP-KOP ve DOKAP Uygulama Rehberi (2019), s.11.

Tablo 8’de yer alan alternatiflere bağlı olarak işletmelerde, biyogüvenlik tedbirleri kapsamında gübre çukuru ve kapı önlerinde dezenfeksiyon alanları zorunlu olarak bulunmalıdır. Başvuru yapılacak yatırım konularında işletmelere, inşaat yatırımı içinde ahır-ağıl tadilatı ve yeni ahır yapacak olanlara %50, erkek hayvan alımına %50 ve makine, alet, ekipman alımına %50 oranın da hibe verilmektedir.

1.5.3.2 IPARD Kapsamında Verilen Kırsal Kalkınma Destekleri

IPARD (Instrument for Pre-Accession Assistance-IPA) programı; Avrupa Birliği’nin aday ve aday potansiyeline sahip olan ülkelere destek olmak amacıyla oluşturduğu birliğe Katılım Öncesi Yardım Aracı’nın Kırsal Kalkınma bileşenidir. IPARD kırsal kalkınma desteklerinin % 75’ini Avrupa Birliği, %25’ini ise Türkiye Cumhuriyeti finanse etmektedir (Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu,

t.y). Bu program ile aday ülkelerin sahip oldukları kaynakları verimli kullanması sağlanarak; ekonomik, sosyal, bölgesel kalkınma desteklenmekte, yenilenebilir enerji kullanımı teşvik edilmekte ve uygulanan tarımsal politikaların AB standartlarıyla uyumlu ilerlemesi amacıyla belirlenen illerde tarımsal işletme projelerine şartlı ve karşılıksız mali destekler verilmektedir (T.C Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Kırmızı Et Stratejisi, 2015: 60).

IPARD programı; Afyon, Ağrı, Aksaray, Amasya, Ankara, Ardahan, Aydın, Balıkesir, Burdur, Bursa, Çanakkale, Çankırı, Çorum, Denizli, Diyarbakır, Elazığ, Erzincan, Erzurum, Giresun, Hatay, Isparta, Kahramanmaraş, Karaman, Kars, Kastamonu, Konya, Kütahya, Malatya, Manisa, Mardin, Mersin, Muş, Nevşehir, Ordu, Samsun, Şanlıurfa, Sivas, Tokat, Trabzon, Uşak, Van ve Yozgat'ın içinde olduğu 42 il de uygulanmaktadır (T.C Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Avrupa Birliği Kırsal Kalkınma Programı, 2014-2020: 1).

Türkiye’de kırmızı et üretimi, verimliğin sağlanamaması nedeni ile yeterli miktarda gerçekleşmemektedir. Türkiye Kırmızı Et Merkez Birliği’nin paylaştığı bilgilere göre, mevcut karkas et verimi takriben 250 kg’dır ve bu miktar AB ortalamalarından düşüktür. Bu nedenle kırmızı et işletmeleri, her yıl artan iç talebi karşılamak konusunda yetersiz kalmanın yanında sürdürülebilir rekabet avantajı da elde edememektedir. IPARD programı varolan ve yeni kurulacak olan işletmelere destek vererek kırmızı et sektöründe faaliyet gösteren işletmeleri AB standartlarına uyumlaştırmayı hedeflemektedir (T.C Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Avrupa Birliği Kırsal Kalkınma Programı, 2014-2020).

IPARD projeleri kapsamında kırmızı et üreten tarımsal işletmeler, 101.2 nolu destek programı içerisinde yer almaktadır. Bu programda büyükbaş besicilik işletmeleri için uygunluk kriteri, en az 30 en fazla 250 baş sığır kapasitesine limitine ulaşmış olmalıdır. Besi sığırılığı hibe projesine uygun görülen harcama kalemleri ise şunlardır (T.C Tarım ve Orman Bakanlığı, IPARD Katılım Öncesi Yardım Aracı- Kırsal Kalkınma Programı, 2017);

- İnşaat işleri kapsamında; ağıl ve ahırların inşa edilmesi, genişletilmesi ve modernizasyonu ile depoların ve makine garajlarının inşa edilmesi ve yenilenmesi için yapılan harcamalar,
- Makine – ekipman alımı kapsamında; silaj makinası, hayvan yemi hazırlama, dağıtma ve depolama için gerekli sistem ve hayvan ihtiyaçlarına yönelik tartı, dezenfeksiyon vb. ekipman yatırımları,
- Hayvan refahı için gerekli olan ve AB standartlarına uygun nakliye ekipman yatırımları (Motorlu taşıtın kendisi hariç),
- Tarım işletmelerinde yenilenebilir enerji tesisleri kapsamında; gübre yönetimi, işlenmesi ve depolanmasına yönelik yatırımlar (İşletme faaliyetleri için biyogaz ve güneş enerjisi yatırım kapasitesi işletmenin yatırım sonundaki enerji ihtiyacından fazla olmamalıdır),
- Mera yönetimi için yapılan çit, kapı ve sulama sistemleri için yapılan yatırımlar,
- Hizmet alımları kapsamında; bilişim teknolojileri ve yazılımlar dahil özel teknolojik ekipman alımına yönelik yapılan yatırımlar (büyükbaş hayvan kaydı, sürü ve genel çiftlik yönetimi).

IPARD 2014-2020 döneminde yukarıdaki harcama kalemlerinden her bir besi işletmesi için en fazla 4 adet yatırıma izin verilmektedir.

Program tarafından uygun görülmeyen yatırım kalemleri ise, ikinci el makine ve ekipman alımı, canlı hayvan alımı, arazi ya da mevcut binaların satın alınması için yapılan masraflar hibe kapsamına alınmamaktadır.

Büyükbaş besi işletmelerine söz konusu yatırım kalemleri için verilen destek miktarları ise, 20.000 Avro - 1.000.000 Avro'nun %50 ila %65'i hibe olarak verilmektedir. Yapılan bu desteğin yanı sıra işletmeler yatırım esnasında Katma Değer Vergisi (KDV) ve gümrük vergilerinden muaf olmaktadır (T.C Tarım ve

Orman Bakanlığı, IPARD Katılım Öncesi Yardım Aracı-Kırsal Kalkınma Programı, 2017).

1.5.4 Besi Sektörü Finansmanı

Besi sektöründe faaliyet gösteren çiftçilerin finansman ihtiyaçlarını optimal koşullarda karşılamak amacıyla, T.C Zirrat Bankası ve Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği tarafından düşük faizli yatırım ve işletme kredisi kullanılmaktadır. Tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin, finansman sıkıntılarının giderilmesi adına kullanılan bu kredilerin usul ve esasları, 2004 yılından itibaren her sene yayınlanan kararname ve uygulama genel tebliğlerine göre belirlenmektedir (T.C Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Kırmızı Et Stratejisi, 2015: 61). Finansal destek sağlayan bu kredilerle, çiftçilerin nakit ihtiyaçları gidermek ve gerçekleştirilen tarımsal faaliyetlerin devlet tarafından kayıt altına alınarak üretim kalitesinin artırılması hedeflenmektedir. Başvurular T.C Zirrat Bankası şubelerine gerekli evraklar hazırlanarak şahsen yapılabilmektedir (Tebliğ No: 2018/16).

T.C Zirrat Bankası ve Tarım Kredi Kooperatiflerince Tarımsal Üretime Dair Düşük Faizli Yatırım ve İşletme Kredisi Kullanılmasına İlişkin Uygulama Esasları Tebliği'ne (Tebliğ No: 2018/16) göre büyükbaş hayvan besicilik işletmelerinin indirimli faiz ve yatırım kredisi kullanabilmesi için gerekli koşullar şöyledir:

- Çiftçilerin 10 baş üzeri (manda dahil) büyükbaş besi işletmesi kurmaları veya kurulu olan işletmedeki sığır sayısını 10 baş ve üzerine çıkarması gerekmektedir.
- Kredi ile temin edilecek büyükbaş hayvanların maksimum 20 aylık yaşta, erkek ve bakanlık kayıt sisteminde minimum 3 ay süresince kayıtlı kalmaları gerekmektedir.
- Kredi ile satın alınacak büyükbaş hayvanların kaba yem ihtiyaçlarını kendi işletmelerinde temin edecek olan yetiştiricilerin kredi talebi öncelikli değerlendirilmektedir.

Kurulu veya kurulacak büyükbaş besi işletmelerine kullanılacak yatırım kredileri ise şöyledir;

- Barınak yapımı ve tadilatını,
- Yem hazırlama ünitesi alımını,
- Balya ve çayır biçme makinesi alımını,
- Tartı sistemi ve travay alımını,
- Gübre yönetimi ile ilgili alt yapı, alet-ekipman alımını,
- Yenilenebilir enerji kaynaklarından kendi elektrik ihtiyaçlarını karşılamak için gerekli tesis, alet ve ekipman alımını,
- Kurulu olan işletmelere özel alet ve ekipman alımlarını (traktör, pulluk, mibzer vb. alet ve ekipmanlar),
- Diğer yatırım giderlerini, kapsamaktadır.

Büyükbaş besi sektörüne 2018/11188 sayılı BKK uyarınca verilecek olan kredilerin üst limiti 5.000.000 TL'dir. Yatırım döneminde krediye %50, işletme döneminde ise %50 oranlarında faiz indirimi uygulanmaktadır.

Bu kredi konusu dışında işletme damızlık sığır işletmesi kurmak ya da kapasite artırmak isterse, sütçü ırklar, etçi ırklar ve kombine ırklar ile işletme kurulumu, makine-ekipmanları v.b için kredi kullanılmaktadır. Kredi için başvuracak işletmelerin kapasitesi 5 baş ve üzeri hayvana sahip olmalı, sığırlar bakanlık sistemine kayıtlı, damızlık belgesi/pedigri/sertifikaya sahip, ilk yavruya gebe ya da ilk doğumunu yapmış ve en fazla 36 aylık yaşta olması gerekmektedir. 2018/ 11188 sayılı BKK uyarınca verilecek kredi üst limiti 100.000 TL'ye kadar kullanılan krediler de %100 faiz indirimi uygulanmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ VE TMS-41 TARIMSAL FAALİYET STANDARDI

Bu bölümde muhasebenin tanımı, tarım muhasebesi kavramı, tarım işletmelerinde muhasebe sisteminin, amacı, önemi, özellikleri ve yararları açıklanacaktır. Daha sonra büyükbaş canlı varlık işletmelerinin finansal işlemlerine ait muhasebe kayıtlarının, Türkiye Muhasebe Standartları içinde yer alan TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı, Vergi Usul Kanunu (VUK)'na göre nasıl gerçekleştirilmesi gerektiği, Tek Düzen Hesap Planının (TDHP) canlı varlıkların ilke kayıt altına alınmasında ve değerlendirme işlemlerinin yapılmasında yetersiz kaldığı noktalar ve bu sorunun düzeltilmesi için geliştirilen çözüm önerileri hakkında bilgi verilecektir.

2.1 MUHASEBENİN TANIMI VE TARIM MUHASEBESİ KAVRAMI

Muhasebe sözcüğünün sözlük anlamı; hesaplama, karşılıklı hesap görme, hesap işleri ile uğraşma gibi anlamlara karşılık gelen Arapça kökenli bir kelimedir. Daha geniş bir ifade ile muhasebe; işletmelerin varlık ve kaynaklarında değişim yaratan mali nitelikteki olayları kayıt eden, sınıflandıran, raporlayan ve çeşitli yöntemlerle analiz ederek yorumlayan teknikler bütünüdür (Özçelik ve Avder, 2009: 1). Muhasebe teknikler bütünü olmasının yanında sürekli olarak değişip gelişen dinamik bir bilim dalıdır. Muhasebenin sağladığı anlamlı ve sistemli bilgiler sonucunda üretilen finansal tablolar; işletme sahip ve sahiplerine, yöneticilere, yatırımcılara, kreditorler ile işletme ilgili diğer kişi ve kuruluşlara bilgi vermek amacıyla sayısal veriler sunmaktadır (Yalkın, 2008: 1-3). İşletme ile ilgili çevrelerin ihtiyaç duyacakları bilgilerin farklılık göstermesi muhasebenin dallara ayrılmasına neden olmuştur. Bunlar; finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim

muhasabesidir (Tuğay, 2015: 13). Bunların dışında işletmelerin faaliyet gösterdikleri sektöre göre adlandırılan uzmanlık muhasebesi olarak nitelendirilen alt dalları da bulunmaktadır. Uzmanlık muhasebeleri, muhasebe ana dallarını oluşturan finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesinden faydalanmaktadır (Örten, 2003: 5).

Tarım muhasebesi, bir uzmanlık muhasebesi dalıdır. Bununla beraber tarım muhasebesi ile muhasebe tanımı hemen hemen aynıdır. Tarım muhasebesi; tarımsal faaliyetler sonucu oluşan mali işlemleri kayıt eden, sınıflandıran, raporlayan, finansal tabloları analiz edip, yorumlayarak işletme ile ilgili kişi ve kurumlara bilgi sağlayan muhasebe dalıdır (Aras, 1988: 323). Görüldüğü gibi tanımlar arasında tek fark faaliyet konusunun tarım olması ve tutulan kayıtların tarım işletmelerine ait olmasıdır.

2.2 TARIM MUHASEBESİNİN AMACI VE ÖNEMİ

İşletmeler, hangi sektörde faaliyette bulunursa bulunsun karar almalarının en etkili yolu finansal bir veri sistemine sahip olmalarıdır. İşletmeler gelecekle alakalı plan yapma, karşılaştıkları problemleri çözme ve çeşitli kararlar alabilmek için; şeffaf, doğru, gerçek, ulaşılabilir ve yorumlanabilir mali bilgileri muhasebe kayıtları sayesinde elde etmektedir. Bir işletmede kayıt işlemi yapılmazsa veri elde edilemez ya da elde edilen bilgilerin gerçekliği tartışılır. Özellikle çeşitli üretim faaliyetlerini bir arada yürüten ve biyolojik özellikli varlıklara sahip olan tarım işletmelerinin doğru kararlar alabilmesi ve geçmiş üretim dönemlerinden faydalanarak geleceği planlayabilmesi için muhasebe verilerinden yararlanması zorunlu hale gelmiştir (Fidan, 2018). Tarımsal üretim yapan çiftçi veya işletme, geçmiş yıllarda ürettiği ürün ve yetiştirdiği hayvanlar için ne kadarlık maliyete katlandığını ve buna karşılık ne kadarlık gelir elde ettiğini ve gelecek yıl nasıl bir yol izlemesi gerektiğini bilmek ve elde ettiği geliri artırmak isteyeceğinden tarım işletmeleri için muhasebe sistemi büyük önem taşımaktadır (Aktuğlu, 1984: 42).

Tarım muhasebesi, tarımsal işletmelerin yönetimini daha kolay hale getirmenin yanı sıra tarımsal faaliyetler ile işletme yönetimi arasında köprü görevi de görmektedir. Muhasebenin sağladığı mali veriler işletmelerin yönetimi dışında vergilendirilmesi için de kullanılmaktadır. Ülke ekonomisinde tarımsal faaliyetlerin payı dikkate alındığında bu işletmelerin sağlıklı vergilendirilmesi oldukça mühim bir konudur (Çelebi, 2006: 9).

Bunların dışında tarım muhasebesinin amaçları şöyle özetlenebilir (Gökgöz, 2013: 14-15);

- Tarım işletmelerinin yürütmüş oldukları faaliyetlere ilişkin kayıtların; kanun, tüzük, yönetmelik ve muhasebe standartlarına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak,
- Uygulanacak olan tarım politikaları bakımından ilgili kurumlara gerekli bilgileri sağlamak,
- Tarım İşletmelerinin dönemler itibari ile mali durumundaki değişiklikleri izlenmesini sağlamak,
- İşletmenin kâr ve zarar durumunu analiz ederek varolan durumun yorumlanmasını ve gelecekle ilgili sağlıklı kararlar alabilmesini sağlamak,
- Tarım işletmelerine kredi verecek olan kurumlara işletmenin finansal durumuna ilişkin bilgileri sağlamak,
- Tarım işletmesine ait vergi matrahının belirlenebilmesi için finansal veriler sağlamak,
- İşletme sahiplerine ve yöneticilere tarımsal faaliyetlere yapılan destek ve teşviklere esas teşkil edecek bilgilerin sunulmasını sağlamak.

Yapılan açıklamaların ışığında görülmektedir ki, tarımsal faaliyetlerle uğraşan işletmelerin sahip olduğu büyüklük ne olursa olsun, en küçük işletmeden en

büyüğüne, en basitinden en karmaşığına kadar metod farkı olsa bile muhasebe sistemine ihtiyacı bulunmaktadır (Aktuğlu, 1984: 43).

2.3 TARIM MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Ekonomik hayatın başlaması ile insanların hesap tutma ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Muhasebenin ilkel bir şekilde olsa bile mübadele kavramı ile birlikte doğduğu ve geliştiğı sanılmaktadır. Yapılan araştırmalar da ticari yaşama dair ilk belgelere, Babil’ de iş hayatına ilişkin kayıtların çivi yazısı ile kil tabletlere tutulan hesaplama metinleriyle ulaşılmıştır (Kaygusuz, Aslan ve Kepçe, 2014: 6).

Muhasebe sistemi 15. yüzyıla (yy) kadar doğal bir gelişim süreci izlemiştir. Süreç içerisinde meydana gelen gelişmelere paralel olarak muhasebe ile ilgili kayıt düzeni değişmeye başlanmıştır. Günümüzde kullanılan çift taraflı kayıt sisteminin ilk olarak Floransa şehrinde 1296 yılında kullanıldığı tahmin edilmektedir. Muhasebe uygulamalarında kullanılan bu sistemi 1494 yılın da italyan rahip ve matematikçi olan Luca Paciola “Summa Aritmitica” adlı eser ile yazılı hale getirmiştir. Eserde ajanda, günlük ve büyük defter olmak üzere üç defterden bahsedilmektedir. Bu nedenle Paciola muhasebenin babası olarak kabul edilmektedir (Yalkın, 2008: 9-10). Çift taraflı kayıt sistemi ticaretin gelişmesine paralel olarak hızla gelişme göstermiş ve 19. yy’dan sonra muhasebe uygulamaları ile ilgili ilke ve kurallar oluşturulmuş ve günümüzdeki şeklini almıştır (Özçelik ve Avder, 2009: 1).

Tarım muhasebesinin kullanılması ise, 18. yy’ın sonlarına denk gelmektedir. Bu yüzyılda tarım alanında yapılan bir takım araştırmalarda muhasebe kayıtlarından yararlanma yoluna gidilmiştir. Ancak yapılan bu araştırmalarda amaç, tarım işletmelerinin yürüttüğü faaliyetleri yönetmek ve daha karlı bir çalışma düzeni oluşturmak olmadığı için bu döneme öğreti ve çalışmalar dönemi demek daha doğru olacaktır (Aras, 1988: 323).

Muhasebenin tarım işletmelerin de yönetime yardımcı bir araç olarak kullanılması 1773-1779 yılları arasında İngiltere’de Artur Young tarafından sağlanmıştır. Young, kendine ait olan işletmede çift taraflı kayıt sistemini, muhasebe kayıtlarında uygulamasının yanında günlük defter, kasa defteri ve büyük defteri kullanmıştır. Kullandığı muhasebe sistemi ile işletmeye ait üretim alanlarının kârlılık durumunu öğrenmek istemiştir. Bu amaçla maliyet muhasebesinden faydalanmış, ortak giderlerin dağıtımında günümüzde bile hala kullanılan yöntemler geliştirmiştir ( zkan, 2001: 43).

Osmanlı İmparatorluğu’nda 1885 yılında Aram Margasyon tarafından yazılan ve Selanik’te yayınlanan “Muhasebe-i Ziraiye” isimli eser tarım muhasebesi ile ilgili yapılan çalışmalardan en bilinenidir (Karakaya, 2006: 587). Eserde ift taraflı kayıt sisteminden bahsedilmiş olup, dönem kâr ve zararının hesaplanmasında dönembaşı ve dönemsonu özkaynağının kıyaslandığı g r lmektedir (Güvemli, 2000: 664-668). Türkiye’de 1921-22 yıllarında tarım muhasebesi alanında yayınlanan ilk kitap, Halkalı Ziraat Mekteb-i Alisi (Halkalı Yüksek Zırrat Okulu) İbrahim Fazıl tarafından yazılmış olan “Ameli Us l-i Muhasebe-i Ziraiye ve iftlik Muhasebesi” isimli kitaptır. Yapılan araştırmalara göre, Aram Margosyan ve İbrahim Fazıl’ın tarım muhasebesi ile ilgili yapmış oldukları alışmalaradan başka çalışma yapılmadığı bilinmektedir. Bu nedenle Türkiye’de tarım muhasebesinin yeterince gelişmemiş olduğu g r lmektedir. Bu gecikmenin sebebi vergi sistemimiz ile alakalıdır (Bektöre ve Aydın, 1982: 234-242). Çünkü 1960 yılında yürürlüğe giren 193 sayılı GVK’na göre tarım işletmelerinin muhasebe kaydı tutma gibi bir zorunluluğu bulunmamaktadır. Diğer taraftan ülkemizde vergi kanunlarının tarım sektörünü büyük oranda vergi dışı bırakması, tarım muhasebesi ile ilgili yeterince çalışma yapılmamasına sebep olmuştur (Tuğay, 2015: 16-17).

Türkiye’de tarım muhasebesinin günümüzdeki durumuna bakıldığında bu alanda çalışmalar yapılmasına rağmen uygulama yönünden yeterli düzeyde yaygınlaşma sağlanamamıştır. Bu durumun en önemli sebebi tarım muhasebesi

uygulamalarına, yönetim ve planlama işlerinden ziyade vergisel açıdan bakılması ve buna bağlı olarak da bu işletmelerden istenilen verilerin elde edilemeyişi gösterilebilir. Fakat 2006 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) tarafından yayınlanan 41 Nolu Tarımsal Faaliyet Standartının (TMS 41) tarım alanındaki muhasebe uygulamalarına yol göstereceği ve bu alanda varolan eksiklikleri gidererek, uygulama birliği sağlayacağı düşünülmektedir (Kıllı ve Hatunoğlu, 2016: 8-10). Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde bu konu hakkında geniş bilgi verilecektir.

2.4 TARIM MUHASEBESİNİN ÖZELLİKLERİ

Türkiye’ de 1994 yılından itibaren Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT) çerçevesinde yürürlüğe giren Tek Düzen Muhasebe Sisteminde yer alan muhasebe ilkeleri herhangi bir sektör ayrımı yapmaksızın faaliyette bulunan tüm işletmeler için geçerlidir. Bu nedenle tarım sektörü ile diğer sektörlerin (endüstri, hizmet, ticaret vb.) uyguladığı muhasebe kuralları arasında fark bulunmamaktadır. Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmeler için muhasebe ilkelerine bağlı kalmak koşuluyla sadece bazı hesap ayrıntıları değişebilmektedir. Bu benzerliğin yanı sıra tarım işletmelerinin kendilerine has özelliklere sahip olması sebebiyle, diğer sektörlerde bulunan işletmelerden muhasebe uygulamaları yönünden farklı özellikler gösterebilmektedir (Tuğay, 2015: 17).

Tarım muhasebesinin kendine has özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz (Aktuğlu, 1984: 42-43; Gökgöz, 2013: 16-17; Sönmez, 2006: 32-36);

- Tarım işletmelerinde birleşik maliyet hesaplaması yapmak gerekir. Çünkü işletmede bulunan hayvanlardan tek yönlü değil çeşitli şekillerde faydalanılmaktadır. Örneğin işgücü için işletmede olan hayvanın aynı zamanda etinden, sütünden, gübre ve yavrusundan da

yarar sağlanabilmektedir. Bu nedenle ana, birleşik ve yan ürün ayrımlarının iyi yapılması gerekmektedir.

- Tarım işletmelerinde aile fertleri üretim faaliyetlerinde bizzat çalışmaktadır. Bu nedenle işletmede kullanılan işgücünün hesaplanması ve üretim hesaplarına dağıtımında sorunlar yaşanmaktadır. İşgücü kayıtlarının toplam olarak değil ilgili hesaplara dağıtılarak kayıt edilmesi gerekmektedir.
- Tarım işletmelerinin büyük çoğunluğunda çiftçi ve ailesi işçi olarak çalıştıkları için üretilen ürünlerin bir kısmını tüketirler. Böyle bir durumda yapılan öz tüketim belirlenmezse elde edilen kazancın tam ve doğru hesaplanması önlenmiş olmaktadır.
- Özellikle küçük ve orta büyüklükteki tarım işletmelerinde yürütülen işlemlere ait belgelerin temin edilmesi ve güvenilirliği konusunda sorunlar mevcuttur. Çiftçilerin eğitim seviyesinin düşük olması, belge alıp verme düzenin yaygınlaşmaması ve angarya görülmesi nedeniyle kayıt sorunları yaşanmaktadır. Büyük ölçeğe sahip tarım işletmelerinin bazılarında belge teminine ilişkin sorunlar çözülmüştür.
- Bitkisel ve hayvansal üretim faaliyetlerini bir arada yürüten tarım işletmelerinde bir faaliyetten elde edilen ürün diğer alanda hammadde ve malzeme olabilmektedir. Örneğin, buğday üretiminin yan ürünü olan saman, hayvancılık yetiştiriciliğinde yem olarak kullanılmaktadır. Bu gibi durumlar muhasebe kayıtlarının doğru bir şekilde yapılmasını zorlaştırmaktadır.
- Hayvancılık işletmelerinde hayvanların sabit mi yoksa döner değere mi sahip olduğunun saptanmasında güçlükler söz konusudur. Sütü için beslenen ya da damızlık boğalar sabit değerdir. Sabit değerler yıpranmaya tabi olan varlıklar olduğundan dönem sonu kayıtları farklı özellik göstermektedir. Bunun yanında besilik hayvanlar döner değerdir. Tarım işletmelerinde hayvanların hangilerinin döner

hangilerinin sabit değere sahip olduğu belirlemek güç bir durumdur. Çünkü süt için beslenen hayvan gebe kalıp doğurabilir ve danalar satılabilir ya da hayvan süt hayvanı iken besiye ayrılarak döner değer haline gelebilmektedir.

2.5 TARIM MUHASEBESİNİN UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Türkiye’de tarım sektörüne ait muhasebe uygulamalarının çok uzun yıllar ihmal edilmesi sonucu, biyolojik dönüşüm, canlı varlıklarda değerlendirme, öz tüketim, gibi tarımsal faaliyetlere özgü konuların muhasebeleştirme işlemlerinde birçok sorun ortaya çıktığı gözlemlenmiştir.

Tarım muhasebesinin uygulamasına yönelik sorunlar aşağıdaki gibi açıklanabilir (Gökgöz, 2013: 17);

- **Biyolojik dönüşüm sorunu:** Canlı varlıklar canlı olma özelliğinden kaynaklı doğma, büyüme, yaşlanma gibi çağ değişimleri yaşarlar. Söz konusu varlıkların yaşadıkları bu dönüşüm sürecinde, değerlerinde meydana gelen artış ve azalışların finansal tablolarda gösterilip gösterilemeyeceği gösterilecekse nasıl gösterilmesi gerektiği sorun oluşturmaktadır (Demirkol, 2006: 29). Bu sorun TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı ile çözüme kavuşturulmaya çalışılmaktadır.
- **Ölü mevsim gideri sorunu:** Yetiştiriciliği yapılan canlı varlıkların ve bu varlıklardan elde edilen tarımsal ürünlerin değerleri tabiat koşullarından etkilenmektedir. Tarım işletmeleri önceden tahmin edemedikleri mevsimsel değişimler nedeniyle üretimin olmadığı ya da tarımsal faaliyetin durduğu dönemlerde, ölü mevsim giderlerinin işletme maliyetlerine nasıl yükleneceği sorun oluşturmaktadır (Doğan, 1975: 76).

- Giderlerin dönemlere yüklenme sorunu: Tarımsal faaliyetlerle alakalı bazı giderler birden fazla hesap dönemi ile ilgili olabilmektedir. Böyle bir durumda katılan giderlerin nekadarının bu yıla, nekadarlık kısmının gelecek yıllara ait olduğunun hesaplanması lazımdır (Aktuğlu, 1984: 42).
- Tarımsal faaliyetler arası transfer ve öz tüketim sorunu: Tarım işletmelerinde üretilen tarımsal ürünlerin bir kısmı üretici ve ailesi tarafından tüketildiğinde öz tüketim sorunu söz konusu olmaktadır. Ayrıca üretilen tarım ürünü üretilecek olan farklı bir tarım ürünü için girdi olarak kullanılabilir. Örneğin, çiftçinin sahip olduğu sığırlardan elde ettiği organik gübreyi bitkisel üretim yaptığı tarlada kullanması durumunda faaliyetler arası transfer sorunu ortaya çıkmaktadır. Sözü edilen bu sorunlarda maliyetlerin doğru hesaplanmasının zor olduğu düşünülmektedir (Gökgöz, 2013: 18).
- Vergi mevzuatından kaynaklı sorunlar: Tarım işletmeleri muhasebe kayıtlarını, yönetim kararlarını almaktan daha çok vergi mevzuatı zorunlu kıldığı için tutmaktadır. Türkiye’de özellikle 1960 yılına kadar tarım sektöründen alınan vergilerin herhangi bir muhasebe kaydına dayanmasının zorunlu olmayışı ve 1964 yılından sonra tarım işletmelerinin % 90’ının vergi dışı bırakılması sebebiyle tarım muhasebesinin gelişimi engellenmiştir (Erdamar, 1985: 16).
- Tek düzen hesap planı ile ilgili sorunlar: Canlı varlıklar biyolojik dönüşüm özelliğine sahip oldukları için hesap planında yer alan diğer varlıklardan ayrı bir grupta izlenmeleri gerekmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 197)
- Bilgisizlik sorunu: Tarımsal faaliyetle uğraşan işletme sahip ve ortakları muhasebe uygulamalarının kendilerine sağlayacağı faydaların farkında olmadıkları için yürütmüş oldukları faaliyetlere

ilişkin muhasebe kayıtlarını tutmak da isteksiz davranmaktadırlar (Gökgöz, 2013: 19).

2.6 TARIM MUHASEBESİ KURALLARINI BELİRLEYEN YASAL OTORİTELER VE TARIMSAL FAALİYET ALANINDA YAPILAN HUKUKİ DÜZENLEMELER

Dünyada son yıllarda ekonomik, politik ve teknolojik alanlarda yaşanan değişimler birçok sektörde yeni yatırım imkanları ortaya çıkarmıştır. Bu durum sermayenin ulusal sınırları aşarak uluslararası piyasalarda yatırım imkanı bulmasına neden olmuştur (Yılmaz, 2001: 30). Yaşanan değişimlere bağlı olarak günümüzde gelişim yaşayan sektörlerden biride tarımdır. Söz konusu gelişimler sonucu tarım sektörü sermaye şirketlerinin dikkatini çekmiştir. Önceden daha çok geleneksel yöntemler ile faaliyetlerini sürdüren tarım sektörü sermaye şirketlerinin bu sektöre yatırım yapmaya başlamasıyla daha profesyonel bir hal almıştır. Tarım işletmelerinin yapısından meydana gelen değişimler, faaliyet alanında meydana gelen teknolojik gelişmeler, sektörde faaliyet gösteren işletme sayısının artması gibi nedenler tarım muhasebesinin ulusal ve uluslararası düzeyde belli standartlar çerçevesinde düzenlenmesini zorunlu kılmıştır (Kıllı ve Hatunoğlu, 2016). Bu zorunluluk sebebiyle farklı ülkelerde faaliyet yürüten tarım işletmelerinin muhasebe uygulamalarında birlik sağlamak amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından, 2001 yılında 41 nolu Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS), Tarım (IAS 41 Agriculture) yayınlanmış ve 01 Ocak 2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Tuğay, 2015: 33). UMS 41 Tarım konulu standart içeriği şöyle özetlenebilir; tarım faaliyetlerine ilişkin muhasebe uygulamaları, tarım işletmelerine ait finansal tabloların sunumu ve bu konulara bağlı ortaya çıkan durumları açıklamaktadır (Sönmez, 2006: 150).

Çalışmanın bundan sonraki kısmında, tarımsal faaliyetlerde önemli bir yere sahip olan büyükbaş canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi TMS 41

Tarımsal Faaliyet Standardı hükümlerince ele alınacaktır. Daha sonra Türk vergi mevzuatında büyükbaş canlı varlıkların muhasebeleştirme ve değerlendirme ilkelerine değinilecektir. Son olarak da büyükbaş canlı varlıkların TDHP'ndaki hesaplara ilkezi kaydı ve canlı varlıklarda meydana gelen değer değışiklerinin kayıt altına alınmasında ne gibi yetersizliklerin bulunduğu ve bu sorunlar için çözüm önerilerinin neler olduğuna dair açıklamalar yapılacaktır.

2.7 TMS 41 TARIMSAL FAALİYET STANDARDI

Ülkemizde uluslararası düzenlemelere ilişkin olarak TMSK tarafından tarım sektörüne ait TMS 41 nolu standart, UMS 41 kararına uygun hazırlanmış ve 24 Şubat 2006 tarihinde yayınlanmıştır. Standart Uluslararası Finansal Raporlama Standartında (UFRS) yapılan değışikliklere uyum sağlaması amacıyla farklı yıllarda yayınlanan tebliğler ile güncellenmiştir (Yanık ve Özerhan, 2010: 761). Bu standart ile tarım sektörüne ait muhasebe uygulamalarının hangi hükümler çerçevesinde uygulanacağı hakkında geniş bilgi çalışmanın bu kısmında verilecektir.

2.7.1 TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardının Amacı ve Kapsamı

Tarımsal faaliyet standardının amacı, tarımsal faaliyetlerle ilgili işlem ve olayların muhasebeleştirme ve açıklama yöntemlerini belirlemektir. Standartın kapsamı ise, tarımsal faaliyetle ilgili olmak şartıyla aşağıda yer alan varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır. Bu varlıklar (TMS 41, madde 1);

- Taşıyıcı bitkilerin haricindeki canlı varlıklar,
- Hasat anındaki tarımsal ürünler,
- Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşölmek suretiyle ölçölen canlı varlıklara ilişkin koşullu ve koşulsuz yapılan devlet teşvikleri (TMS 41, madde 34-35).

TMS 41 standardı, tarımsal faaliyet ile ilgili olmasına rağmen aşağıdaki varlıkları kapsam içerisine almamış ve diğer standartlara atıfta bulunmuştur (TMS 41, madde 2-3);

- Tarımsal faaliyetle ilgili olan arsalar (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller),
- Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar (TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar),
- Hasat sonrasında işleme tabi tutularak ortaya çıkan ürünler (TMS 2 Stoklar),
- Tarımsal faaliyetle alakalı taşıyıcı bitkiler (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar). Ancak, TMS 41 standardı taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanmaktadır.
- Taşıyıcı bitkilerle alakalı devlet teşvikleri (TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması).

Tarımsal faaliyet standardının üçüncü maddesi uyarınca, tarımsal faaliyetlerin hasat noktasına kadar olan kısmı standardın kapsamına alınırken, hasat noktasından sonraki kısmı ise “TMS 2 Stoklar” standardı veya mutabık başka bir standarda atıf yapılmaktadır. Bu bağlamda standart, sözü edilen tarımsal ürünlerin hasat sonrası işlenmesi sürecini kapsamamaktadır. Örneğin, standart büyükbaş besi işletmesinde üretilen sığırları canlı varlık, sığırdan elde edilen işlenmemiş kırmızı eti tarımsal ürün kapsamına alırken, kırmızı etin işlenmesi sonucu elde edilen sucuk, salam vb. ürünleri standardın kapsamına almamaktadır (TMS 41, madde 4).

2.7.2 Standartta Yer Alan Tarımla İlgili Özel Tanımlar

TMS 41 standardında yer alan tarımla ilgili terimler aşağıdaki gibidir (TMS 41, madde 5):

Tarımsal faaliyet: Satışa ve geri dönüşüme konu olan canlı varlıkların tarım ürünlerine ya da başka canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işleminin bir tarım işletmesi tarafından yönetimidir. Standarda göre tarımsal faaliyet geniş kapsamlı bir faaliyet alanını içine almaktadır. Meyve ve sebze yetiştiriciliği, çiçekçilik, ormancılık, su ürünleri yetiştiriciliği ve hayvan yetiştiriciliği vb. faaliyetler tarımsal faaliyetlere örnek olarak verilebilmektedir. Bu çeşitlilikle birlikte söz konusu faaliyetlerin bazı ortak özellikleri olduğu belirtilmiştir. Bu ortak özelliklere bağlı olarak bir faaliyetin tarımsal faaliyet olarak nitelendirilmesi üç ayrı koşula bağlanmıştır. Bunlar (TMS 41, madde 6):

- Değişim kapasitesi; tarımsal faaliyete konu olan canlı hayvan ve bitkilerin biyolojik dönüşüm geçirilme özelliğine sahip olmasıdır. Örneğin, işletmeye alınan bir dananın inek haline gelmesi ve zamanı gelince süt vermesi değişim kapasitesinin göstergesidir.
- Değişimin yönetilmesi; biyolojik değişim sürecinin gerçekleşebilmesi için gereken koşulların geliştirilmesi veya korunmasına yönelik işletme yönetiminin sahip olduğu gücü ifade etmektedir. Besin düzeyleri, sıcaklık, verimlilik gibi faktörlerin artırılması ya da azaltılması ile biyolojik değişim yönetilebiliyorsa bu faaliyetler tarımsal faaliyet olarak nitelendirilir (Yanık ve Özerhan, 2010: 762). Örneğin, bir besi işletmesindeki hayvanların beslenmesini kontrol ederek kilo alması sağlanıyorsa biyolojik dönüşüm yönetildiği için tarımsal faaliyet kapsamında değerlendirilmektedir. Böyle bir yönetim işlevi tarımsal faaliyeti diğer faaliyetlerden ayırmaktadır. Okyanus balıkçılığı ve ormanları yok edilmesi gibi yönetilemeyen kaynaklardan elde edilen ürünler tarımsal faaliyet olarak değerlendirilmez.
- Değişimin ölçülmesi; biyolojik değişim süresince belirli zaman aralıkları ile tarımsal ürünün kalitesinde ve miktarında oluşan değişimlerin sürekli olarak belirlenebilmesi ve izlenebilmesidir.

Örneğin genetik özellikler, yağ miktarı, olgunluk gibi tarımsal ürünün kalitesinde meydana gelen değişimler ile ırk, ağırlık, hacim gibi miktarında meydana gelen değişimler rutin bir yönetim fonksiyonu olarak ölçülüp, izlenebilmektedir.

Tarımsal ürün: Tarım işletmesine ait canlı varlıkların hasadı yapılmış ürünüdür. Örneğin, büyükbaş hayvanın kesilmesi sonucu elde edilen et ve ham deri bir tarımsal üründür.

Satış maliyetleri: Gelir vergileri ve finansman maliyetleri hariç tutulmak üzere, bir canlı varlığın satılmasıyla direkt ilişkilendirilebilen ilave maliyetlerdir.

Canlı varlık: Tarım işletmesinde yaşayan hayvan ve bitkidir. Buna göre, büyükbaş hayvan işletmesindeki inek bir canlı varlıktır.

Taşıyıcı bitki: Tarımsal ürünlerin üretim ve temini için kullanılan, bir hesap döneminden daha uzun süre ürün vermesi beklenen ve önemsiz kalıntı dışında tarımsal ürün olarak satılma olasılığının düşük olduğu, yaşayan bitkidir. Taşıyıcı bitkilerde yetişen ürünler canlı varlıktır (TMS 41, madde 5C).

Aşağıda verilen bitkiler taşıyıcı bitki olarak nitelendirilmezler (TMS 41, madde 5A);

- Tarımsal ürün elde etme amacıyla büyütülen bitkiler (örneğin, kereste elde etmek amacıyla yetiştirilen ağaçlar),
- Yıllık olarak elde edilen mahsuller (örneğin, buğday ve mısır gibi),
- Tarım işletmesinin ehemmiyetsiz kalıntı satışları dışında ayrıca söz konusu bitkiyi tarımsal ürün olarak hasat etme veya satma olasılığının bulunması halinde tarımsal ürün elde etmek maksadıyla yetiştirilen bitkiler (örneğin, hem meyve hem kereste elde etmek amacıyla yetiştirilen ağaçlar).

Canlı varlık grubu: Tarım işletmesinde yaşamını sürdüren hayvan ve bitki topluluğudur.

Canlı varlıklar TMS 41 standartında; olgunlaşmış canlı varlık, olgunlaşmamış canlı varlık, tüketilebilir canlı varlık ve taşınabilir canlı varlık olmak üzere sınıflandırılmıştır (TMS 41, madde 43-44-45);

- Olgunlaşmış canlı varlık; hasat edilebilme olgunluğuna erişmiş olan canlı varlıktır. Örneğin, büyükbaş hayvancılık işletmesindeki boğa olgunlaşmış canlı varlıktır.
- Olgunlaşmamış canlı varlıklar; henüz hasat edilebilecek olgunluğa erişmemiş olan canlı varlıklardır. Örneğin, büyükbaş hayvancılık işletmesindeki buzağı olgunlaşmamış canlı varlıktır.
- Tüketilebilir canlı varlıklar; tarımsal ürün olarak hasat edilebilen veya satışa konu olan canlı varlıktır. Satış veya et için yetiştirilen büyükbaş hayvanlar tüketilebilir canlı varlıklara örnektir.
- Taşıyıcı canlı varlıklar; belli aralıklar ile kendisinden ürün elde edilen canlı varlıklardır. Taşıyıcı canlı varlıklar tarımsal ürün değildir, bunlar daha çok kendini yeniden oluşturabilen varlıklardır. Bu canlı varlıklar kendisi ürün olmazlar verdikleri ürünlerden faydalanmaktadır. Örneğin, belirli aralıklarla kendisinden süt elde edilen sağmal inek taşıyıcı canlı varlıktır.

Biyolojik Dönüşüm: Tarımsal faaliyet standartının temelini teşkil eden bu kavram, canlı varlıklarda niteliksel ve oransal değişime neden olan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme süreci olarak tanımlanmaktadır. Biyolojik dönüşüm sonucunda canlı varlıkta şu değişimler görülmektedir (TMS 41, madde 7):

- Büyüme; bir hayvan veya bitkinin miktar ve kalitesindeki artış,
- Bozulma; bir hayvan veya bitkinin miktar ve kalitesinde görülen düşüş,

- Döllenme; ek hayvan ve bitkilerin meydana gelmesi veya
- Üretim; Lateks yani bazı bitkilerden çıkarılan sütte benzeyen bitkisel madde, çay yaprağı, yün, süt gibi tarımsal ürünlerin elde edilmesidir.

Hasat: Ürünün canlı varlıktan ayrılması ya da canlı varlığın yaşam süresinin sona ermesidir. Örneğin, eti için beslenen büyükbaş hayvanın kesilmesi hasat olarak adlandırılmaktadır.

2.7.3 Standartta Yer Alan Tarımla İlgili Genel Tanımlar

TMS 41' de tarımla ilişkili genel tanımlar şu şekildedir (TMS 41, madde 8);

Defter değeri: Varlığın mali durum tablosunda (bilançoda) gösterilmiş olan değeridir.

Gerçeğe uygun değer: Piyasaya iştirak edenler arasında, ölçüm tarihinde gerçekleşecek olan normal bir işlemde, bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun devri sonucunda ödenecek olan fiyattır (TFRS 13, madde 9). Canlı varlıkların ilk aktifleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, gerçeğe uygun değerini ölçülemediği durumlar hariç olmak üzere, gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin indirilmesi koşulu ile ölçülür (TMS 41, madde 12). Örneğin, bir büyükbaş hayvanın gerçeğe uygun değeri, söz konusu hayvanın ilgili olduğu piyasa fiyatından, nakliye ve sözü edilen piyasaya gelinceye kadar yapılan diğer maliyetlerin çıkarılmasıyla elde edilmektedir .

Devlet teşvikleri: TMS 41 standartında devlet teşvikleri, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardında belirtildiği gibidir. TMS 20 standardında devlet teşvikleri; işletmelerin faaliyet konuları ile alakalı belirli şartların geçmiş ya da gelecekte yerine getirmesi koşuluyla işletmeye yapılan kaynak transferi şeklinde yapılan yardımlardır (TMS 20, madde 3). Yapılan devlet yardımının amacı, işletmenin normal koşullarda yapamayacağı işleri yapabilmesi için teşvik etmektir (TMS 20, madde 4). TMS 20

standardı yalnızca, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının indirilmesi şartıyla ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerine uygulanmaktadır (TMS 41, madde 38).

2.7.4 TMS 41 Standardına Göre Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde Muhasebeleştirme ve Değerleme

Çalışmanın bu kısmında TMS 41 standardı kapsamında büyükbaş hayvancılık işletmelerinde canlı varlıkların aktife alınması, ölçülmesi ve değerlemesi açıklanacaktır.

2.7.4.1 Büyükbaş Canlı Varlıkların Aktifleştirilmesi

Büyükbaş hayvancılık işletmelerinde canlı varlığın muhasebe kayıtlarına alınması için gerekli şartlar TMS 41’de şu şekilde belirlenmiştir (TMS 41, madde 10);

- Tarımsal işletme tarafından canlı varlığın kontrol edilebilmesi,
- Canlı varlıktan gelecekte elde edilecek faydanın işletmeye aktarılabilmesinin olası olması,
- Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir şekilde ölçülmesi gerekmektedir.

Canlı varlıklar üzerinde kontrolün varolduğu değişik yöntemlerle kanıtlanabilmektedir. Örneğin, büyükbaş hayvanın yasal sahipliği, hayvanın damgalanması veya işaretlenmesi, doğum ve yetiştirilmesi canlı varlığın üzerinde kontrolün olduğunun göstergesidir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2010: 640). Canlı varlıkların muhasebeleştirilebilmesi için gerekli bir ölçüt olan kontrol; müteşebbisin sözü edilen varlıklara malik olması ya da geçmiş faaliyetlerin neticesinde malikliğe çok yakın düzeyde kontrolü altında bulunmasını ifade etmektedir. Değer ölçütü ile ifade edilmek istenen ise; canlı varlıktan elde edilecek nakit akışının, gelecek dönemlerde ekonomik yarar yaratma ihtimalidir. Ölçüm ölçütüyse; canlı varlığın

gerçeğe uygun değeri veya maliyetinin şüpheyi yer bırakmayacak şekilde ölçülebilmesini ifade etmektedir (Deran, 2005: 81).

Yukarıda bahsi geçen özellikleri taşımayan hayvanlar işletmenin aktifinde yer alsalar dahi TMS 41 kapsamında değerlendirilmemektedir. Bunlar (Pop & Deaconu, 2008: 8)

- Dövüşlerde kullanılmak amacıyla alınan hayvanlar ve kuşlar (köpek, horoz gibi),
- Hayvanat bahçeleri, botanik bahçesi ve eğlence parkları için alınan hayvanlar,
- Koruma amacıyla alınan hayvanlar (kedi, köpek gibi),
- Yalnızca çalıştırmak amacıyla faydalanan hayvanlar (öküz, at, katır vs.)
- Dekor amacıyla alınan hayvanlar,
- Yarışmalarda kullanılmak amacıyla alınan hayvanlar.

2.7.4.2 Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi

Tarımsal faaliyetin konusu olan tarımsal ürünlerle canlı varlıkların sahip oldukları biyolojik dönüşüm özelliği, tarım işletmelerinde değerlendirme konusunu önemli kılmaktadır (Gökgöz, 2013: 121). TMS 41 standardı büyükbaş canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesini benimsemiştir. Standarda göre büyükbaş canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarih ile her raporlama dönemi sonunda, standardın otuzuncu maddesinde verilen gerçeğe uygun değer güvenilir olarak saptanamadığı durumlar hariç, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek şartıyla değerlemeye tabi tutulurlar (TMS 41, madde 12).

Canlı varlıklar için gerçeğe uygun değer sisteminin benimsenmesinin nedeni biyolojik dönüşüm özelliği sonucunda ortaya çıkan değişiklikleri en iyi yansıtan model olmasıdır. Canlı varlığın biyolojik dönüşümü sonucu gerçeğe uygun değerinde

meydana gelen değişikler, tarım işletmesinin gelecekte beklediği ekonomik yararlardaki değişimle direk ilgilidir (Tuğay, 2013: 150).

Gerçeğe uygun değer Türkiye Finansal Raporlama Standardında (TFRS 13) şöyle tanımlamıştır; piyasa katılımcıları arasında olağan bir işlemde bir varlığın satışında veya borcun devrinde, ölçüm tarihinde ödenecek olan fiyattır. Gerçeğe uygun değer işletmelere has bir ölçüm olmayıp, piyasa temelli bir ölçümdür (TFRS 13, madde 2). Standarda verilen tanım sonucunda gerçeğe uygun değer için şu yorum yapılabilir: Bir canlı varlığın veya borcun işlemin yapıldığı andaki piyasa değeri biliniyorsa varlığın gerçeğe uygun değeri piyasa değerine eşit demektir (Otlı ve Çenberlitaş, 2017: 346). Tarım işletmesi, gerçeğe uygun değeri belirlerken canlı varlıkları yaş, kaliteleri, ırkları vb. şekilde gruplandırması söz konusu ölçümü kolaylaştıracaktır. Bu duruma örnek olarak, büyükbaş hayvan üreten bir işletmenin sığırları, boy, ağırlık, ırka göre sınıflandırması verilebilir. İşletme belirlenen özellikleri, söz konusu pazarda canlı varlığın fiyatının saptanmasına temel teşkil edecek özelliklerle kıyaslayarak belirler (TMS 41, madde 15).

Daha öncede ifade edildiği gibi canlı varlığa ilişkin gerçeğe uygun değer, söz konusu değerin güvenilir bir şekilde ölçüldüğü varsayımı altında, canlı varlığın ilk muhasebeleştirildikleri tarih ve sonraki değerlemelerde gerçeğe uygun değerden tahmini satış maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutar ile değerlenir (TMS 41, md. 12). Burada satış maliyetleri kavramı ile kastedilen, finansman maliyetleri ve gelir vergileri dışında bir canlı varlığın elden çıkarılmasıyla direk ilişkilendirilebilen ilave maliyetlerdir (TMS 41, madde 5). Gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri çıkarıldıktan sonra bulan değer, canlı varlıkların ölçülmesinde kullanılan tutar olacaktır (Nalan Akdoğan v.d., 2011: 517).

TMS 41' de gerçeğe uygun değer kavramını diğer standartlarda olduğu gibi açıklanmasına rağmen, söz konusu değerin piyasa fiyatından, satış maliyetlerinin düşülmesi sonucu hesaplanması bu tarz bir ölçümün diğer varlıkların ölçümünden farklıymış gibi algılanmasına neden olmaktadır. Standarda yer alan gerçeğe uygun

değerin net gerçeğe uygun değer olarak düşünülmesinin bu karışıklığı gidereceği bazı çevreler tarafından ifade edilmektedir (Yanık ve Özerhan, 2010: 771). Buna göre net gerçeğe uygun değer bulunurken; Pazar fiyatından satış yeri maliyetleri (aracılara ve simsarlara verilen komisyon giderleri, gümrük vergileri vb.) ve pazara ulaştırma maliyetleri (nakliye gideri vs.) çıkarılmaktadır (Yılmaz, 2014: 237).

Yapılan açıklamaların ışığında canlı varlıklara ait gerçeğe uygun değer hesaplanması şu şekilde formüleleştirilebilir (Yanık ve Özerhan, 2010: 772-773);

Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri = Piyasa Fiyatı - Satış maliyeti

Örnek: Tan büyükbaş besi işletmesinin aktifinde bulunan inek, 03.05.2019 tarihinde doğum yapmıştır. Buzağının hayvan pazarındaki satış fiyatının 1.000 TL olduğu belirlenmiştir. İşletmenin hayvan pazarına ulaşımı için ödenecek nakliye bedeli 100 TL dir. Ayrıca komisyon içinde 50 TL ödeneceği varsayılmaktadır. Bu durumda buzağının gerçeğe uygun değeri ne olur?

Buzağı piyasa değeri: 1.000 TL

Satış maliyeti: 100 TL Nakliye + 50 TL Komisyon = 150 TL

Buzağının gerçeğe uygun değeri: 1.000 TL - 150 TL = 850 TL'dir.

Söz konusu buzağının Taslak Hesap Planına uygun olarak yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

01.07.2019 272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 272.03 Taşıyıcı Büyükbaş Hayvanlar 643 ESAS FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI 643.01 Olgunlaşmamış Büyükbaş Hayvan Değer Artışı Yeni doğan buzağının ilk muhasebeleştirme kaydı	850	850
--	-----	-----

Tarımsal işletmeler çoğunlukla, sahibi oldukları canlı varlıkların ve bu varlıklardan elde edilen ürünlerin satışına ilişkin sözleşmelerde taraf olurlar. Bu durumda gerçeğe uygun değerın ölçülmesinde sözleşme fiyatları temel alınmamaktadır. Bazı durumlarda taraflar arasında yapılan sözleşme “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardında ifade edilen ekonomik yönden dezavantajlı bir sözleşme olabilmektedir. Bu durumda TMS 37 standardının hükümleri uygulanmaktadır (TMS 41, madde 16).

Standart, maliyetin aşağıdaki durumların oluşması durumunda gerçeğe uygun değere yaklaşacağını ifade etmektedir (TMS 41, madde 24);

- İlk maliyetin canlı varlığa yüklenilmesinden sonra çok az bir biyolojik değişim geçirmiş olması (örneğin, bilanço tarihinden hemen önce ekilen meyve ağaç fideleri),
- Canlı varlıkta meydana gelen biyolojik dönüşümün, fiyatlar üzerinde önemli bir tesiri olmayacağını düşünülmesi (örneğin, 30 yıllık bir çam korusunun üretim sürecinde gösterdiği ilk büyüme).

TMS 41 standardı normal şartlarda bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde ölçülebileceğini varsaymaktadır. Ancak canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde ölçüleceğini varsaymak, bu durumun her şartta mümkün olabileceği anlamına gelmemektedir. Bazı durumlarda canlı varlığın piyasa

tarafından belirlenen değerine ulaşamayabilir ya da gerçeğe uygun değerleme güvenilir olmayabilir böyle bir durumda söz konusu varsayım geçerliliğini kaybetmektedir. Bu durumda sözü edilen canlı varlığın maliyetinden her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi sonucu hesaplanan maliyet değeri kullanılmaktadır (TMS 41, madde 30). Bu durum aşağıdaki gibi formülleştirilebilir (Yanık ve Özerhan, 2010: 785);

$$\begin{aligned} & \text{İlk muhasebeleştirme dönemi sonundaki maliyet değeri} \\ & (-) \text{ İlk muhasebeleştirme dönemi sonundaki birikmiş amortisman} \\ & (-) \text{ İlk muhasebeleştirme dönemi sonundaki birikmiş değer düş. karşılığı} \end{aligned}$$

Canlı varlığın değeri

Örnek: Yalı Büyükbaş Hayvancılık İşletmesi 100 baş hayvana sahiptir. İşletmede bulunan sığırların maliyet değeri 500.000 TL'dir. Hayvanlar için ayrılan amortisman tutarı 50.000 TL'dir. 2018 yılı dönem sonundan itibaren büyükbaş hayvanların gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde belirlenememiştir. Bu durumda işletme canlı varlıklara ilişkin maliyet değerini şu şekilde hesaplayacaktır.

Büyükbaş Hayvanların Maliyet Değeri: 500.000 TL

Büyükbaş Hayvanların Bir. Amor. Tutarı: (50.000) TL

Büyükbaş Hayvanların Bir. Değ. Düş. Kar.: (-----) TL

Mevcut Hayvanların 2018 Yıl Sonu Değeri: 450.000 TL'dir.

İşletme canlı varlığa ilişkin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde belirleyememiş ve maliyet değeri yöntemini kullanmışsa aşağıda verilen bilgileri finansal tablo dipnotlarında vermek durumundadır (TMS 41, madde 54);

- Canlı varlığın cinsi,
- Gerçeğe uygun değerın neden güvenilir olarak ölçülemediği,
- Mümkünse, gerçeğe uygun değere dair olası değer aralıkları,

- Amortisman yöntemi,
- Yararlı ömürleri veya kullanılan yıpranma payı oranları,
- Dönem başı ve dönem sonu itibari ile brüt defter değeri ve birikmiş amortismanları (birikmiş değer düşüğü karşılıklarını toplamak şartıyla).

Gerçeğe uygun değeri ölçülemeyen canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenle ölçülmeye başlandığında, tarım işletmesi söz konusu canlı varlığı, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülmüş haliyle değerlemeye başlamalıdır (TMS 41, madde 30). Böyle bir durumda işletme canlı varlıklara ilişkin aşağıda verilen bilgileri finansal tablo dipnotlarında belirtmelidir (TMS 41, madde 56);

- Söz konusu canlı varlığın tanımı,
- Gerçeğe uygun değer in güvenilir şekilde ölçülebilir duruma gelmesinin nedenleri,
- Değişimin tesirleri.

TMS 41 standardının 30. Maddesinde bahsi geçen durum yalnızca ilk aktife alınma sırasında yok edilebilir. Eğer söz konusu işletme başlangıçta canlı varlığı gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşürerek ölçmüş ise, bu canlı varlık işletmeden çıkana kadar bu yöntem ile ölçülmeye devam edilmelidir (TMS 41, madde 31). TMS 41 standardı bu konuda bir esneklik tanımamaktadır. Söz konusu durumun Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu (UMSK) tarafından çok nadir olarak gerçekleştirileceği düşünülmeye rağmen tarım işletmelerinin ölçüm yöntemlerinin gerçeğe uygun değerden tarihi maliyet değeri ile değiştirilmesine izin verilmemiştir. Bu duruma gerekçe olarak, canlı varlık fiyatlarının düştüğü bir piyasada işletmelerin gerçeğe uygun değerlendirme yöntemini terketmek için bahane üretebilme ihtimalleri gösterilmiştir (Taştan, 2013: 79).

Maliyet değeri, varlıkların işletme tarafından edinildiği tarihte katlandığı ve alınan varlığa yüklenen maliyettir. Canlı varlıklar biyolojik dönüşüm özelliğine

sahiptir. Bu nedenle süreç içinde varlığın değerinde değişimler meydana gelmektedir. Maliyet değeri, bu değer değişimlerini tam anlamıyla yansıtamaz. Bu nedenle işletmenin gelecekte bu varlıktan elde etmeyi umduğu ekonomik faydanın ölçüsü güvenilir bir şekilde belirlenemez (Uluslan, 2008: 131).

Büyükbaş canlı varlıklardan gelecekte beklenen ekonomik yararların ölçümünde gerçeğe uygun değerin, tarihi maliyet değerine göre daha anlaşılır, kıyas edilebilir, geçerli ve güvenilir olduğu şu nedenler ile açıklanabilmektedir (Taştan, 2013:75):

- Büyükbaş canlı varlıkların pazar fiyatlarının oluştuğu aktif piyasalar bulunmaktadır. Bu piyasaların varolması canlı varlığa ait gerçeğe uygun değerın güvenirliliğini artırmaktadır.
- Büyükbaş canlı varlıklara ait maliyet değeri doğum yoluyla çoğalma durumunda gerçek değerin gerisinde kalabilmektedir. Tarım işletmesinde bulunan her büyükbaş canlı varlıklığa bu maliyetlerin dağıtılması isabetli olmayacak ve yeni canlı varlığın gerçek değerini göstermede yetersiz kalacaktır.
- Özellikle besicilik faaliyetiyle uğraşan tarım işletmelerinde hızlı bir şekilde büyüyen büyükbaş hayvanların değerindeki bu artış maliyet değerine yansımayacak ve yalnız raporlama döneminde büyükbaş canlı varlığın gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi halinde finansal tablolara gerçek değeri ile yansımacaktır.

2.7.4.3 Büyükbaş Canlı Varlıklara İlişkin Kazanç ve Zararın Belirlenmesi

Bir büyükbaş canlı varlığa ait kazanç ve zarar hesaplanırken, standarda göre iki durum söz konusudur (TMS 41, madde 26):

- Büyükbaş canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri indirilerek ilk muhasebeleştirilmesi esnasında ortaya çıkan kazanç ve zarar,
- Varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişiklikten kaynaklanan kazanç ve zarar.

Bir büyükbaş canlı varlığın ilk kez aktife alınmasında kazanç ya da zarar ortaya çıkabilmektedir. Canlı bir varlığın kazanç zarar tespiti yapılırken varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşürülerek yapılmaktadır. Eğer satış maliyetleri gerçeğe uygun değerden fazla olursa böyle bir durumda zarar söz konusu olmaktadır. Diğer taraftan bir ineğin doğurması sonucu dünyaya gelen buzağı canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde kazanç ortaya çıkarabilmektedir (TMS 41, madde 27). Aynı zamanda hasat edilen tarımsal ürünlerin ilk kez aktife alınmasında yine kazanç ve zarar oluşabilmektedir (TMS 41, madde 29).

Gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin indirilmesi sırasında tarımsal ürünlerde ortaya çıkan kazanç ve zarar, kazanç ve zararın olduğu dönemin kâr ve zarar hesaplanmasında dikkate alınmalıdır (TMS 41, madde 28). Söz konusu kazanç ve zarar, ister gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle oluşsun isterse canlı varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişiklikten kaynaklansın ilgili dönemin gelir tablosunda gösterilmesi gerekmektedir (Deran, 2005: 85).

2.7.4.4 Büyükbaş Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri

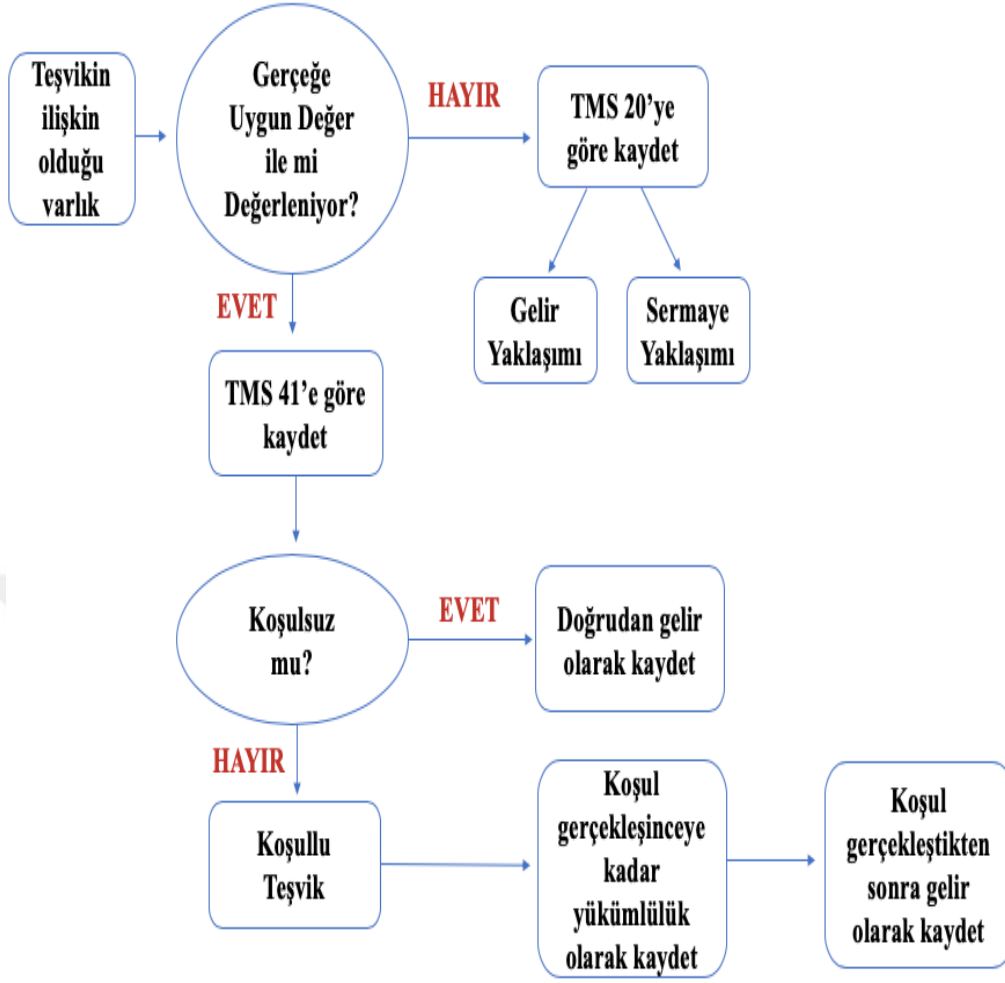
TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı devlet teşviklerini iki gruba ayırmıştır;

- Gerçeğe uygun değer ile ölçülmüş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri,

- Maliyet değeri ile ölçülmüş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri (maliyet değeri = maliyet — birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları).

Standarda yapılan bu sınıflamanın nedeni canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülüp ölçülememesi ile ilgilidir. Varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebiliyorsa devlet teşviklerinde TMS 41 standardının hükümleri uygulanır ve muhasebeleştirme işlemi buna göre yapılır. Fakat canlı varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemiyorsa bu durumda TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardının uygulanması gerektiği ifade edilmiştir (TMS 41, madde 38).

Tarımsal devlet teşviklerinde hangi standart hükümlerinin geçerli olduğu ve muhasebeleştirme sürecinin nasıl olması gerektiği Şekil 3’de verilmiştir.



Şekil 3: Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ile İlgili Akış Şeması

Kaynak: Yılmaz (2014), s. 65.

Şekil 3’ de görüldüğü gibi gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen bir canlı varlığa ilişkin teşvik söz konusu ise bu teşvikler TMS 41’e göre koşulsuz devlet teşvikleri ve koşullu devlet teşvikleri olmak üzere ikiye ayrılır. Şayet gerçeğe uygun değer ile değerlendirilemeyen canlı varlığa ilişkin teşvik söz konusu ise TMS 20 standardının hükümleri uygulanır ve buna göre muhasebe kaydı yapılmalıdır. Bu bölümde verilecek olan muhasebe kayıt örnekleri Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan taslak hesap planına göre yapılacaktır.

2.7.4.4.1 Gerçeğe Uygun Değerle Değerlenen Varlıklara İlişkin Tarımsal Devlet Teşvikleri

Gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin indirilmesi suretiyle değerlemeye tabi tutulan canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirme işlemleri, devlet teşviklerinin koşullu olup olmamasına göre ayrılmıştır.

- **Koşulsuz Devlet Teşvikleri:** TMS 41'in 34. maddesi uyarınca, gerçeğe uygun değerle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin ancak tahsil edilebilir duruma gelmesi halinde kâr ya da zararda muhasebeleştirilebilir.

Koşulsuz devlet teşviğinin muhasebe kaydını aşağıdaki gibi örneklendirebiliriz.

Örnek: Balıkesir’de faaliyette bulunan Şan Büyükbaş Besi İşletmesi 150 adet besilik sığır yetiştirmektedir. İşletme Tarım ve Orman Bakanlığının desteklemelerinden yararlanmış ve hayvan başına 250 TL teşvik tutarı işletmenin banka hesabına yatırılmıştır.

05.03.2019			
102 BANKALAR	37.500		
644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR		37.500	
VEYA			
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR			
649.01 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ			
Koşulsuz Devlet Teşviğinin Alınması			
/ /			

- **Koşullu Devlet Teşvikleri:** TMS 41'in 35. maddesine göre gerçeğe uygun değerle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşullu yapılan devlet teşvikleri, ilgili işletmenin belirli bir tarımsal faaliyette bulunmaması

da dahil olmak üzere istenen şartları yerine getirmesi durumunda kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Koşullu devlet teşvikleri ancak istenen şartlar yerine getirildiğinde gelir olarak kaydedilir. Gelir tablosu ilkelerine göre belli şartlara bağlı gelir ve karlarda herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz yalnızca dipnotlarda açıklama yapılır (Tuncez, 2011: 143).

Devlet teşviklerinin koşul ve şartları farklılık arz etmektedir. Teşvik şartı, belli bir yerde belirlenen süre zarfında bir tarımsal faaliyeti sürdürmek olabilir. Örneğin, büyükbaş hayvan üreten işletmenin belli bir bölgede 5 yıl süreyle faaliyetini sürdürmesi şartı ile devlet teşviği verilebilir. İşletme bu şartı yerine getirmemesi durumunda devlet teşviğın tamamını geri isteyebilir. Bu durumda söz konusu teşvik, şartlar yerine getirilmedikçe ya da verilen süre dolmadıkça işletme tarafından gelir olarak muhasebeleştirilemez. Öte yandan, teşvik koşulları uyarınca geçen zamana bağlı olarak teşviğın belli bir kısmına işletmece alıkonulmasına izin verilmesi halinde, işletme söz konusu teşviği zaman geçtikçe gelir olarak muhasebeleştirir (TMS 41, madde 36). Koşullu devlet teşviklerinin muhasebe kaydını aşağıdaki gibi örneklendirebiliriz.

Örnek: Sığır besi faaliyeti ile uğraşan Yüksel Tarım İşletmesi Çiftçi Kayıt Sistemine kayıtlı olan arazi üzerinde 3 yıllık korunga üretimi için 1000 dekar araziye korunga ekimi taahhüt etmiş, Türkiye Tarım Havzaları Üretim ve Destekleme Modeli kapsamında üreticiye dekar başına 90 TL/ yıl destekleme primi ödenmiştir. Teşvik bedeli her yıl eşit tutarda düzenli olarak ödenecektir. Teşvik koşullu, ürünün 3 yıl boyunca her yıl hasat edilmesi, hasat edilmemesi durumunda o yıllara ait teşvik bedelinin yasal faizi ile birlikte geri alınmasıdır.

Alınan teşvik tutarı şu şekilde hesaplanacaktır.

$$\text{Yıllık teşvik tutarı} = 1000 \text{ dekar} \times 50 \text{ TL} = 50.000 \text{ TL}$$

$$3 \text{ yıllık teşvik tutarı} = 3 \text{ yıl} \times 50.000 \text{ TL} = 150.000 \text{ TL}$$

Alınan teşvik koşullu olduğu için önce alınan teşvik bedeli yükümlülük olarak kayıt edilecek, teşvike hak kazanıldıkça gelir olarak kayıt edilecektir.

01.03.2019			
102 BANKALAR	100.000		
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		50.000	
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		100.000	
3 yıllık korunga üretimi için destekleme primi alınması			
/ /			

2020 yılında korunga hasadı yapıldığında bir yıllık teşvik tutarı gelir olarak yazılacaktır. Aynı kayıt işlemi her yıl ürün hasat edildiğinde 2021, 2022 yıllarında da yapılmalıdır.

01.03.2020			
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ	50.000		
644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR		50.000	
VEYA			
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR			
649.01 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ			
Alınan teşviğin 1. yıl sonunda gelir olarak yazılması			
/ /			

İkinci yıla ait teşvik tutarı kısa vadeli hale geldiği için aşağıdaki kayıt yapılmalıdır.

31.12.2020			
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ	50.000		
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		50.000	
2. Yılın teşvik tutarının kısa vadeli hale gelmesi			
/ /			

Ancak besi işletmesi 3 yıllık korunga hasadı yapma taahhüdüyle aldığı teşviği söz konusu süre dolmadan üretiminden vazgeçerse, üretim yapmadığı yıllara ait teşvik bedelini yasal faizi ile birlikte geri ödemek zorunda kalır. Örneğin, işletme 2020 yılında korunga üretiminden vazgeçmesi halinde iki yıllık teşvik tutarına ilave olarak 4.000 liralık yasal faizi ödemesi ile ilgili kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ	50.000	
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ	50.000	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	4.000	
102 BANKALAR		104.000
Hasat yapılmayan yıllara ait teşvik bedelinin iadesi		

2.7.4.4.2 Maliyet Değeriyle Ölçülmüş Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri

TMS 41, canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlendirmesini esas almaktadır. Ancak canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri güvenli bir şekilde ölçülemez ise maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülen canlı varlıklara TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardı hükümleri uygulanmalıdır (TMS 41, madde 37).

TMS 20 standardının 13. maddesine göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde iki genel yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar;

- Sermaye yaklaşımı: Bu yaklaşımda teşvik, kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilir.
- Gelir yaklaşımı: Bu yaklaşımda ise teşvik, bir ya da daha fazla dönemde kâr zararda muhasebeleştirilir.

TMS 20 standardının 14. maddesinde sermaye yaklaşımının gerekçeleri şu şekildedir; kazanılmış gelir özelliğine sahip olmadıkları, aksine herhangi bir maliyete katlanmaksızın devlet tarafından sağlanan teşvikleri temsil ettikleri ifade edilmektedir. Gelir yaklaşımı gerekçeleri ise standardın 15. maddesinde şu şekildedir; devlet teşviklerinin ortaklar dışında bir kaynaktan elde edilmiş olmaları, nadiren karşılıksız olmaları ve tarımsal işletmelerin önceden konan şart ve yükümlülöklere uyması koşuluyla teşvik kazananabileceklerini ifade edilmektedir.

Alınan devlet teşviki taşıt, bina, arsa alımı gibi işletmenin sermayesini güçlendirici nitelikte ise sermaye yaklaşımının benimsenmesi yerinde olur. Sermaye yaklaşımı ile elde edilen teşvik gelir olarak kayıt altına alınmaz, bilanço da özkaynaklar bölümündeki bir hesap grubunda takibi yapılır. Fakat alınan devlet teşviğı tarım işletmesinin doğrudan sermayesini güçlendirmek yerine gelirini artırıyorsa bu durumda gelir yaklaşımının benimsenmesi yerinde olur. Bu yaklaşımda teşvik alacak haline gelmesi durumunda direk gelir olarak kaydedilir (Gökgöz, 2013: 154).

Maliyet değeriyle ölçölmüş canlı varlıklara ilişkin alınan devlet teşviğı muhasebe kaydını aşğıdaki gibi örneklendirebiliriz.

Örnek: Besilik sığır yetiştiriciliğı yapan Güneş Hayvancılık İşletmesi 20.000 liralık gübre sıyırma sistemini Gıda ve Orman Bakanlığıının desteklemeleri kapsamında satın almıştır. Bölgesel Kalkınma Destekleme Programına göre makine, alet ve ekipman alımlarının %50' si oranında hibe verilmektedir. Gerçeğıe uygun değeri güvenilir olarak ölçölemeyen ekipman için alınan hibe bedeli, TMS 20 standardına göre muhasebeleştirilecektir. Sermaye yaklaşımına göre alınan hibenin kaydı aşğıdaki gibi yapılır (KDV ihmal edilmiştir).

01.06.2019		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	20.000	
100 KASA HESABI		20.000
Gübre sıyırma sisteminin satın alınması		
/ /		

01.06.2019		
102 BANKALAR	10.000	
546 YEDEKLERDE İZLENEN DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ		10.000
Gübre sıyırma sisteminin % 50'sinin hibe olarak alınması		
/ /		

Alınan hibe gelir yaklaşımına göre kayıt edildiğinde bu kayıt aşağıdaki gibi olur.

01.07.2019		
102 BANKALAR	10.000	
644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİR VE KAZANÇLAR		10.000
VEYA		
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		
649.01 Devlet teşvik gelirleri		
/ /		

2.8 TÜRK VERGİ MEVZUATI'NDA TARIMSAL FAALİYETLER

Türkiye' de muhasebe kayıtlarının nasıl uygulanacağını belirleyen iki otorite söz konusudur. Bunlardan birincisi vergi otoritesi ikincisi ise muhasebe otoritesidir. Geçmişten bugüne muhasebe uygulamalarına bakıldığında vergi otoritesinin daha

baskın olduğu ve muhasebe otoritesinin vergi mevzuatının emrine girdiği görölmektedir. Bu nedenle işletmelerde vergi için muhasebe anlayışı yaygınlaşmıştır. Benzer etki tarım işletmelerinde gözlenmektedir (Gökgöz, 2013: 24).

TMS 41 standardı ve VUK’na bakıldığında muhasebe uygulamalarına ilişkin olarak farklı esasları benimsedikleri görölmektedir (Özulucan ve Deran, 2008: 3).

Tarımsal faaliyetler kapsamında yer alan büyükbaş canlı varlıkların aktifleştirilmesi, değeriemesi ve söz konusu işletmelerin kâr veya zararının hesaplanması VUK’nu hükümlerince açıklanacaktır.

2.8.1 Büyükbaş Canlı Varlıkların Aktifleştirilmesi

VUK’nun içeriğine bakıldığında aktifleştirme kavramının tanımına ilişkin bilgiye ulaşılamamaktadır. Ancak Muhasebe dilinde aktifleştirme kavramına baktığımızda kayıt etme ile aynı anlamı içerdiği görürüz. Büyükbaş canlı varlıklar demirbaşlara benzer özellikler taşımakta ve hatta literatürde bu varlıklar için canlı demirbaş ifadesi bile kullanılmaktadır. Diğer maddi duran varlıklarda olduğu gibi canlı varlıklara sahip olma iki yolla gerçekleşmektedir. Bunlar; satın alma yoluyla ve işletmede üretim yoluyla edinim şeklindedir (Tokay, 2002: 59). Bu bilgilerin ışığında VUK’na göre, satın alma veya işletmede üretim yollarından birisiyle sahip olunan canlı varlıklar muhasebe kayıtlarına alınması suretiyle aktifleştirilmektedir.

2.8.2 Büyükbaş Canlı Varlıkların Değeriemesi

Türk vergi mevzuatında değerieme; vergi matrahının belirlenmesi ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir (VUK, madde 258). Tarımsal işletmelere dahil olan büyükbaş hayvanlar VUK’nun 277. maddesine göre maliyet bedeli ile değerielenir. VUK’nun 267. maddesine göre maliyet değeri; iktisadi bir kıymetin edinilmesinde ya da değeriinin artırılması durumunda bu işlemlere bağlı olarak yapılan bütün giderlerin toplamını ifade etmektedir. Bazı durumlarda maliyet değeriinin tespiti mümkün olmadığı zaman emsal bedelin dikkate alınacağı

belirtilmiştir. Emsal bedel tanımı VUK'nun 267. maddesinde şu şekildedir; gerçek bedeli bilmeyen veya doğru tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması durumunda emsaline kıyasla taşıyacağı bedeldir. Tarım işletmelerinde emsal bedel, işletmenin bulunduğu yer veya gezici hayvancılıkta hayvanların kışı geçirdikleri yer için zirai komisyonlarca tespit edilen ortalama maliyet tutarıdır (VUK, madde 277).

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, VUK'nda canlı varlıklar maliyet değeri ile değerlendirilir maliyet değerinin tespitinin mümkün olmadığı durumlarda emsal bedel dikkate alınır.

Satın alma yoluyla sahip olunulan büyükbaş hayvanlara ait satın alma maliyetlerinin tespiti kolaydır. Bu nedenle işletme dışından satın alınan büyükbaş hayvanlar maliyet değeri ile değerlendirilir denilebilir. Fakat doğum yoluyla sahip olunulan büyükbaş hayvanlar için maliyet tespiti yapmak oldukça zordur (Erdamar, 1985: 72-73). Bu nedenle doğum yoluyla sahip olunulan büyükbaş hayvanlar emsal bedeli ile değerlendirilir ifadesi yanlış bir ifade olmayacaktır (Öngen, 2000: 200).

Büyükbaş hayvanların maliyet ve emsal bedeliyle değerlendirme işlemi yapılırken ortaya çıkan önemli sorun; hangi değerlendirme yaklaşımının temel alınacağıdır. Çünkü uygulamada bu varlıkların değerlemesine ilişkin iki yaklaşım bulunmaktadır. İlk yaklaşıma göre benzer nitelikteki varlıklar sürü olarak, ikinci yaklaşımda ise her canlı varlığın değerlemesi birbirinden ayrı yapılmaktadır (Özulucan ve Deran, 2008: 5).

VUK hükümlerince büyükbaş canlı varlıklarda dahil tüm varlıklar ayrı ayrı değerlendirme işlemine tabi tutulmaktadır. Bu hüküm toplu olarak değerlendirilen canlı varlıklar için uygun düşmezken (örneğin, kümes hayvanları), tek tek değerlendirilmeye tabi tutulan büyükbaş hayvanlar için uygun düşmektedir. Büyükbaş canlı varlıkların sürüye katılma ve sürüden ayrılma zamanları genelde farklı ve birim maliyetler

büyük olduğu için bu varlıkların ayrı ayrı değerlemeye tabi tutulması daha uygun olacaktır (Şeker, 1999: 793).

Değerleme işlemlerinde VUK’na göz önüne alınması gereken bir diğer mühim konu, değerlemeye tabi tutulan büyükbaş hayvanların işletmede hangi amaçla tutulduğudur. Büyükbaş canlı varlıkların elde tutulma amaçları önemlidir. VUK hükümlerince bir büyükbaş canlı varlık satış amacıyla (örneğin, sığır eti elde etmek amacıyla elde tutulan besilik hayvanlar) tutuluyorsa amortismanına tabi değilken, belirli bir tarımsal ürünü devamlı hasat etmek amacıyla (örneğin, ineğin süt elde etmek maksadıyla işletmede bulunması) elde tutulan büyükbaş canlı varlıklar amortismanına tabi olmaktadır (Taştan, 2013: 154-155). Bu durumda sürekli tarımsal ürün elde etmek amacıyla yetiştirilen canlı varlıklar, brüt değerden – amortisman miktarı çıkarılarak elde edilen net değer ile bilançoda gösterilirken, satış amacıyla yetiştirilen hayvanlar doğrudan brüt değeri ile bilançoda yer alır (Özulucan ve Deran, 2008: 5).

2.8.3 Büyükbaş Canlı Varlıklara İlişkin Kazanç ve Zararların Belirlenmesi

Tarımsal faaliyetlere ilişkin kazançların açıklamalarına GVK’nda yer verilmiştir. GVK’nu 1. maddesinde gelir tanımı; *“Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği her türlü kazanç ve iratların net tutarındır.”* Bu tanımın arkasından 2. maddede söz konusu kazanç ve iratlar yedi maddede sayılmıştır. Tarımsal faaliyet kazançları zirai kazanç adı altında ikinci sırada yer almaktadır.

Kanunun 55. maddesinde zirai kazancın; Belli bir hesap dönemi içerisinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile, ödenilen ya da borçlanılan giderler arasındaki olumlu fark olduğu söylenmiştir. Tanımdan yola çıkarak bir tarım işletmesine ait kazanç ve zararın tespiti, gelir (hasılat) ve giderlerin bilinmesi ile mümkün olmaktadır.

2.9 TMS 41 ve TÜRK VERGİ MEVZUATINDAKİ TARIMSAL FAALİYETLERE İLİŞKİN HÜKÜMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı hükümleri ile Türk vergi mevzuatında yer alan hükümler kıyaslandığında birbiri ile uyumlu olmadığı görülmektedir. TMS 41 ve VUK arasındaki farklar şöyle sıralanabilir (Tuğay, 2015: 58-59);

- TMS 41 standardının amacı, gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde sunmaktır. VUK'nun amacı ise, vergi matrahının güvenilir bir şekilde belirlenmesini sağlamaktır.
- TMS 41 standardının canlı varlıkları aktifleştirme kriteri; değişim, kontrol ve ölçümdür. VUK'nda ise; canlı varlığa sahip olma ve kayıttır.
- TMS 41 standardının kapsamı; sadece hasat noktasına kadar olan tarımsal faaliyetlerdir. VUK'nda ise; hasat noktasına kadar olan tarımsal faaliyetler ile hasat anından sonraki bazı tarımsal faaliyetleride almaktadır.
- TMS 41 standardında değerlendirme; gerçeğe uygun değer ile yapılmakta, gerçeğe uygun değer belirlenmesinin güvenilir olmadığı durumlarda maliyet değerini kullanmaktadır. VUK'nda ise değerlendirme; maliyet değeri ile yapılır. Eğer bu değeri hesaplamak mümkün değilse emsal değer kullanılır.
- TMS 41 standardında kazanç ve zararların ortaya çıkışı; ilk aktifleştirme anında, değerlendirme dönemi ve satış zamanlarında olmaktadır. VUK'nda ise; satış gerçekleştiği zaman ortaya çıkmaktadır.
- TMS 41 standardında devlet teşvikleri hakkında açıklama bulunmaktadır. VUK'nda ise; devlet teşvikleri hakkında herhangi bir açıklama bulunmamaktadır.

2.10 TEK DÜZEN HESAP PLANI (TDHP) KAPSAMINDA TARIMSAL FAALİYETLER

Türkiye’ de muhasebe uygulamalarında ortak bir dil oluşturmak amacıyla 1994 yılında TDHP kullanılmaya başlanmıştır. Tarımdal faaliyette bulunan işletmeler dahil her işletme muhasebe işlemlerini sözü edilen hesap planı çerçevesinde yürütmelidir. Günümüze gelene kadar TDHP’nda ihtiyaçlar doğrultusunda hesap ve gruplarında çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Ancak Muhasabe Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT) büyükbaş canlı varlıkların hangi hesaplarda muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtmemiştir (Tuncez, 2011: 117). Bu nedenle TDHP’da büyükbaş canlı varlıkların kayıt edilmesinde kullanılacak özel bir hesap grubu bulunmamaktadır.

Kasaplık olarak yetiştirilen sığırlar, işletmenin dönen varlığı niteliğindedir ve mevcut uygulamada Stoklar ana grubu altında, “152 Mamuller “ veya “153 Ticari Mallar” hesabında izlenmektedir. Süt işletmelerinde bulunan sığırlar ise işletmenin duran varlığı niteliğindedir ve mevcut uygulamada Maddi Duran Varlıklar ana grubu altında “256 Diğer Duran Varlıklar” veya “255 Demirbaşlar” hesabında izlenmektedir. Ancak, söz konusu canlı varlıkların belirtilen hesaplarda izlenmesi bu varlıkların açıklanmasında yeterli değildir (Bellek, 1997: 46-47). Büyükbaş hayvanlar belirli süre sonra biyolojik dönüşüm gösterirler. Hayvanların sahip olduğu değişim özelliği onları hesap planında bulunan diğer varlıklardan ayrılmasına sebep olmaktadır (Usul ve Top, 2010: 75).

Verilen bu bilgilere göre, TMS 41 ve tarımsal faaliyetleri ilgilendiren diğer standartların uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla TDHP’nda büyükbaş canlı varlıklar için ayrı bir grup oluşturması gerekmektedir.

2.10.1 Muhasebe Standartlarına Uygun KGK Taslak Hesap Planında Büyükbaş Canlı Varlıklar İle İlgili Düzenlemeler

Büyükbaş canlı varlıklar elde tutuldukları süre boyunca doğma, büyüme, olgunlaşma ve ölme gibi biyolojik değişim özelliklerine sahip oldukları için TDHP’nda yer alan diğer varlıklardan ayrı bir grup da izlenmesi gerekmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 272). Aynı zamanda TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının 54. maddesinde canlı varlıkların bilançoda ayrı bir başlık altında izlenmesi gerektiği söylenmiştir.

Bir önceki paragrafta belirtilen nedenlerden dolayı ilk önce TMSK tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına uyumlu hesap planı taslağı yayınlanmıştır. TMSK, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile ortadan kalktıktan sonra bu görevi KGK’na devretmiştir. Kurum, Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu hesap planı çalışmalarını 2018 yılının Eylül ayında tamamlamıştır. Çalışmalara akademisyenler, ilgili kamu kurumu ve kuruluşu uzmanları, bağımsız denetçi, meslek örgütü temsilcileri ve özel sektör temsilcilerinden oluşan grupla devam edilmiştir. 13 Aralık 2018 tarihinde çalışma grubu çalışmalarını tamamlamış ve kamuoyunun görüşlerine açılacak olan taslak hesap planı oluşturmuştur. Kamuoyunun görüşleri alındıktan sonra taslak hesap planına son şekli verilecektir (KGK, 2018). Taslak hesap planına son şekli verilip uygulamaya konulana kadar yürürlükteki TDHP çerçevesinde muhasebe işlemleri yürütülmeye devam etmektedir.

KGK tarafından yayınlanan Taslak hesap planında “Canlı Varlıklar” ile ilgili hesap grupları aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Tablo 9: Taslak Hesap Planında Canlı Varlıkların İzlendiği Hesap Grupları

1. DÖNEN VARLIKLAR	2. DURAN VARLIKLAR
17 CANLI VARLIKLAR	27 CANLI VARLIKLAR
170 TARLA BİTKİLERİ	270 TARLA BİTKİLERİ
171 BAHÇE BİTKİLERİ	271 AĞAÇLAR
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR
173 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	273 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR
174 KANATLI HAYVANLAR	274 KANATLI HAYVANLAR
175 SU ÜRÜNLERİ VE DİĞER CANLI VARLIKLAR	275 SU ÜRÜNLERİ VE DİĞER CANLI VARLIKLAR
176 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	276 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
	277 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
	278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI
	279 VERİLEN AVANSLAR

Kaynak: KGK, 2018.

Büyükbaş canlı varlıklar genelde; Besilik büyükbaş hayvanlar, ürün veren (sağmal hayvanlar) büyükbaş hayvanlar, damızlık büyükbaş hayvanlar, yetismekte olan büyükbaş hayvanlar olmak üzere dört grupta değerlendirilebilir (İçöz, 2015: 1232). Bir yıldan daha kısa sürede işletmede tutulması düşünülen büyükbaş canlı varlıkların dönen varlıklar grubunda izlenmesi gerekmektedir. Bir yıldan daha uzun süre elde tutulması düşünülen büyükbaş hayvanların ise duran varlıklar hesap grubunda izlenmesi daha uygun olacaktır (Taştan, 2013: 111). Büyükbaş hayvanlara yetiştirilme amaçlarına göre hangi grup hesaplarında yer alacağını aşağıdaki şekilde ifade edebiliriz.

BESİLİK BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR —————> Dönen Varlıklar

SAĞMAL BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR —————> Duran Varlıklar

DAMIZLIK BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR —————> Duran Varlıklar

Besilik büyükbaş hayvanlar genellikle kasaplık et üretimi amacıyla işletmeler tarafından yetiştirilir. Besi faaliyeti buzağı besisi, yetismekte olan genç sığır besisi, yaşlı sığır besisi olmak üzere üç şekilde yürütülür. Buzağı besiciliği esas faaliyeti süt

üretimi olan işletmelerde görülmektedir. Sağmal büyükbaş hayvanlar, özellikle süt üretimi için yetiştirilir (Özkan, 2001: 134-135). Yetişmekte olan büyükbaş hayvanlar ise, henüz belirli bir olgunlaşma ulaşmamış fakat istenen olgunluğa eriştiği zaman sağladığı üründen sürekli olarak faydalanmak amacıyla bir faaliyet döneminden daha uzun süre tutulacak olan canlı varlıkları ifade etmektedir (Özulucan ve Deran, 2008: 3). Damızlık büyükbaş hayvanlar hem besi hem süt sığırları elde etmek amacıyla üretilir. Besi işletmelerinde bulunan sığırlar, Dönen Varlık grubunda izlenir ve bu canlı varlıklar için amortisman söz konusu değildir. Süt işletmelerinde bulunan sığırlar genellikle, Duran Varlıklar grubunda izlenir ve bu varlıklar için amortisman ayrılmaktadır (Özkan, 2001: 143-147). Çalışmamızın konusu büyükbaş besi hayvanları olduğu için amortisman uygulamalarına yer verilmeyecektir.

Verilen bilgilere göre, büyükbaş canlı varlık işletmelerinde genellikle iki tür ürün elde edilir. Bunlardan ilki; canlı varlıktan yeni canlı varlık elde edilmesidir (örneğin, işletmede bulunan inekten buzağı elde edilmesi). İkinci ürün ise; büyükbaş canlı varlıktan tarımsal bir ürün elde etmektir (örneğin, kasaplık sığırlardan et üretilmesi veya sağmal inekten süt elde edilmesi gibi). Bu durumların birincisinde ortaya çıkan canlı varlık, hesap planında büyükbaş hayvanlar için açılan hesapta izlenebilir. Ancak canlı varlıktan tarımsal bir ürün üretme durumunda, canlı varlık hasadı yapılan tarımsal ürün olmuş ve mamul halini aldığı için stok hesabında izlenmeli ve TMS 41 standardının kapsamından çıkarak “TMS 2 Stoklar” standardı kapsamında değerlendirilmelidir. Bu durumda elde edilen tarımsal ürünün “152 Mamuller” hesabında izlenmesi uygun olmaktadır. Bunun yanı sıra, tarımsal ürünlere ait stoklar ana grubu altında açılması önerilen “156 Tarımsal Ürünler” hesabında izlenmesinin uygun olacağı ifade edilmektedir (Gökgöz, 2013: 42).

Taslak hesap planına göre canlı varlıklarda meydana gelen değer artışları “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları”, değer azalışlarının ise “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları” hesaplarında izlenmesi uygun olacaktır.

Canlı varlık işletmelerine ait maliyetlerin muhasebeleştirilmesi diğer üretim işletmelerindeki gibidir. TDHP’da yer alan maliyet hesapları kullanılmaktadır (Yanık, 1996: 125). Dolayısıyla söz konusu büyükbaş hayvanlara ilişkin maliyetler önce 7 nolu grupta izlenir. Dönem sonu gelince ilgili hesaplara yansıtılır.

2.10.2 Dönen Varlıklarda İzlenecek Büyükbaş Hayvanlar

Dönen varlık grubunda yer alan büyükbaş hayvanlar, en fazla on iki ay içerisinde canlı olma özelliğini yitirecek ya da satılacak olan hayvanları ifade etmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 46).

“172 Büyükbaş Hayvanlar” hesabında; kasaplık et üretimi için elde tutulan büyükbaş hayvanlar veya işlenmek (sucuk, sosis v.b.) amacıyla yetiştirilen hayvanlar ile besiyeye alınarak bir faaliyet döneminden daha kısa sürede elde tutulup satılacak olan hayvanlar izlenir. Bu hesap grubunda izlenen büyükbaş hayvanlar, işletme dışından satın alma yoluyla edinileceği gibi işletmede doğan buzağuların yetiştirilmesi sonucu sahip olunabilir (Özulucan ve Deran, 2008: 10). Söz konusu hesap aracılığıyla büyükbaş hayvanlar için katlanılan maliyetler ve hayvanlarda meydana gelen değer değişiklikleride izlenir.

2.10.2.1 Canlı Varlık Olarak Alınıp Canlı Varlık Olarak Satılan Büyükbaş Hayvanlar

Bir tarım işletmesi sadece büyükbaş hayvan alım ve satım faaliyeti gerçekleştiriyor olabilir. Bu tarz işletmelerin ticaret işletmelerinden farkı bulunmamaktadır. Özellikle besi faaliyeti ile uğraşan işletmelerde doğan buzağuların yetiştirilmesi dışında, piyasadan yetişmiş sığır tedarik edebilir. İşletme tarafından on iki ay içerisinde satılacak veya kullanılacak olan bu hayvanlar Dönen Varlıklar grubunda yer alır (Taştan, 2013: 112-113). Taslak hesap planına göre “172 Büyükbaş Hayvanlar” hesabına kayıt edilir. Hayvan için yapılan nakliye, ilaç, besi, veteriner masrafları v.b giderler hayvanın maliyetine eklenmektedir.

Örnek: Zeytin Hayvancılık A.Ş 6 Haziran 2019 tarihinde kısa vadede satmak üzere Samsun’da kurulu olan Sarı Hayvancılık A.Ş’ den 10 Adet sığır satın almıştır. Sığırların tanesi % 8 KDV hariç 4.000 TL banka havalesi ile ödenmiştir.

06.06.2019		
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	40.000	
172.01 Sığırlar	3.200	
191 İNDİRİLECEK KDV		
102 BANKALAR		43.200
//		

Büyükbaş hayvanlar 6 Temmuz 2019 tarihinde teslim alınmış, nakliye şirketine %18 KDV hariç 5.000 TL’lık fatura düzenlenmiştir.

06.07.2019		
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	5.000	
172.01 Sığırlar		
191 İNDİRİLECEK KDV	900	
329 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		5.900
//		

2.10.2.2 Yarımamul Olarak Satın Alınan ve Canlı Varlık Olarak Satılan Büyükbaş Hayvanlar

Büyükbaş canlı varlık işletmeleri, çeşitli pazarlardan satın aldıkları dana ve düveleri kısa süre içerisinde (bir faaliyet yılı) besleyip, belli bir olgunluğa eriştiklerinde satmaktadırlar. Bu canlı varlıklar satın aldıkları zaman “172 Büyükbaş Hayvanlar” hesabında aktifleştirilir. Ancak, tarım işletmesi için söz konusu büyükbaş hayvanlar tamamlanmamış, diğer ifade ile yarı mamul olduğu için satın alma sonrasında hayvanlarla alakalı yapılan giderler “710 İlk Madde ve Malzeme”, “720 Direkt İşçilik Giderleri “ ve “730 Genel Üretim Giderleri” hesaplarında kayıt altına alınır. Dönem sonu geldiğinde bu hesaplarda biriken tutarlar yansıtma hesapları

yardımla “172 Büyükbaş Hayvanlar” aktarılır. Dönem sonunda gerçeğe uygun değer ile değerlemeleri yapıldıktan sonra bilançoda yerini alır (Yılmaz, 2014: 240).

Çağ olarak dana ve düve halinde olan kısmen ya da tamamen yetişmiş sığırların; satın alınmasında, doğum yoluyla çoğalmasında, değerleme günü gerçeğe uygun değer ile ölçülmesi sonucu hayvanın değer artışı yaşaması durumunda “172 Büyükbaş Hayvanlar” hesabı borçlanır. Hayvanın herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında, kesilmesi sonucu stoklara alınmasında, değerleme gününde hayvanın gerçeğe uygun değerinde bir azalış tespit edilmesi halinde veya herhangi bir sebeple (hastalık, sel v.b.) ölmesi durumunda “172 Büyükbaş Hayvanlar” hesabı alacaklanır. Raporlama döneminde hayvanın gerçeğe uygun değerindeki artışlar “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabına alacak olarak kaydedilmesi, azalışların ise “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları” hesabına borç kaydedilmesi şeklinde muhasebeleştirilir (Taştan, 2013: 133-134).

Örnek: Duru Yayla Hayvancılık A.Ş. 19 Ekim 2019 da 10 adet dananın tanesini % 8 KDV hariç 3.000 TL’ den çek karşılığı satın almıştır.

19.10.2019		
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	30.000	
172.02 Danalar 10*3.000= 30.000	2.400	
191 İNDİRİLECEK KDV		
103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİR.		32.400
/ /		

Satın alma tarihinden 31.12.2019 tarihine kadar danalar ile ilgili yapılan giderler ilgili hesaba aktarılmış ve 710 İlk Madde Malzeme hesabında 6.000 TL, 720 Direkt İşçilik Giderleri hesabında 3.000 TL, 730 Genel Üretim Gideri Hesabında 7.000 TL olduğu belirlenmiştir.

31.12.2019		
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	16.000	
172.02 Danalar		
711 DİREKT İLK MAD. ve MALZ. YANSITMA		6.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA		3.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA		7.000
/ /		

Dönem sonunda büyükbaş hayvanların gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilmiş ve her bir hayvanın gerçeğe uygun değeri 6.000 TL olarak belirlenmiştir. Buna göre 10 adet dananın gerçeğe uygun değeri 60.000 TL olarak hesaplanır. 172 Büyükbaş Hayvanlar Hesabının borç kalanı 46.000 TL (30.000 + 16.000= 46.000) olduğuna göre “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabına 60.000 - 46.000= 14.000 TL değer artışı olarak kayıt edilmesi gerekir.

31.12.2019		
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	14.000	
172.02 Danalar		
643 TARIMSAL FAAL. DEĞERLEME ARTIŞLARI		14.000
/ /		

İşletmenin sahip olduğu danaların belirli bir olgunluğa eriştikten sonra satılmasına karar verilmiştir. 18 Haziran 2020 tarihinde hayvanların tanesini %8 KDV hariç 8.000 TL’ye çek karşılığı satılmıştır. 2020 yılı içerisinde 710 İlk Madde Malzeme hesabında 4.000 TL, 720 Direkt işçilik Gideri hesabında 2.000 TL ve 730 Genel Yönetim Gideri Hesabında 5.000 TL birikmiştir.

172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 172.02 Danalar	11.000	
711 DİREKT İLK MAD. ve MALZ. YANSITMA		4.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA		2.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA		5.000
/ /		

18.06.2020 101 ALINAN ÇEKLER	86.400	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		80.000
391 HESAPLANAN KDV		6.400
/ /		

2019 yılı sonunda varlıkların değeri 60.000 TL olarak hesaplanmıştı. 2020 yılı içerisinde varlıkların maliyetine 11.000 TL eklendiğinde satışların maliyeti 71.000 TL olacaktır. Bu işlemin kaydı şu şekildedir.

18.06.2020 620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	71.000	
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 172.02 Danalar		71.000
/ /		

2.10.2.3 İşletmede Doğup Büyüyen ve Bir Yıl İçinde Satılan Büyükbaş Canlı Varlıklar

Büyükbaş hayvan işletmelerinde damızlık ya da süt üretimi amacıyla yetiştirilen inekler doğum yaptıklarında doğumu gerçekleşen buzağılar hayvancılık

işletmesi açısında bir değer oluşturur. Bu nedenle buzağının gerçeğe uygun değerinin belirlenip kayıt altına alınması gerekir. Buzağılara doğum sonrası belirlenen gerçeğe uygun değeri, süreç içinde meydana gelen değer artışları ve byyp belli bir olgunluğa erişinceye kadar yapılan tüm harcama tutarları “278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları” hesabında izlenmelidir. Söz konusu buzağılar belirli bir çağa geldikten sonra satılacaksa “Dönen Varlıklar” grubunda izlenir. Fakat gelecekte işletme tarafından damızlık ya da sağmal inek olarak tutulacaksa “Duran Varlıklar” grubunda izlenmelidir (Yılmaz, 2014: 242).

rnek: Tonika Hayvancılık İşletmesine ait Simental cinsi sağmal ineklerden 5 tanesi 23 Mayıs 2019 tarihinde doğum yapmış ve 5 erkek buzağı doğurmuştur. Doğan buzağıların gerçeğe uygun değeri 1.000 TL olarak tespit edilmiştir.

TMS 41’e göre buzağılar doğduklarında işletme açısından değer ifade etmektedir. Doğum ile birlikte buzağıların gerçeğe uygun değeri hesaplanarak aşağıdaki şekilde kayıda alınır.

23.05.2019		
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YATIRIM. 278.01 Buzağılar 5.000	5.000	
643 TARIMSAL FAAL. DEğ. ARTIşLARI		5.000
//		

31 Aralık 2019 tarihine kadar doğan buzağılar için yapılan harcamalar ilgili hesaplara aktarılmış ve 710 İlk Madde Malzeme hesabında 3.000 TL, 720 Direkt işçilik Giderleri Hesabında 1.000 TL ve 730 Genel Yönetim Giderleri hesabında 2.000 TL söz konusu buzağıların payı olarak biriktiği tespit edilmiştir. Yılsonunda buzağılar belli bir büyüklüğe eriştiklerinde “danalar” alt hesabına aktarılmış ve gerçeğe uygun değeri hayvan başına 2.500 TL olarak belirlenmiştir.

31.12.2019		
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	6.000	
278.01 Danalar		
711 DİREKT İLK MAD. ve MALZ. YANSITMA		3.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA		1.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA		2.000
//		

31.12.2019 tarihinde danalar belli bir erişkinliğe ulaştığında danalar alt hesabına aktarılması şu şekilde yapılır.

31.12.2019		
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YATIRIM.	11.000	
278.02 Danalar 11.000		
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YAT.		11.000
278.01 Buzağılar 5.000+6000= 11.000		
//		

Yıl sonu gerçeğe uygun değerleri tanesi 2.500 TL olarak tespit edildiğinden 5 buzağıya ait toplam değer 12.500 TL olmuş ve değer artışı $12.500 - 11.000 = 1.500$ TL olarak hesaplanır. Bu işlemin kaydı şu şekilde olur.

//		
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YATIRIM.	1.500	
278.02 Danalar 1.500		
643 TARIMSAL FAAL. DEĞER ARTIŞLARI		1.500
//		

17 Nisan 2020 tarihinde sözkonusu 5 buzağı 4.000 TL'den çek karşılığı satılmıştır. 2020 yılı içerisinde danaların payı 710 İlk Madde ve Malzeme hesabında 3.000 TL, 720 Direkt İşçilik Giderleri hesabında 1.000 TL ve 730 Genel Yönetim

Giderleri Hesabında 2.000 TL biriktiği tespit edilmiştir. Bu işlemlere ait kayıtlar şu şekilde yapılır.

17.04.2020		
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 278.02 Danalar 6.000	6.000	
711 DİREKT İLK MAD. ve MALZ. YANSITMA		3.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA		1.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA		2.000
/ /		

Satılacak duruma gelen danalar ilgili varlık hesabına aktarılır.

17.04.2020		
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 172.02 Danalar	18.500	
278 YAP. OLAN CANLI VAR. YATIRIM. 278.02 Danalar 12.500 + 6.000= 18.500		18.500
/ /		

17.04.2020		
101 ALINAN ÇEKLER	21.600	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR 4.000*5= 20.000		20.000
391 HESAPLANAN KDV		1.600
/ /		

17.04.2020		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	18.500	
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 172.02 Danalar		18.500
/ /		

2.10.3 Duran Varlıklarda İzlenecek Büyükbaş Hayvanlar

Tarım işletmeleri büyükbaş canlı varlıklardan fayda sağlamak amacıyla bir yıldan daha uzun süre ellerinde tutuyorlarsa bu hayvanlar duran varlıklar grubunda yer almaktadır (KGK, 2018). Duran varlıklarda takip edilecek büyükbaş hayvanlar işletme tarafından satın alınarak elde edilebileceği gibi, işletmenin içinde doğan hayvanların işletmede bırakılması yoluyla da edinilebilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 273). Yani sözü edilen büyükbaş hayvanlar, satılmak üzere satın alınabilir ya da et, süt, yün v.b. tarımsal ürünlerin üretilmesi için elde tutulabilir.

Duran Varlıklar grubunda izlenecek olan büyükbaş hayvanlar “272 Büyükbaş Hayvanlar” hesabında kayıt altına alınır. Hesap söz konusu canlı varlıklar için katlanılan maliyetlerin ve değer değişikliklerinin izlenmesi amacıyla da kullanılır. İşletmede varolan büyükbaş hayvanlardan gelişimini tamamlayamamış olanlar ise “278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları” hesabında izlenmektedir.

2.10.3.1 Duran Varlık Niteliğindeki Büyükbaş Canlı Varlıkların Satın Alınması

Çeşitli pazarlardan satın alınan yetişkin büyükbaş hayvanların satın alınma bedeline, hayvanın işletmeye getirilmesi amacıyla yapılan maliyetlerin eklenmesi suretiyle “272 Büyükbaş Hayvanlar” hesabı kullanılarak aktifleştirilir.

Örnek: Narlı Hayvancılık İşletmesi 11 Temmuz 2019 tarihinde işletmede kullanmak üzere Jersey ırkı sağmal inekleri tanesi 7.000 TL’den (% 8 KDV hariç) 12 adet satın almıştır. Hayvanların bedeli banka hesabından havale edilerek ödenmiştir.

11.07.2019		
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	84.000	
272.01 Sağmal İnek		
191 İNDİRİLECEK KDV	6.720	
102 BANKALAR		90.720
/ /		

2.10.3.2 İşletme İçinde Yetişen ve Duran Varlık Olarak Kullanılacak Olan Büyükbaş Hayvanlar

Büyükbaş hayvan işletmelerinde damızlık, sağmal v.b. amaçlarla kullanılan ineklerin doğurması sonucu dünyaya gelen buzağların, işletmede hangi amaçla kullanılacağına karar verilene kadar “278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları” hesabında izlenir. Bu büyükbaş hayvanlar gerekli olgunluğa ulaşp tarımsal ürün verme düzeyine geldiklerinde işletme içerisinde kullanılacaksa “272 Büyükbaş Hayvanlar” hesabında izlenmeye başlanır. İşletme içinde yetişen büyükbaş hayvanlara ait muhasebe kayıtları Dönen Varlık olarak işletme içinde bulundurulan canlı varlıklar ile aynı özellikleri göstermektedir. Çalışmanın önceki kısımlarında belirtildiği gibi, işletme içinde doğan buzağlar gerçeğe uygun değerleri belirlenerek doğduklarında kayıt altına alınırlar. Her dönem sonunda çağ değişimlerine bağlı olarak “danalar”, “tosunlar”, “sağmal inekler” gibi alt hesaplar açılarak ilgili hesapta izlenmeye devam edilir (Taştan, 2013: 143-148).

2.10.4 Büyükbaş Canlı Varlıklarda Değer Azalışları

Büyükbaş canlı varlıklar doğma, büyüme, yaşlanma ve ölüm süreçlerini yaşadıkları ve yaşanan bu sürece bağlı olarak değerlerinde değişimler meydana geldiği için söz konusu canlı varlıkların değerlendirme, muhasebeleştirilme ve mali tablolarda sunulma işlemlerini özellikli kılmaktadır (Özulucan ve Deran, 2008: 2).

Büyükbaş hayvanların gerçeğe uygun değerle ile değerlemeleri yapıldığında, doğma, gelişme gibi nedenlere bağlı değer artışları yaşanacağı gibi; hastalık, yaşlılık, ölüm gibi nedenlerle de varlığın değerinde azalışlar yaşanabilmektedir. Büyükbaş hayvanın değerinde sayılan sebeplere bağlı bir değer düşüşü yaşandığında bu durum “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları” hesabına borç kaydedilir ve ilgili hesap alacaklanır. Fakat söz konusu canlı varlığın değeri gerçeğe uygun değer yerine maliyet değeri ile belirleniyorsa bu durumda yaşanan değer azalışları “276 Canlı

Varlık Değer Düşüklüğü Karşılıkları” hesabına alacak olarak kayıt edilip, karşılık ayrılması gerekmektedir (Yılmaz, 2014: 246).

Örnek: 09.12.2018 tarihinde Ova Hayvancılık işletmesinin aktifinde kayıtlı olan 10 adet sığır, sığır vebası hastalığına yakalanmıştır. Hastalık sonrasında söz konusu büyükbaş hayvanların gerçeğe uygun değerinde 20.000 TL değer düşüklüğü tespit edilmiştir. İlgili işlemin kaydı şu şekildedir.

09.12.2018			
653 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI	20.000		
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 272.01 Sığırlar		20.000	
//			

Yılsonu yapılan değerleme işleminde bir değişikliğin olmadığı görülmüştür. 21.12.2019 tarihinde hastalığın tamamen geçmesi sebebiyle yeniden bir değerleme yapılmış ve söz konusu hayvanların değerinde 18.000 TL artış meydana geldiği tespit edilmiştir.

21.12.2019			
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 272.01 Sığırlar	18.000		
643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI		18.000	
//			

Örnek: 06.08.2019 tarihinde Beta Hayvancılık işletmesinin aktifinde 7.000 TL değerle kayıtlı bulunan Şarole ırkı besilik sığırlar salgın hastalık sebebiyle telef olmuşlardır. Söz konusu büyükbaş hayvanların herhangi bir değerinin kalmadığı ve

sigortalarının bulunmadı tespit edilmiştir. Bu durumda söz konusu işlem kaydı şu şekilde yapılabilir.

	06.08.2019 654 ESAS FAAL. DİĞ. ÇEŞ. GİD. VE ZAR. VEYA 659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR 172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 172.01 Besilik Sığırlar //	7.000	
			7.000



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS 41 TARIMSAL FAALİYET STANDARDI KAPSAMINDA BÜYÜKBAŞ BESİ SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERİN MUHASEBE İŞLEMLERİNE YÖNELİK ÖRNEK UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde besilik sığır yetiştiriciliği yapan bir tarım işletmesine ait maliyetler belirlenerek örnek işlemlerin muhasebe uygulaması, TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı kapsamında gerçekleştirilecektir.

3.1 ÇALIŞMANIN AMACI VE KAPSAMI

Bu bölümde büyükbaş hayvancılık sektöründe kasaplık et üretim faaliyeti ile uğraşan besi işletmelerine ait işlemlerin, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre muhasebeleştirilmesi ve söz konusu işletmeye ait maliyetlerin hesaplanmasına yönelik olarak tasarlanmış örnek uygulamaya yer verilmiştir. Yapılan çalışmanın amacı, bu alanda faaliyet gösteren işletmelerin gerçek durumunu yansıtan muhasebe kayıtlarını örneklendirerek bu alana katkı sağlamaktır.

3.2 UYGULAMA İÇERİĞİ VE YÖNTEMİ

Çalışmanın içeriği, ana faaliyet konusu kasaplık erkek sığırları en fazla bir yıllık süre içinde besleyerek besi süresi tamamlanınca büyükbaş hayvanların satışını gerçekleştiren bir tarım işletmesi üzerine oluşturulmuştur.

Söz konusu işletme Samsun ilinde büyükbaş besi hayvancılığı üzerine faaliyet yürüten bir işletmeden elde edilen bilgiler doğrultusunda hazırlanmıştır. Fakat görüşme yapılan işletme yetkililerinden işletmeye ait mali bilgilerin hepsi

tedarik edilemediği için söz konusu finansal veriler gerçek işletme verileri olmayıp çiftlik yetkilileri ile yapılan görüşmelere dayanarak oluşturulmuş olan bilgileri yansıtmaktadır. Bu nedenle işletme uygulamada “Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş.” olarak yer alacaktır.

İşletmeye ait mali veriler TMS 41 standardı ve KGK tarafından yayınlanan taslak hesap planı kapsamında analiz edilmiş ve kayıtlar düzenlenmiştir. İşletmeye ait maliyetlerin izlenmesinde 7/A seçeneği kullanılmıştır. (Uygulamada KDV, stopaj, sigorta primleri göz ardı edilmiştir).

3.3 UYGULAMA YAPILAN İŞLETME İLE İLGİLİ VERİLER

Uygulamada yer alan Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş’i, kasaplık erkek sığır yetiştirilmesi faaliyeti ile uğraşan ve belli bir süre sonra bu hayvanların satışını gerçekleştiren bir tarım işletmesidir. İşletme; üretim, pazarlama ve yönetim olmak üzere 3 departmandan oluşmaktadır.

İşletmede 3 işçi çalıştırılmaktadır ve veterinerlik hizmeti dışardan sağlanmaktadır.

Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş’i, 17 dönümlük arazi üzerinde faaliyet göstermektedir. İşletmede kırmızı et üretimi için piyasadan alınan kasaplık erkek sığırlar, kısa (120 gün/ 4 ay), orta (120-220 gün/4-8 ay) ve uzun (8-12 ay) süreli besi metodları ile beslenmektedir. Besiye alınan erkek hayvanlar bir faaliyet dönemini kapsayan süreç içerisinde satılmaktadır. İşletmede, 170 adet erkek büyükbaş hayvan bulunmaktadır. Tablo 10’da Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş’nin sahip olduğu büyükbaş hayvanların detayı verilmiştir.

Tablo 10: Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş'nin Büyükbaş Hayvanlara İlişkin Miktar ve Kayıtlı Değer Bilgileri

HAYVAN TÜRÜ	SAYISI (BAŞ)	KAYITLI DEĞERİ (TL)	TOPLAM TUTAR (TL)
Kısa Süreli Besi Hayvanı	30	4.000 TL	120.000 TL
Orta Süreli Besi Hayvanı	120	5.000 TL	600.000 TL
Uzun süreli Besi Hayvanı	20	3.000 TL	60.000 TL
TOPLAM	170		780.000 TL

İşletmede besi hayvanlarına ait ahır, yönetim binası, kuru yem deposu, gübre çukuru bulunmaktadır. Ayrıca yemleme vagonu, gübre sıyırıcı, traktör ve yem karma makinası bulunmaktadır. Tablo 11'de Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş'nin sahip olduğu maddi duran varlıklara ait bilgiler detaylı şekilde gösterilmektedir.

Tablo 11: Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş'nin Sahip Olduğu Maddi Duran Varlıklara İlişkin Bilgiler

MADDİ DURAN VARLIKLAR	TUTAR (TL)	BÖLÜM TOP. (TL)
Arazi ve Arsalar (17.000 m²)	170.000 TL	170.000 TL
Binalar		1.150.000 TL
Ahır Binası	950.000 TL	
Kuru Yem Deposu	100.000 TL	
Gübre Çukuru	60.000 TL	
Yönetim Binası	40.000 TL	
Tesis Makine ve Cihazlar		50.000 TL
Yemleme Vagonu	20.000 TL	
Gübre Sıyırıcı	30.000 TL	
Taşıtlar		122.000 TL
Traktör (1 adet)	100.000 TL	
Yem Karma Römork	22.000 TL	
Demirbaşlar		75.000 TL
Ahırda Kullanılan Demirbaşlar	50.000 TL	
Yönetim Binasında Kullanılan Demirbaş.	25.000 TL	
GENEL TOPLAM		1.567.000 TL

3.4 İŞLETMEDE GİDER YERLERİNİN TESPİTİ

Gider yerleri, giderlerin ayrı olarak izlemesi gereken örgüt veya hesaplama birimleridir. Aynı zamanda maliyet merkezleri olarak da anılırlar (Büyükmirza, 1999: 97).

İşletmede gider yerlerinin oluşturulması için yapılan çalışmada 5 adet gider yerinin oluşturulmasının uygun olacağı düşünülmüştür.

3.4.1 Esas Üretim Gider Yerleri

Esas üretim gider yerleri, işletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan mamullerin üretiminin yapıldığı yer olarak tanımlanabilir (Özkan, 2001: 155). Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş için “Esas Üretim Gider Yerleri”, esas faaliyet konusunu oluşturan besi hayvanlarının yetiştirildiği yerdir.

3.4.2 Yardımcı Hizmet Gider Yerleri

Yardımcı hizmet gider yerleri, işletmenin asıl faaliyet konusu oluşturan mamulün üretmemesine rağmen işletme üretiminde düzeni ve sürekliliği sağlamak için bulunması gereken ve hizmet üreten gider yerleridir (Yükçü, 1999: 164). Diğer bir ifade ile bu gider yeri, esas üretim gider yerlerine hizmet sunan bölümdür. Örnek işletme için “Yardımcı Hizmet Gider Yerleri”, Yem depolama gider yeri ve yem hazırlama gider yerleridir.

3.4.3 Genel Yönetim Gider Yerleri

İşletmenin genel yönetim faaliyetlerini sürdüğü bu yerler, genel müdürlük, muhasebe, finansman v.b. birimlerden meydana gelir.

3.4.4 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri

İşletmenin pazarlama ve satış faaliyetlerini sürdürdükleri birimlerdir. Büyükbaş besi işletmesindeki hayvanların, kesim sonrası satışa sunuldukları yerler örnek gösterilebilir.

Uygulamada yer alan işletme için pazarlama, satış ve dağıtım ile genel yönetim gider yerleri “Faaliyet Gider Yerleri” başlığının altında yer alacaktır.

İşletmede bulunan gider yerleri Tablo 12’de gösterilmektedir.

Tablo 12: Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş.’nin Gider Yerleri

GİDER YERLERİ
Esas Üretim Gider Yerleri
• Kısa Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri • Orta Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri • Uzun Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri
Hizmet Gider Yerleri
• Yem Depolama Gider Yeri • Yem Hazırlama Gider Yeri
Faaliyet Gider Yeri
• Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri • Genel Yönetim Gider Yeri

3.5 İŞLETMEYE AİT GİDERLERİN BELİRLENMESİ

İşletmeye ait maliyet unsurları, direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik gideri ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır.

3.5.1 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri

Esas üretim yerleriyle ilgili olan ve üretim işlemi sırasında doğrudan doğruya mamulün bünyesine giren ve özünü oluşturan maddelerdir (Savcı, 2010: 57). Söz

konusu işletme için yem ve diğer katkı maddeleri besi hayvanlarının doğrudan doğruya bünyesine girerek et üretimini sağladığı için bu kalemler direk ilk madde malzeme gideridir.

3.5.2 Direkt İşçilik Gideri

Esas üretim yerinde çalışan işçilerin ücretlerinin toplamından oluşmaktadır (Altuğ, 2016: 161). Söz konusu besi işletmesinde direk işçilik gideri, besilik hayvanların yetiştirilmesi sırasında esas üretim yerlerinde çalışan işçilere ait ücret ve giderlerdir.

3.5.3 Genel Üretim Gideri

Genel üretim gideri; direk ilk madde malzeme ile direk işçilik gideri dışında kalan endirekt malzeme ve endirekt işçilik giderlerdir. Bu giderlerin, doğrudan doğruya değil ancak dağıtım yoluyla üretim maliyetlerine yansıyabilir (Savcı, 2010: 58). İşletmeler için bu giderler; aşılama, ilaç, elektrik, yakıt v.b giderleri ifade etmektedir. Besi İşletmesi İçin bu giderler aşağıdaki gibi ifade sınıflandırılabilir;

- Endirekt malzeme giderleri: Endirekt malzemeleri yardımcı malzeme ve işletme malzemesi olarak inceleyebiliriz (Özkan, 2001: 168-169). Yardımcı malzeme: üretim anında mamulün bünyesine girer fakat değeri küçük olduğu için mamulün esas yapısını oluşturmaz. Besi işletmeleri için; ilaç, aşılama v.b. giderleri kapsar. İşletme malzemesi ise: üretim faaliyetinde zorunlu olarak kullanılır fakat mamulün bünyesine girmez. Besi işletmeleri için; temizlik malzemeleri, kulak küpeleri, zincirler v.b için yapılan giderlerdir.
- Endirekt işçilik giderleri: Direkt işçilik dışında kalan ve üretimle ilgisi bulunan işçiler için yapılan giderlerdir. Örneğin, besi işletmesinin temizliği ile ilgilenen işçiye ödenen ücretler.

- Dışardan sağlanan hizmet ve faydalar: Elektrik, su, tamir-bakım ve dışardan sağlanan veteriner hekim hizmetleri için katlanılan giderler bu grupta yer almaktadır.
- Diğer endirekt giderler: Yukarıda sayılmış olan giderlerin kapsamına girmeyen giderlerdir. Örneğin, hayvan sigorta ödemeleri, amortisman giderleri, vergi ödemeleri v.b. giderlerdir.

İşletmenin 2018 yılına ait maliyet unsurları Tablo 13’de verilmiştir.

Tablo 13: Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş’nin 2018 Yılı Üretim Maliyetleri

	MALİYET UNSURLARI	TOPLAM TUTAR
0	<u>Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri</u> -Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri 700.000	700.000
1	<u>İşçi Ücret Ve Giderleri</u> -Direkt İşçilik Giderleri 60.000	60.000
2	<u>Genel Üretim Giderleri</u> Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderleri -Endirekt İşçilik Gideri 30.000 -Elektrik ve Yakıt Gideri 5.000 İlk Madde Malzeme Giderleri -Endirekt Hammadde ve Malzeme Giderleri 32.000 -İlaç Giderleri 10.000	77.000

3.6 İŞLETMEYE AİT DAĞITIM ANAHTARLARININ OLUŞTURULMASI

Giderler; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim gideri olmak 3’e ayrılmaktadır. Direkt ilk madde ve malzeme ile direk işçilik giderleri doğrudan üretim maliyetine yüklenebilirken, genel üretim gideri kapsamındaki giderler ancak dağıtım anahtarları ile üretim maliyetlerine yansıtılabilmektedir.

Büyükbaş besi işletmesinin gider türlerine ait dağıtım anahtarı Tablo 14’de verilmiştir.

Tablo 14: Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş’nin Gider Yerleri Dağıtım Anahtarları

GİDER YERİ	BÜYÜKBAŞ HAYVAN SAYISI (ADET)	DİREKT İŞÇİLİK SAATLERİ (DİS)	ALAN (m ²)	GÜÇ TÜKETİM MİKTARI (KWS)
Kısa Süreli Besi Hayvanları Gider Yeri	30	500	700	600
Orta Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	120	1.700	2.000	1.200
Uzun Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	20	300	600	400
Yem Depolama Gider Yeri	-	-	1.500	300
Yem Hazırlama Gider Yeri	-	-	1.000	150
Paz. Sat. ve Dağ. Gider Yeri	-	-	-	50
Genel Yönetim Gider Yeri	-	-	200	100
TOPLAM	170	2.500	6.000	2.800

Tablo 15’de işletmenin gider çeşitlerine göre dağıtım anahtarları yer almaktadır.

Tablo 15: Gider Çeşitlerine Göre Dağıtım Anahtarları

GİDER ÇEŞİTLERİ	DAĞITIM ANAHTARI
DİREKT İŞÇİLİK	Çalışma Saatleri
ENDİREKT İŞÇİLİK	Hayvan Sayısı
YEM DEPOLAMA	Direkt İşçilik Saati
YEM HAZIRLAMA	Hayvan Sayısı
İŞLETME MALZEMESİ	Alan (m ²)
İLAÇ GİDERİ	Hayvan Sayısı

3.7 İŞLETME GİDERLERİNİN DAĞITILMASI

Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş'nin 2018 yılı içerisindeki faaliyetlerine ait gelir ve gider toplamaları Tablo 16'da verilmiştir.

Tablo 16: Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş 2018 Yılı İşletme Gelir ve Giderleri

İŞLETME GİDERLERİ	TUTAR	İŞLETME GELİRLERİ	TUTAR
DHM ve Malzeme (Karma Yem) Giderleri	700.000 TL	Kısa Süreli Besi Hayvanı Satış Geliri	140.000 TL
Endirekt HM ve Malzeme (İşletme Malzemesi) Giderleri	32.000 TL	Orta Süreli Besi Hayvanı Satış Geliri	1.000.000 TL
Direkt İşçilik Giderleri	60.000 TL	Uzun Süreli Besi Hayvanı Satış Geliri	40.000 TL
Endirekt İşçilik (Veteriner Hekim) Giderleri	30.000 TL	Gübre Satış Geliri	3.000 TL
Elektrik ve Yakıt Gideri	5.000 TL		
İlaç Gideri	10.000 TL		
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gideri	1.000 TL		
Muhasebe Gideri	2.000 TL		
TOPLAM TUTAR	840.000 TL	TOPLAM TUTAR	1.183.000 TL

Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş ile ilgili mali işlemler ve muhasebe kayıtları yapılırken aşağıdaki hususlar dikkate alınmıştır.

- Toplam maliyeti 80.000 TL (20 baş x 4.000 TL) olan kısa süreli besilik sığırlar, 140.000 TL'ye (20 baş x 7.000 TL) satılmıştır. Toplam maliyeti 500.000 TL (100 baş x 5.000 TL) olan orta süreli besilik sığırlar 1.000.000 TL' ye (100 baş x 10.000 TL) ve toplam maliyeti 15.000 TL (5 baş x 3.000 TL) olan uzun süreli besilik sığırlar 40.000 TL'ye (5 baş x 8.000 TL) satılmıştır.
- Satılan gübrelerden 3.000 TL elde edilmiş ve bedeli banka hesabına yatırılmıştır.

- Dönem içinde muhasebe gideri 2.000 TL ve pazarlama, satış ve dağıtım gideri ise 1.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Giderlere ait tutar banka hesabından ödenmiştir.
- Satın alınan ilk madde ve malzeme tutarı 900.000 TL'dir. Bu tutarın 800.000 TL'lik kısmı yem ve 100.000 TL'lik kısmı işletme temizlik malzemesidir.
- Dönem içinde satın alınan yemin, 700.000 TL'lik kısmı ve işletme malzemesinin ise 32.000 TL'lik kısmı kullanılmıştır. Kullanılan yemlerin gider yerlerine göre tutarı Tablo 17'de gösterilmiştir.

Tablo 17: Gider Yerlerine Göre Kullanılan Direkt İlk Madde ve Malzeme Tutarları

GİDER YERLERİ	YEM TUTARI
Kısa Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	50.000 TL
Orta Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	500.000 TL
Uzun Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	150.000 TL
TOPLAM	700.000 TL

3.7.1 İşletme Malzemesi Gider Dağıtımı

İşletmede, 32.000 TL tutarında işletme malzemesi kullanılmıştır. İşletme malzemesine ait gider dağıtımı Tablo 18'de gösterilmiştir.

Maliyet Yükleme Oranı= Toplam İşletme Malzemesi Tutarı/ Toplam Alan

$$= 32.000 \text{ TL} / 6.000 \text{ m}^2$$

$$= 5,3333 \text{ TL/m}^2$$

Tablo 18: İşletme Malzemesi Gider Dağıtımı

GİDER YERLERİ	İŞLETME MALZ. GİDER DAĞITIMI	TUTAR
Kısa Süreli Besi Hayvanları Gider Yeri	32.000 TL/ 6.000 m ² x 700 m ²	3.734 TL
Orta Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	32.000 TL/ 6.000 m ² x 2.000 m ²	10.666 TL
Uzun Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	32.000 TL/ 6.000 m ² x 600 m ²	3.200 TL
Yem Depolama Gider Yeri	32.000 TL/ 6.000 m ² x 1.500 m ²	8.000 TL
Yem Hazırlama Gider Yeri	32.000 TL/ 6.000 m ² x 1.000 m ²	5.334 TL
Genel Yönetim Gider Yeri	32.000 TL / 6.000 m ² x 200 m ²	1.066 TL
TOPLAM		32.000 TL

3.7.2 Direkt İşçilik Gider Dağıtımı

İşletme 2018 yılında 2.500 direkt işçilik saati çalışmış olup 60.000 TL tutarında işçilik gideri oluşmuştur. Direkt işçilik giderinin esas üretim gider yerlerine dağıtımı Tablo 19’da gösterilmiştir.

Maliyet Yükleme Oranı= Toplam Direkt İşçilik Tutarı/ Toplam DİS

$$= 60.000 \text{ TL} / 2.500 \text{ DİS}$$

$$= 24 \text{ TL/DİS}$$

Tablo 19: Direkt İşçilik Gider Dağıtımı

GİDER YERLERİ	DİREKT İŞÇİLİK GİDER DAĞITIMI	TUTAR
Kısa Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	60.000 TL / 2.500 DİS x 500 DİS	12.000 TL
Orta Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	60.000 TL / 2.500 DİS x 1.700 DİS	40.800 TL
Uzun Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	60.000 TL / 2.500 DİS x 300 DİS	7.200 TL
TOPLAM		60.000 TL

3.7.3 Endirekt İşçilik Gider Dağıtımı

İşletmenin 2018 yılına ait endirekt işçilik gideri (veteriner hekim masrafı) 30.000 TL olarak belirlenmiştir. Söz konusu giderin %25'i kısa süreli besi hayvanlarına, %60'ı orta süreli besi hayvanlarına ve %15'i uzun süreli besi hayvanlarına göre dağıtımı yapılmıştır. Endirekt işçilik giderinin dağıtımı Tablo 20'de gösterilmiştir.

Tablo 20: Endirekt İşçilik Gider Dağıtımı

GİDER YERLERİ	ENDİREKT İŞÇİLİK GİDER DAĞITIMI	TUTAR
Kısa Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	30.000 TL x 0.25	7.500 TL
Orta Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	30.000 TL x 0.60	18.000 TL
Uzun Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	30.000 TL x 0.15	4.500 TL
TOPLAM		30.000 TL

3.7.4 Elektrik ve Yakıt Gider Dağıtımı

İşletmenin 2018 yılına ait elektrik ve yakıt gideri 5.000 TL'dir. Elektrik ve yakıt giderinin ilgili yerlere göre dağılımı Tablo 21'de gösterilmiştir.

Maliyet Yükleme Oranı=Toplam Elekt. ve Yak. Tutarı/ Toplam Tüketilen Kws

$$= 5.000 \text{ TL} / 2.800 \text{ kws}$$

$$= 1,7857 \text{ TL/kws}$$

Tablo 21: Elektrik ve Yakıt Gider Dağıtımı

GİDER YERLERİ	ELEKTRİK ve YAKIT GİDER DAĞITIMI	TUTAR
Kısa Süreli Besi Hayvanları Gider Yeri	1,7857 TL/kws x 600 kws	1.071 TL
Orta Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	1,7857 TL/kws x 1.200 kws	2.143 TL
Uzun Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	1,7857 TL/kws x 400 kws	714 TL
Yem Depolama Gider Yeri	1,7857 TL/kws x 300 kws	536 TL
Yem Hazırlama Gider Yeri	1,7857 TL/kws x 150 kws	268 TL
Pazar. Satış ve Dağıtım Gider Yeri	1,7857 TL/kws x 50 kws	89 TL
Genel Yönetim Gider Yeri	1,7857 TL/kws x 100 kws	179 TL
TOPLAM		5.000 TL

3.7.5 İlaç Giderlerinin Dağıtımı

İşletmedeki hayvanlar için yapılan ilaçların tutarı 10.000 TL'dir. Söz konusu ilaç giderinin %25'lik kısmı kısa süreli besi hayvanlarına, %50'lik kısmı orta süreli besi hayvanlarına ve geriye kalan %25'lik kısmı uzun süreli besi hayvanları için kullanılmıştır. İlaç giderlerinin dağıtımı Tablo 22'de gösterilmiştir.

Tablo 22: İlaç Giderinin Dağıtımı

GİDER YERLERİ	İLAÇ GİDER DAĞITIMI	TUTAR
Kısa Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	10.000 TL x 0.25	2.500 TL
Orta Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	10.000 TL x 0.50	5.000 TL
Uzun Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	10.000 TL x 0.25	2.500 TL
TOPLAM		10.000 TL

3.8 TMS 41 KAPSAMINDA VE KGK TARAFINDAN YAYINLANAN TASLAK HESAP PLANI ÇERÇEVESİNDE MUHASEBE KAYITLARI

Yavuz Tarım ve Ticaret A.Ş.'ne ait muhasebe kayıtları çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılı bir şekilde anlatılan TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı ve KGK tarafından yayınlanan taslak plan çerçevesinde yapılacaktır.

Tablo 23'de işletmeye ait açılış bilançosu verilmiştir.

Tablo 23: Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş.'nin 01.01.2018 Tarihli Açılış Bilançosu

AKTİF	PASİF
1- DÖNEN VARLIKLAR 1.480.000	5- ÖZKAYNAKLAR 3.047.000
A- NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ 700.000	A- ÖDENMİŞ SERMAYE 3.047.000
Bankalar 700.000	Sermaye 3.047.000
B- CANLI VARLIKLAR 780.000	
Büyükbaş Hayvanlar 780.000	
2- DURAN VARLIKLAR 1.567.000	
A- MADDİ DURAN VARLIKLAR 1.567.000	
Arazi ve Arsalar 170.000	
Binalar 1.150.000	
Tesis, Makine ve Cihaz. 50.000	
Taşıtlar 122.000	
Demirbaşlar 75.000	
AKTİF TOPLAMI 3.047.000	PASİF TOPLAMI 3.047.000

Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş.'ne ait açılış kaydı ve dönem içinde meydana gelen işlemlerin yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

01.01.2018

a	102 BANKALAR	700.000	
	172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	780.000	
	172.01 Kısa Süreli Besi Hayvanları	120.000	
	172.02 Orta Süreli Besi Hayvanları	600.000	
	172.03 Uzun Süreli Besi Hayvanları	60.000	
	250 ARAZİ VE ARSALAR	170.000	
	252 BİNALAR	1.150.000	
	253 TESİS, MAK. VE CİHAZLAR	50.000	
	254 TAŞITLAR	122.000	
	255 DEMİRBAŞLAR	75.000	
	500 SERMAYE		3.047.000
	Açılış kaydı		
	/ /		
1	102 BANKALAR	1.180.000	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR		1.180.000
	600.01 Kısa Sür. Besi Hay.	140.000	
	600.02 Orta Sür. Besi Hay.	1.000.000	
	600.03 Uzun Sür. Besi Hay.	40.000	
	Besi hayvanları satış kaydı		
	/ /		
2	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	595.000	
	172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		595.000
	172.01 Kısa Sür. Besi Hay.	80.000	
	172.02 Orta Sür. Besi Hay.	500.000	
	172.03 Uzun Sür. Besi Hay.	15.000	
	Satılan besi hayvanlarının maliyet kaydı		
	//		
3	150 İLK MADDE VE MALZEME	900.000	
	150.01 DİM ve Malzeme	800.000	
	150.01.01 Yem	800.000	
	150.02 Endirekt Mad. ve Malzeme	100.000	
	150.02.01 İşletme Malzemesi	100.000	
	102 BANKALAR		900.000
	İlk madde ve malzeme satın alma kaydı		
	//		
4	710 DİM VE MALZ. GİDERLERİ	700.000	
	710.01 Kısa Süre. Besi Hay. Gider Yeri	50.000	
	710.02 Orta Süre. Besi Hay. Gider Yeri	500.000	
	710.03 Uzun Süre. Besi Hay. Gider Yeri	150.000	

	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	30.934	
	730.01 Kısa Süre. Besi Hay. Gider Yeri 3.734		
	730.02 Orta Süre. Besi Hay. Gider Yeri 10.666		
	730.03 Uzun Süre. Besi Hay. Gider Yeri 3.200		
	730.04 Yem Depolama Gider Yeri 8.000		
	730.05 Yem Hazırlama Gider Yeri 5.334		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	1.066	
	770.01 İşletme Malzemesi 1.066		
	150 İLK MADDE VE MALZEME		732.000
	150.01 DİM ve Malzeme 700.000		
	150.01.01 Yem 700.000		
	150.02 Endirekt Mad. ve Malzeme 32.000		
	150.02.01 İşletme Malzemesi 32.000		
	İlk madde ve malzeme kullanım kaydı		
	/ /		
5	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	60.000	
	720.01 Kısa Süre. Besi Hay. Gider Yeri 12.000		
	720.02 Orta Süre. Besi Hay. Gider Yeri 40.800		
	720.03 Uzun Süre. Besi Hay. Gider Yeri 7.200		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	30.000	
	730.01 Kısa Süre. Besi Hay. Gider Yeri 7.500		
	730.02 Orta Süre. Besi Hay. Gider Yeri 18.000		
	730.03 Uzun Süre. Besi Hay. Gider Yeri 4.500		
	385 GİDER TAHAKKUKLARI		90.000
	İşçilik giderinin kaydı		
	/ /		
6	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	4.732	
	730.01 Kısa Süre. Besi Hay. Gider Yeri 1.071		
	730.02 Orta Süre. Besi Hay. Gider Yeri 2.143		
	730.03 Uzun Süre. Besi Hay. Gider Yeri 714		
	730.04 Yem Depolama Gider Yeri 536		
	730.05 Yem Hazırlama Gider Yeri 268		
	760 PAZAR. SATIŞ VE DAĞ. GİDERLERİ	89	
	760.01 Elektrik ve Yakıt Giderleri 89		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	179	
	770.02 Elektrik ve Yakıt Giderleri 179		
	385 GİDER TAHAKKUKLARI		5.000
	Elektrik ve yakıt giderlerinin gider yerlerine kaydı		
	/ /		
7	730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	10.000	
	730.01 Kısa Sür. Besi Hay. Gider Yeri 2.500		
	730.02 Orta Sür. Besi Hay. Gider Yeri 5.000		
	730.03 Uzun Sür. Besi Hay. Gider Yeri 2.500		
	385 GİDER TAHAKKUKLARI		10.000
	İlaç giderlerinin gider yerlerine dağıtımı		

8	102 BANKALAR	3.000	
	609 DİĞER SATIŞ HASILATLARI		3.000
	609.01 Gübre Satışı		
	Gübre satış kaydı		
	//		
9	760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERİ	1.000	
	760.02 Satış Giderleri 1.000		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.000	
	770.03 Muhasebe Giderleri 2.000		
	102 BANKALAR		3.000
	Pazarlama, satış ve genel yönetim giderlerinin kaydı		

Büyük Defter Kayıtları

Yapılan işlemlere ait büyük defter kayıtları aşağıdaki gibidir.

102 BANKALAR		150 İLK MAD. VE MALZ.		172 B.BAŞ HAYVANLAR		250 ARAZİ VE ARSALAR		252 BİNALAR	
(a) 700.000	900.000 (3)	(3) 900.000	732.000 (4)	(a) 780.000	620.000 (2)	(a) 170.000		(a) 1.150.000	
(1) 1.180.000	3.000 (9)								
(8) 3.000									
1.883.000	903.000	900.000	732.000	780.000	620.000	170.000		1.150.000	
253 TES. MAK. ve CİHAZ		254 TAŞITLAR		255 DEMİRBAŞLAR		385 GİDER TAHAKKUK.		500 SERMAYE	
(a) 50.000		(a) 122.000		(a) 75.000			90.000 (5)		3.047.000 (a)
							5.000 (6)		
							10.000 (7)		
50.000		122.000		75.000			105.000		3.047.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		609 DİĞ. SATIŞ HASILAT.		620 SAT. MAM. MALİYET.		710 DİM VE MALZ. GİD.		720 DİREKT İŞÇİLİK GİD.	
	1.180.000 (1)		3.000 (9)	(2) 620.000		(4) 700.000		(5) 60.000	
	1.180.000		3.000	620.000		700.000		60.000	
730 GENEL ÜRETİM GİD.		760 PAZ. SATIŞ ve DAĞ. GİD.		770 GENEL YÖN. GİDER.					
(4) 30.934		(6) 89		(4) 1.066					
(5) 30.000		(9) 1.000		(6) 179					
(6) 4.732				(9) 2.000					
(7) 10.000									
75.666		1.089		3.245					

3.8.1 Dönem Sonu İşlemleri

Uygulamanın bu kısmında işletmeye ait dönemsonu işlemleri gösterilmiştir.

Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş'nin genel geçici mizanı Tablo 24'de gösterilmiştir.

Tablo 24: Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş'nin Genel Geçici Mizanı

HESAP İSMİ	TUTAR		KALAN	
	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
102 BANKALAR	1.883.000	903.000	980.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME	900.000	732.000	168.000	
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	780.000	595.000	185.000	
250 ARAZİ VE ARSALAR	170.000		170.000	
252 BİNALAR	1.150.000		1.150.000	
252 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	50.000		50.000	
254 TAŞITLAR	122.000		122.000	
255 DEMİRBAŞLAR	75.000		75.000	
385 GİDER TAHAKKUKLARI		105.000		105.000
500 SERMAYE		3.047.000		3.047.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		1.180.000		1.180.000
609 DİĞER SATIŞ HASILATLARI		3.000		3.000
620 SATILAN MAMUL. MALİYETİ	595.000		595.000	
710 DHM ve MALZEME GİDERİ	700.000		700.000	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	60.000		60.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	75.666		75.666	
760 PAZAR.,SAT. ve DAĞ. GİDERİ	1.089		1.089	
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	3.245		3.245	
TOPLAM	6.565.000	6.565.000	4.335.000	4.335.000

3.8.1.1 Envanter ve Değerleme İşlemleri

İşletmeye ait sağlıklı bir bilanço çıkarılmadan önce envanter ve değerleme gibi dönemsonu işlemlerinin yapılması gerekmektedir. Envanter kavramı, işletmede bulunan varlıkların sayılması demektir. Miktarı çeşitli yöntemlerle belirlenen varlıkların, parasal kıymetinin belirlenmesine ise değerleme denmektedir (Öngen, 2010: 169).

Söz konusu büyükbaş besi işletmesinde dönemsonu itibari ile kalan hayvan sayısını tespit etmek amacıyla dönemde elde bulunan büyükbaş hayvan sayısından, dönem içinde satışı gerçekleşen hayvan sayısı çıkarılarak dönem sonu hayvan mevcudu hesaplanmıştır. Tablo 25’de dönemsonunda işletmede bulunan hayvan sayısı verilmiştir.

Tablo 25: 2018 Yılı Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş’ne Ait Büyükbaş Hayvan Hareketleri

Besi Sürelerine Göre Büyükbaş Hayvanlar	Dönemde Var Olan Hayvan Sayısı	Dönem İçinde Satılan Hayvan Sayısı	Dönem Sonu Hayvan Sayısı
Kısa Süreli Besi Hayvanı	30	20	10
Orta Süreli Besi Hayvanı	120	100	20
Uzun Süreli Besi Hayvanı	20	5	15
TOPLAM	170	125	45

Besi hayvanları satılmak amacıyla işletme tarafından edinilen canlı varlıklardır. Bu nedenle söz konusu hayvanlar, işletmede bir faaliyet döneminden daha uzun süre kalsalar bile sabit değer niteliğine sahip olmadıkları için amortisman işlemine tabi tutulmazlar (Özkan, 2001: 143-144). Yapılan açıklamalara göre çalışmada sadece işletmenin sahip olduğu sabit kıymetler amortisman işlemine tabi tutulacaktır. Türk Vergi Mevzuatında belirtilen amortisman oranlarının TMS’ları açısından uygun olacağı görüşüyle bu oranlar üzerinden yıpranma payları hesaplanacak ve normal amortisman yöntemi uygulanacaktır (Tuncez, 2011: 173).

- **Binaların Amortisman Gider Dağıtımı**

Büyükbaş hayvancılık faaliyetinde kullanılan binaların toplam değeri 1.150.000 TL’dir ve bu değer 40.000 TL’lik kısmı yönetim binasına aittir. Hayvancılık faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla kurulan binaların faydalı ömrü 20 yıl ve amortisman oranı %5’dir. Söz konusu binaların amortismanı şu şekilde hesaplanmaktadır.

Binaların Amortisman Tutarı = Maliyet (Kayıtlı) Değeri x Normal Amortisman Oranı (1/20)

$$= 1.110.000 \text{ TL} \times 0,05 = 55.500 \text{ TL}$$

Gider yerlerine ait binaların yıpranma giderlerinin dağıtımı, esas üretim gider yerleri ve hizmet gider yerlerinin kapladıkları alan temel alınarak hesaplanmıştır. İlgili gider dağıtımı Tablo 26’da gösterilmiştir.

Maliyet Dağıtım Oranı= Toplam Bina Amortisman Tutarı / Bina Alanı (m²)

$$= 55.500 \text{ TL} / 5.800 \text{ m}^2$$

$$= 9,5689 \text{ TL/m}^2$$

Tablo 26: Bina Amortisman Gider Dağıtımı

GİDER YERLERİ	BİNA AMORTİSMAN GİDER DAĞITIMI	TUTAR
Kısa Süreli Besi Hayvanları Gider Yeri	9,5689 TL/m ² x 700 m ²	6.698 TL/m ²
Orta Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	9,5689 TL/m ² x 2.000 m ²	19.138 TL/m ²
Uzun Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	9,5689 TL/m ² x 600 m ²	5.741 TL/ m ²
Yem Depolama Gider Yeri	9,5689 TL/m ² x 1.500 m ²	14.354 TL/ m ²
Yem Hazırlama Gider Yeri	9,5689 TL/m ² x 1.000 m ²	9.569 TL/ m ²
TOPLAM		55.500 TL/m²

Yönetim binasının yararlı ömrü 50 yıl ve amortisman oranı %2’dir. İdari binaya ait amortisman hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır.

Yönetim Binası Amortisman Tutarı= Maliyet (Kayıtlı) Değeri x Normal Amortisman Oranı (1/50)

$$= 40.000 \text{ TL} \times 0.02$$

$$= 800 \text{ TL}$$

- **Tesis, Makine ve Cihazlar Amortisman Gider Dağıtımı**

Tesis, makine ve cihazların yararlı ömrü 5 yıl ve yıpranma oranı %20'dir. İşletmede, gübre sıyırıcı ve yemleme vagonu bulunmaktadır. Yemleme vagonu, 20.000 TL ve gübre sıyırıcı 30.000 TL değerindedir. Yemleme vagonuna ait amortisman gideri, yem hazırlama gider yerine, gübre sıyırıcı ortak kullanıldığı için hayvan sayısına (hayvan sayısı= 170-125= 45 adet) göre gider yerlerine dağıtılmıştır. Tablo 27'de yemleme vagonuna ait amortisman tutarının yem hazırlama gider yerine dağıtımı gösterilmektedir.

Tablo 27: Yemleme Vagonu Amortisman Gider Dağıtımı

TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	GİDER YERİ	TUTAR
Yemleme Vagonu	Yem Hazırlama Gider Yeri	20.000 x 0,20 = 4.000 TL

Ortak kullanılan gübre sıyırıcının hayvan sayısı baz alınarak yapılan amortisman giderinin dağıtımı Tablo 28'de gösterilmiştir.

Gübre Sıyırıcı Amortisman Tutarı= Maliyet (Kayıtlı) Değeri x Amortisman Oranı

$$= 30.000 \text{ TL} \times 0,20 = 6.000 \text{ TL}$$

Maliyet Dağıtım Oranı = Gübre Sıyırıcı Amortisman Tutarı/Hayvan Sayısı(Adet)

$$= 6.000 \text{ TL} / 45 \text{ adet}$$

$$= 133,333 \text{ TL/adet}$$

Tablo 28: Gübre Sıyırıcı Amortisman Gider Dağıtımı

GİDER YERLERİ	GÜBRE SIYIRICI GİDER DAĞITIMI	TUTAR
Kısa Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	133,33 TL/Adet x 10 Adet	1.333 TL
Orta Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	133,33 TL/ Adet x 20 Adet	2.667 TL
Uzun Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	133,33 TL/ Adet x 15 Adet	2.000 TL
TOPLAM		6.000 TL

- Taşıtlar Amortisman Gider Dağıtımı**

İşletmenin taşıtlar hesabında kayıtlı olan traktör ve yem karma römorkunun yararlı ömrü 5 yıl ve amortisman oranı %20'dir. Kayıtlı değeri 122.000 TL olan araçların esas üretim yerlerine hayvan sayısına göre amortisman gider yerlerine dağıtımı yapılacaktır. Taşıtlara ait gider dağıtımı Tablo 29'da gösterilmektedir.

Taşıtlar Amortisman Tutarı= Maliyet (Kayıtlı) Değeri x Normal Amortisman Oranı(1/5)

$$= 122.000 \times 0,20$$

$$= 24.400 \text{ TL}$$

Maliyet Dağıtım Oranı= Taşıtlar Amortisman Tutarı/Hayvan Sayısı (Adet)

$$= 24.400 \text{ TL} / 45 \text{ adet}$$

$$= 542,22 \text{ TL/adet}$$

Tablo 29: Taşıtlar Amortisman Gider Dağıtımı

GİDER YERLERİ	TAŞITLAR AMOR. GİDER DAĞITIMI	TUTAR
Kısa Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	542,22 TL/Adet x 10 Adet	5.422 TL
Orta Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	542,22 TL/ Adet x 20 Adet	10.845 TL
Uzun Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	542,22 TL/ Adet x 15 Adet	8.133 TL
TOPLAM		24.400 TL

- Demirbaşlar Amortisman Gider Dağıtımı**

İşletmeye ait ahırda ve yönetim binasında kullanılan demirbaşların yararlı ömrü 5 yıl ve amortisman oranı %20'dir. Hayvan barınaklarında kullanılan demirbaşların esas üretim yerlerinde ortak kullanıldığından hayvan sayıları temel alınarak, amortisman giderleri gider yerlerine dağıtılmaktadır. Demirbaşların amortisman gider dağıtımı Tablo 30'da verilmiştir.

Demirbaşlar Amortisman Tutarı = Maliyet (Kayıtlı) Değeri x Normal Amortisman Oranı

$$= 50.000 \text{ TL} \times 0,20$$

$$= 10.000 \text{ TL}$$

Maliyet Dağıtım Oranı = Demirbaş Amortisman Tutarı/Hayvan Sayıları(Adet)

$$= 10.000 \text{ TL} / 45 \text{ adet}$$

$$= 222,22 \text{ TL/adet}$$

Tablo 30: Demirbaşlar Amortisman Gider Dağıtımı

GİDER YERLERİ	DEMİRBAŞLAR AMORTİSMAN GİDER DAĞITIMI	TUTAR
Kısa Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	222,22 TL / Adet x 10 Adet	2.222 TL
Orta Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	222,22 TL / Adet x 20 Adet	4.444 TL
Uzun Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	222,22 TL / Adet x 15 Adet	3.334 TL
TOPLAM		10.000 TL

Yönetim binasında kullanılan demirbaşlara ait amortisman hesaplaması ise şu şekildedir:

Demirbaşların Amortisman Tutarı = Maliyet (Kayıtlı) Değeri x Normal Amortisman Oranı

$$= 25.000 \text{ TL} \times 0,20 = 5.000 \text{ TL}$$

Yapılan hesaplamalar ve dağıtımlar sonucu oluşan amortisman giderlerinin, gider yerlerine dağıtımı aşağıda verilen Tablo 31’de gösterilmiştir.

Tablo 31: Amortisman Giderleri Özet Dağıtım Tablosu

GİDER YERLERİ AMORTİSMAN GİDER TÜRLERİ	KISA SÜRELİ BESİ HAYVANLARI GİDER YERİ (TL)	ORTA SÜRELİ BESİ HAYVANLAR GİDER YERİ (TL)	UZUN SÜRELİ BESİ HAYVANLARI GİDER YERİ (TL)	YEM DEPOLAMA GİDER YERİ (TL)	YEM HAZIRLAMA GİDER YERİ (TL)	GENEL YÖNETİM GİDER YERİ (TL)	TOPLAM
Binaların Amortismanı	6.698	19.138	5.741	14.354	9.569	800	56.300
Tesis, Mak. ve Cih. Amort.	1.333	2.667	2.000	-	4.000	-	10.000
Taşıtların Amortismanı	5.422	10.845	8.133	-	-	-	24.400
Ahırlarda Kullanılan Demirbaşların Amortis.	2.222	4.444	3.334	-	-	-	10.000
Yönetim Binasında Kullanılan Demirb. Amort.	-	-	-	-	-	5.000	5.000
TOPLAM	15.675	37.094	19.208	14.354	13.569	5.800	105.700

Tablo 31’de özetlenen amortisman giderlerinin, gider yerlerine dağıtımına ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

Aşağıda verilmiş olan I. dağıtım tablosunda, belirlenen gider çeşitlerinin ana ve yardımcı gider yerlerine dağıtımı gösterilmiştir. Gider yerlerine dağıtım yapılırken, ya doğrudan ya da dağıtım anahtarından faydalanarak dağıtım yapılmaktadır. Bu nedenle gider yerlerine direkt yükleyebilen giderler doğrudan, endirekt yüklenebilen giderler ise dağıtım anahtarı yardımıyla dağıtılmış olup Tablo 32’de gösterilmiştir.

Tablo 32: I. Dağıtım Tablosu

GİDER YERLERİ GİDER ÇEŞİTLERİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ			HİZMET GİDER YERLERİ		FAALİYET GİDER YERLERİ		TOPLAM
	Kısa Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	Orta Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	Uzun Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	Yem Depolama Gider Yeri	Yem Hazırlama Gider Yeri	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri	Genel Yönetim Gider Yerleri	
DİREKT İLK MADDE VE MALZEME	50.000	500.000	150.000	-	-	-	-	700.000
DİREKT İŞÇİLİK	12.000	40.800	7.200	-	-	-	-	60.000
DİREKT GİDERLERİN TOPLAMI	62.000	540.800	157.200	-	-	-	-	760.000
İŞLETME MALZEMESİ	3.734	10.666	3.200	8.000	5.334	-	1.066	32.000
ENDİREKT İŞÇİLİK	7.500	18.000	4.500	-	-	-	-	30.000
ELEKT. VE YAKIT GİDERLERİ	1.071	2.143	714	536	268	89	179	5.000
İLAÇ GİDERİ	2.500	5.000	2.500	-	-	-	-	10.000
TAŞIMA VE SATIŞ GİDERİ	-	-	-	-	-	1.000	-	1.000
MUHASEBE GİDERİ	-	-	-	-	-	-	2.000	2.000
AMORTİSMAN GİDERİ	15.675	37.094	19.208	14.354	13.569	-	5.800	105.700
ENDİREKT GİDERLERİN TOPLAMI	30.480	72.903	30.122	22.890	19.171	1.089	9.045	185.700
I. DAĞITIM TOPLAMI	92.480	613.703	187.322	22.890	19.171	1.089	9.045	945.700

Birinci dağıtımla gider çeşitleri gider yerlerine dağıtıldıktan sonra sıra, yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin ana gider yerine dağıtılması gerekmektedir. Yapılan bu dağıtıma, ikinci dağıtım denmektedir (Savcı, 2010: 183). I. Dağıtım sonucunda hizmet gider yerinde yer alan, yem depolama gider yerinde toplanan 22.890 TL’lik giderin, direkt işçilik saatleri dağıtım anahtarı ile esas üretim gider yerine dağıtımı yapılacaktır. Yem depolama gider yerinin dağıtımı Tablo 33 ‘de gösterilmiştir.

Yem Depolama Gider Yeri Dağıtım Oranı= $22.890\text{TL} / 2.500\text{ DİS} = 9,156\text{ TL/DİS}$

Tablo 33: Yem Depolama Gider Yeri Dağıtımı

GİDER YERLERİ	YEM DEPOLAMA GİDER DAĞITIMI	TUTAR
Kısa Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	9,156 x 500 DİS	4.578 TL
Orta Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	9,156 x 1.700 DİS	15.565 TL
Uzun Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	9,156 x 300 DİS	2.747 TL
TOPLAM		22.890 TL

Yem hazırlama gider yerinde toplanan 19.171 TL’lik giderin dağıtılmasında ise hayvan sayısı dağıtım anahtarı kullanılarak esas üretim gider yerine dağıtılacaktır. Tablo 34’de ilgili işlemin dağıtımı gösterilmiştir.

Yem Hazırlama Gider Yeri Dağıtım Oranı= 19.171 TL / 45 Adet= 426,02 TL/adet

Tablo 34: Yem Hazırlama Gider Yeri Dağıtımı

GİDER YERLERİ	YEM HAZIRLAMA GİDER DAĞITIMI	TUTAR
Kısa Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	426,02 TL/Adet x 10 Adet	4.260 TL
Orta Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	426,02 TL/ Adet x 20 Adet	8.521 TL
Uzun Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	426,02 TL/ Adet x 15 Adet	6.390 TL
TOPLAM		19.171 TL

II. dağıtım yöntemi olarak doğrudan dağıtım yöntemi tercih edilmiştir. Sözü edilen yöntemle göre, hizmet üretim gider yerlerinin işletmede oluşturulma amacı ana üretim gider yerinin üretim faaliyetlerine yardımcı olmaktır. Bu nedenle gider dağıtımı yapılırken hizmet üretim gider yerleri birbirlerine pay vermezler. Hizmet üretim gider yerlerinin yalnızca ana üretim gider yerine dağıtımı ile hesaplanan II. Dağıtım işlemi sonucunda tüm genel üretim giderleri, ana üretim gider yerinde toplanmış olmaktadır (Haftacı, 2007: 236).

Gider yerlerinde toplanmış olan giderlerin, II. Dağıtım yöntemlerinden doğrudan dağıtım yöntemine göre ana üretim yerine dağıtımı Tablo 35’de gösterilmektedir.

Tablo 35: II. Dağıtım Tablosu

GİDER YERLERİ GİDER ÇEŞİTLERİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ			HİZMET GİDER YERLERİ		TOPLAM
	Kısa Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	Orta Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	Uzun Süreli Besi Hayvanı Gider Yeri	Yem Depolama Gider Yeri	Yem Hazırlama Gider Yeri	
I. DAĞITIM TOPLAMI	92.480	613.703	187.322	22.890	19.171	935.566
YEM DEPOLAMA GİDERİ	4.578	15.565	2.747	(22.890)	-	
YEM HAZIRLAMA GİDERİ	4.260	8.521	6.390	-	(19.171)	
GİDER ÇEŞİTLERİ TOPLAMI	8.838	24.086	9.137			
II. DAĞITIM TOPLAMI	101.318	637.789	196.459			935.566

II. Dağıtım yapıldıktan sonra elde edilen giderler toplamı 935.566 TL’dir. Yapılan giderlerin 101.318 TL’si kısa süreli besi hayvanları yerine, 637.789 TL’si orta süreli besi hayvanları gider yerine ve 196.459 TL’lik kısmı ise uzun süreli besi hayvanları gider yerine aittir.

II. dağıtım uygulandıktan sonra ilgili işlemlerin yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2018			
11	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.01 Kısa Süre. Besi Hay. Gider Yeri 8.838 730.01.05 İkinci Dağıtım 8.838 730.02 Orta Süre. Besi Hay. Gider Yeri 24.086 730.02.05 İkinci Dağıtım 24.086 730.03 Uzun Süre. Besi Hay. Gider Yeri 9.137 730.03.05 İkinci Dağıtım 9.137 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.10 Yem Depo. Gid. Yeri 22.890 730.11 Yem Haz. Gid. Yeri 19.171 Hizmet gider yerinde oluşan giderlerin esas üretim gider yerine dağıtılması kaydı	42.061	
12	31.12.2018 172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 172.01 Kısa Sür. Besi Hay. Gider Yeri 101.318 172.02 Orta Sür. Besi Hay. Gider Yeri 637.789 173.03 Uzun Sür. Besi Hay. Gider Yeri 196.459 711 DİM VE MALZ. GİD. YANSITMA 721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA Üretim giderlerinin yansıtma hesaplarla aktarılması	935.566	42.061
			700.000 60.000 175.566

Dönem sonunda Samsun ilinde bulunan büyükbaş hayvan pazarındaki piyasa fiyatları temel alınarak işletmede bulunan besilik sığırların gerçeğe uygun değeri saptanmıştır. Kısa süreli besi sığırlarının gerçeğe uygun değeri hayvan başına, 6.000 TL, orta süreli besi sığırlarının hayvan başına gerçeğe uygun değeri, 7.000 TL ve uzun süreli besi sığırlarının gerçeğe uygun değeri 4.000 TL olarak belirlenmiştir.

Büyükbaş besi sığırlarının gerçeğe uygun değer toplamaları Tablo 36'da verilmiştir.

Tablo 36: Büyükbaş Besi Sığırlarının Gerçeğe Uygun Değerleri

HAYVAN ÇEŞİTLERİ	DÖNEMSONU HAYVAN SAYISI	TOPLAM KAYITLI DEĞER	TOPLAM GERÇEĞE UYGUN DEĞER	DEĞERLEME FARKI
Kısa Süreli Besi Hayvanları	10	10 x 4.000 TL = 40.000	10 x 6.000 TL = 60.000	20.000 TL
Orta Süreli Besi Hayvanları	20	20 x 5.000 TL = 100.000	20 x 7.000 TL = 140.000	40.000 TL
Uzun Süreli Besi Hayvanları	15	15 x 3.000 TL = 45.000	15 x 4.000 TL = 60.000	15.000 TL
TOPLAM	45	185.000 TL	260.000 TL	75.000 TL

Dönem sonunda gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilen kısa süreli besi hayvanları 20.000 TL, orta süreli besi hayvanları 40.000 TL ve uzun süreli besi hayvanları ise 15.000 TL tutarında değer artışı yaşamıştır. Gerçekleşen değer artışının yevmiye kaydı şu şekildedir:

31.12.2018			
13	172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 172.01 Kısa Süre. Besi Hay. Gider Yeri 20.000 172.01.07 Değerleme Artışı 20.000 172.02 Orta Süre. Besi Hay. Gider Yeri 40.000 172.02.07 Değerleme Artışı 40.000 172.03 Uzun Süre. Besi Hay. Gider Yeri 15.000 172.03.07 Değerleme Artışı 15.000 643 TARIMSAL FAAL. DEĞ. ARTIŞLARI Dönem sonunda gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen besi hayvanlarında değerleme artışı kaydı	75.000	75.000

3.8.1.2 Kapanış Kayıtları

İşletmeye ait kapanış işlemleri aşağıda verildiği gibi gerçekleşmiştir.

31.12.2018			
14	711 DİM VE MALZ. GİDERLERİ YANSITMA 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA 710 DİM VE MALZ. GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ Maliyet hesapları kapanış kaydı	700.000 60.000 175.566	700.000 60.000 175.566

15	31.12.2018	631 PAZAR., SATIŞ ve DAĞ. GİDERLERİ	1.089	
		632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	9.045	
		761PAZAR., SATIŞ ve DAĞ. GİD. YANSITMA		1.089
		771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA		9.045
16	31.12.2018	761 PAZAR., SATIŞ ve DAĞ. GİD. YANSITMA	1.089	
		771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA	9.045	
		760 PAZAR., SATIŞ ve DAĞ. GİDERLERİ		1.089
		770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		9.045
17	31.12.2018	690 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM KAR. ve ZARARI	605.134	
		620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		595.000
		631 PAZAR., SATIŞ ve DAĞ. GİDERLERİ		1.089
		632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		9.045
18	31.12.2018	600 YURTIÇI SATIŞLAR	1.180.000	
		609 DİĞER SATIŞ HASILATLARI	3.000	
		643 TARIMSAL FAAL. DEĞERLEM ARTIŞLARI	75.000	
		690 SÜR. FAAL. DÖNEM KAR. ve ZARARI		1.258.000
19	31.12.2018	690 SÜRDÜR. FAAL. DÖNEM KAR ve ZARARI	652.866	
		691 SÜR. FAAL. DÖN. KARI YASAL VERGİ GİD.		130.574
		699 DÖNEM NET KAR VEYA ZARARI		522.292
		Dönem K/Z hesabının dönem net K/Z hesabına devri		
20	31.12.2018	691 SÜR. FAAL. DÖN. KARI YASAL VERGİ GİD.	130.574	
		699 DÖNEM NET KAR VEYA ZARARI	522.292	
		370 DÖNEM KARI VERGİ ve DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		130.574
		590 DÖNEM NET KARI		522.292

Büyük Defter Kayıtları

102 BANKALAR		150 İLK MAD. VE MALZ.		172 B.BAŞ HAYVANLAR		250 ARAZİ VE ARSALAR		252 BİNALAR	
(a) 700.000	900.000 (3)	(3) 900.000	732.000 (4)	(a) 780.000	595.000 (2)	(a) 170.000		(a) 1.150.000	
(1) 1.180.000	3.000 (9)			(12) 935.566					
(8) 3.000				(13) 75.000					
1.883.000	903.000	900.000	732.000	1.790.566	595.000	170.000		1.150.000	
253 TES. MAK. ve CİHAZ		254 TAŞITLAR		255 DEMİRBAŞLAR		258 BİRİKMİŞ. AMORT.		370 DÖN. K. VERGİ D.Y.Y.K	
(a) 50.000		(a) 122.000		(a) 75.000			105.700 (10)		130.574 (20)
50.000		122.000		75.000			105.700		130.574
385 GİDER TAHAKKUK.		500 SERMAYE		590 DÖNEM NET KARI		600 YURTİÇİ SATIŞLAR		609 DIĞ. SATIŞ HASILAT.	
	90.000 (5)		3.047.000 (a)		522.292 (20)	(18) 1.180.000	1.180.000 (1)	(18) 3.000	3.000 (9)
	5.000 (6)								
	10.000 (7)								
	105.000		3.047.000		522.292	1.180.000	1.180.000		3.000
620 SAT. MAM. MALİYET.		631 PAZ., SAT. ve DAĞ. GİD.		632 GENEL YÖN. GİDERİ		643 TARIM. FAAL. DEĞ. ART.		690 SÜR. FAAL. DÖN. K/Z	
(2) 595.000	595.000 (17)	(15) 1.089	1.089 (17)	(15) 9.045	9.045 (17)	(18) 75.000	75.000 (13)	(17) 605.134	1.258.000 (18)
								(19) 652.866	
595.000	595.000	1.089	1.089	9.045	9.045	75.000	75.000	1.258.000	1.258.000
691 S. F. Y VERGİ GİDERİ		699 DÖNEM NET K/Z		710 DİM VE MALZ. GİD.		711 DİM VE MALZ. YANSIT.		720 DİREKT İŞÇİLİK GİD.	
(20) 130.574	130.574 (19)	(20) 522.292	522.292 (19)	(4) 700.000	700.000 (14)	(14) 700.000	700.000 (12)	(5) 60.000	60.000 (14)
130.574	130.574	522.292	522.292	700.000	700.000	700.000	700.000	60.000	60.000
721 DİREKT İŞÇİLİK YANS.		730 GENEL ÜRETİM GİD.		731 GENEL ÜRETİM YANS.		760 PAZ. SATIŞ ve DAĞ. GİD.		761 PAZ. SATIŞ ve DAĞ. YAN.	
(14) 60.000	60.000 (12)	(4) 30.934	42.061 (11)	(14) 175.566	175.566 (12)	(6) 89	1.089 (16)	(16) 1.089	1.089 (15)
		(5) 30.000	175.566 (13)			(9) 1.000			
		(6) 4.732							
		(7) 10.000		175.566	175.566	1.089	1.089	1.089	1.089
60.000	60.000	(10) 99.900							
		(11) 42.061							
		217.627	217.627						
770 GENEL YÖN. GİDER.		771 GENEL YÖN. GİD. YAN.							
(4) 1.066	9.045 (16)	(16) 9.045	9.045 (15)						
(6) 179									
(9) 2.000									
(10) 5.800									
9.045	9.045	9.045	9.045						

İşletmenin Kesin Mizanı

İşletmeye ait kesin mizan Tablo 37’de verilmiştir.

Tablo 37: Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş.’nin Kesin Mizanı

HESAP İSMİ	TUTAR		KALAN	
	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
102 BANKALAR	1.883.000	903.000	980.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME	900.000	732.000	168.000	
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	1.790.566	595.000	1.195.566	
250 ARAZİ VE ARSALAR	170.000		170.000	
252 BİNALAR	1.150.000		1.150.000	
252 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	50.000		50.000	
254 TAŞITLAR	122.000		122.000	
255 DEMİRBAŞLAR	75.000		75.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		105.700		105.700
370 DÖN.KAR. VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KAR		130.574		130.574
385 GİDER TAHAKKUKLARI		105.000		105.000
500 SERMAYE		3.047.000		3.047.000
590 DÖNEM NET KARI		522.292		522.292
600 YURTIÇI SATIŞLAR	1.180.000	1.180.000		
609 DİĞER SATIŞ HASILATLARI	3.000	3.000		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	595.000	595.000		
631 PAZ., SAT. ve DAĞ. GİDERLERİ	1.089	1.089		
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	9.045	9.045		
643 TARIMSAL FAAL. DEĞER. ARTIŞLARI	75.000	75.000		
690 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM K/Z	1.258.000	1.258.000		
691SÜR. FAAL. DÖN. KAR. YASAL VERGİ GİD.	130.574	130.574		
699 DÖNEM NET KAR VEYA ZARARI	522.292	522.292		
710 DİM VE MALZEME GİDERLERİ	700.000	700.000		
711 DİM VE MALZ. GİDERİ YANSITMA	700.000	700.000		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	60.000	60.000		
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA	60.000	60.000		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	217.627	217.627		
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA	175.566	175.566		
760 PAZAR., SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ	1.089	1.089		
761 PAZAR., SAT. ve DAĞITIM GİDER. YANSITMA	1.089	1.089		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	9.045	9.045		
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA	9.045	9.045		
TOPLAM	11.848.027	11.848.027	3.910.566	3.910.566

Kapanış Bilançosu

İşletmeye ait kapanış bilançosu Tablo 38’de verilmiştir.

Tablo 38: Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş’nin 31.12.2018 Tarihli Kapanış Bilançosu

AKTİF		Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş’nin Kapanış Bilançosu		PASİF
		3.804.866		3.804.866
I DÖNEN VARLIKLAR		2.343.566	III KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	235.574
A-NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ		980.000	A-DÖN. KAR. VE DİĞ. YAS. YÜK. KAR.	130.574
BANKALAR	980.000		DÖNEM KAR. VER. D.Y.Y.	130.574
B-STOKLAR		168.000	B-ERT. GELİR VE GİDER TAHAKKUKLARI	105.000
İLK MADDE VE MALZ.	168.000		GİDER TAHAKKUKLARI	105.000
C-CANLI VARLIKLAR			IV ÖZKAYNAKLAR	3.569.292
BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	1.195.566	1.195.566	A-ÖDENMİŞ SERMAYE	
II DURAN VARLIKLAR		1.461.300	SERMAYE	3.047.000
A-MADDİ DURAN VARLIKLAR		1.461.300	B-DÖNEM NET KARI (ZARAR)	
ARAZİ VE ARSALAR	170.000		DÖNEM NET KARI	522.292
BİNALAR	1.150.000			
TESİS, MAKİNE VE CİHAZ.	50.000			
TAŞITLAR	122.000			
DEMİRBAŞLAR	75.000			
BİRİKMİŞ AMORTİSMAN.	(105.700)			

Ayrıntılı Gelir Tablosu

İşletmeye ait ayrıntılı bilanço Tablo 39'da verilmiştir.

Tablo 39: Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş Ayrıntılı Gelir Tablosu

Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş Gelir Tablosu	01.01.2018- 31.12.2018 Dönemi
A-BRÜT SATIŞ HASILATI	1.183.000
1- Yurtiçi Satışlar	1.180.000
2- Diğer Satış Hasılatları	3.000
B-SATIŞ HASILATINDAN YAPILAN İNDİRİMLER	-
C-NET SATIŞLAR	1.183.000
D-SATIŞLARIN MALİYETİ	(595.000)
1- Satılan Mamuller Maliyeti	(595.000)
-BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	588.000
E-ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ	(10.134)
1- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	(1.089)
2- Yönetim Giderleri	(9.045)
- FAALİYET KARI VEYA ZARARI	577.866
F-ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİR VE KAZANÇLAR	75.000
1- Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları	75.000
G-ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDER VE ZARARLAR	-
H-FİNANSAL GELİRLER	-
- SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLERDE DÖNEM KAR / ZARARI	652.866
İ-SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	(130.574)
1- Yasal Vergi Gideri	(130.574)
I- SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	522.292
J-DURDURULAN FAALİYETLER GELİR VE KARLARI	-
K-DURDURULAN FAALİYET GİDER VE ZARARLARI	-
- DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI	-
L-DURDURULAN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	-
II-DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM NET KAR VEYA ZARAR	-
TOPLAM DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI (I+II)	522.292

Kapanış Kaydı

31.12.2018		
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	105.700	
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KAR.	130.574	
385 GİDER TAHAKKUKLARI	105.000	
500 SERMAYE	3.047.000	
590 DÖNEM NET KARI	522.292	
102 BANKALAR		980.000
150 İLK MADDE VE MALZEME		168.000
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		1.195.566
250 ARAZİ VE ARSALAR		170.000
252 BİNALAR		1.150.000
253 TESİS, MAK. VE CİHAZLAR		50.000
254 TAŞITLAR		122.000
255 DEMİRBAŞLAR		75.000
Kapanış kaydı		

Yavuz Tarım ve Hayvancılık A.Ş.'nin 2018 dönemine ait mali işlem verileri şu şekildedir; TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının hükümlerince dönem sonunda gerçeğe uygun değeri belirlenen besi sığırlarının kayıtlı değeri 1.195.566 TL'dir. İlgili dönemin karı, 652.866 TL olarak gerçekleşmiştir. 2018 döneminde gerçekleşen mali kar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları 130.574 TL'dir. İşletmenin dönem net kar tutarı ise 522.292 TL'dir.



SONUÇ VE ÖNERİLER

Tarımsal faaliyetler yüzyıllardır, insanların temel ihtiyaçlarını karşılamaktadır. Son yıllarda artan dünya nüfusu ile beraber insanların tarım sektörüne olan gereksinimi daha da artmıştır. Bu durum tarımsal faaliyetlerin daha büyük ölçekli işletmeler tarafından yürütülmesini gerekli kılmıştır. Böylelikle tarım işletmelerinin yapısında değişimler yaşanmaya başlamış geleneksel, küçük aile tipi işletme yapısından; profesyonel, büyük ölçekli işletme yapısına geçişler başlamıştır. Diğer taraftan tarım sektörünün sanayi sektörüne hammadde sağlayıcı bir görev üstlenmesi tarımın ülke ekonomisindeki yerini daha önemli hale getirmiştir. Bilindiği üzere sanayi sektörünün başarılı şekilde işlemesi, büyük oranda ucuz hammadde girdisi ile mümkün olabilmektedir. Bu bağlamda güçlü bir tarım sektörü; güçlü sanayi ve güçlü ekonomi demektir. Bu nedenlerle özellikle son yıllarda tarım sektörüne, devlet büyük oranlarda desteklemeler yapmaktadır.

Tarım işletmelerinin giderek artan önemi, gözleri tarım muhasebesi alanına yöneltmiştir. Tarımsal faaliyetler bazı yönlerden diğer faaliyetlerle benzerlik göstermesine rağmen bazı yönlerden de kendine has özellikler taşımaktadır. Tarım faaliyetlerinin bu kendine has yapısı muhasebe uygulamalarında bazı zorluk ve farklılıklar yaşanmasına sebep olmaktadır. Daha etkin ve ortak bir muhasebe sistemi için “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu (UMSK) tarafından 2001 yılında 41 nolu Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS), Tarım (IAS 41 Agriculture)” yayınlanmış ve 2003 tarihinde yürürlüğe konulmuştur. Türkiye’de ise sözü edilen uluslararası düzenlemelere bağlı olarak “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” 2006 yılında yayınlanmıştır. TMS-41, Uluslararası Raporlama Standardında (UFRS) yapılan değişikliklere uyum sağlaması için farklı senelerde yayınlanan tebliğler ile güncellenmiştir.

Tarımsal faaliyetlerin ana ögesi olan canlı varlıklar, canlı olma özelliği nedeniyle belli çağ değişimlerinden geçmektedir. Fakat uygulamadaki sistem canlı

varlıkların, canlı olma özelliğini göz ardı etmekte ve onları cansız bir varlıkmiş gibi kabul ederek kayıtlara almakta ve değerlendirmektedir. TMS 41, canlı varlıkların sahip olduğu biyolojik dönüşüm özelliği sebebiyle satış fiyatından satış maliyetlerinin düşülmesi sonucunda bulunan, net gerçeğe uygun değer ile değerlenmesini uygun görmüştür. Standart, tarımsal ürünlerin hasat edilme noktasına kadar uygulanmaktadır. Vergi Usul Kanun’a (VUK) göre ise, canlı varlıklar maliyet değerleri ile değerlendirilmektedir. Maliyet değeri; canlı varlığın satın alındığı tarih itibari ile belirlenmiş olan değeridir. Bu değer, biyolojik değişimlerden kaynaklanan değerlendirme farklarını bize tam olarak göstermediği için varlığın gerçek değerini yansıtmamaktadır.

Büyükbaş canlı varlıkların taşıdığı biyolojik değişim özelliği onları özellikli kılmaktadır. Fakat uygulamada kullanılan Tek Düzen Hesap Planında (TDHP) canlı varlıklar için özel bir kısım yoktur. Satmak amacıyla satın alınan büyükbaş besi hayvanları işletmenin dönen varlıkları olarak nitelendirilir ve stoklar grubu içinde “152 Mamuller” ya da “153 Ticari Mallar” hesabında izlenmektedir. Canlı özelliğine sahip olan bu varlıkların bu hesaplarda izlenmesi uygun değildir.

Canlı varlık yetiştirme faaliyeti ile uğraşan işletmeler için ilk önce Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) tarafından, Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu bir taslak hesap planı yayınlanmıştır. TMSK görevini, Kamu Gözetimi ve Denetim Standartları Kurumu’na (KGK) devretmiştir. TMSK yürüttüğü faaliyetleri KGK devrettikten sonra söz konusu kurum Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu hesap planı çalışmalarına başlamıştır. Çalışma grubunda, akademisyenler, ilgili kamu kurumu ve kuruluşu uzmanları, bağımsız denetçi, meslek örgütü temsilcileri ve özel sektör temsilcileri bulunmaktadır. Grubun çalışmaları tamamlaması üzerine, Aralık 2018 tarihinde taslak hesap planı kamuoyuna sunulmuştur. Kamuoyundan yapılacak geri dönüşlerin ışığında taslak hesap planına son şekli verilecektir.

Yayınlanan taslak hesap planına göre, büyükbaş besi hayvanları dönen varlık olarak nitelendirilir ve “17 Canlı Varlıklar” ana grubu altında yer alan “172 Büyükbaş Hayvanlar” hesabında izlenmelidir. Dışardan satın alınan büyükbaş besi hayvanları doğrudan “172 Büyükbaş Hayvanlar” hesabında izlenirken, işletmede doğup yetişen ve bir yıl içinde satılan büyükbaş besi hayvanları belirli olgunluğa ulaşıncaya kadar “278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları” hesabında izlenir, söz konusu varlıklar satılacak duruma geldiğinde “172 Büyükbaş Hayvanlar” hesabına aktarılır. Büyükbaş besi hayvanlarının gerçeğe uygun değerinde raporlama döneminde yaşanan değer artışları “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabında, yaşanan değer azalışları ise “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları” hesabında izlenmelidir.

Büyükbaş besi işletmelerinin devlet desteklerinden faydalanması halinde TMS-41 standardı yararlanılan destekleri ikiye ayırmaktadır. Bunlar; gerçeğe uygun canlı varlıklara ilişkin devlet destekleri ve maliyet değeri ile ölçülmüş canlı varlıklara ilişkin devlet destekleridir.

Gerçeğe uygun değer ile ölçülmüş canlı varlıklara ilişkin devlet desteklerinde TMS-41 hükümleri çerçevesinde muhasebeleştirilir. Standart, teşvikleri koşulsuz ve koşullu teşvik olarak ikiye ayırmaktadır. Eğer yararlanılan teşvik koşulsuz bir teşvik ise doğrudan “644 Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Kazançlar” hesabı ya da “649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar” hesabına kayıt edilebilir. Ancak söz konusu teşvik koşulu ise bu teşvikler ancak şartlar yerine getirildiği zaman gelir olarak muhasebeleştirilebilir. TMS-41 standardı teşvik koşulu yerine getirilene kadar “382 Alınan Devlet Teşvikleri” hesabı veya “482 Alınan Devlet Teşvikleri” hesabında izlenir. Koşullar yerine getirildiğinde ise “644 Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Kazançlar” hesabı ya da “649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar” hesabına kayıt edilmelidir.

Maliyet değeri ile ölçülmüş canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinde ise, “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının

Açıklanması Standardı” hükümleri uygulanmaktadır. TMS 20 standardında iki yaklaşım benimsenmektedir. Bunlar; gelir ve sermaye yaklaşımıdır. Gelir yaklaşımına göre; alınan teşvik işletmenin gelirini artırıcı bir etki yaratıyorsa, söz konusu devlet teşvikinin kaydında “644 Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Kazançlar” hesabı ya da “649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar” hesabı kullanılabilir. Ancak yararlanılan teşvik işletmenin sermayesini artırıcı nitelikte ise bu durumda sermaye yaklaşımına göre; “546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri” hesabında izlenmesi uygun olacaktır.

Yapılan açıklamaların ışığında, büyükbaş besli hayvanlarının değerlendirme, muhasebeleştirme ve raporlama işlemlerinin “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına” göre yapılması bu varlıkların taşımış oldukları; doğma, büyüme, olgunlaşma, bozulma ve ölme gibi biyolojik dönüşüm özelliklerini finansal tablolara daha doğru ve güvenilir şekilde yansıtılmasını sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Açıl, A. (1980). *Tarım Ekonomisi*, 721. Cilt, Ankara Üniversitesi Zırrat Fakültesi Yayınları, Ankara.

Akdoğan, N., ve Sevilengül, O. (2007), *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, 12. bs., Gazi Kitabevi, Ankara.

Akdoğan, N., Aktaş, R., Deran, A., Erhan, D., ve Acar, V. (2011), *Sektörel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Aktuğlu, M. A. (1984), *İhtisas Muhasebeleri*, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, İzmir.

Altuğ, O. (2016), *Maliyet Muhasebesi*, 15. bs., Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Anonim, (2013), *Temel Zootekni*, Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi, Eskişehir.

Aras, A. (1988), *Tarım Muhasebesi*, Ege Üniversitesi Zırrat Fakültesi Yayınları, İzmir.

Batmaz, H., v.d. (2015), *Sığırlarda Sürü Sağlığı ve Yönetimi*, Alfa Akademi, Basın Yayın Dağıtım, Bursa.

Büyükmirza, K. (1999), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, 6. bs., Bakış Yayınları, Ankara.

Çetin, B. (2007), *Tarım Sigortaları*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

- Çetin, B., v.d. (2007), *Tarım Muhasebesi (Uygulamalı Örneklerle)*, Nobel Yayınları, Ankara.
- Çınar, A. A. (1993), "*Türklerde At ve Atıcılık - Türklerde At ve Ondokuzuncu Yüzyıla Ait Bir Baytarnamede At Kültürü (Yazılı ve Basılı Kaynaklarla Karşılaştırma)*", Kültür Bakanlığı Halk Kültürünü Araştırma ve Geliştirme Genel Müdürlüğü Yayınları, İstanbul.
- Dernek, Z. (2005), *Tarım Ekonomisi ve İşletmeciliği*, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayınları, Isparta.
- Dinler, Z. (2014), *Tarım Ekonomisi*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.
- Doğan, H. (1975), *Çiftçinin Gelir Vergisi ve Tarım İşletmelerinde Muhasebe*, Kemal Matbaası, Adana.
- Erdamar, C., (1985), *Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni*, İstanbul Üniversitesi Yayını, İstanbul.
- Ergün, N. (2012), *Besicilik*, Bilal Ofset, Denizli.
- Gençoğlu, H. (2015), *Sığırlarda Sürü Sağlığı ve Yönetimi*, (Besi Sığırlarının Beslenmesi), s. 430-440, Alfa Akademi Basın Yayın Dağıtım, Bursa.
- Gökgöz, A. (2013), *Tarımsal Faaliyet Muhasebesi*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.
- Gültekin, S. ve Savcı, M. (2008), *Şirketler Muhasebesi*, Murathan Yayınevi, Trabzon.
- Güvemli, O. (2000), *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi-Tazminattan Cumhuriyete*, 3. Cilt, İstanbul YMM Odası Yayınları, İstanbul.

- Haftacı, V. (2007), ***Maliyet Muhasebesi***, Avcı Ofset, İstanbul.
- Karakaya, M. (2006), ***Maliyet Muhasebesi***, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Karsılıoğlu, A. Ö. (1968), ***Ziraat işletmelerinde Maliyet Muhasebesi***, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Eskişehir.
- Kaygusuz, S., Aslan, Ü., ve Kepçe, N. (2014), ***Genel Muhasebe 1***, T.C Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Lazol, İ. (2007), ***Genel Muhasebe, 13. bs.***, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Mucuk, İ. (2008), ***Modern İşletmecilik***, 16. bs., Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Öngen, S. (2000), ***Vergi Muhasebesi***, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Öngen, S. (2010), ***Finansal Muhasebe***, Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.
- Örten, R. (2000), ***Genel Muhasebe ve Tek düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Örnekleri***, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Örten, R. (2003), ***Genel Muhasebe***, 3. Cilt, Gazi Üniversitesi İİBF Yayınları, Ankara.
- Örten, R., Kaval, H., ve Karapınar, A. (2010), ***Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları***, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özçelik, İ., ve Avder, E. (2009), ***Genel Muhasebe ve Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Örnekleri***, Murathan Yayıncılık, Trabzon.
- Özer, M. (2004), ***Türkiye Ekonomisi***, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Rehber, E., ve Çetin, B. (1998), ***Tarım Ekonomisi***, Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayın No: 134, Bursa.

- Savcı, M. (2010), *Maliyet Muhasebesi*, 11. bs., Murathan Yayınevi, Trabzon.
- Sevilengül, O. (2000), *Genel Muhasebe*, 8. bs., Gazi Kitabevi, Ankara.
- Sönmez, F. (2006), *Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi*, Altın Nokta Basın Yayın Dağıtım, İzmir.
- Şeker, S. (1999), *Dönem Sonu İşlemleri I.*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Taştan, H. (2013). *Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde Muhasebe Düzeni (Uygulamalı Örnekli, TMS/TFRS - VUK/MSUGT Karşılatırmalı)*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Tıknaçoğlu, B. (2010), *Sığırcılık*. Samsun İl Tarım Müdürlüğü Çiftçi Eğitimi ve Yayın Şubesi, Samsun.
- Tokay, S. H. (2002), *Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar*, Tüv Sertifikasyon Merkezi, Ankara.
- Tuğay, O. (2015), *Tarımsal Faaliyetlere Yönelik Devlet Teşvikleri ve Muhasebeleştirilmesi*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.
- Uğur, F. (2014), *Sığır Yetiştirme*, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Yayınları, Çanakkale.
- Yalkın, Y. K. (2008), *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar Tek Düzen Muhasebe Sistemi*, 16. bs., Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Yanık, S., ve Özerhan, Y. (2010), *TMS-TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı*, TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 377, Ankara.
- Yükçü, S. (1999), *Maliyet Muhasebesi*, Cem Ofset, İzmir

SÜRELİ YAYINLAR

- Akdoğan, N., ve Sevilengül, O., (2007, Kasım-Aralık), "**Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tek Düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler**", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 84, s. 29-70.
- Atasever, E., ve Erdem, H. (2008), "**Manda Yetiştiriciliği ve Türkiye'deki Geleceği**", *Ziraat Fakültesi Dergisi*, Cilt: 23, Sayı:1, s. 59-64.
- Atasoy, F., ve Özbaşer, F. T. (2014), "**Anadolu' da Deve Yetiştiriciliği ve Deve Güreşleri**", *Lalahan Hayvan Araştırma Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 54, s. 85-90.
- Bellek, M. (1997, Şubat), "**Tarım Ürünleri ve Tek Düzen Hesap Planı**", *Mükellefin Dergisi*, Sayı: 50, s. 46-47.
- Fidan, H. (2018), "**Tarım Muhasebesi Tanımı, Önemi ve Amaçları**", *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 4, Sayı:1, s. 92-99.
- İçöz, A., (2015), "**TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Karşılaşılan Sorunlara Öneriler**" *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 41, s. 1307-9581.
- Kıllı, M., ve Hatunoğlu, Z. (2016), "**Türkiye' de Tarım Muhasebesi Yazınına Tarihsel Bir Bakış**", *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt:3, Sayı:1, s. 1-12.
- Otlı, F., ve Çenberlitaş, İ. (2017), "**TFRS 13 Çerçevesinde Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımları ve Standart Uyarınca Kaydileştirilmesi**" *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 7, Sayı:14, s. 345-362.
- Özulucan, A., ve Deran, A. (2008), "**41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı, Vergi Usul Kanunu ve Tek Düzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde**

Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri", *Sosyal Bilimler Enstitüsü, Cilt: 2, Sayı:25, s. 1-22.*

Pop, A., & Deaconu, S.-C. (2008), "***Assets. Biological Assets. The Seasonal Model in Agriculture***". *Theoretical and Applied Economics*, Vol:7, No: 524, p. 3-18.

Sarıözkan, S., Cevger, Y., Demir, P., ve Aral, Y. (2007), "***Erciyes Üniversitesi Veteriner Fakültesi Öğrencilerinin Hayvansal Ürün Tüketim Yapısı ve Alışkanlıkları***", *Sağlık Bilimleri Dergisi*, Cilt: 16, Sayı:3, s. 171-179.

Şeker, İ., Şeker, P., Özen, A., Özden, İ., ve Güler, H. (2011), "***'Elazığ' da Kırmızı Et Tüketim Alışkanlıkları ve Tüketicilerin Hayvan Refahı Konusundaki Görüşleri***", *Kafkas Üniversitesi Veteriner Fakültesi Dergisi*, Cilt: 17, Sayı:4, s. 543-553.

Tuğay, O. (2013), "***Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi***", *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 5, Sayı:8, s. 148-165.

Tüzemen, N. (2018), "***Türkiye'de Besi ve Et Üretiminde İhracat Potansiyeli***", *Kastamonu Üniversitesi Journal Of Engineering And Sciences*, Cilt: 4, Sayı:2, s. 5-14.

Uluslan, H. (2008), "***Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi***", *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 1, s. 129-154.

Uşul, H., ve Top, T. (2010), "***TMS 41 Büyükbaş Canlı Hayvancılık Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi***", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı:31, s. 65-76.

Yılmaz, E. (2014), "**TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi**", *Yönetim ve Ekonomi Araştırma Dergisi, Cilt: 1, Sayı:22, s. 232-248.*

Yılmaz, E. (2014), "**Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi**", *Muhasebe Bilim Dünyası, Cilt:16, Sayı: 2, s. 57-71.*

İNTERNET KAYNAKLARI

BBC News, (2011, Mayıs 12) "**Eşek Sütü Alerjisi Olan Çocuklara Yardım Edilebilir**", <https://www.bbc.com/news/health-13208989>, Erişim Tarihi: 3 Mart 2019.

Demsa Genetik, (t.y.), "**Demsa Akademi Sığır Irkları**", <http://www.demsagenetik.com.tr/sigir-irklari/>, Erişim Tarihi: 3 Mart 2019.

Ercan, D., ve Ercan, P. (t.y.), "**Gıda Endüstrisinde Atıkların Değerlendirilmesi**", <http://foodwaste.tripod.com/index.html>, Erişim Tarihi: 20 Nisan 2019.

Ertuğrul, E. ,(2000, Temmuz), "**Et ve Et Ürünleri**", http://www.kalkinma.com.tr/data/file/raporlar/ESA/SA/2000-SA/SA-00-03-06_Et_ve_Et_Urunleri_Sektoru.pdf, Erişim Tarihi: 3 Şubat 2019.

Et ve Süt Kurumu, (2016), "**2016 Yılı Sektör Değerlendirme Raporu**", <https://www.esk.gov.tr/tr/10255/Sektor-Degerlendirme-Raporlari>, Erişim Tarihi: 18 Nisan 2019.

Et ve Süt Kurumu, (t.y.), "**Kırmızı Et**", <https://www.esk.gov.tr/tr/10998/Kirmizi-Et>, Erişim Tarihi: 28 Nisan 2019.

Karakaya, M. (2018, Kasım 27), "**Hayvansal Protein Zekayı Artırıyor**", <http://arsiv.ntv.com.tr/news/245483.asp>, Erişim Tarihi: 5 Mart 2019.

KGK, (2018, Aralık 25), "**Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı**", <http://www.kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/2530/Finansal-Raporlama-Standartlar%C4%B1na-Uygun-Hesap-Plan%C4%B1-Tasla%C4%9F%C4%B1>, Erişim Tarihi: 5 Mayıs 2019.

Serka., (2011), "**Doğu Anadolu Büyükbaş Hayvancılık Çalıştay Raporu**", <https://www.serka.gov.tr/assets/upload/dosyalar/e2fe2ffcd00f1a2e449248a4f14e4257.pdf>, Erişim tarihi: 6 Mart 2019.

Siirt Üniversitesi. (2016, Kasım 14), "**Genel Olarak Bitkisel ve Hayvansal Ürünlerin Üretimi**" <http://www.siirt.edu.tr/dosya/personel/20161114153545487.pdf> Erişim Tarihi: 8 Mart 2019.

T.C Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, (2014-2020), "**IPARD Programı**", <https://www.tkd.gov.tr/Ipard/IpardProgrami>, Erişim Tarihi: 2 Nisan 2019.

T.C Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, (2015), "**Kırmızı Et Stratejisi**", <https://www.tarimorman.gov.tr/HAYGEM/Belgeler/Hayvanc%C4%B1%C4%B1k/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1%20Et%20Stratejisi.pdf>, Erişim Tarihi: 8 Nisan 2019.

T.C Tarım ve Orman Bakanlığı, (2017, Aralık 20), "**IPARD, Katılım Öncesi Yardım Aracı-Kırsal Kalkınma Programı**", <https://ipard.tarim.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 9 Nisan 2019.

T.C Tarım ve Orman Bakanlığı, (2018), "**2018 Yılı Faaliyet Raporu**", https://www.tarimorman.gov.tr/SGB/Belgeler/Bakanl%C4%B1k_Faaliyet_Raporlar%C4%B1/2018%20FAAL%C4%B0YET%20RAPORU.pdf, Erişim Tarihi: 12 Nisan 2019.

T.C Tarım ve Orman Bakanlığı, (2018, Ocak 9-11), "**Büyükbaş ve Küçükbaş Hayvancılık Çalıştay Sonuç Raporu**", <http://yem.org.tr/DosyaMerkezi/Haber/%C3%87al%C4%B1%C5%9Ftay%20Sonu%C3%A7%20Raporu.pdf> , Erişim Tarihi: 12 Nisan 2019.

T.C Tarım ve Orman Bakanlığı, (2018), "**Hayvancılık Desteklemeleri**", <https://www.tarimorman.gov.tr/Konular/Tarimsal-Destekler/Hayvancilik-Desteklemeleri?Ziyaretci=Ciftci>, Erişim Tarihi: 15 Nisan 2019.

T.C Tarım ve Orman Bakanlığı, (2019), "**DAP-GAP-KOP ve DOKAP Uygulama Rehberi**", <https://sivas.tarimorman.gov.tr/Duyuru/284/2019-Yili-Dap-Uygulama-Rehberi>, Erişim Tarihi: 20 Nisan 2019.

Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu, (t.y.), "**Sıkça Sorulan Sorular**" , <https://tkdk.gov.tr/SikcaSorulanSorular>, Erişim Tarihi: 22 Nisan 2019.

Tarım ve Orman Bakanlığı Hayvancılık Genel Müdürlüğü, (2018), "**Sığır Yetiştiriciliği**", <https://www.tarimorman.gov.tr/HAYGEM/Belgeler/Hayvanc%C4%B>

[11%C4%B1k/B%C3%BCy%C3%BCkba%C5%9F%20Hayvanc%C4%B1%C4%B1k/2019%20Y%C4%B1%C4%B1/Damizlik_sigir_secimi.pdf](http://www.ukon.org.tr/2019%20Y%C4%B1%C4%B1/Damizlik_sigir_secimi.pdf), Erişim Tarihi: 23 Nisan 2019.

Ulusal Kırmızı Et Konseyi, (2018), "**Kırmızı Et Sektörü 2018 Yılı Değerlendirme Raporu**", <http://www.ukon.org.tr/>, Erişim Tarihi: 29 Nisan 2019.

Yıldırım, A. E., (2017, Kasım 7), "**Hayvancılıkta 2018'de Uygulanacak Yeni Destek Paketini Açıkliyoruz**", <https://www.tarimdunyasi.net/2017/11/07/hayvancilikta-2018de-uygulanacak-yeni-destek-paketini-acikliyoruz/>, Erişim Tarihi: 24 Nisan 2019.

DİĞER KAYNAKLAR

Akman, N. (2018, Şubat 26). "**Dünya ve Türkiye'de Hayvansal Üretim**" Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Ders Notları, Ankara.

Bektöre, S., ve Aydın, D., (1982, Mayıs 27-29), "**Tarım İşletmeleri ve Muhasebe Eğitimi İlişkisi**", IV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Balıkesir, Burhaniye-Ören.

Çelebi, B. (2006), "**Samsun İli Çarşamba Ovası Tarım İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi Üzerine Bir Araştırma**", (Yüksek Lisans Tezi), Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Samsun.

Demirkol, Ö. F. (2006), "**Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması**", (Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi, Ankara.

Deran, A. (2005), "**Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları**" (Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi, Ankara.

- Gökçe, O., ve Kaya, F. (1997), "**Tarımsal Üretimde Çevresel Girdilerin Maliyete Yansıtılması**", 3. Verimlilik Kongresi, 599, s. 352, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, Ankara.
- İtr, G. (2017, Şubat), "**Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi ve Bir Uygulama**", (Yüksek Lisans Tezi), Okan Üniversitesi, İstanbul.
- Kayhan, M. (10.01.2012), "**Hayvansal Üretimdeki Gelişmeler. Son 10 yılda Türkiye Tarımı Sempozyumu**", Ege Üniversitesi- İzmir.
- Küçükyavuz, O. (2005, Kasım), "**Büyükbaş Hayvan Gübresinden Organik Gübre Üretim Sanayi Profili**", Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Sanayi Araştırma ve Geliştirme Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Leblebici, F. (2002). "**Devlet Yardımları Uygulamasının Maliyeti ve Ekonomik Göstergelerle Mukayesesi**", İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Sanayi Dairesi Başkanlığı, Ankara.
- Özkan, A. (2001), "**Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi**", (Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Polat, M. (2014, Mayıs), "**Hayvancılık Sektörü Türkiye Ekonomisindeki Yeri ve Önemi. Kuzey Doğu Anadolu Bölgesi'nde Hayvancılık Sektörünün Mevcut Durumu ve Çiftçilerin Beklentileri**", (Yüksek Lisans Tezi), Sakarya Üniversitesi.
- Selimoğlu, G. (2008), "**Büyükbaş Hayvan Dışkısından Biyogaz Üretimi**", (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Tuncez, H. A. (2011), "**Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama**", (Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi, Konya.

- Uğur, F. (2016), "**Genel Hayvan Yetiştirme**", Onsekiz Mart Üniversitesi Ziraat Fakültesi Zootekni Bölümü Lisans Ders Notları, Çanakkale.
- Yalçın, E., (2016), "**Kırklareli İli Eşek Çifliğindeki Populasyonun Çeşitli Vücut Ölçülerine Göre Morfometrik Karakterizasyonu ve Mtdna Polimorfizmi Yoluyla Genetik Çeşitliliğin İncelenmesi**", (Yüksek Lisans Tezi), Namık Kemal Üniversitesi, Tekirdağ.
- Yanık, Z., (1996), "**Muhasebe Sistemi Genel Tebliği Çerçevesinde Tarım İşletmelerinde Muhasebe Sistemi ve Örnek Olay Uygulması**", (Basılmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Yılmaz, B. (2001), "**Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulama Alanı (Bir Bölgesel Çalışma Konya Örneği)**", (Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi, Konya.
- 2018/11460 Sayılı BKK. (2018, Şubat 21), "**2018 Yılında Yapılacak Tarımsal Desteklemeye İlişkin Karar**"
- Devlet Planlama Teşkilatı, (2000), "**Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 2001-2005**", Hayvancılık, Ankara.

