

**T.C.
AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ**



**ANTALYA İLİ SÜT SIĞIRCILIĞI İŞLETMELERİNDE MUHASEBE
UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

Duygu AKSU

FEN BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

TARIM EKONOMİSİ

ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

EKİM 2021

ANTALYA

T.C.
AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ



**ANTALYA İLİ SÜT SIĞIRCILIĞI İŞLETMELERİNDE MUHASEBE
UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

EKİM 2021

ANTALYA

**T.C.
AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
FEN BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ**

**ANTALYA İLİ SÜT SIĞIRCILIĞI İŞLETMELERİNDE MUHASEBE
UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Duygu AKSU
TARIM EKONOMİSİ
ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

EKİM 2021

T.C.
AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
FEN BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

ANTALYA İLİ SÜT SİĞİRCİLİĞİ İŞLETMELERİNDE MUHASEBE
UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

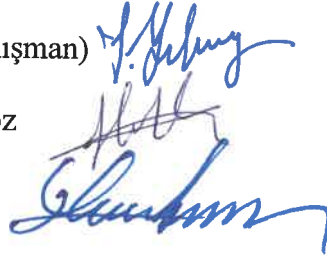
Duygu AKSU
TARIM EKONOMİSİ
ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Bu tez 08/ 10 /2021 tarihinde jüri tarafından Oybirliği / Öçeokluğu ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. İbrahim Yılmaz (Danışman)

Prof. Dr. Handan Vuruş Akçaöz

Prof. Dr. Vecdi Demircan



ÖZET

ANTALYA İLİ SÜT SIĞIRCILIĞI İŞLETMELERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Duygu AKSU

Yüksek Lisans Tezi, Tarım Ekonomisi Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. İbrahim YILMAZ

Ekim 2021; 50 sayfa

Canlı varlıkların doğma, büyüme, üreme gibi biyolojik özellikleri onların diğer varlıklardan ayırt edilmelerini sağlar. Bu sebeple canlı varlıkları ele alan muhasebe sisteminin de diğer varlık işletmelerinden farklı olması gerekmektedir.

İşletmeler muhasebe kayıtlarını tutarken Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun uygulamada tekliği sağlamak adına çıkarmış olduğu standartları kendi faaliyet alanına göre kullanır. Tarımsal faaliyetlerin muhasebede hangi şartlarda ve hangi düzende tutulacağını gösteren kılavuz Türkiye Muhasebe Standartlarından 41 numaralı standarttır. Yaşayan varlık ve ürünlerinin aktive alınması, yıl sonlarında değerlemesi, yaşayan varlıklara yapılan devlet transferlerinin muhasebeleştirilmesi ve faaliyet raporlarında sunulması standardın kapsamını belirlemektedir.

Dolayısıyla bu çalışmada yaşayan varlıkların ve ürünlerinin belirtilen özellikleri nedeniyle tarımsal faaliyet yürüten firma tarafından ve küçük çiftçi muafliğından yararlanmayan tarım işletmesi açısından muhasebeleştirilmeleri ele alınmıştır.

Bu çalışmada analiz yöntemi olarak örnek olay incelemesi yapılmıştır. Bu çerçevede seçilen işletmelerden alınan muhasebe kayıtları çizelgeler halinde sunulmuş ve birbirleri ile olan uyumları değerlendirilmiştir. Çalışma sonucunda; işletmelerin kullandıkları ana hesaplar ve maliyet hesapları aynı olmakla birlikte alt hesap farklılıkları gözlemlenmiştir.

ANAHTAR KELİMELER: Canlı varlık, Süt sığircılığı, Tarım muhasebesi, TMS 41

JÜRİ: Prof. Dr. İbrahim YILMAZ

Prof. Dr. Handan AKÇAÖZ

Prof. Dr. Vecdi DEMİRCAN

ABSTRACT

EVALUATION OF ACCOUNTING PRACTICES OF DAIRY CATTLE FARM FACILITIES KEEPING ACCOUNTING RECORD IN ANTALYA

Duygu AKSU

MSc. Thesis in Agricultural Economics

Supervisor: Prof. Dr. İbrahim YILMAZ

October 2021; 50 pages

Biological characteristics of living things such as birth, growth and reproduction enable them to be distinguished from other living things. For this reason, the accounting system that deals with biological assets should be different from other asset businesses.

While keeping their accounting records, businesses use the standards issued by the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority to ensure uniformity in practice according to their fields of activity. The guide that shows under which conditions and in which order agricultural activities will be held in accounting is standard number 41 from Turkish Accounting Standards. The scope of the standard is determined by the capitalization of living assets and their products, their valuation at the end of the year, the accounting of government transfers to living assets and their presentation in the annual reports.

Therefore, in this study, the accounting of living assets and products by the agricultural company and the agricultural enterprise that does not benefit from the small farmer exemption are discussed.

In this study, a case study was conducted for the analysis method. In this framework, the accounting records taken from the selected businesses were presented in tables and their compatibility with each other was evaluated. In the results of working; Although the main accounts and cost accounts used by the enterprises are the same, sub-account differences have been observed.

KEYWORDS: Living Animals, Dairy Cattle, Agricultural Accounting, Turkey Accounting Standards 41

COMMITTEE: Prof. Dr. İbrahim YILMAZ

Prof. Dr. Handan AKÇAÖZ

Prof. Dr. Vecdi DEMİRCAN

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın oluşturulup sonuçlandırılmasına kadar desteğini her zaman hissettiğim, en olumsuz zamanlarda dahi yapabileceğime inanarak beni yüreklendiren hocam Sayın Prof. Dr. İbrahim YILMAZ'a, desteğiyle her zaman yanımda olan Sayın Arş. Gör. Miray KALAYCI'ya, geç tanıdığım ama iyi ki dediğim enstitü personeli sevgili Remziye SUNA'ya ve iş konusundaki titizliği bir yana tüm sevecenliği ile bana destek olan sevgili enstitü personeli şef Elif BİLGİÇ'e ve bana bu çalışmayı yapabilmem için ortam hazırlayan Tarım Ekonomisi Bölümü'ne teşekkürü borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
ÖNSÖZ	iii
AKADEMİK BEYAN	v
KISALTMALAR.....	vi
ÇİZELGELER DİZİNİ	vii
1. GİRİŞ	1
1.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Türkiye’deki Gelişimi	2
1.2. Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS).....	2
1.3. Türkiye Muhasebe Standardı Tarımsal Faaliyetler (TMS 41).....	3
1.3.1. TMS 41 standardının amacı ve kapsamı.....	3
1.3.2. TMS 41 standardında yer alan tanımlar.....	4
1.4. Tarım İşletmelerinde Vergilendirme	4
1.4.1. Zirai kazançlar	5
1.4.2. Zirai kazancın elde edilmesi.....	5
1.4.3. Zirai kazançların vergilendirilmesi.....	6
2. KAYNAK TARAMASI.....	8
3. MATERYAL VE METOT.....	12
4. BULGULAR VE TARTIŞMA.....	14
4.1. Tarım İşletmelerinde Kullanılan Kayıt Yöntemleri	14
4.2. Tarım İşletmelerinin Tutmak Zorunda Olduğu Defterler	15
4.3. Tekdüzen Hesap Planı’nın TMS 41 ile İlişkilendirilmesi	15
4.3.1. Dönen varlıklar grubundaki canlı varlıklar	16
4.4. Örnek Uygulamalara İlişkin Veriler	18
4.4.1. Büyük defter (Defteri-Kebir) kayıtları.....	31
4.5. İncelenen süt sığırcılığı işletmelerindeki kayıtsal sorunlar.....	44
5. SONUÇLAR.....	49
6. KAYNAKLAR.....	51
7. EKLER	54
ÖZGEÇMİŞ	

AKADEMİK BEYAN

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum ‘Antalya İli Süt Sığırcılığı İşletmelerinde Muhasebe Uygulamalarının Değerlendirilmesi’ adlı bu çalışmanın, akademik kurallar ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını belirtir, bu tez çalışmasında bana ait olmayan tüm bilgilerin kaynağını gösterdiğimi beyan ederim.

08/10/2021

Duygu AKSU



KISALTMALAR

Kısaltmalar

A.Ş.	: Anonim Şirket
ATİK	: Amortismanına Tabii İktisadi Kıymet
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
THP	: Tekdüzen Hesap Planı
KDV	: Katma Değer Vergisi Kanunu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
GUD	: Gerçeğe Uygun Değer
NGUD	: Net Gerçeğe Uygun Değer
TDMS	: Tekdüzen Muhasebe Sistemi
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

ÇİZELGELER DİZİNİ

Çizelge 1.1. TMS 41 tarımsal faaliyet standardının kapsamı	3
Çizelge1.2. Gelirin elde edilme esasları (TÜRMOB 2017).....	6
Çizelge 1.3. Zirai kazancın tespitinde işletme büyüklükleri (GVK m 54)	7
Çizelge 4.1. 2021 yılı defter tutma ölçüleri (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Sıra No: 522)	15
Çizelge 4.2. TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatında yer alan düzenlemeler (Tokay ve Deran 2006)	17
Çizelge 4.3. İşletmelerin varlık bilgileri	18
Çizelge 4.4. Vergi mükellefiyetine ilişkin bilgiler	18
Çizelge 4.5. Muhasebe ile ilgili hizmet alımı	19
Çizelge 4.6. İşletmelerde tutulan defterler	19
Çizelge 4.7. İşletmelerde kullanılan belgeler	20
Çizelge 4.8. Amortisman yöntemi.....	20
Çizelge 4.9. İşletmelerin sahip olduğu maddi duran varlıklara ilişkin bilgiler	20
Çizelge 4.10. İşletmelerin üretim maliyetleri.....	21
Çizelge 4.11. Bilanço aktifi.....	23
Çizelge 4.12. Bilanço pasifi	24
Çizelge 4.13. Açılış kayıtları.....	25
Çizelge 4.14. Yevmiye defteri kayıtları.....	28
Çizelge 4.15. Süt satışının iade kaydı.....	29
Çizelge 4.16. Çağ değişim kaydı.....	30
Çizelge 4.17. Hazır değerler tasnifi	32
Çizelge 4.18. Ticari alacaklar tasnifi	32
Çizelge 4.19. İlk madde ve malzemelerin tasnifi	32
Çizelge 4.20. Ticari borçların tasnifi	33
Çizelge 4.21. Ödenecek vergi ve diğer yükümlülüklerin tasnifi.....	33

Çizelge 4.22. Özkaynakların tasnifi	34
Çizelge 4.23. Brüt satışların tasnifi	34
Çizelge 4.24. Maliyet hesaplarının tasnifi	34
Çizelge 4.25. Finansman giderlerinin tasnifi	35
Çizelge 4.26. Genel geçici mizan	36
Çizelge 4.27. 333 ve 339 No’lu VUK Genel Tebliğlerine göre büyükbaş canlı varlıkların amortisman süre ve oranları	38
Çizelge 4.28. Amortisman payları	39
Çizelge 4.29. Amortisman kaydı	39
Çizelge 4.30. 7/A ve 7/B arasındaki farklar	39
Çizelge 4.31. 7/A seçeneğini kullanan işletmelerin maliyet hesapları	40
Çizelge 4.32. Gelir tablosu	43
Çizelge 4.33. Dönem karı veya zararı hesabı	44
Çizelge 4.34. İncelenen süt sığırcılığı işletmelerindeki kayıtsal sorunlara ilişkin yargıların frekans dağılımı	47

1.GİRİŞ

Dünya nüfusu geçtiğimiz her yıl hızla artmakta ve buna bağlı olarak nüfusun beslenme ihtiyacı da artmaktadır. Bu sebeple son yıllarda tarımsal faaliyetlerin önemi artmış ve bazı alanlarda işletme ölçekleri büyümüştür. Aile işletmeleri içerisinde de büyümeler gözlenmiş, kurulması için fazla sermaye gerektiren, ihtisaslaşmış ve kapsama alanı genişleyen işletmelere geçişin hızlanmasının doğal sonucudur ki işletmelerin muhasebe düzenleri de bu durumdan etkilenmiştir. İşletmelerin büyümesi ve daha geniş alanlara yayılmasıyla birlikte, işletme yöneticilerinin ve işletmeyle ilgili olanların bilgi ihtiyacı artmıştır. Buna bağlı olarak da muhasebe önem kazanmış ve mevcut muhasebe sistemlerinin yapılandırılması gündeme gelmiştir.

Muhasebe, geçmişe dayalı işletme verilerinden edinilen deney ve veriler ile geleceğe yön verme imkanı yaratmaktadır. İşletme etkin ve başarılı olmak istiyorsa bu ancak doğru muhasebe verileri ile mümkündür. Çiftçi, muhasebe verileri yardımı ile üretim dönemlerini değerlendirmekte ve işletmenin geleceğini tutarlı şekilde planlamaktadır. Sermaye yoğun üretim sistemi uygulayan tarım firmaları için muhasebe kaçınılmazdır. Örneğin damızlığa ayrılan bir buzağının ilk doğumunu yapıp süt vermesi için 2-3 yıllık bir süreye ihtiyaç vardır. Bu şartlar altında firma yönetiminin bir üretim dönemi veya bir muhasebe dönemi sonunda belli üretim dalları için ne kadar kar veya zarar ettiğini hafızasına dayanarak eksiksiz bilmesine imkan yoktur. Bu itibarıyla muhasebe kayıtları tarım firmalarının yönetimi konusunda güvenilir bir yardımcı olarak kabul edilmektedir.

Canlı varlıklar biyolojik evreleri gereği diğer varlıklardan ayrılmaktadırlar. Bu nedenle kayda alınmaları ve raporlanmaları da diğer iktisadi kıymetlerden farklı olmalıdır.

İşletmeler muhasebe kayıtlarını tutarken Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun uygulamada birliği sağlamak adına çıkarmış olduğu standartları kendi faaliyet alanına göre kullanırlar. Tarımsal faaliyetlerin muhasebede hangi şartlarda ve hangi düzende tutulacağını gösteren kılavuz Türkiye Muhasebe Standartlarından 41 numaralı standarttır (TMS-41). Türkiye Muhasebe Standartlarından 41 numaralı standarda göre işletme sadece aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda canlı bir varlığı veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirir:

- (a) İşletmenin aktifinde kayıtlı bulunan varlığın geçmiş verilerle kontrol edilebiliyor olması,
- (b) İşletmenin aktifinde kayıtlı bulunan varlığa ilişkin iktisadi faydaların işletmeye yansıtılmasının olası olması ve
- (c) Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin sağlıklı şekilde saptanabilmesi.

Dolayısıyla bu çalışmada süt sığırcılığının ve süt sığırlarından elde edilen ürünlerin belirtilen özellikleri nedeniyle tarımsal faaliyet yürüten firma tarafından ve küçük çiftçi muafılığından yararlanmayan tarım işletmesi açısından ilk kayda alınmaları, dönem sonunda değerlemelerinin nasıl yapıldığı, değer farklarının dönem karı/zararı

şeklinde gelir tablosunda gösterilmeleri ve amortisman işlemleri açısından ne tür farklılıklar oluştuğunu değerlendirmek amaçlanmaktadır. İlave olarak kayıt tutan süt sığırcılığı işletmelerinin kayıt tutma ile ilgili bazı uygulamalarının ve bakış açılarının da çalışma kapsamında incelenmesi hedeflenmiştir.

1.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Türkiye’deki Gelişimi

Osmanlı İmparatorluğu’nun toprağını elde ettiği gelire göre; has, zeamet, tımar gibi adlarla gruplara ayırmış olması, o dönemde devletin tarımsal faaliyetlerle ilgili vergi ve muhasebe uygulamalarına önem verdiğinin göstergesidir. Bu dönemde tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili öne çıkan çalışma Aram Margosyan tarafından oluşturulmuş olan ‘Muhasebe-i Ziraiye’ adlı kitaptır (Kılılı ve Hatunoğlu 2016).

Türkiye’nin yakın geçmişine bakıldığında Halkalı Yüksek Ziraat Okulu Tarım Ekonomisi ve Muhasebesi hocası İbrahim Fazıl’ın 1921-1922 yıllarında yayınlamış olduğu ‘Ameli Usul-i Muhasebe-i Ziraiye ve Çiftlik Muhasebesi’ adlı eser tarımsal faaliyet üretiminde muhasebe kaydı tutulmasının önemini ve sağladığı faydaları göstermek amacıyla yazılmıştır (Fidan 2018). Daha sonraları Aktuğlu (1972) tarafından yazılan ‘Tarım İşletmeleri Muhasebesi’, Aras (1988) tarafından yazılan ‘Tarım Muhasebesi ile Çetin ve Tipi (2007) tarafından yazılan ‘Tarım Muhasebesi (Uygulamalı Örneklerle)’ isimli kitapları daha yakın tarihte yazılan kitaplar olarak belirtebiliriz.

Yukarıda belirtilen eserler dışında kayda değer bir çalışma yapılmamış, bu nedenle muhasebe uygulamalarında fazlaca bir gelişim görülememiştir. Bu durumu ortaya çıkaran sebeplerden birinin Türk Vergi Sistemi olduğu ifade edilebilir. Gelir Vergisi Kanunu yürürlüğe girmeden evvel, tarımsal faaliyetlerde kayıt tutma gereği bulunmamaktaydı.

Ülkemizde tarımda muhasebe uygulamalarına planlama, yönetim, kontrol gibi fonksiyonel uygulamalardan dolayı değil de vergi kaçırma veyahut vergiden kaçırma gibi durumların bilinmesi açısından başvurulması, tarım işletmelerinin kayıtlarını basit şekilde tutmalarına ve bu işletmelerden sağlıklı veriler elde edilememesine yol açmıştır. Bu nedenden günümüzde tarım muhasebesine yönelik gelişmiş çalışmalar yapılmasına rağmen uygulamada hala yetersizlikler görülmektedir (Kılılı ve Hatunoğlu 2016).

Türkiye’de tarımsal faaliyetlerin kayıt altına alınmasına uzun yıllar boyunca vergi mevzuatı yön vermiştir. Ülkemizde muhasebe kayıtları hemen hemen her sektördeki gibi tarım sektöründe de vergi mevzuatına dayalı yasal düzenlemeler doğrultusunda yapılmaktadır. Fakat, mevzuatımızdaki vergisel düzenlemeler 1960’lara gelinceye dek tarım işletmelerinin herhangi bir kayıt tutmasını gerektirmemiştir (Çelik 2014). Tarımsal faaliyet muhasebesi zaman içinde Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu’nun getirdiği düzenlemelerle şekillenmiştir. Fakat bu durum mevzuattaki ve sektördeki değişmelerin birbirinden bağımsız olması neticesinde karmaşıklığa sebebiyet vermiştir (Özçelik 2017).

1.2. Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS)

Uluslararası piyasalarda ortaya çıkan gelişmeler ortak olarak kullanılacak bir muhasebe dilinin oluşmasını zorunlu kılmıştır. Bu ihtiyacın karşılanabilmesi amacıyla ortak bir muhasebe dili geliştirmek için Uluslararası Finansal Raporlama

Standartları oluşturulmuştur (Örten ve Kaval ve Karapınar 2009). Bu standartlar içerisinde tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilme ilkelerini gösteren 41 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı, 2000 yılında yayınlanmıştır.

Tarım sektörü, ülke ekonomisine bakıldığında diğer iki büyük sektör olan hizmet ve sanayi sektörüne kıyasla gerilemekle birlikte canlılara temel besin sağlaması sebebiyle hala önemini korumaktadır. Tarım sektörü bu önemi korumasına rağmen ülkemizde tarım muhasebesi uygulaması yeterli şekilde gerçekleştirilememiş ve vergi mevzuatının yönlendirdiği şekilde uygulanmaya çalışılmıştır. Konuyla ilgili ilk resmi düzenleme Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nın 2003 yılında çıkardığı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ ile yapılmıştır. Tebliğ'de Tarımsal Faaliyetler başlığı altında bu faaliyetlerin muhasebeleştirilme konusuna yer verilmiş ve 2005 yılında yürürlüğe girmiştir. Akabinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) 2006 yılında TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardını yayınlamıştır (Tokay ve Deran 2006).

1.3. Türkiye Muhasebe Standardı Tarımsal Faaliyetler (TMS 41)

Türkiye Muhasebe Standartları – Kamu Gözetimi Kurumu 41 adet standart yayınlamıştır. Bunlardan 41 nolu standart tarımsal faaliyetlerle ilgili olup 2005 yılından sonraki hesap dönemlerinin uygulamasında kullanılmak üzere ilk olarak 24.12.2006 tarihinde 26090 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır (Arzova 2006).

1.3.1. TMS 41 standardının amacı ve kapsamı

Standardın amacı; tarım faaliyetinde kullanılan muhasebesel yöntemlere dair açıklamalar belirlemektir. Standart kapsamında şunlar yer almaktadır (TMS 41 m 1):

- İktisadi değeri olan canlı varlıklar,
- Hasat zamanı gelen tarımsal ürünler,
- Devlet teşvikleri

Standart, tarımsal faaliyetlerin hasat noktasına kadar uygulanır. Dolayısıyla tarımsal ürünün hasat edilmesinden sonraki aşamalar, standardın kapsamına girmemektedir. Örneğin TMS 41'e göre gıda için kesilmiş sığır, standardın kapsamında iken, kesilmiş sığırın işlenmesi sonucunda ortaya çıkan sucuk, sosis, pastırma vb. ürünler standardın kapsamının dışındadır. Çizelge 1.1'de TMS 41'in kapsamını görmekteyiz (TMS 41 m 4).

Çizelge 1.1. TMS 41 tarımsal faaliyet standardının kapsamı

Canlı Varlıklar	Tarımsal Faaliyetlerden Elde Edilen Ürünler	Hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı, kilim
Kerestelik ağaçlar	Kütük	Kereste
Bitkiler	Pamuk	İplik, kumaş
	Şeker pancarı	Şeker
Mandıra hayvanı	Süt	Peynir, yoğurt
Sığır	Gıda için kesilmiş sığır	Sucuk, sosis, salam
Çalılık	Yaprak	Çay, tütün
Üzüm bağları	Üzüm	Pekmez

1.3.2. TMS 41 standardında yer alan tanımlar

TMS 41 Standardında tanımlar tarımla ilgili özel ve genel tanımlar olmak üzere iki başlık altında incelenmiştir.

a) *Tarımla İlgili Özel Tanımlar*

Tarımsal Faaliyet: Satışı veya geri dönüştürülmesi mümkün olan canlı varlıkların ürünlere veya bir başka canlı varlığa dönüştürülmesi ve hasatla ilgili işlemlerinin bir işletmenin kontrolünde olmasıdır (TMS 41, m., 5).

Tarımsal ürün: İşletmenin aktifinde kayıtlı olan canlı varlıklarının hasat sonrası ortaya çıkan değeridir (TMS 41 m 5).

Canlı Varlık: Hayatta olan hayvan ve bitkilerdir (TMS 41, m., 5). Örneğin, mandıra hayvanları.

Biyolojik Dönüşüm: Varlıktaki ölçülebilir veya ölçülemeyen büyüme, bozulma, üreme ve dölleme sürecidir (TMS 41, m., 5). Örneğin; hayvanlardan süt sağımı yapılması.

Olgunlaşmış Canlı Varlıklar: Hasat edilebilir duruma gelmiş veya periyodik olarak hasat edilebilmeleri mümkün olan varlıklardır (TMS 41, m., 45).

Olgunlaşmamış Canlı Varlıklar: Henüz hasat edilebilir duruma gelmemiş olan varlıklardır.

b) *Tarımla İlgili Genel Tanımlar*

Aktif Piyasa: Piyasadaki varlıkların aynı olduğu, daima alıcı ve satıcıların olduğu ve fiyatların şeffaf olduğu piyasalardır (TMS 41, m., 8). Gerçeğe uygun değerın tespitinde hayvan pazarları, ürün borsaları, sebze halleri vb. piyasalarda oluşan fiyatlar baz alınmaktadır. Aktif piyasanın olmaması halinde, bu piyasada açıklanmış olan fiyat, gerçeğe uygun değerın belirlenmesinde baz alınır (TMS 41, m., 17).

Gerçeğe Uygun Değer: Pazar ortamında, ilgili gruplar arasında varlığın transfer edilmesi ya da borcun ödenmesiyle ortaya çıkan tutardır (TMS 41, m., 8). Gerçeğe uygun değer, o varlığın mevcut durumundaki yeri ve durumuna bağlıdır. Dolayısıyla, gerçeğe uygun değeri bulabilmek için, canlı varlığın piyasadaki fiyatından, transfer harcamalarının ve ilgili piyasaya getirilmesine kadar olan diğer harcamaların indirilmesi gerekir (TMS 41, m., 9).

Defter değeri: Varlığın bilançoda kayıtlı olan değeridir (TMS 41 m 8).

1.4. Tarım İşletmelerinde Vergilendirme

Ülkemizde tarımdan alınan vergiler zaman içinde değişiklik göstermiştir. Osmanlı Dönemi'nde vergi ağırlıklı olarak tarımsal üretim alanlarından alınıyor olup, kamu harcamaları çiftçilerden toplanan vergilerle karşılanmaktaydı. Cumhuriyet ilk

yıllarında aşar vergisi ve ağnam resminin uygulanmasına devam edilmiştir. Aşar kaldırılmış yerine kazanç vergisi getirilmiştir. 1946 yılında bir tasarı hazırlanmış ve tarımsal kazançların vergilendirilmesi gündeme gelmiştir. Bir sonraki yıl hazırlanan tasarıda ise vergiden muaf tutulmuştur. Tarımsal kazançlar 1961 yılından itibaren gelirin bir unsuru olarak vergilendirilmeye başlanmıştır (Taşdelen 2010).

1961 yılında yürürlüğe giren ve bugüne kadar birçok değişikliğe uğrayan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) günümüzde halen uygulanmaktadır.

GVK'ye göre gelirin konusu şu kazanç ve iratlardan oluşur; (GVK m. 2)

1. Ticari kazançlar,
2. Zirai kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest Meslek Kazançları,
5. Gayrimenkul Sermaye İratları,
6. Menkul Sermaye İratları,
7. Diğer kazanç ve iratlar.

1.4.1. Zirai kazançlar

Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır. Arazi, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme şeklinde veya doğadan yararlanarak bitki, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin üretilmesini, avlanmasını, taşınmasını, satılmasını vb. ifade eder (GVK m 52)

Yukarıdaki tanımdan hareketle zirai faaliyetlerde iki esas unsur vardır;

- a) Faaliyetin arazide, deniz, göl ve nehirlerde yapılması,
- b) Faaliyetin ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veya doğadan yararlanılması şeklinde yapılmasıdır.

Zirai faaliyetin tanımına girmese de kanun koyucunun zirai faaliyet olarak addettiği faaliyetler vardır. Bunlar;

- ✓ Çiftleştirmek şartıyla erkek damızlık beslenmesi,
- ✓ Çiftçinin kullandığı makine ve aletlerinin başka çiftçiler tarafından tarımsal ürün işlerinde çalıştırılması,
- ✓ Ürünlerini değerlendirilmeleri amacıyla ve tarımsal üründen ayrı olarak işlenmesi,
- ✓ Ürünlerin dükkan veya mağazaya gelinceye kadar geçirdiği aşamalar

1.4.2. Zirai kazancın elde edilmesi

GVK'de gelirin elde edilmesi farklı esaslara bağlanmıştır. Bunlar;

1. Tahakkuk Esası
2. Tahsil Esası
3. Hukuki ve Ekonomik Tasarruf Esası

Çizelge 1.2'de görüldüğü üzere zirai kazançların elde edilmesi tahakkuk esasına bağlanmıştır. Yani tahakkuk esası, zirai kazançtan elde edilen gelirin veya zirai

giderlerin mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmesi olarak tanımlanmaktadır. Alacak veyahut borcun kesin olarak hesaplanabilmesi ve hukuken talep edilebilir hale gelmesi tahakkukun gerçekleşmesi anlamına gelmektedir.

Çizelge1.2. Gelirin elde edilme esasları (TÜRMOB 2017)

ELDE ETME TÜRÜ	GELİR UNSURU
Tahakkuk Esası	Ticari kazanç Zirai kazanç
Tahsil Esası	Serbest Meslek Kazancı Gayrimenkul Sermaye İradı
Hukuki ve Ekonomik Tasarruf Esası	Menkul Sermaye İradı Ücret

Tahakkuk esaslı gelirler ve giderler bakımından geçerlidir. Gelir ve giderler muhasebenin temel ilkelerinden olan ‘Dönemsellik’ ilkesi gereği, tahakkuk ettiği tarih itibariyle gelir veya gider olarak kaydedilir.

1.4.3. Zirai kazançların vergilendirilmesi

GVK’nin madde 94’e göre; çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar hasılatları üzerinden kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilir. Aynı kanunun 53. maddesine göre işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde vergilendirilir (GVK m 53). Asgari işletme büyüklüğünün altında kalan tarım işletmeleri kayıt tutma zorunluluğunda olmayıp bu işletmelere GVK uyarınca muafiyet sağlanmıştır.

Zirai Kazançların Gerçek Usulde Vergilendirilmesi

GVK’nin madde 54’te bahsi geçen ve zirai kazancın gerçek usulde tespiti bakımından bir takvim yılı içinde dikkate alınacak ölçüler aşağıdaki Çizelge 1.3’te yer aldığı gibidir.

Bilanço Esası

Bilanço esasına göre kazancın tespitinde zirai kazanç, dönem sonu özsermayesi ile dönem başı özsermayesi arasındaki müspet farktır. Buna yıl içinde işletmeden eksilen değerler ilave olunur, yıl içinde işletmeye eklenen değerler ise indirilerek zirai kazançta ulaşılır (Yıldız 2018).

Özsermaye, işletme sahip ya da sahiplerinin işletmenin varlıkları üzerindeki haklarıdır (Sürmen 2011).

$$\text{ÖS} = \text{Gerçek Aktif} - \text{Yabancı Kaynaklar}$$

şeklinde formüle edilir.

Zirai İşletme Hesabı Esası

Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç, hesap dönemi içinde parasal olarak tahsil edilen veya henüz tahsil edilmese de tahakkuk eden hasılat ile ödeme yapılan veya borçlanılan giderler arasındaki müspet farktır. Zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tespitinde; hesap dönemi başındaki ürünlerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki ürünlerin değeri ise hasılatla eklenir (GVK m 55).

Çizelge 1.3. Zirai kazancın tespitinde işletme büyüklükleri (GVK m 54)

Grup	İşletme Büyüklüğü Ölçüsü Yapılan Zirai Faaliyet	Büyüklük
1	Hububat ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	900-1700 Dönüm
2	Bakliyat, afyon, susam, keten, kendir ziraatinde yüzölçümü toplamı	1000 Dönüm
3	Ayçiçeği ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	950 Dönüm
4	Pamuk ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	400 Dönüm
5	Çeltik ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	300 Dönüm
6	Pancar ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	300 Dönüm
7	Patates, soğan, sarımsak ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	200 Dönüm
8	Çay ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	150 Dönüm
9	Tütün ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	200 Dönüm
10	Sebze ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	200 Dönüm
11	Sera ve çiçekçilik ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	8 Dönüm
12	Kavun ve karpuz ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	300 Dönüm
13	Meyve verebilecek hale gelmiş fındık ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	250 Dönüm
14	Meyve verebilecek hale gelmiş bağ ve incir ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	250 Dönüm
15	Meyve verebilecek hale gelmiş antep fıstığında	2500 Ağaç
16	Meyve verebilecek hale gelmiş zeytinliklerde	4500 Ağaç
17	Meyve verebilecek hale gelmiş narenciyede	1500 Ağaç
18	Meyve verebilecek hale gelmiş elmada	2000 Ağaç
19	Muz ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	30 Dönüm
20	Meyve verebilecek hale gelmiş kayısıda	2000 Ağaç
21	Meyve verebilecek hale gelmiş armut, kiraz, vişne, şeftalide	2000 Ağaç
22	Diğer meyve ve ürün ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı	100 Dönüm
23	Büyükbaş hayvan sayısı	150 Adet
24	Küçükbaş hayvan sayısı	750 Adet
25	Deniz ve iç su balıkları yetiştiriciliği üretim alanları	750-900 m ²
26	Denizlerde yapılan balık avcılığında toplam teneke boyu	20 metre
27	Arıcılık ziraatinde kovan sayısı	500 Adet
28	İpek böcekçiliği ziraatinde kutu sayısı	500 Adet

Zirai Kazançların Tevkifat (Stopaj) Usulüyle Vergilendirilmesi

- Tarımsal mahsullerin alış bedelleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılır ve takip eden ayın 20. Günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine beyanname verilerek ödenir.
- Zirai alım ve satımlar Ticaret Borsalarında, borsa kotasyonuna tabiidir. Yurt içinden veya yurt dışından da alınmış olsa zirai mahsuller ticaret borsalarına tescil edilir.
- Ticaret borsalarında tescilli olan alım-satımlarda gelir vergisi kesintisi;
 - a) Hayvanlar ve ürünleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için %1,
 - b) Diğerleri için %2 oranında kesinti yapılır.

2.KAYNAK TARAMASI

Canlı varlıkların muhasebeleştirilme sürecini Tekdüzen Muhasebe Sistemi, BOB FRS-7 ve TMS 41 çerçevesinde benzerlikleri ve farklılıklarıyla açıklamaya çalışan Başer (2019), TDMS’de canlı varlıkların dönem karının fazla çıktığını tespit etmiştir. Sebebini ise bu sistemin canlı varlığın maliyet bedeli üzerinden kayda alındığı, dönem içinde oluşan değer artış ve azalışlarını dikkatte almamasından kaynaklandığını ifade etmiştir. Öte yandan TMS 41 ve BOBİ FRS sistemlerini karşılaştırmış, bu karşılaştırma sonucunda, BOBİ FRS sisteminde canlı varlıkların ilk madde ve malzeme maliyetleri ile hasılatın hesaplanmasında bir yılın altında olan vade farklarının maliyete veya hasılatla ilave edilmesinin dönem karının TMS 41’e göre daha fazla çıkması sonucunu ortaya çıkardığını ifade etmiştir.

Bozbayır (2018), çalışmasının ilk bölümünde tarımsal işletmeler ve tarımsal faaliyet standardı hakkında genel bilgiler vermiştir. Sonraki bölümde canlı varlıkların amortismanı, değerlemesi ve muhasebeleştirilme sürecini ifade etmiştir. Son bölümde ise canlı varlıkların değerlemesini Vergi Usul Kanunu(VUK) ve Türkiye Muhasebe Standartları 41(TMS 41) açısından karşılaştırmıştır. Karşılaştırma sonucunda; bu iki yaklaşımın canlı varlığın ilk kaydı anında, her değerlendirme dönemi sonunda ve canlı varlığın satılması durumunda farklı esasların ortaya çıktığını gözlemlemiştir. Bu işlemler sonucunda ortaya çıkan değer artışları VUK’a göre vergiye tabii değildir. Bu durum devletin vergi alacağını azaltacağından TMS 41’e göre değerlendirme yapılmasının daha faydalı olacağını ifade etmiştir. Canlı varlıkların değerlendirme işlemlerini VUK’un maliyet bedeli üzerinden yapmasına karşın TMS 41’in gerçeğe uygun değerlendirme yapması çok daha avantajlıdır, çünkü maliyet bedeli ile değerlendirilen canlı varlık işletme bilançosunda elden çıkarılıncaya kadar maliyet bedeli ile gösterilir. Dolayısıyla canlı varlıktaki değişimler bilançoya yansıtılmaz. Bu durum ise bilançodaki varlıklarının değerini eksik ya da fazla görmemize yol açar.

Cihangir (2010), çalışmasında kayısı üretimi yapan örnek bir işletme modeli oluşturarak meyvecilik işletmelerinde üretim maliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Sermaye Piyasası Kurumu (SPK) Muhasebe Standartları Tebliğ çerçevesinde hesaplamasını ve hesaplanan maliyetlerin bilanço ve gelir tablosuna aktarımını incelemiştir. Çalışma sonucunda SPK Tebliğ ile TMS’nin benzer uygulamalara yer verdiğini gözlemlemiş, ayrıca meyvecilik işletmelerinde yapılan muhasebe faaliyetlerinin Tekdüzen Hesap Planı’nda herhangi bir hesapta karşılık bulamadığını tespit etmiştir.

Çetintaş (2019), yumurta tavukçuluğu faaliyeti yürüten bir tarım işletmesinden yola çıkarak, ilgili faaliyetin VUK ve TMS kapsamında muhasebeleştirilmesi, değerlendirilmesi, maliyet bedelindeki değişimi, yenileme fonu ve sigortalımları gibi konuları ele almıştır. Çalışma sonucunda canlı varlıklar (yarka tavuklar) ve tarımsal ürünler (yumurta) TMS 41’in öngördüğü şekilde gerçeğe uygun değerlendirilmiş, VUK’un öngördüğü şekilde ise maliyet bedeli ile değerlendirilmiştir. Bunun sonucunda dönem karı/zararı hesaplarında belirgin farklar ortaya çıkmıştır.

Dolaş (2019), TMS 41 ve VUK kapsamında canlı varlıkların değerlendirme ölçülerinden bahsetmiştir. Bu bağlamda tarımsal faaliyet içerisinde yer alan hayvansal üretim ve bitkisel üretimin artış ve azalış trendini incelemiştir. Çalışmasının sonucunda

TMS 41'in canlı varlıkların amortismanları konusunda eksik kaldığını belirtmiş, dolayısıyla canlı varlığın amortisman tutarını değerlemedeki azalış üzerinden yorumlamıştır. Aynı zamanda çiftçilerin standart konusunda eksik bilgiye sahip olduğunu, profesyonel eğitimlerle çiftçinin standart hakkında bilgilendirilmesinin verimli üretim artışını gerçekleştireceğini ifade etmiştir.

Gebeş (2019), çalışmasında canlı varlık üreten işletmelerde masrafların tespit edilerek, birim ürün masraflarının hesaplanması ve TMS 41 çerçevesinde yorumlanmasını amaçlamıştır. Çalışma sonucunda canlı varlıkların biyolojik dönüşümlerinin THP açısından ihmal edildiğini gözlemlemiştir. Buna karşın canlı varlıklardaki biyolojik dönüşümleri de dikkate alarak finansal tablo düzenleyen TMS 41 verilerinin daha güvenilir olduğu kanısına varmıştır.

Gökgöz (2012), çalışmasında balık üretimi yapan bir işletmenin üretim maliyetlerini hesaplamış ve bunları muhasebeleştirmiştir. Bu çerçevede canlı varlık hesap grubu içerisinde yer alan balıkların aktifleştirilmesi, değerlemesi, amortisman hesaplamaları, dönem sonu gelir tablosunun oluşturulması ve devletin sektöre verdiği teşvikler TMS 41 ve vergi mevzuatı açısından ele alınmıştır. Vergi mevzuatının söz konusu sektör için yetersiz olduğu, ürün maliyeti hesaplamasına önem vermediği oysa TMS 41'in balık üreticisi işletmeler için önemli bir gelişme olduğu ve etkin bir muhasebe sistemi ile ürün maliyetlerinin sağlıklı bir şekilde belirlenebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Kıllı (2014), dört ana bölüme ayırdığı çalışmasında; tarımsal faaliyet standardı çerçevesinde ürün maliyetinin nasıl hesaplandığını anlatmayı amaçlamıştır. Çalışmanın son bölümünde tarla bitkileri üretiminde maliyet muhasebesini ele almış olup, bu bağlamda buğday üretim maliyetini ve akabinde yapılacak muhasebe kayıtlarını ortaya koymuştur. Çalışmada ürün maliyetleri önceden tespit edilmiş maliyet yöntemi kullanılarak kayda alınmıştır. Maliyetlerin tespitinde önem arz eden dağıtım anahtarları çizelge olarak sunulmuş ve kayıtları gösterilmiştir. Çalışmanın sonucunda başta Avrupa ülkelerinden Almanya, İngiltere, İsviçre'nin tarım muhasebesine önemli katkıları olduğu ve bunun sonucunda önemi artan tarım muhasebesi ABD'de de gelişim göstermiş ve benzer uygulamalar görülmeye başlandığı bilgisine ulaşılmıştır. Türkiye'de ise tarım muhasebesi alanında yapılan ilk çalışmalara cumhuriyetin ilk yıllarında rastlamaktayız. Birçok çiftçinin GVK'da yapılan düzenlemeler ile vergi muafiyeti kazanmasıyla birlikte tarımsal muhasebe 1960'lara kadar gelişim gösterememiştir. Sonrasında teknolojik ilerleme ile birlikte sektör önem kazanmış, literatürde bu alanda yapılan çalışma sayısı artmıştır.

Köse (2009), çalışmasında hem bitkisel üretimi hem de hayvansal üretimi ele almıştır. Üç farklı işletmeden muhasebe verisi alınmış olup, kayıtları incelenerek, muhasebe denetim standartları çerçevesinde yorum yapılmıştır. Bu amaçla elde edilen verilerle tarımsal üretimin maliyet unsurları hesaplanmış, 7/A ve 7/B maliyet hesap sınıflarındaki muhasebe kayıtları derlenmiştir. Çalışmanın sonucunda Tekdüzen muhasebe sistemi'nin büyük ölçekli tarım işletmeleri için uygun olmakla birlikte küçük ölçekli tarım işletmeleri açısından mümkün olmadığı anlaşılmıştır. Öte yandan birim başına üretim maliyetini bulmak için toplam masraflardan yola çıkılmakta ancak oransal bir değerlendirme söz konusu olmadığı için sağlıklı maliyet verilerine ulaşılamamaktadır.

Nergiz (2013), yedi bölümden oluşan çalışmasında canlı hayvan yetiştiriciliği faaliyetinde bulunan işletmelerde hem TMS 41 hem de TMS 2 standardının nasıl uygulandığını açıklamıştır. Ayrıca bu işletmelerde genel muhasebe ve maliyet muhasebesi uygulamalarına değinmiş, büyükbaş hayvan yetiştiren bir işletme üzerinde örnek inceleme yapmıştır. Çalışma sonucunda TMS 41'e göre değerlendirilen canlı varlıklara özgü bilançoda boş bırakılmış olan 16 ve 21 kodları kullanılarak canlı varlık hesap grupları oluşturulmuştur.

Öcal (2016), çalışmasında küçükbaş ve büyükbaş hayvanların VUK, TMS 41 ve THP açısından muhasebeleştirilmesi ve değerlemesini ele almıştır. Çalışmanın sonucunu devlet açısından değerlendirmiş ve vergi alacağı THP'ye ve VUK'a göre muhasebe işlemleri yapıldığında TMS'ye kıyasla düşük çıkmıştır.

Öztürk (2018), çalışmasında TMS-41 standardının ilkelerini kullanarak küçükbaş hayvancılık üretimi yapan bir işletmenin muhasebe sistemini incelemiştir. Bu alanda çalışma yapan akademisyenlerin önerdiği hesap gruplarını Zenom isimli muhasebe programına eklemiş ve bu şekilde işletmenin hem günlük yevmiye kayıtlarını hem de defter-i kebir(büyük defter) kayıtlarını oluşturmuştur.

Şakar (2019), çalışmasında 400 adet ineğe sahip olan bir tarım işletmesini incelemiş, işletmedeki yem ve süt üretiminin TMS 41'e göre muhasebeleştirilme kayıtlarına yer vermiştir.

Tazegül (2018), çalışmalarını üç bölümde ele almışlar; ilk bölümde tarımsal faaliyetlerin önemine dikkat çekmiş, ikinci bölümde genel kabul görmüş muhasebe standartlarından 41 numaralı standardın kapsam ve amacını incelemiş, son bölümde ise Iğdır ili özelinde hayvancılık faaliyeti yürüten bir işletmenin muhasebe verileri derlenerek incelenmiştir. Çalışma sonucunda satın alınan hayvanların satın alınma amacıyla orantılı olarak farklı hesaplarda kayıt altına alındığı ortaya konmuştur. Yine buna paralel olarak hayvanın satın alınma amacına göre işletmede kalacağı ortalama süre 1 yılın üzerinde ise hayvanın duran varlık hesap sınıfına dahil edilmesi gerektiği ve bu durumda da amortisman tabii tutulduğu gösterilmiştir. Son olarak değerlendirilen ölçütlerinden olan gerçeğe uygun değerlerin canlıların biyolojisiyle orantılı olarak hayvansal faaliyet yürüten işletmeler için en uygun değerlendirme yöntemi olduğu ortaya konmuştur.

Tunçez (2011), çalışmasında; tarımsal faaliyetlerin muhasebe düzleminde ele alınmasında muhasebenin temel fonksiyonlarından olan kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve tüm bunların sonucu olan analiz ve raporlamanın tarımsal faaliyete özgü olarak TMS 41 standardı çerçevesinde nasıl oluşturulması gerektiğini süt sığırcılığı faaliyeti yürüten bir işletme örneği ile göstermiştir. Çalışmada TMS 41 ile THP arasında bazı değerlendirme farkları saptanmış, mevcut hesaplar aracılığıyla bu değerlendirme farklarının kaydedilmesinin incelenen standart açısından özden kopma yaratılacağı düşünüldükten sonra, THP ile TMS 41'in uyumlaştırılmasına öneri getirmiştir. Çalışmanın sonucunda; süt sığırcılığı işletmesinde dönem sonu işlemlerinin en önemlisi olan değerlendirme işlemi THP, VUK ve TMS 41 açısından ayrı ayrı ele alınmış ve bunun sonucunda farklı değerlendirme ölçütlerinin kullanılmasının doğal sonucu olarak dönem karları/zararları arasında önemli farklar ortaya çıkmıştır.

Ünlü (2016), çalışmasında 41 numaralı tarımsal muhasebe standardından yola çıkarak işleyiş sürecini anlatmıştır. Bu bağlamda bir süt üretim işletmesini ele almış, işletmenin kuruluşundan ilk faaliyet gösterdiği yılın sonuna kadar muhasebe standartları çerçevesinde yapılması gerekli kayıtları göstermiştir. Örnek olay yöntemini kullanarak 100 ineğe sahip bir süt üretim işletmesinin TMS ve TDMS'ye göre yapılacak kayıtları karşılaştırılarak ele almıştır. Çalışmanın sonucunda TMS ile TDMS arasındaki kayıtsal fark bize; TDMS'nin canlı varlıkları sanki birer cansız varlıklardan farkı yokmuşçasına kayıtladığını göstermektedir. Yani TDMS biyolojik değişimleri dikkate almamış olmakla bu değişimler neticesinde ortaya çıkan değer artış ve azalışlarını da nazara almamaktadır. Ayrıca hasılat kayıtlarında vade farkını da gözetmemiştir. Oysa TMS, canlı varlıklardaki biyolojik dönüşümleri dikkate alıp, dönüşüm sonucunda ortaya çıkan değerlendirme farklarını dönemin karı/zararı olarak ilgili hesaplara aktarmıştır. Ayrıca hasılatla ilgili vade farkları piyasa iskonto oranı dikkate alınarak etkin faiz hesaplama yöntemi ile hesaplanıp, ilgili hesapla kayda alınmıştır.

Yazan (2010), çalışmasında tarım işletmeciliğinden yola çıkarak muhasebenin tarım sektöründe kullanımına ilişkin bilgiler vermiş, Türk Vergi Hukuku'nun konuyla ilgili yaklaşımlarını incelemiş ve işleyişteki problemlerle ilgili örnek uygulamalar hazırlamıştır. Akabinde TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatının konuyla ilgili düzenlemelerinin karşılaştırmalı analizini yapmıştır. Çalışma sonucunda; Türk Vergi Mevzuatına göre canlı varlıklar biyolojik dönüşümleri dikkate alınmaksın mali tablolara aktarılmıştır. Oysa TMS 41'e göre canlı varlıkların biyolojik dönüşümlerini dikkate alarak mali tablo düzenlenmelidir.

Yılmaz (2014), çalışmasında, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın hazırlamış olduğu Tekdüzen Hesap Planı'nda canlı varlıklar ile ilgili herhangi hesap belirtilmemiş olmasından kaynaklanan farklı kayıt yöntemlerinin olacağına dikkat çekmiş ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yayımlaması beklenen yeni hesap planına göre canlı varlıkların kayıt esaslarını incelemiştir.

3.MATERYAL VE METOT

Araştırmada iki tür veri kullanılmıştır. Araştırmanın ana materyalini oluşturan birincil veriler yüz yüze anket yöntemiyle kayıt tutan ve süt sığırcılığı faaliyeti yürüten işletmelerden derlenmiştir. İkincil verileri ise bu işletmelerde tutulan muhasebe kayıtları oluşturmuştur. İstatistiksel veriler ise konuyla ilişkili kurum, kuruluşlardan alınmıştır. Konuyla ilgili tüm diğer araştırmalardan da faydalanılmıştır.

Çalışmanın ana kitlesini Antalya’da süt sığırcılığı faaliyetini tüzel kişilik olarak yürüten firmalar ile aynı faaliyeti gerçek kişi olarak sürdürenler oluşturmaktadır. Çalışmanın ana kitlesini oluşturan işletmeler, Gelir Vergisi Kanunu’nun 54. maddesinde yer alan listede işletme büyüklüğü ölçülerini aşan işletmeler olup, gerçek usulde vergiye tabii ve aynı zamanda bilanço hesabı esasına göre defter tutan süt sığırcılığı işletmeleridir. Araştırma kapsamında popülasyon küçük olduğu için herhangi bir örnekleme yapılmayıp, tam sayım yapılmıştır.

Çalışmada öncelikle işletmelerin sosyal ve ekonomik özellikleri ortaya konulmuştur. Bu aşamada; işletmecilerin yaşı ve eğitimi, muhasebecilerinin olup olmadığı, çalışılan muhasebecinin kayıtları ne şekilde tuttuğu, kayıtların nasıl tutulduğu, işletmenin hukuksal statüsü gibi bazı genel özellikleri ortaya konulmuştur.

Literatüre bakıldığında önceki yıllarda süt sığırcılığı işletmelerinin muhasebe sistemlerini ele alan çok sayıda çalışma olmamakla birlikte, yapılan yüksek lisans tezlerinde, doktora tezlerinde ve çeşitli makalelerde yalnızca tek bir işletmenin ele alındığı görülmüştür.

Çalışmada analiz yöntemi olarak örnek olay incelemesi yapılmıştır ve bu kapsamda dört farklı işletmeden muhasebe verisi alınarak muhasebe sistemleri analiz edilmiştir. Çalışmada analiz yöntemi olarak örnek olay incelemesi yapılmıştır. Bu çerçevede ilk olarak işletme bilançosu hazırlanmış ve özet olarak sunulmuştur. Sonrasında işletmelerin açılış kayıtları ve yevmiye defterleri çizelgeler halinde gösterilmiştir ve yevmiye defterinden büyük deftere aktarılan kayıtlar tasnif edilerek çizelgeler şeklinde sunulmuştur.

Çalışmanın hedef kitlesini oluşturan, Antalya İl Tarım Müdürlüğü’nde tutulan çiftçi kayıt sisteminden ve Antalya İli Damızlık Sığır Yetiştiricileri Birliği’nden elde edilen gerçek usulde vergiye tabii ve aynı zamanda bilanço hesabı esasına göre defter tutması gereken (150 ve üzerinde iki yaşından büyük süt sığırı olan) 29 farklı işletme mevcuttur. Bu işletmeler Antalya’nın Aksu, Alanya, Döşemealtı, Elmalı, Kepez, Korkuteli, Manavgat, Serik, ilçelerinde bulunmaktadır. Bu işletmelerden yalnızca Döşemealtı ve Korkuteli’nde bulunan dört işletmeden bazı veriler alınabilmiş ve değerlendirmeler bu veriler çerçevesinde yapılmıştır. Verilerin derlendiği bu işletmelerden ise yalnızca bir işletme tarafından istenilen verilerin tamamını rakamsız olarak paylaşılmıştır.

Çalışmanın hedef kitlesi içerisinde yer alan işletmelere bakıldığında çoğunluğunun 150 ve üzerinde sığırı olmasına rağmen, aynı zamanda besi faaliyetinde bulunmaları ve karmaşık bir muhasebe sistemine sahip olmaları, hayvancılık dışında bilişim, sigortacılık, elektronik, haberleşme gibi birçok farklı sektörde faaliyet göstermeleri, işletme sahiplerinin iş yoğunluğu sebebiyle görüşmeyi reddetmesi veya

ertelemesi, işletme sahiplerinin bizzat işletmede bulunmayışı, işletme sahiplerinin onayının alınmasına rağmen işletmenin mali müşavirlerinin defter bilgilerini paylaşmaktan imtina etmesi, işletme sahiplerinin ve/veya müdürlerinin tarım ve tarım muhasebesi konusunda yeterli bilgiye sahip olmaması gibi nedenler verilerin tam ve sağlıklı şekilde alınamamasına neden olmuştur.

4.BULGULAR VE TARTIŞMA

Tarımsal faaliyet muhasebesi; tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin faaliyetlerinden doğan ve finansal nitelikli işlemleri kaydeder, özetler, yorumlar ve bunlardan faydalı sonuçlar çıkarır (Aras 1988). Tarımsal faaliyet muhasebesi, işletmenin genel durumu ile ilgili işletme sahip ve ortaklarına, işletme ile ilgilenen kişi ve kuruluşlara bilgi sağlamaktadır (Hatunoğlu ve Kılılı 2016).

Finansal nitelikli işlemlerin muhasebe düzleminde belirli sistematik ve düzen içerisinde belgelenmesi gerekmektedir. Bu işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemler kayıt yöntemlerini oluşturur. Finansal nitelikli bu işlemler muhasebenin gerektirdiği usul ve teknikle kayıt altına alınır. Kayıtlar mutlaka muhasebe belgelerine dayanılarak yapılır (Atabey 2009).

Finansal nitelikli işlemler kaydedilirken; kayıt yöntemi olarak tek taraflı kayıt ve çift taraflı olmak üzere iki yöntem mevcuttur (Sevilengül 2000). Uygulamada genel olarak büyük tarım işletmeleri çift kayıt yöntemi ile muhasebe işlemlerini yapmaktadırlar.

Tarım faaliyeti yürüten işletmelerin muhasebe ilkeleri ile diğer alanlarda faaliyet gösteren işletmelerin yararlandığı muhasebe ilkeleri arasında esasen farklılık yoktur. Çünkü muhasebe ilkeleri ve kuralları evrenseldir. Değişim yalnızca hesap ayrıntılarında gözlemlenir. Tarım işletmelerinde muhasebe uygulamalarının; ürünün hasat zamanının olması veya hasat zamanının birkaç dönemi kapsamı, iklim değişikliklerinin etkisi nedeniyle değerlendirme yöntemlerinin farklılaşması gibi sebeplerle diğer sektörlerdeki işletmelerden ayrılır (Hopkings ve Heady 1962).

Cengiz Erdamar (1985)'e göre tarımın kendine has karakteristiğinin olması sebebiyle faaliyete özgü yardımcı alt hesaplar kullanmak, her cins hayvan varlığı için değer artış ve azalışlarının takibini dikkate alan hesaplar kullanılması gerekmektedir.

4.1. Tarım İşletmelerinde Kullanılan Kayıt Yöntemleri

Tarım işletmelerinin muhasebe kayıtlarında iki farklı kayıt yöntemi vardır. Yöntemler aşağıdaki şekilde açıklanabilir:

Tek taraflı kayıt yöntemi: Bu yöntemin uygulaması oldukça basittir. Tek taraflı kayıt yöntemi uygulanırken iki hesap kullanılmaz. Vergi matrahının belirlenmesi açısından engel oluşturmadığı için sınırlı sayıda ticari işlem yapan küçük ölçekli tarım işletmeleri tarafından tercih edilen bir yöntemdir.

Çift taraflı kayıt yöntemi: Bu yöntemde yapılan her bir işlem iki farklı hesaba kaydedilir. Çift taraflı kayıt yöntemini kullanan tarım işletmeleri yevmiye defteri ve defteri kebir(büyük defter) olmak üzere iki farklı defter kullanır. İşlemler öncelikle yevmiye defterine sonrasında defteri kebirine aktarılır. Bu yöntem, tarım işletmelerinin ve temel mali dökümanlarının (bilanço ve gelir tablosu) gerçeğe uygun sunulması açısından olanaklıdır.

Tüm sektörlerdeki işletmelerde olduğu gibi tarım sektöründeki işletmelerde de geleceği doğru planlamak ve sağlıklı kararlar alabilmek için kayıt yöntemleri oldukça

önemlidir. Ayrıca tarım işletmesinde kullanılacak olan kayıt yönteminin her şeyden önce işletmenin ihtiyaçlarını karşılayabiliyor olması gerekir. Bu sayede işletme verileri sağlıklı şekilde takip edilebilecektir (Tokay ve Deran 2011).

4.2. Tarım İşletmelerinin Tutmak Zorunda Olduğu Defterler

Süt sığırcılığı işletmelerinin tutmak zorunda olduğu defterler, işletmenin türü, örgütlenme şekli ve satış hacmine göre farklılık gösterir. GVK gerçek kişi ve adi şirket şeklinde kurulmuş olan süt sığırcılığı işletmeleri dışındaki işletmeleri çiftçi olarak kabul etmemekte, bu işletmelerin elde ettiği kazancı da ticari kazanç olarak değerlendirmemektedir (GVK m. 53.). Bu nedenle gerçek kişi işletmesi ve adi ortaklık dışında kalan süt sığırcılığı işletmeleri defter tutma usulleri bakımından diğer işletmelerin tabii olduğu usule tabiidirler. Bu işletmeler VUK'a göre bilanço esasına göre defter tutmaya mecburdur (VUK m. 177). Buna göre işletmeler aşağıdaki defterleri tutma mecburiyetindedir (VUK m. 182);

- Yevmiye defteri
- Defteri kebir(Büyük defter)
- Envanter defteri

Yukarıda bahsi geçen gerçek kişi işletmesi ve adi şirket şeklinde kurulmuş olan süt sığırcılığı işletmelerinin tutması gereken defterler kanunda ayrıca belirtilmiştir. Buna göre GVK madde 54'te yazılı işletme büyüklüğünü taşımayan gerçek kişi çiftçiler, defter tutma zorunluluğundan muaftır. Çünkü aynı kanunda madde 94'e göre bu çiftçiler kazançları üzerinden kesinti yapılarak vergilerini ödemektedirler. İşletme büyüklüğüne haiz olanlar işletme hesabı esasına veya bilanço esasına göre defter tutmaya mecburdur (GVK m. 53.)

İşletmelerin Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) ilgili hükümlerine göre işletme hesabı esasına ve bilanço hesabı esasına göre defter tutma hadleri belirlenmiştir. Bu kapsamda 1. Sınıf tüccarların bilanço hesabı esasına göre defter tutmaları gerekmektedir. Çizelge 4.1'de görüldüğü üzere yıllık mal alış tutarları 300.000 TL ve üzerinde olan, yıllık satış tutarları ise 420.000 TL ve üzerinde olanlar ile yıllık safi olmayan iş hasılatı 150.000 TL ve yıllık satış tutarı ile iş hasılatının 5 katının toplamı 300.000 TL'nin üzerinde olan işletmeler bilanço hesabı esasına göre defter tutmak zorundadır.

Çizelge 4.1. 2021 yılı defter tutma ölçüleri (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Sıra No: 522)

177. madde -	Bilanço Hesabı Esasına Göre	Tutar (TL)
	Yıllık;	
	-Alış tutarı	300.000
	-Satış tutarı	420.000
	Yıllık gayrisafi iş hasılatı	150.000
	İş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı	300.000

4.3. Tekdüzen Hesap Planı'nın TMS 41 ile İlişkilendirilmesi

1994 yılından itibaren mevcut Tekdüzen Hesap Planı (THP) muhasebe uygulamalarında kullanılan hesaplara bir standart getirmek amacını taşımaktadır. Tekdüzen Hesap Planı'nın günümüze kadarki sürecinde ihtiyaç duyulduğunda

kullanılan hesaplara yeni hesaplar eklenmiştir. Ancak hesap planında canlı varlıklara has hesaplar mevcut değildir.

Yaşayan varlıkların her an değişim ve dönüşüme uğrama özelliğine sahip olması nedeniyle THP’de yer alan diğer varlıklardan ayrılır. Yaşayan varlıklar kullanım amacı ne ise buna göre tasnif edilmelidir. Örneğin, süt sığırlarından besiyeye alınmış olanlar işletme için dönen varlıklar içerisinde yer almalı veya sürüye katılacaklar ise 21 kodlu hesaplarda yer almalıdır (Usul ve Top 2010). Bu sebeple TMS 41’in uygulamasını daha kolay hale getirebilmek için THP’de canlı varlıklar için birer ayrı grup oluşturulması gerekmektedir. Bu bağlamda, aşağıda örneği verilen hesap planda, yeni açılacak 16 ve 21 numaralı grupların kullanımı önerilir (Akdoğan ve Sevilengül 2007).

4.3.1. Dönen varlıklar grubundaki canlı varlıklar

Bu grupta yer alan canlı varlıklar, cari yılda satılması planlanan veya canlı nitelikte kalamayacak olan canlı hayvan ve bitkiler 16 CANLI VARLIKLAR grubu altında takip edilebilir. Dönen varlık özelliğine sahip olan canlı varlıkların değişime uğraması kaçınılmazdır ve bu değişim işletme tarafından kontrol edilebilir niteliktedir. Bu varlıklar belirli süre ile işletmede tutulup sonrasında işletmeden çıkarılması yönüyle THP’de 15 numaralı hesap grubu olan Stoklara benzemekle birlikte işletmede tutulduğu süre zarfında dönüşüme uğrama özelliği ile stoklardan farklılaşmaktadır. Önerilen hesap gruplarındaki dönen varlık hesap grupları şöyledir (Akdoğan 2007):

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

4.3.2. Duran varlıklar grubundaki canlı varlıklar

Bu gruptaki canlı varlıklar; işletmede bir yıldan fazla kalacak olan yaşayan hayvan ve bitkilerdir. Bu varlıklar 21 CANLI VARLIKLAR hesap grubu altında takip edilebilir. Önerilen hesap gruplarındaki duran varlık hesap grupları şöyledir (Akdoğan 2007):

Bu gruptaki canlı varlıklar; işletmede bir yıldan fazla kalacak olan yaşayan hayvan ve bitkilerdir. Bu varlıklar 21 CANLI VARLIKLAR hesap grubu altında takip edilebilir. Önerilen hesap gruplarındaki duran varlık hesap grupları şöyledir (Akdoğan 2007):

- 21 CANLI VARLIKLAR
- 210 MEYVE AĞAÇLARI
- 211 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR
- 212 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR
- 213 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR
- 214 KÜMES HAYVANLARI

216 DİĞER CANLI VARLIKLAR
217 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)
219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI

Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları'ndaki (TMS 41) düzenlemelerin karşılaştırıldığı Çizelge 4.2'ye bakıldığında her iki yasal düzenlemede de hasat edilmemiş tarımsal ürünler fiili maliyet veya tahmini maliyet yöntemi ile kayıt altına alınmaktadır. Her iki düzenlemede de gelirler hukuken talep edilebilir hale geldiğinde yani tahakkuk esası ile kayıt altına alınmaktadır. Farklılıklara bakıldığında ise TMS 41'in muhasebe faaliyetleri açısından daha detaylı düzenlendiği görülmektedir. Türk Vergi Mevzuatı'nın TMS 41'e göre daha geniş kapsamlı olduğu görülmekte, faaliyetler arası herhangi bir ayırım yapmadığı göze çarpmaktadır. Bu nedenle tarımsal faaliyetlerin muhasebesel açıdan faaliyet konusuna göre kapsama alındığı TMS 41, ilgililerine tarım muhasebesi konusunda daha sağlıklı veriler sunmaktadır.

Çizelge 4.2. TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatında yer alan düzenlemeler (Tokay ve Deran 2006)

Açıklama	TMS 41	Türk Vergi Mevzuatı
Amaç	Gerçeğe ve güvenilebilir bilgi sunulması.	Vergi esas matrahın belirlenmesi.
Kapsam	Canlı varlıklar, hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri.	Hasat anına kadar olan tüm tarımsal faaliyetler ile hasat sonrası faaliyetlerden oluşur.
Aktifleştirme koşulu	Kontrol, değer ve ölçümdür.	Edinme ve kaydetme.
Değerleme ilkeleri	İlk aktifleştirmede, piyasa fiyatı ya da NBD'e göre belirlenen NGUD. Nispi istisna durumunda; Tarihi maliyet.	Maliyet değeriyle, maliyet değeri bilinmiyorsa; emsal bedeliyle.
Hasat edilmemiş tarımsal ürünlerde değerlendirme ilkeleri	Fiili veya tahmini maliyet	Fiili veya tahmini maliyet
Hasat edilmiş tarımsal ürünlerde değerlendirme ilkeleri	İlk kayıta, NGUD, hasat sonrası bilanço zamanlarındaki kayıtlı değer.	Maliyet bedeli
Toprak varlığının değerlendirme ilkeleri	Üzerindeki yapılar ayrı olarak maliyet değeri ile değerlendirilir.	Üzerindeki yapılar ile maliyet değeriyle değerlendirilir.
Kar/zararın ortaya çıkış anı	İlk kayıta, değerlendirme zamanlarında ve satış anında	Satış anında
Kayıt yöntemi	Tahakkuk esası	Tahakkuk esası
Değerlemede ortaya çıkan farklarının gösterimi	Gelir tablosu	Bilanço
Amortisman	Ayrılıyor	Ayrılıyor
Amortisman tabii iktisadi kıymetlerin gösterimi	Detaylı şekilde belirtilmemiş.	Detaylı şekilde belirtilmiş.
Amortisman yaklaşımları	Değerleme yaklaşımı	Dağıtım yaklaşımı
Atik	GUD	Maliyet bedeli
Amortisman hesaplama yöntemi	Değer tespit yöntemi	Normal amortisman ve Azalan bakiyeler yöntemi
Amortisman kayıt yöntemi	Doğrudan yöntem	Dolaylı yöntem

4.4. Örnek Uygulamalara İlişkin Veriler

Örnek uygulamalara ilişkin veriler Antalya ilinde süt sığırcılığı faaliyeti yürüten işletmelerden alınan bulgular doğrultusunda oluşturulmuştur. İşletmelerin verilerinin gizli tutulması sebebiyle işletmelerin orijinal adı kullanılmamış olup, tarafımızca farklı isimlerle değiştirilmiştir. .

Çizelge 4.3'te görüldüğü üzere işletmelerin süt elde etmek amacıyla bulundurduğu sağmal hayvan sayısı sırasıyla 3000 adet, 617 adet, 3700 adet ve 520 adettir. İşletmelerden üç tanesinin arazi varlığı 20000 dekarın üzerinde olup, bir işletme 2000 dekar araziye sahiptir. Maddi duran varlıklar içerisinde demirbaş varlığı işletme sahipleri tarafından tahmini olarak aktarılmıştır.

Çizelge 4.3. İşletmelerin varlık bilgileri

Varlıklar	1.işletme	2.işletme	3.işletme	4.işletme
Hayvan sayısı	3000	617	3700	520
Arazi varlığı	2000 dekar	22000 dekar	28000 dekar	30000 dekar
Demirbaş varlığı	100+ adet	45 adet	100+ adet	30+ adet
Taşıt varlığı	20 adet	8 adet	10 adet	11 adet

Çizelge 4.4'te görüldüğü üzere sektördeki işletmelerin tamamı sermaye şirketi olarak kurulmuştur. İşletmelerden üçü anonim şirket şeklinde kurulmuşken yalnızca bir işletme limited şirket olarak kurulmuştur. Bu durum süt sığırcılığı faaliyetinin üretim maliyetlerinin fazla olması ve ancak büyük sermaye sahiplerinin süt sığırcılığı faaliyetine yatırım yapmaları ile açıklanabilir.

Çizelge 4.4. Vergi mükellefiyetine ilişkin bilgiler

Bilgi	1. işletme	2. işletme	3. işletme	4. işletme
İşletme türü	Anonim şirket	Anonim şirket	Anonim şirket	Limited şirket
Mükellefin yaşı	60	52	50	56
Mükellefin süt sığırcılığı deneyimi	11 yıl	7 yıl	9 yıl	20 yıl
Mükellefin eğitim düzeyi	İlkokul	Yüksek lisans	Lisans	Lise
Mükellefin çiftçilik dışındaki mesleği	Serbest meslek (ticaret)	Makine mühendisi	Serbest meslek (turizm)	-
İşletmenin ortak sayısı	1 Kadın 1 Erkek	2 Erkek	3 Kadın	1 Kadın 1 Erkek
Genel kurul kişi sayısı	3	2	3	2
Yönetim kurulu kişi sayısı	2	2	3	2
Yönetim kurulu başkanının işletmedeki pozisyonu	Ortak	Ortak	Ortak	Ortak
Üye olunan kooperatif veya birlik	Süt birliği	-	-	-

Vergi mükelleflerinin yaşlarına bakıldığında tamamının 50 yaşın üzerinde ve 7 yılın üzerinde çiftçilik deneyimine sahip olduğu görülmektedir. İşletmeler en az iki ortakla kurulmuşlardır. İşletme sahiplerinin ve/veya ortaklarının tarım dışı farklı

mesleki faaliyetlerde bulunmalarına rağmen süt sığırcılığı faaliyetine yönelmeleri, yüksek maliyetlere rağmen bu alanda karlı üretim yapılabildiğinin göstergelerinden biridir. İşletmelerin herhangi bir kooperatif üyeliği bulunmamakta, bir işletmenin yalnızca süt birliği ve damızlık birliği üyeliği bulunmaktadır.

İşletmelerin tamamı muhasebe kayıtlarını serbest muhasebeci mali müşavirler aracılığıyla tutmaktadır. İşletmelerden yalnızca biri iki farklı kişiden mali müşavirlik hizmeti almakta ve ilgili defterleri çiftlik bünyesinde tutmaktadır (Çizelge 4.5.). Defterlerin işletme bünyesinde tutulması işletmeye zaman tasarrufu sağlamakta, aynı zamanda istenilen muhasebe verilerine ulaşımı kolaylaştırmaktadır.

Çizelge 4.5. Muhasebe ile ilgili hizmet alımı

Konu	Çalışan sayısı			
	1. işletme	2. işletme	3. işletme	4. işletme
Hizmet				
Ön muhasebe	2	-	2	1
Mali müşavirlik	2	1	1	1
Mali danışmanlık	1	-	-	-
Diğer	-Tarımsal danışmanlık -Üreme ve rasyon danışmanlığı	-	-Tarımsal danışmanlık	-Tarımsal danışmanlık

İşletmeler gerçek usulde vergiye tabii olup, bilanço hesabı esasına göre vergilendirildikleri için çizelge 4.6'da yer alan yevmiye defteri, defter-i kebir (büyük defter) ve envanter defterini tutmak zorundadırlar. Bu defterlerin dışında kalan defterler isteğe bağlı olup, üç işletme yönetim kurulu toplantısında alınan kararları kaydetmek amacıyla yönetim kurulu karar defteri tutmaktadırlar. Yönetim kurulu karar defteri; karar tarihini, karar sayısını, toplantıda hazır bulunanları, alınan kararların içeriğini, üyelerin imzalarını içermesi açısından oldukça önemlidir. Bir işletme ise isteğe bağlı tutulan defterlerinin olmadığını bildirmiştir.

Çizelge 4.6. İşletmelerde tutulan defterler

	1. işletme	2. işletme	3. işletme	4. işletme
Yevmiye defteri	✓	✓	✓	✓
Büyük defter (Defter-i kebir)	✓	✓	✓	✓
Envanter defteri	✓	✓	✓	✓
Diğer	-Yönetim kurulu karar defteri -Pay defteri	-Yönetim kurulu karar defteri -Pay defteri	-Yönetim kurulu karar defteri	-

Perakende satış fişi; kazancı basit usulde tespit edilenler, birinci ve ikinci sınıf tacirler ve defter tutmak zorunda olan çiftçiler tarafından yaptıkları satış tutarında yazarkasa fişi yerine verilen bir belgedir. Örnek uygulamalarda yalnızca tek işletmenin perakende süt satışı yaptığı görülmektedir. Defter tutma mecburiyeti olmayan bir çiftçiden mal ve hizmet alan işletmeler ise müstahsil makbuzu düzenlemek zorundadır. (Çizelge 4.7).

Tüm işletmeler yıpranan varlıkları için normal amortisman yöntemine (Doğru hat yöntemi) göre amortisman ayırmaktadırlar (Çizelge 4.8).

Çizelge 4.7. İşletmelerde kullanılan belgeler

	1. işletme	2. işletme	3. işletme	4. işletme
Fatura	✓	✓	✓	✓
Perakende satış fişi	-	-	-	✓
Gider pusulası	✓	✓	✓	-
Müstahsil makbuzu	✓	✓	✓	-
Serbest meslek makbuzu	✓	-	-	✓
Ücret bordrosu	✓	✓	✓	✓
Taşıma ve sevk irsaliyesi	✓	✓	✓	✓
Tahsilat makbuzu	✓	✓	✓	✓

Çizelge 4.8. Amortisman yöntemi

	1. işletme	2. işletme	3. işletme	4. işletme
Normal amortisman yöntemi (Doğru hat yöntemi)	✓	✓	✓	✓
Azalan bakiyeler yöntemi				
Olağanüstü amortisman yöntemi				

İşletmeler sahip oldukları elektrik şebekesi, su sondaj kuyusu pompaları gibi varlıkları 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenlemeleri Hesabı'nda izlemektedirler. Hayvanların yem yemesi için oluşturulan yem depoları, hasta hayvanların bakımının yapıldığı revirler, sağımhane gibi varlıklar ise 252 Binalar Hesabı'nda takip edilmektedir. Her türlü sağım ekipmanı, yemleme vagonu, su ısıtıcıları gibi varlıklar 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı'nda izlenmektedir. Çiftlik içinde taşıma işlerinde kullanılan traktör vb. araçlar ise 254 Taşıtlar Hesabı'na kaydedilmektedir (Çizelge 4.9).

Çizelge 4.9. İşletmelerin sahip olduğu maddi duran varlıklara ilişkin bilgiler

250 Arazi ve Arsalar	253 Tesis, Makina ve Cihazlar Sağım ekipmanları Süt soğutma ve depolama tankı Elektrikli su ısıtıcısı Gübre sıyırıcıları Yemleme vagonu
251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenlemeleri Su sondaj kuyusu ve pompaları Elektrik şebekesi	254 Taşıtlar Traktör
252 Binalar Sağmallık ahır Sağımhane Kuru yem deposu Dana damları Düve damları Yönetim binası	255 Demirbaşlar Ahırda kullanılan İdari binadan kullanılan

Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin toplamı toplam üretim maliyetini verir. Söz konusu işletmede kullanılan yemler direkt ilk madde ve malzemedir. Hayvanların bakımını ve yetiştiriciliğini yapan işçilerin ücret ve giderleri direkt işçilik gideri olarak değerlendirilmektedir. Genel üretim giderleri ise; direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri dışındaki endirekt giderlerden oluşur (Çizelge 4.10).

Çizelge 4.10. İşletmelerin üretim maliyetleri

Maliyetler
Direkt ilk madde ve malzeme giderleri İlk madde ve malzeme giderleri Yem giderleri İlaç giderleri
Direkt işçilik giderleri Brüt ücret Sgk işveren payı Personel yemek ve diğer giderleri
Genel üretim giderleri Çiftlik bakım onarım giderleri Hayvan bakım kontrol giderleri İlaçlama ve analiz giderleri

Envanter

Envanter ile ilgili Türk Ticaret Kanunu(TTK) ve Vergi Usul Kanunu(VUK) olmak üzere iki düzenleme mevcuttur.

TTK'ya göre envanter; sayım, ölçüm, tartım suretiyle, dönem sonunda mevcutları, alacakları ve borçları tespit etme işlemidir. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder(TTK m 73).

VUK'a göre envanter; bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir (VUK m 186).

Tarım işletmelerinin aktifinde kayıtlı olan iktisadi varlıkların envanteri iki aşamalı olarak gerçekleştirilmektedir. Envanter sürecinde ilk olarak varlıkların fiili tespiti yapılmaktadır. Fiili miktarı tespit edilen varlıkların Türk lirası olarak ifade edilmesi envanter sürecinin ikinci aşamasıdır (Çetin ve Tipi 2000).

İşletme bilançosu

Bilanço, işletmelerin belirli bir tarihteki mali durumunu, yani varlık, sermaye ve borç tutarını gösteren temel mali tablodur. Faaliyet döneminin başında ve faaliyet döneminin sonunda düzenlenir.

Süt sığırıcılığı işletmelerinde kullanılacak olan bilançoların şekil esaslı diğer sektörlerdeki işletmelerinki ile aynı olmakla birlikte, tarımsal faaliyetin özelliğine uygun olarak bazı değişiklikler göstermektedir.

Çizelge 4.11’de yer alan, örnek olay incelemesi yapılan süt sığırıcılığı işletmelerinden alınan bilançonun aktif tarafı, süt sığırıcılığı işletmelerinin mevcutlarını ve alacaklarını gösterirken, pasif tarafı ise bu mevcutların ve alacakların kaynağını göstermektedir.

Süt sığırıcılığı işletmeleri bir yıl içinde nakde dönüştürebileceği tüm varlık ve alacakları bilançonun aktifinde Dönen Varlıklar hesap sınıfı içerisinde izlemektedirler. Dönen varlıklar hesap sınıfı içerisinde yer alan hazır değerler hesap grubu; süt sığırıcılığı işletmelerinin kasasındaki mevcut paralar, süt satışı karşılığında müşteriden aldığı çekler ve bankadaki mevduat hesaplarından oluşmaktadır. İşletmelerin düzenli olarak mal ve hizmet sattığı işletmeler (alıcılar), müşterilerinden aldığı senetler, ana faaliyet konusu ile ilgili mahkemelik olan alacakları gibi işlemler ticari alacaklar hesap grubunu oluşturur. İşletmenin stokları hayvanlardan süt elde etmek amacıyla kullandığı mısır, arpa, yonca gibi ilk madde ve malzemelerden oluşur. İşletmeler sahip oldukları arsa arazi, sağımhane binası, ahır, traktör, yem deposu, sağım ekipmanları gibi maddi duran varlıklar ve bu varlıkların yıpranmaları nedeniyle ayırdığı amortismanlar ile haklar, patentler gibi maddi olmayan varlıkları Duran Varlıklar hesap sınıfı içerisinde izlemektedir.

Çizelge 4.11. Bilanço aktifi

AKTİF (VARLIKLAR)				
1	DONEN VARLIKLAR		14.134,55	
10	HAZIR DEGERLER		0,00	
100	KASA	0,00		0,00
101	ALINAN CEKLER	0,00		0,00
102	BANKALAR	0,00		0,00
12	TICARI ALACAKLAR		0,00	
120	ALICILAR	0,00		0,00
121	ALACAK SENETLERI	0,00		0,00
126	VERILEN DEPOZITO VE TEMINATLAR	0,00		0,00
127	DIGER TICARI ALACAKLAR	0,00		0,00
128	SUPHELI CARI ALACAKLAR	0,00		0,00
13	DIGER ALACAKLAR		0,00	
131	ORTAKLARDAN ALACAKLAR	0,00		0,00
136	DIGER CESITLI ALACAKLAR	0,00		0,00
15	STOKLAR		0,00	
150	ILK MADDE VE MALZEME	0,00		0,00
151	YARI MAMULLER - URETİM	0,00		0,00
153	TICARI MALLAR	0,00		0,00
159	VERILEN SIPARIS AVANSLARI	0,00		0,00
18	GELECEK AYLARA AIT GID.GEL.TAH		0,00	
180	GELECEK AYLARA AIT GIDERLER	0,00		0,00
19	DIGER DONEN VARLIKLAR		0,00	
195	IS AVANSLARI	0,00		0,00
196	PERSONEL AVANSLARI	0,00		0,00
	DONEN VARLIKLAR Toplamı			14.134,55
2	DURAN VARLIKLAR		157.556,53	
25	MADDI DURAN VARLIKLAR			
250	ARAZI VE ARSALAR	0,00		0,00
252	BINALAR	0,00		0,00
253	TESIS MAKINE VE CIHAZLAR	0,00		0,00
254	TASITLAR	0,00		0,00
255	DEMIRBASLAR	0,00		0,00
256	DIGER MADDI DURAN VARLIKLAR	0,00		0,00
257	BIRIKMIS AMORTISMANLAR	0,00		0,00
259	VERILEN AVANSLAR	0,00		0,00
26	MADDI OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		0,00	
262	KURULUS VE ORGUTLENME GIDERLER	0,00		0,00
267	DIGER MADDI OLMAYAN DURAN VAR.	0,00		0,00
27	OZEL TUKENMEYE TABI VARLIKLAR		0,00	
277	DIGER OZEL TUKEN.TABI VARLIK.	0,00		0,00
29	DIGER DURAN VARLIKLAR			
	DURAN VARLIKLAR Toplamı		157.556,53	0,00
	Zarar		0,00	0,00
	AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI			0,00

Çizelge 4.12’de yer alan, örnek olay incelemesi yapılan süt sığırcılığı işletmelerinden alınan bilançonun sağ tarafı işletmelerin kısa vadeli yabancı kaynaklarını, uzun vadeli yabancı kaynaklarını ve öz kaynaklarını göstermektedir.

İşletmelerin kısa ve uzun vadeli yabancı kaynakları banka kredileri, yem aldıkları satıcılara olan borçları, personel ücretleri, vergi borçları gibi yükümlülüklerden oluşur. Sermaye, geçmiş yıllar karları, yedek akçeler gibi unsurlar işletme sahiplerinin ve/veya ortaklarının işletme üzerindeki haklarını göstermektedir.

Çizelge 4.12. Bilanço pasifi

PASİF (KAYNAKLAR)			
3	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		0,00
30	MALI BORÇLAR		0,00
300	BANKA KREDİLERİ	0,00	
32	TİCARİ BORÇLAR		0,00
320	SATICILAR	0,00	
321	BORÇ SENETLERİ	0,00	
323	TİCARİ BORÇLAR	0,00	
33	DİĞER BORÇLAR		0,00
335	PERSONELE BORÇLAR	0,00	
336	DİĞER CESİTLİ BORÇLAR	0,00	
34	ALINAN AVANSLAR		0,00
340	ALINAN SİPARİS AVANSLARI	0,00	
36	ODENECEK VERGİ VE DİĞER YUK.		0,00
360	ODENECEK VERGİ VE FONLAR	0,00	
361	ODENECEK SOSYAL GÜVENLİK KES.	0,00	
369	ODENECEK DİĞER YUKUMLULUKLER	0,00	
37	BORÇ VE GİDER KARSILIKLARI		0,00
370	DON.KARI VER. VE DIG.YAS.YUK.K.	0,00	
371	DON.KAR.PES.OD. VERG. VE DIG.YU.	0,00	
	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR Toplamı	100.000,00	0,00
4	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		300.000,00
40	MALI BORÇLAR		0,00
400	BANKA KREDİLERİ	0,00	
	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR Toplamı	300.000,00	0,00
5	OZKAYNAKLAR		125.000,00
50	ODENMİS SERMAYE		0,00
500	SERMAYE	0,00	
52	SERMAYE YEDEKLERİ		0,00
522	MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTISLAR	0,00	
58	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI		0,00
580	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	0,00	
59	DONEM NET KARI (ZARARI)		0,00
590	DONEM NET KARI	0,00	
	OZKAYNAKLAR Toplamı	125.000,00	0,00
	PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	625.000,00	0,00

Bir önceki yılın dönem sonu envanteri bir sonraki yılın dönem başı envanterini oluşturmaktadır. İşletmeler envanter sonuçlarını açılış kayıtlarına yansıtılmaktadırlar. (Çizelge 4.13).

Çizelge 4.13. Açılış kayıtları

Yevmiye Madde No	Hesap İsmi	Açıklama	Borç Tut.	Alacak Tut.
1	----- 01.01.2021 -----	Nakli		
100	KASA HS	ekün	0	
100-00-001	MERKEZ KASA	MHS.No :		
102	BANKALAR	1		
102-01-001	DENİZBANK	Açılış Kaydı		
102-03-001	TEB BANKASI	Açılış Kaydı	2.244,47	
102-04-001	ZİRAAT BANKASI	Açılış Kaydı		
120	ALICILAR	Açılış Kaydı	4.664,46	
120-00-002	ERGÜVEN SÜT MAL.LTD.ŞTİ	Açılış Kaydı		
120-00-004	YÖRÜKOĞLU SÜT TİC.A.Ş.	Açılış Kaydı		
120-01-056	YAŞAR KAYSİ-KAYSİ TİCARET	Açılış Kaydı		
120-0	TOPTAN SE	Açılış Kaydı	228.020,05	
-60	YIL-MAZ ET SAN TİC.LTD.ŞTİ.	Açılış Kaydı		
121	ALACAK SENETLERİ	Açılış Kaydı		
121-01-002	MÜŞTERİ ÇEKLERİ	Açılış Kaydı		
126	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR			
126-01-005	ASAT			
126-01-006	CK AKDENİZ ELEKTRİK			
150 İLK MAD MALZ.			1.272.688,31	
150-01-001	MISIR SİLAJI	Açılış Kaydı		
150-01-002	SAMAN	Açılış Kaydı		
150-01-003	YONCA	Açılış Kaydı		
150-01-004	SOYA	Açılış Kaydı		
150-01-011	DANE MISIR	Açılış Kaydı		
150-01-012	KANOLA KÜSPESİ	Açılış Kaydı		
150-01-015	PREMIX	Açılış Kaydı		
150-01-016	SODA	Açılış Kaydı		
150-01-017	MGO	Açılış Kaydı		
150-01-018	BYPASS YAĞ	Açılış Kaydı		
150-01-019	CANLI MAYA	Açılış Kaydı		
150-01-032	AGROCELL	Açılış Kayd		
150-01-	ARPA	Açılış Kaydı		
150-01-036	BUZAĞI PELET	Açılış Kaydı		
150-01-045	FEED FORCE DRAY	Açılış Kaydı		
150-01-047	BUĞDAY KEPEĞİ	Açılış Kaydı		
150-01-048	BUZAĞI MAMASI	Açılış Kaydı		
150-01-049	OMNİGEN	Açılış Kaydı		
150-01-051	MELAS	Açılış Kaydı		
150-01-052	PAMUK TOHUMU KÜSPESİ	Açılış Kaydı		
150-01-054	DİRİ ARPA	Açılış Kaydı		
150-01-055	BUĞDAY	Açılış Kaydı		
150-01-056	LAKTASYON PE	Açılış Kaydı		
	ET			
150-03-001	İLAC	Açılış Kaydı		
150-03-002	TEMİZLİK VE DEZENFEKTAN	Açılış Kaydı		
150-03-003	SPERMA	Açılış Kaydı		
150-03-004	AŞI	Açılış Kaydı		
150-03-005	MEDİKAL MALZEME	Açılış Kaydı		
150-05-001	YEM NAKLİYE	Açılış Kaydı		
150-07-001	MAZOT	Açılış Kaydı		
153	TICARI MALLAR			
153-01-003	BUZAĞI ERKEK 0-2 AY	Açılış Kaydı		
153-01-004	BUZAĞI ERKEK 2-4 AY	Açılış Kaydı		
15	BUZAĞI DIŞI 0-2 AY	Açılış Kaydı		
153-01-006	BUZAĞI DIŞI 2-4 AY	Açılış Kaydı		
153-01-007	DÜVE DIŞI	Açılış Kaydı		
153-01-008	DÜVE 12-15 AYLİK	Açılış Kaydı		
153-01-009	DÜVE BOĞA ALTI	Açılış Kaydı		

Çizelge 4.13'ün devamı

153-01-011	BESİ 4-7 AY	Açılış Kaydı		
153-01-012	BESİ 8-12 AY	Açılış Kaydı		
153-01-013	BESİ 13-16 AY	Açılış Kaydı		
153-01-014	BESİ 16 AY VE ÜSTÜ	Açılış Kaydı		
252	BİNALAR			
252-01-001	İNEK AĞILI A1	Açılış Kaydı		
252-01-002	İNEK AĞILI A2	Açılış Kaydı		
252-01-003	İNEK AĞILI A3	Açılış Kaydı		
252-01-008	SAĞIMHANE S1	Açılış Kaydı		
252-01-009	DEPO D1	Açılış Kaydı		
252-01-010	PERSONEL BİNASI SIĞINAK M	Açılış Kaydı		
252-01-011	GÜVENLİK KULÜBESİ N	Açılış Kaydı		
252-01-012	PERSONEL BİNASI	Açılış Kaydı		
252-01-013	GÜBRE ÇUKURU 1	Açılış Kaydı		
252-01-014	GÜBRE ÇUKURU 2	Açılış Kaydı		
252-01-015	SIVI GÜBRE ÇUKURU	Açılış Kaydı		
252-01-016	SLAJ DUVARLARI	Açılış Kaydı		
253	TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		223.609,57	
253-01-001	2011/05 HARİCİ TRAFİKO PANO	Açılış Kaydı		
253-01-002	2011/5 TIR KANTARI	Açılış Kaydı		
253-01-003	2011/5 GÜÇ TRAFİKO	Açılış Kaydı		
253-01-004	2011/11 ULTRASON CİHAZI	Açılış Kaydı		
253-01	2011/12 GÜÇ KAYNAĞI EK SİSTEMLER	Açılış Kaydı		
5				
253-01-006	2011/12 GÜBRE DOLAŞIM SİSTEMİ	Açılış Kaydı		
253-01-007	2011/12 SU DEPOSU(TANKER)	Açılış Kaydı		
253-01-008	2012/01 TRAVAY(KOMPLE EK)	Açılış Kaydı		
253-01-009	2012/01 JENERATÖR(KOMPLE SİSTEM)	Açılış Kaydı		
254	TASITLAR		18.452,77	
254-02-003	2010/12 BMC KAMYON	Açılış Kaydı		
254-02-007	2010/06 GRAND CHOREKE	Açılış Kaydı		
254-02-008	2013/2 KUBAX150 ST-3 ATV MOTORSİKLE	Açılış Kaydı		
254-02-009	201	Açılış Kaydı		
	/01 SSANGYONG KAMYONE			
254-02-010	2013/03 MITSUBİSHİ PRESTİJ	Açılış Kaydı		
254-02-011	2014/05 SG 569 X5 XDRİVE 30 D BMW	Açılış Kaydı		
254-02-012	2014/05 ISUZU KAMYONET	Açılış Kaydı		
254-02-014	2014/09 KUBA K 12 EL	Açılış Kaydı		
	K MOTOR			
254-02-018	2015/05 KUBOTO TRAKTÖR	Açılış Kaydı		
255	DEMİRBAŞLAR		32.564,23	
255-00-004	KROM SÜLÜK (8/09/2012)	Açılış Kaydı		
255-00-007	ALÜMİNYUM KORKULUK VE PVC DOĞRAMA	Açılış Kaydı		
255-01-001	2012/05 KAÜÇUK İNEK YATAĞI	Açılış Kaydı		
255-01-002	2012/05 BUZAĞI KULÜBESİ	Açılış Kaydı		
255-01-003	2012/06 HAYVAN YATAĞI(38)	Açılış Kaydı		
255-01-004	2013/01 BUZAĞI KULÜBESİ	Açılış Kaydı		
256	DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR			
256-01-001	SAĞMALLAR	Açılış Kaydı		
256-01-002	KURU	Açılış Kaydı		
256-01-010	DÜVE GEBE	Açılış Kaydı		
257	BİRİKMİS AMORTİSMANLAR		137.994,21	
257-01-001	2010/10 FİAT DUCATO	Açılış Kaydı		
257-01-002	2010/10 FORD FOC	Açılış Kaydı		
257-01-003	2010/12 BMC KAM	Açılış Kaydı		
257-01-007	2012/06 GRAND CHOREKE	Açılış Kaydı		
257-01-009	2013/2 KUBAX 150 ST-3 ATV MOTORS	Açılış Kaydı		
257-01-010	2013/01 SSANGYONG KAMY	Açılış Kaydı		

Çizelge 4.13'ün devamı

257-01-011	2013/03 MITSUBİSHİ PRESTİJ	Açılış Kaydı		
257-01-012	2013/01 GÜBRE SIYIRICI	Açılış Kaydı		
257-01-013	2013/03 1.1 KW REDÜKTÖR	Açılış Kaydı		
257-01-014	2013/07 PADOK SİSTEMİ VE DEMİRLE	Açılış Kaydı		
257-01-015	2013/09 SÜT SOĞ.TANKI 10.000 LT	Açılış Kaydı		
257-02-001	2010/11 ÇİFT PİSTONŞU TİR	Açılış Kaydı		
300	BANKA KREDİLERİ		657.000,00	
300-04-030	55972424-1295 NL.1.550.000 TL KR	Açılış Kaydı		
300-04-031	55972424-1298 NL.950.000 TL KRED	Açılış Kaydı		
320	SATICILAR		73.185,00	
320-01-013	AKDENİZ SIHHi TESİSAT LTD.ŞTİ	Açılış Kaydı		
320-01-072	EYS METAL SAN.LTD.ŞTİ	Açılış Kaydı		
320-01-078	İZMİR GÜNE	Açılış Kaydı		
320-01-126	BETA ECZA DEPOSU LTD.ŞTİ.	Açılış Kaydı		
320-01-389	ESSA ENERJİ SİSTEMLERİ SAN.VE Tİ	Açılış Kaydı		
320-01-462	ENERYA ANTALYA GAZ DAĞITIM A.Ş.	Açılış Kaydı		
320-01-465	TTNET A.Ş.	Açılış Kaydı		
320-01-467	NART SİGORTA VE REASÜRANS BROKER	Açılış Kaydı		
320-01-502	SELFARMA AŞI İLAÇ SAN. VE TİC.LT	Açılış Kaydı		
320-01-507	ALİ ÇELİK GIDA TAR. HAY.TİC.VE S	Açılış Kaydı		
320-01-545	SİSTEM V	Açılış Kaydı		
320-01-638	BİLİŞİM NOKTASI LTD.ŞTİ.	Açılış Kaydı		
320-01-644	KÖK OTOMOTİV TİC.SAN.LTD.ŞTİ.	Açılış Kaydı		
320-01-650	CARGILL TARIM VE GIDA SANAYİ TİC	Açılış Kaydı		
320-01-652	VESKİM KİMYEVİ MADDE İTH.İHR. A.	Açılış Kaydı		
320-01-712	YİĞİT UN-YEM NALBURİYE VE GÜBRE	Açılış Kaydı		
320-01-808	MG VETERİNERLİK MÜH. BİLİŞİM TİC	Açılış Kaydı		
320-01-886	EGEMEN ECZA DEPOSU İAŁÇ MEDİKAL	Açılış Kaydı		
320-01-901	ÖZTEPE AKÜ SAN.DİŞ.TİC.-ÜLKÜ ÖZT	Açılış Kaydı		
320-03-087	ANTALYA JENERATÖR ELEK.İNŞ.OTO.S	Açılış Kaydı		
320-03-113	ALES MAKİNE TAR.HAY.İNŞ.GID.PAZ.	Açılış Kaydı		
32	GRENA MAKİNA KİMYA A.Ş.	Açılış Kaydı		
320-03-156	EREN ELEKTRİK ENERJİSİ TOPTAN SA	Açılış Kaydı		
320-03-159	BEYAZ ÇİZGİ ÖZEL SAĞLIK HİZMETLE	Açılış Kaydı		
320-03-160	TEKSERAKDENİZ PETROL ÜRÜNLERİ MÜ	Açılış Kaydı		
320-03-186	VERİMLİ ÇİFTLİK EKİPMANLARI HAYV	Açılış Kaydı		
320-03-206	AGRO SİSTEM TAR. GIDA HAYV. DANŞ	Açılış Kaydı		
320-03-210	DEL-TA TARTI SİSTEMLERİ SAN. VE	Açılış Kaydı		
335	PERSONELE BORÇLAR			
335-00-001	ÇİFTLİK PERSONELİNE BORÇLAR	Açılış Kaydı		
335-01-001	ANTALYA MERKEZ OFİS PERSONELİNE	Açılış Kaydı		
360	ODENECEK VERGİ VE FONLAR		621.170,00	
360-01-001	ÜCRET GELİR VERGİSİ	Açılış Kaydı		
360-01-002	SERBEST MESLEK STOPAJI	Açılış Kaydı		
360-01-004	ÖDENECEK KDV	Açılış Kaydı		
360-01-005	ÖDENECEK GEÇİCİ VERGİ	Açılış Kaydı		
360-01-007	ÖDENECEK GEKAP	Açılış Kaydı		
360-02-001	ÜCRET DAMGA VERGİSİ	Açılış Kaydı		
361	ODENECEK SOSYAL GUVENLIK KES.			
400	BANKA KREDİLERİ		400.000,00	
400-03-010	55972424-1235 1.100.000 TL KRED	Açılış Kaydı		
400-03-012	55972424-1241 3.300.000 TL KRED	Açılış Kaydı		
500	SERMAYE		250.000,00	
500-01-001	HAYRİ BAKIR	Açılış Kaydı		
500-02-001	ELİF BAKIR	Açılış Kaydı		
522	MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTISLAR			
522-01-001	CANLI HAYVAN DEĞERLEMELERİ	Açılış Kaydı		
590	DONEM NET KARI			
590-01-001	DONEM NET KARI	Açılış Kaydı		

İşletmeler süt sığırlarının doğrudan tüketmesi için aldığı dane mısır, arpa gibi girdileri 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı'na, ödediği katma değer vergisini ise 191 İndirilecek Kdv Hesabı'na kaydetmişlerdir. Bu işlem işletmelerin daimi müşterileriyle yapıldığı için ilgili işletmelerin kasasından herhangi bir para çıkışı olmamış, 120 Alıcılar Hesabı alacaklandırılmıştır. İşletmeler devletten aldıkları süt primlerini 602 Diğer Gelirler Hesabı'nın alacağına, 102 Bankalar Hesabı'nın borcunda izlemektedirler. Hayvanların aşılınması gibi genel nitelikli giderler 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı'na kaydedilmiş, 100 Kasa Hesabı alacaklandırılarak giderlerin ödemesi peşin yapılmıştır (Çizelge 4.14).

Çizelge 4.14. Yevmiye defteri kayıtları

191	İndirilecek Kdv		0,00	0,00
191-00-001	%18 İndirilecek Kdv	Durmuş Adn.A4 Bahçesi Çatı No:Gıb	0,00	0,00
252	Binalar		0,00	0,00
252-01-041	İnek Ağılı A4	Durmuş Adn.A4 Bahçesi Çatı No:Gıb	0,00	0,00
320	Satıcılar		0,00	0,00
320-03-178	Durmuş Adnan Çil	Durmuş Adn.A4 Bahçesi Çatı No:Gıb	0,00	0,00
150	İlk Madde Ve Malzeme		0,00	0,00
150-01-036	Buzağı Pelet	Yay-Tar Ta.Besi Yemi No:Ytr202100	0,00	0,00
320	Satıcılar		0,00	0,00
320-01-127	Yay-Tar Tarım Ürünleri Gıda	Yay-Tar Ta.Besi Yemi No:Ytr202100	0,00	0,00
120	Alıcılar		0,00	0,00
120-01-215	Burdur Yem Sanayii Ve Tic.A.Ş.	Burdur Yem.Çiğ İnek Sütü No:Gul20	0,00	0,00
391	Hesaplanan Kdv		0,00	0,00
391-00-002	%8 Hesaplanan Kdv	Burdur Yem.Çiğ İnek Sütü No:Gul20	0,00	0,00
600	Yurtiçi Satışları		0,00	0,00
600-08-008	%8 Süt Satışları	Burdur Yem.Çiğ İnek Sütü No:Gul20	0,00	0,00
150	İlk Madde Ve Malzeme		0,00	0,00
150-01-011	Dane Mısır	Ünkan Tarı.Mısır No:Ut12021000000	0,00	0,00
191	İndirilecek Kdv		0,00	0,00
191-00-003	%01 İndirilecek Kdv	Ünkan Tarı.Mısır No:Ut12021000000	0,00	0,00
120	Alıcılar		0,00	0,00
120-01-148	Ünkan Tarım Nak.Gıda Oto Paz.San	Ünkan Tarı.Mısır No:Ut12021000000	0,00	0,00
101-01-001	Alınan Müşteri Çekleri	Yörükoğlu S Çek No:M2100000000000	0,00	0,00
120	Alıcılar		0,00	0,00
120-00-004	Yörükoğlu Süt Tic.A.Ş.	Yörükoğlu S Çek No:M2100000000000	0,00	0,00
120-00-004	Yörükoğlu Süt Tic.A.Ş.	Yörükoğlu S Çek No:M2100000000000	0,00	0,00
120-00-004	Yörükoğlu Süt Tic.A.Ş.	Yörükoğlu S Çek No:M2100000000000	0,00	0,00
102	Bankalar		0,00	0,00
102-04-001	Ziraat Tr36 0001 0019 3255 9724 245	Ziraat Bank 5001 Hs Virmanı	0,00	0,00
102-04-006	Ziraat Tr46 0001 0019 3255 9724 245	12734363 Nolu Tarsım Erkek Poliçe	0,00	0,00
102-04-006	Ziraat Tr46 0001 0019 3255 9724 245	12734363 Nolu Tarsım Erkek Poliçe	0,00	0,00
102-04-006	Ziraat Tr46 0001 0019 3255 9724 245	12734363 Nolu Tarsım Erkek Poliçe	0,00	0,00
602	Diğer Gelirler		0,00	0,00
602-05-001	Süt Destekleme Primi	12734363 Nolu Tarsım Erkek Poliçe	0,00	0,00
602-05-001	Süt Destekleme Primi	12734363 Nolu Tarsım Erkek Poliçe	0,00	0,00
602-05-001	Süt Destekleme Primi	12734363 Nolu Tarsım Erkek Poliçe	0,00	0,00
602-05-001	Süt Destekleme Primi	14967287 Nolu Tarsım Dışı Poliçe	0,00	0,00
150-01-011	Dane Mısır	Anadolu Se.Depo Kira Bedeli No:As	0,00	0,00
191	İndirilecek Kdv		0,00	0,00
191-00-001	%18 İndirilecek Kdv	Anadolu Se.Depo Kira Bedeli No:As	0,00	0,00
320	Satıcılar		0,00	0,00
320-03-188	Anadolu Selçuklu Tarım Ürünleri Lis	Anadolu Se.Depo Kira Bedeli No:As	0,00	0,00

Çizelge 4.14'ün devamı

100	Kasa Hs		0,00	0,00
100-00-001	Merkez Kasa	Günlük Kasa Ödemeleri	0,00	0,00
320	Satıcılar		0,00	0,00
320-03-188	Anadolu Selçuklu Tarım Ürünleri	Anadolu Se.Depo Kira Bedeli No:As	0,00	0,00
391	Hesaplanan Kdv		0,00	0,00
391-00-001	%18 Hesaplanan Kdv	Ocak Ayı Kdv Mahsubu	0,00	0,00
391-00-002	%8 Hesaplanan Kdv	Ocak Ayı Kdv Mahsubu	0,00	0,00
391-00-003	%1 Hesaplanan Kdv	Ocak Ayı Kdv Mahsubu	0,00	0,00
391-01-002	İlave Kdv	Ocak Ayı Kdv Mahsubu	0,00	0,00
191	İndirilecek Kdv		0,00	0,00
191-00-001	%18 İndirilecek Kdv	Ocak Ayı Kdv Mahsubu	0,00	0,00
191-00-002	%08 İndirilecek Kdv	Ocak Ayı Kdv Mahsubu	0,00	0,00
191-00-003	%01 İndirilecek Kdv	Ocak Ayı Kdv Mahsubu	0,00	0,00
360	Odenecek Vergı Ve Fonlar		0,00	0,00
150	İlk Madde Ve Malzeme		0,00	0,00
150-01-033	Arpa	Toprak Mah.Arpa No:0000000d-12310	0,00	0,00
191	İndirilecek Kdv		0,00	0,00
191-00-003	%01 İndirilecek Kdv	Toprak Mah.Arpa No:0000000d-12310	0,00	0,00
320	Satıcılar		0,00	0,00
320-03-030	Toprak Mahsulleri Ofisi Genel Mü	Toprak Mah.Arpa No:0000000d-12310	0,00	0,00
150	İlk Madde Ve Malzeme		0,00	0,00
150-05-001	Yem Nakliye	İbrahim Tu.Arpa No:0000000a0164	0,00	0,00
191	İndirilecek Kdv		0,00	0,00
191-00-001	%18 İndirilecek Kdv	İbrahim Tu.Arpa No:0000000a0164	0,00	0,00
320	Satıcılar		0,00	0,00
320-03-069	İbrahim Tunç-Nakliyeci	İbrahim Tu.Arpa No:0000000a0164	0,00	0,00
730	Genel Üretim Giderleri		0,00	0,00
730-01-027	Hayvan Kulak Küpe Aşılama Ve Sevk G	Antalya İl.Suni Tohum Yetki Bel N	0,00	0,00
100	Kasa Hs		0,00	0,00
100-00-001	Merkez Kasa	Günlük Kasa Ödemeleri	0,00	0,00
320	Satıcılar		0,00	0,00
320-01-163	Antalya İl Tarım Gıda Hayvancılı	Antalya İl.Suni Tohum Yetki Bel N	0,00	0,00

İşletmeler süt satışlarında 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı ve 391 Hesaplanan Kdv Hesabı'nın alacağına karşılık 120 Alıcılar Hesabı'nın borcuna kayıt yapmıştır. Satılan sütün herhangi bir sebeple işletmeye iadesi halinde ise 610 Satış İadeleri ve 191 İndirilecek Kdv Hesabı'nın borcuna karşılık 120 Alıcılar Hesabı'nı alacalandırmıştır (Çizelge 4.15).

Çizelge 4.15. Süt satışının iade kaydı

01.04.2021	BORÇ	ALACAK
610 SATIŞTAN İADELER	338.676,48	
610.01 %8 çiğ inek sütü		
191 İNDİRİLECEK KDV	2.094,21	
120 ALICILAR		365.770,69
120.01 Jersey Çiftliği		

Bilançoda dönen varlık hesap sınıfı içerisinde yer alan 16 Canlı varlıklar hesap grubu işletmenin bir yıldan daha kısa sürede elde tutacağı varlıklar için kullanılmıştır. Bu varlıkların işletmede tutulması ve dönem sonunda değerlemesi stoklara benzemekle birlikte, biyolojik değişime uğramaları ile stoklardan ayrılır (Akdoğan ve Sevilengül 2007).

İşletmenin satmak amacıyla satın aldığı büyükbaş hayvanlar 164 Canlı Büyükbaş Hayvanlar Hesabı'nda izlenmiştir. Bu hayvanlar için yapılan tüm giderler(yem, su, ilaç, taşıma vb.) bu hesabın borcunda takip edilir. İşletme hayvanları elden çıkardığında ise 164 Canlı Büyükbaş Hayvanlar Hesabını alacaklandırırken buna karşılık 620 Satılan Mamül Maliyeti Hesabını borçlandırır (Elden çıkarma anında maliyet biliniyorsa).

Duran varlık hesap sınıfı içerisinde yer alan 21 Canlı varlıklar hesap grubu işletmenin bir yıldan daha uzun süre elinde bulunduracağı canlı varlıklar için kullanılmıştır. Duran varlık grubunda yer alan 212 Canlı Büyükbaş Hayvanlar Hesabı, işletmenin sürekli faydalanmak amacıyla ve uzun yıllar elde tutmayı planladığı varlıkları için kullanılmıştır. Yapılan tüm giderler(yem, su, ilaç, taşıma vb.) bu hesabın borcunda takip edilir.

219 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları.; canlı varlıklardan verim alınmadan önce ve yatırım aşamasında olan varlıklar ilgili canlı varlık hesabına aktarılmadan önce bu hesabın borcunda takip edilir. Bir başka ifadeyle canlı varlık olgunlaşmadan önce bu hesabın borcunda takip edilirken, olgunlaşan canlı varlık ilgili varlık hesabının borcuna aktarılır. Aynı zamanda her türlü malzeme giderleri, işçilik giderleri yine hesabın borcunda takip edilir.

Örneğin, işletmede bulunan ve kayıtlı değeri 25.000 TL olan 5 düve doğum yapmıştır. Düvelerin piyasa fiyatı ise 6.000 TL'dir. Bu durumda aşağıdaki şekilde kayıt yapacaktır (Çizelge 4.17).

Çizelge 4.16. Çağ değişim kaydı

	BORÇ	ALACAK
212 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	30.000	
212.01 Olgunlaşmış inekler		
219 YAP. OL. CAN.VARLIK		25.000
YATIRIMLARI		
219.01 Olgunlaşmamış inekler		5.000
606 CAN. VAR. DEĞERLEME FARKLARI		
606. 00 değerlendirme gelirleri		
Buzağı doğum kaydı		

TMS 41'e göre canlı varlıklarda ortaya çıkan değer değişikliklerinin(artış ve azalışları) gelir tablosunda gösterilmesi gerekmektedir. THP'de bu değişikliklerin gösterileceği özel bir hesap bulunmamaktadır. Konuyla ilgili Demirkol (2008)'e göre söz konusu değer değişiklikleri 649 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Karlar Hesabı'nın alt hesabında açılacak olan canlı varlık değer artışları ile 659 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlar Hesabı'nın altında açılacak olan canlı varlık değer azalışları hesabında gösterilebilir.

Değer değişikliklerinin nasıl kaydedileceğini içeren diğer bir yaklaşım ise Akdoğan ve Sevilengül (2007) tarafından önerilmiştir. Akdoğan ve Sevilengül (2007)'e göre değer değişiklikleri Brüt Satışlar hesap grubunda izlenmelidir.

Canlı Varlıkların Aktifleştirilmesi ve Değerlendirilmesi

Söz konusu standarda göre ancak aşağıdaki koşulların sağlanması durumunda canlı varlık muhasebeleştirilebilir (TMS 41 m 10):

- İşletme, canlı varlığı geçmişteki olayların sonucu olarak kontrol etmekte olmalı,
- Varlığın gelecekte sağlayacağı ekonomik faydaların işletmeye aktarılması muhtemel olmalı,
- Varlığın maliyetinin veya gerçeğe uygun değerinin ölçülebilirliğinin güvenilir olması.

Örneğin, sığırın edinilmesi ve mülkiyeti, doğumu ve süttten kesilmesi sonucu damgalanması sığır üzerindeki kontrolü göstermektedir. Gelecekte işletmeye sağlayacağı faydalar ise fiziksel özelliklerinin belirlenmesiyle değerlendirilir (TMS 41 m 11). Yaşayan varlıklar kural olarak GUD yaklaşımı ile kayda alınır (Tokay ve Deran ve Aktaş 2005).

Aktif Bir Piyasanın Bulunmaması Halinde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti

Aktif piyasa söz konusu ise piyasa oluşan değer, gerçeğe uygun değerdir. Aktif bir piyasa mevcut değilse gerçeğe uygun değer aşağıda yer alan maddeler göz önüne alınarak belirlenmektedir (Demirkol 2008):

İlk aktifleştirme ile İlk bilanço dönemi arasındaki sürenin biyolojik dönüşüm bakımından önemine göre değerlendirme: Varlığın ilk muhasebe kaydının yapılmasından sonra gerçeğe uygun değer açısından ilk bilanço süreci gelmektedir. Muhasebeleştirilme ile birinci bilanço zamanı arasındaki süre, işletme kullanımındaki bilanço veya gelir tablosunun düzenleme sıklığına göre değişiklik gösterir. Burada önemli olan, bu süre içerisinde canlı varlığın fiziki durumunda ortaya çıkan değişikliklerdir.

Piyasa fiyatına göre değerlendirme: Mevcutta aktif piyasanın yoksa işletme, varlıkla ilgili işlem yapılan tarih ve dönem sonu tarihi arasında, piyasada işlem gören son fiyatı, benzer varlıkların emsal fiyatlarını ve aynı sektörde faaliyet gösteren işletmelerin bilgilerine ulaşmaya çalışarak bunların içinden uygun olanını gerçeğe uygun değer olarak baz almalıdır (TMS 41 m 18).

Net nakit akışları yöntemine göre değerlendirme: Yaşayan varlıklarla ilgili piyasada oluşmuş bir fiyat her zaman bulunmayabilir. Gerçeğe uygun değer tespiti girişlerin piyasada oluşmuş cari indirim oranı ile iskontolanmaları neticesinde ortaya çıkacak bugünkü değerlerin kullanımı uygun olacaktır (TMS 41 m 20).

4.4.1. Büyük defter (Defteri-Kebir) kayıtları

Büyük defter, işletmeye ait tüm muhasebe kayıtlarının, ayrıntılı olarak kaydedildiği ticari bir defterdir. Muhasebe kayıtları tasnif edilerek büyük deftere kaydedilir. Yukarıda görüldüğü üzere yevmiye defterindeki tüm kayıtlar büyük defterde ilgili oldukları hesaba aktarılır.

Süt sığırıcılığı işletmelerinin çizelge 4.18’de gösterilen hazır değerlerine bakıldığında süt ve hayvan satışlarından yapılan nakit tahsilatlar, banka hesaplarına yatırılan satış bedelleri, işletmelerin süt üretiminde kullanmak amacıyla satın aldığı ve bedelini çek vermek veyahut banka hesabından ödeme emri vermek suretiyle ödeyeceği paralar oluşturmuştur.

Çizelge 4.17. Hazır değerler tasnifi

Hesap Kodu			Hesap Adı		Dev.Borç Tut.	Dev.Alac. Tut.
Tarih	Fiş No	Yevmiye No	Açıklama	Hesap Kodu	Borç Tut.	Alacak Tut.
01.01.2021	01	1	Açılış Kaydı	100-00-001	0,00	0,00
01.01.2021	02	2	Günlük Kasa Ödemeleri	100-00-001	0,00	0,00
04.01.2021	35	35	Yörükoğlu S Çek No:M21	101-01-001	0,00	0,00
04.01.2021	23	23	Ziraat Bankası Pos Ücreti	102-04-001	0,00	0,00
08.01.2021	143	143	Tüm Süt Birliği Bağış	102-07-001	0,00	0,00
26.01.2021	552	552	9763322 Nl Çek Ödemesi	103-04-001	0,00	0,00
26.01.2021	553	553	9763320 Nl Çek Ödemesi	103-04-001	0,00	0,00

İşletmeler düzenli olarak süt sattıkları işletme veya şahısları ticari alacaklar hesap sınıfı içerisinde 120 Alıcılar Hesabı’nda izlemektedir (Çizelge 4.19).

Çizelge 4.18. Ticari alacaklar tasnifi

Hesap Kodu			Hesap Adı		Dev.Borç tut.	Dev.Alac. Tut.
Tarih	Fiş No	Yevmiye No	Açıklama	Hesap Kodu	Borç Tut.	Alacak Tut.
120			ALICILAR		0,00	0,00
01.01.2021	001	1	Açılış Kaydı	120-00-002	0,00	0,00
02.01.2021	013	13	Ünkan Tarım Ltd Şti	120-01-148	0,00	0,00
03.01.2021	018	18	Burdur Yem.Çiğ İnek Sütü No:Gul2	120-01-215	0,00	0,00
04.01.2021	035	35	Yörükoğlu S Çek No:M210000000000	120-00-004	0,00	0,00
08.01.2021	114	114	Korkuteli İ Çek No:M210000000000	120-01-212	0,00	0,00

İşletmeler süt üretiminde kullanmak üzere almış oldukları hammadde, yardımcı madde, ambalaj malzemesi gibi materyalleri ilk madde ve malzeme hesabında takip etmektedirler. Bu çerçevede çizelge 4.20’de gösterildiği şekilde arpa, mısır ve çeşitli yemler işletmenin ilk madde ve malzemelerini oluşturmaktadır.

Çizelge 4.19. İlk madde ve malzemelerin tasnifi

Hesap Kodu			Hesap Adı		D..Borç Tut.	Dev.Alac. Tut.
Tarih	Fiş No	Yevmiye No	Açıklama	Hesap Kodu	Borç Tut.	Alacak Tut.
150			ILK MADDE VE MALZEME		0,00	0,00
05.01.2021	054	54	Yay-Tar Ta.Besi Yemi No:Ytr20210	150-01-036	0,00	0,00
07.01.2021	101	101	Toprak Mah.Arpa No:0000000d-1651	150-01-033	0,00	0,00
07.01.2021	096	96	Ünkan Tarı.Mısır No:Ut1202100000	150-01-011	0,00	0,00
08.01.2021	132	132	Cp Standar.Sığır Süt Yemi No:304	150-01-056	0,00	0,00
08.01.2021	132	132	Cp Standar.Sığır Süt Yemi No:304	150-05-001	0,00	0,00
20.01.2021	417	417	Yay-Tar Ta.Besi Yemi No:Ytr20210	150-01-036	0,00	0,00
21.01.2021	454	454	Agc Gıda T.Vodor Gold No:Agc2021	150-01-048	0,00	0,00
29.01.2021	631	631	Bera Hayva.Feed Force Dairy Dry	150-01-045	0,00	0,00

İşletmelerin ticari borçları, süt üretmek amacıyla ürün ve hizmet aldıkları satıcılara olan borçları, borç senetleri ve almış olduğu depozito ve teminatlardan oluşur (Çizelge 4.21).

Çizelge 4.20. Ticari borçların tasnifi

Hesap Kodu			Hesap Adı		D..Borç Tut.	Dev.Alac. Tut.
320			SATICILAR		0,00	0,00
Tarih	Fiş No	Yevmiye No	Açıklama	Hesap Kodu	Borç Tut.	Alacak Tut.
01.01.2021	001	1	Açılış Kaydı	320-01-311	0,00	0,00
01.01.2021	003	3	Hüseyin Zo. Tez-San Torna No:0000	320-01-249	0,00	0,00
01.01.2021	006	6	Sistem Vet.Kan Analiz No:Gıb2020	320-01-545	0,00	0,00
02.01.2021	013	13	İlhami Çiftçi	320-01-045	0,00	0,00
02.01.2021	013	13	Ak Ziraat Aletleri Ltd.Şti.	320-01-113	0,00	0,00
02.01.2021	013	13	Ceyhun Özen	320-01-321	0,00	0,00
02.01.2021	013	13	Ünce Gıda Tarım İnş.Hay. Ve Elek	320-01-411	0,00	0,00
02.01.2021	013	13	Ck Akdeniz Elektrik Aş	320-01-447	0,00	0,00
02.01.2021	013	13	Cbb Reklam Organizasyon Tanıtım	320-01-504	0,00	0,00
02.01.2021	013	13	Alkemi Kimya San. Ve Tic.Ltd.Şti	320-01-512	0,00	0,00
02.01.2021	013	13	Ahmet Ramazan Bayar Ortaklığı (B	320-01-526	0,00	0,00
02.01.2021	013	13	Toprak Mahsulleri Ofisi Denizli	320-01-539	0,00	0,00
02.01.2021	013	13	Agc Gıda Tarım Hayvancılık San.T	320-01-775	0,00	0,00
02.01.2021	013	13	Mehmet Çivitçi-Erol Büllüç	320-01-809	0,00	0,00
13.01.2021	208	208	Eft Asat Genel Müdürlüğü	320-01-481	0,00	0,00

İşletmeler katma değer vergisi ödemelerini, sosyal güvenlik primi ödemelerini, personel maaşı ödemelerini 36 hesap koduyla ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler başlığı altında takip etmektedir (Çizelge 4.22.).

Çizelge 4.21. Ödenecek vergi ve diğer yükümlülüklerin tasnifi

Hesap Kodu			Hesap Adı		D.Borç Tut.	Dev.Alac. Tut
360			ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		0,00	0,00
Tarih	Fiş No	Yevmiye No	Açıklama	Hesap Kodu	Borç Tut.	Alacak Tut.
04.01.2021	048	48	Abide Güll Birsen 1 Nolu Smmmk	360-01-002	0,00	0,00
25.01.2021	521	521	Aralık 2020 Muhtasar Tahakkuku	360-01-001	0,00	0,00
25.01.2021	522	522	2020 12.Ay Kdv Tahakkuku	360-01-004	0,00	0,00
28.01.2021	618	618	2020 07/12 Dönem Gekap Tahakkuku	360-01-007	0,00	0,00
29.01.2021	653	653	Emrah Atalay 2021 Ocak 2 Nolu Sm	360-01-002	0,00	0,00
31.01.2021	688	688	Ocak Ayı Merkez İşçi Ücret Bordr	360-02-001	0,00	0,00
31.01.2021	689	689	Ocak Ayı Çiftlik İşçi Ücret Bord	360-01-001	0,00	0,00
25.01.2021	520	520	Aralık 2020 Çiftlik Sgk Tahakkuk	361-01-001	0,00	0,00
18.01.2021	346	346	Eft Anıl Akkaya Bes Ödemesi	369-01-003	0,00	0,00
18.01.2021	347	347	Eft Kemal Sertkaya Bes Ödemesi	369-01-003	0,00	0,00
18.01.2021	348	348	Eft Gülnaz Aksu Bes Ödemesi	369-01-003	0,00	0,00

Özkaynaklar, işletme sahip ve ortaklarının işletmeye sermaye olarak koydukları değerler ile işletmeden çekilmemiş karlardan oluşur (Çizelge 4.23).

İşletmeler, süt satışlarının ana paralarını Brüt Satışlar Hesabı'nda izlemektedir. Brüt satışların içerisinde indirim ve iadeler yer almamaktadır. Müşterilere yapılan indirim ve iadeler satış indirimleri veya satış iadeleri olarak farklı hesaplarda izlenmektedir (Çizelge 4.24).

Çizelge 4.22. Özkaynakların tasnifi

Hesap Kodu			Hesap Adı		D.Borç Tut.	D.Alac.Tut
500			SERMAYE		0,00	0,00
Tarih	Fiş No	Yevmiye No	Açıklama	Hesap Kodu	Borç Tut.	Alacak Tut.
01.01.2021	001	1	Açılış Kaydı	500-01-001	0,00	0,00
522			Mdv Yeniden Değerleme Artışlar		0,00	0,00
570			Gecmiş Yıllar Karları		0,00	0,00
02.01.2021	017	17	2020 Yılı Karının Geçmiş Yıl Kar	570-01-006	0,00	0,00
580			Gecmiş Yıllar Zararları		0,00	0,00
590			Donem Net Karı		0,00	0,00

Çizelge 4.23. Brüt satışların tasnifi

Hesap Kodu			Hesap Adı		D.Borç Tut.	D.Alac.Tut
600			YURTICI SATISLARI		0,00	0,00
Tarih	Fiş No	Yevmiye No	Açıklama	Hesap Kodu	Borç Tut.	Alacak Tut.
03.01.2021	018	18	Burdur Yem.Çiğ İnek Sütü No:Gul2	600-08-008	0,00	0,00
10.01.2021	151	151	Namet Gıda.Et Karkası No:Gul2021	600-04-003	0,00	0,00
20.01.2021	413	413	Selim Bora.Et Karkası No:Gul20210	600-04-004	0,00	0,00
21.01.2021	439	439	Korkuteli .Çiğ İnek Sütü No:Gul2	600-08-008	0,00	0,00
25.01.2021	499	499	Burdur Yem.Çiğ İnek Sütü No:Gul2	600-08-008	0,00	0,00
28.01.2021	605	605	Erdem Toro.Çiğ İnek Sütü No:Gea2	600-08-008	0,00	0,00

İşletmeler süt üretimi yapmak amacıyla belirli maliyetlere katlanmaktadır. Bu maliyetler çizelge 4.25'te görüldüğü üzere ilgili oldukları gider hesabında takip edilmektedir. Bu çerçevede süt üretim çiftliğinde çalışan bir işçinin ücret bordrosu, veterinerine ödenen ücret gibi ödemeler Direkt İşçilik Giderleri Hesabı'nın alt hesabında takip edilmekte iken, doğrudan üretime katılmayan temizlik malzemesi alımları, elektrik ödemeleri, çiftlik araçlarının yakıtları, büro malzemeleri gibi daha genel nitelikli giderler Genel Üretim Giderleri Hesabı'nın alt hesaplarında takip edilmektedir.

Çizelge 4.24. Maliyet hesaplarının tasnifi

Hesap Kodu			Hesap Adı		D.Borç Tut.	D.Alac.Tut
720			DIREKT İSCILIK GIDERLERİ		0,00	0,00
Tarih	Fiş No	Yevmiye No	Açıklama	Hesap Kodu	Borç Tut.	Alacak Tut.
31.01.2021	689	689	Ocak Ayı Çiftlik İşçi Ücret Bord	720-01-001	0,00	0,00
730			Genel Üretim Giderleri		0,00	0,00
01.01.2021	003	3	Hüseyin Zo.Tez-San Torna No:0000	730-01-009	0,00	0,00
01.01.2021	006	6	Sistem Vet.Kan Analiz No:Gıb2020	730-01-010	0,00	0,00
05.01.2021	052	52	Aksoy Amba.C Eldiven No:Aks20210	730-01-025	0,00	0,00
05.01.2021	053	53	Akıllar Pe.Yağ Gres No:Aef202100	730-01-009	0,00	0,00
05.01.2021	055	55	Sair Gider.İzmir Teknik Kimya No	730-01-010	0,00	0,00
05.01.2021	069	69	Karaca Oto Ltd Şti 47 Nolu Fiş	730-10-006	0,00	0,00
06.01.2021	077	77	Tarsim 14676136-8 Zeyil 22 Hayva	730-01-014	0,00	0,00
06.01.2021	078	78	Hüseyin Zo.Tez-San Torna No:0000	730-01-009	0,00	0,00
07.01.2021	097	97	Bbt İçecek.Su No:Mr2202100000001	730-01-008	0,00	0,00
07.01.2021	102	102	Şenapa Gd.Tahrik Şavtı No:Snp20	730-01-103	0,00	0,00
07.01.2021	104	104	Sair Gider. Hasan Kır No:0000000	730-01-103	0,00	0,00
07.01.2021	105	105	Eczane Peren Keşçi 21 Nolu Fiş	730-01-023	0,00	0,00
07.01.2021	105	105	Eczane Peren Keşçi 21 Nolu Fiş	730-01-023	0,00	0,00
28.01.2021	616	616	Antalya İl.Suni Tohum Yetki Bel	730-01-027	0,00	0,00

Çizelge 4.24'ün devamı

760			Pazarlama Satış Ve Dağıtım Gıd		0,00	0,00
18.01.2021	364	364	Digid Yöne.Daışmanlık Bedeli No	760-01-010	0,00	0,00
770			GENEL YONETİM GIDERLERİ		0,00	0,00
01.01.2021	002	2	Tahtakale Spot 89 Nolu Fiş	770-01-031	0,00	0,00
01.01.2021	004	4	Doğanni Yemekçilik 2 Nolşu Fiş	770-01-031	0,00	0,00
01.01.2021	005	5	Antalya İl.Yıllık İşl.Aidatı No:	770-01-007	0,00	0,00
06.01.2021	080	80	Şengül Tosun Gençay Kırtasiye 27	770-01-005	0,00	0,00
06.01.2021	081	81	Metro Gros.Yiyecek No:3622021000	770-01-017	0,00	0,00
08.01.2021	139	139	Shell Petrol A.Ş.	770-01-010	0,00	0,00
08.01.2021	143	143	Tüm Süt Birliğı Bağış	770-01-044	0,00	0,00
09.01.2021	146	146	Araç Kasko Poliçesi	770-01-013	0,00	0,00
09.01.2021	147	147	Tahtakale Spot Tic Aş	770-01-025	0,00	0,00
12.01.2021	200	200	Ck Akdeniz.Uncalı No:Ck120210000	770-01-022	0,00	0,00
12.01.2021	201	201	Antalya Ma.Antalya Marka Ltd No	770-00-012	0,00	0,00
13.01.2021	214	214	Oktay Manav 3 Nolu Fiş	770-01-031	0,00	0,00
13.01.2021	215	215	Yurtiçi Ka.Posta Hizmet No:Yka20	770-01-012	0,00	0,00
20.01.2021	420	420	Turkcell İ.Telefon İnternet No:0	770-01-022	0,00	0,00
26.01.2021	525	525	Enerya Ant.Uncalı No:01020210000	770-01-022	0,00	0,00
28.01.2021	610	610	Antalya Ti.Oda Aidat No:00000000	770-01-007	0,00	0,00

İşletmeler borçlanmak için yaptıkları tüm giderleri Finansman Giderleri Hesabı'nda takip etmektedir. 4.4.26 numaralı Çizelgede görüldüğü üzere bankalardaki işlem masrafları, kredi faizleri, banka sigorta ve muamele vergisi kesintileri gibi giderlerin tamamı işletmelerin büyük defter kayıtlarında Finansman Giderleri Hesabı altında izlenmektedir.

Çizelge 4.25. Finansman giderlerinin tasnifi

Hesap Kodu			Hesap Adı		D.Borç Tut.	D.Alac.Tut
780			FINANSMAN GIDERLERİ		0,00	0,00
Tarih	Fiş No	Yevmiye No	Açıklama	Hesap Kodu	Borç Tut.	Alacak Tut.
04.01.2021	047	47	210000000000466 İşlem Masrafı	780-01-001	0,00	0,00
04.01.2021	047	47	210000000000466 Bsmv	780-01-001	0,00	0,00
06.01.2021	082	82	Kuveytürk 300 Nİ 2.Tks Kredi Öde	780-01-001	0,00	0,00
06.01.2021	083	83	Kuveytürk 301 Nİ 2.Tks Kredi Öde	780-01-001	0,00	0,00
07.01.2021	092	92	04/839/839 Tarımsal İşl.11.Tks K	780-01-001	0,00	0,00
08.01.2021	117	117	Ziraat Bank Ticari Kredi Masraf	780-01-001	0,00	0,00
11.01.2021	167	167	Vakıfbank 9.Tks.Tarım.İşl.Kredi	780-01-001	0,00	0,00
18.01.2021	361	361	213 İşlem Masrafı	780-01-001	0,00	0,00
18.01.2021	362	362	Kredi Faiz Ödemesi	780-01-001	0,00	0,00
18.01.2021	370	370	210000000000447 İşlem Masrafı	780-01-001	0,00	0,00
19.01.2021	391	391	Kredi Kullanımı Fazi Gideri	780-01-001	0,00	0,00
21.01.2021	456	456	55972424 1241 Nİ Hs.Faiz Gideri	780-01-001	0,00	0,00
21.01.2021	456	456	Ekpertiz Kurumsal Krediler Faiz	780-01-001	0,00	0,00
21.01.2021	458	458	Kredi Faiz Ödemesi	780-01-001	0,00	0,00
21.01.2021	459	459	55972424 1268 Nİ Hs.Geçmiş Yıl F	780-01-001	0,00	0,00
22.01.2021	486	486	Ziraat Bank 55972424-1316 Nİ.Kre	780-01-001	0,00	0,00
26.01.2021	546	546	55972424 1247 Nİ Hs Faiz Ödemesi	780-01-001	0,00	0,00
27.01.2021	584	584	Kredi Kullanım Faiz Gideri	780-01-001	0,00	0,00
29.01.2021	637	637	55972424 1244 Nİ Hs.Fazi Gideri	780-01-001	0,00	0,00
29.01.2021	637	637	55972424 1235 Nİ Hs.Fazi Gideri	780-01-001	0,00	0,00

Çizelge 4.27’de görüldüğü üzere işletmeler yıl içerisinde yevmiye defterlerine ve büyük defterlere yapmış oldukları kayıtları kontrol etmek amacıyla mizan düzenlenmektedirler.

İşletmelerin genel geçici mizanda yer alan ve gelir tablosu hesabı olan 602 Diğer Gelirler Hesabı’nda takip ettiği gelirler, işletmelerin ana faaliyet konusu (süt satışı) dışında kalan devletten alınan teşvikler, süt primleri, deri satış gelirleri, bağırsak satış gelirleri, damızlığa ayrılmayıp satmak amacıyla işletmede bulundurduğu besi hayvanlarının satış gelirleridir. Ayrıca devlet tarafından yapılan vergi indirimleri de bu hesapta takip edilmektedir. (Çizelge 4.27).

Çizelge 4.26. Genel geçici mizan

İki Tarih Arası Mizan			
Hesap Kodu	Hesap Adı	Bakiye Borç	Bakiye Alacak
600	YURTIÇİ SATIŞLAR	0,00	15.427.070,38
600.80	YURTIÇİ SATIŞLAR	0,00	15.427.070,38
600.80.01	YURTIÇİ YİYECEK SATIŞLARI	0,00	15.427.070,38
600.80.01.03	%8 Süt Satışı	0,00	12.097.352,32
600.80.01.12	%1 Yurtiçi Et Yiyecek Satışları	0,00	3.329.718,06
602	DİĞER GELİRLER	0,00	1.080.770,45
602.80	DİĞER GELİRLER	0,00	1.080.770,45
602.80.01	DİĞER GELİRLER	0,00	182.018,99
602.80.01.02	%8 Deri Satışı	0,00	44.401,00
602.80.01.04	%8 Bağırsak Satışı	0,00	5.342,00
602.80.01.14	%0 Fiyat Farkı	0,00	3.943,70
602.80.01.15	05510 Sayılı Kanundan Doğan İndirim	0,00	124.092,29
602.80.01.21	6661 Sayılı Kanundan Doğan Prim İndirimi	0,00	4.240,00
602.80.02	KDV SİZ GELİRLER	0,00	898.751,46
602.80.02.01	%0 Süt Teşvik Geliri	0,00	750.729,46
602.80.02.02	%0 Besi ve Buza Destekleme Geliri	0,00	148.022,00
610	SATIŞTAN İADELER (-)	52.671,74	0,00
610.80	SATIŞTAN İADELER (-)	52.671,74	0,00
610.80.01	SATIŞTAN İADELER (-)	52.671,74	0,00
610.80.01.01	Satışdan İadeler	52.671,74	0,00
689	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	58,51	0,00
689.80	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	58,51	0,00
689.80.01	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDERLER	58,51	0,00
689.80.01.02	Özel İletişim Vergisi	58,51	0,00
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	6.921.196,09	0,00
710.80	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	6.921.196,09	0,00
710.80.01	İLK MADDE ve MALZEME	6.921.196,09	0,00
710.80.01.003	Diğer Malzeme	74.483,80	0,00
710.80.01.004	Yem Malzeme Kullanım Gideri	6.441.662,03	0,00
710.80.01.005	İlaç Malzeme Kullanım Gideri	405.050,26	0,00
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	2.236.737,01	0,00
720.80	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	2.236.737,01	0,00
720.80.01	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	2.236.737,01	0,00
720.80.01.001	Brüt Ücretler	1.738.374,37	0,00
720.80.01.002	Sgk İşveren Payı	393.361,48	0,00
720.80.01.003	Peronel Yemek ve Diğer Giderleri	105.001,16	0,00
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	918.694,27	0,00
730.80	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	918.694,27	0,00
730.80.01	ENDİREK GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	918.694,27	0,00
730.80.01.005	İşletme Bakım Onarım Gideri	585.953,66	0,00
730.80.01.006	Hayvan Kesim Giderleri	35.416,00	0,00
730.80.01.007	Diğer Giderler	13.550,09	0,00
730.80.01.008	Hayvan Bakım Kontrol Gideri	48.824,08	0,00
730.80.01.009	Kasaphane Diğer Giderler	30.110,69	0,00

Çizelge 4.26'nın devamı

730.80.01.011	Araç Bakım Onarım Gideri	186.672,75	0,00
730.80.01.012	İlaçlama Ve Analiz Giderleri	18.167,00	0,00
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.316.738,06	1.133,05
770.01	GALERİ KRİSTAL GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	69.997,26	0,00
770.01.02	GALERİ KRİSTAL PERSONEL DİĞER GİDERLERİ	44,15	0,00
770.01.02.01	Personel Yemek Giderleri	44,15	0,00
770.01.03	GALERİ KRİSTAL DİĞER GİDERLERİ	69.953,11	0,00
770.01.03.15	Elektrik Giderleri	69.953,11	0,00
770.80	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.246.740,80	1.133,05
770.80.01	MERKEZ GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	311.533,93	1.133,05
770.80.01.01	PERSONEL ÜCRET GİDERİ	155.136,31	0,00
770.80.01.01.001	Brüt Ücret Gideri	119.177,23	0,00
770.80.01.01.002	SSK İşveren Payı Gideri	25.147,93	0,00
770.80.01.01.003	SSK İşveren İşsizlik Payı	2.025,24	0,00
770.80.01.01.004	Kidem Tazminatı	8.785,91	0,00
770.80.01.02.001	Personel Yemek Gideri Y.D	1.880,00	0,00
770.80.01.03	GENEL YÖNETİM DİĞER GİDERLERİ	42.677,91	1.133,05
770.80.01.03.005	Kargo Nakliye Giderleri	17.454,60	0,00
770.80.01.03.009	Resmi Harç Noter ve Tüm Vergiler Giderleri	0,00	1.133,05
770.80.01.03.017	Üyelik Aidat ve Abonman Giderleri	3.237,29	0,00
770.80.01.03.021	Analiz Giderleri	21.986,02	0,00
770.80.01.04	DİĞER İŞLETME GİDERLERİ Y.D	111.839,71	0,00
770.80.01.04.001	Personel Yemek Gideri Y.D	78.116,60	0,00
770.80.01.04.003	Üniforma Giderleri	1.980,00	0,00
770.80.01.04.004	Lojman ve diğer personel giderleri	31.743,11	0,00
770.80.02	ÇİFTLİK GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	906.308,35	0,00
770.80.02.02	PERSONEL DİĞER GİDERLERİ	74.101,16	0,00
770.80.02.02.001	Personel Yemek Gideri	28.801,16	0,00
770.80.02.02.002	Seyahat ve Servis Gideri	45.300,00	0,00
770.80.02.03	GENEL YÖNETİM DİĞER GİDERLERİ	832.207,19	0,00
770.80.02.03.002	Su ve Kanalizasyon Giderleri	1.841,72	0,00
770.80.02.03.003	Elektrik Giderleri	209.285,94	0,00
770.80.02.03.005	Kargo Nakliye Giderleri	276.115,75	0,00
770.80.02.03.007	Müşavirlik ve Danışmanlık Giderleri	10.317,50	0,00
770.80.02.03.012	Aidat ve Üyelik Giderleri	100,00	0,00
770.80.02.03.014	Araç Yakıt Giderleri	157.074,76	0,00
770.80.02.03.017	Araç Bakım Onarım Gideri	20.226,23	0,00
770.80.02.03.018	Amortisman Gideri	38.668,06	0,00
770.80.02.03.019	Amortisman Gideri (256)	118.577,23	0,00
770.80.03	HAL GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	28.898,52	0,00
770.80.03.02	PERSONEL DİĞER GİDERLERİ	21.464,93	0,00

Duran varlıklar işletmede buldukları sürede değer olarak kısımlara bölünmesi, değerlerindeki azalışların üretim maliyetlerine eklenmesi ve yenilenmelerine imkan sağlayacak şekilde itfa edilmelerine amortisman denir (Özkan 2002).

TMS 41'e göre canlı varlıkların değerlemesinde kullanılan gerçeğe uygun değer yaklaşımı, bu varlıkların amortisman işlemlerinin farklı bir yaklaşımla ele alınmasını desteklemektedir. İşletmede duran varlık olarak kayıtlı olan süt sığırlarından ürün verebilir duruma gelmemiş olanlara yıpranmadıkları için amortisman ayrılmayacaktır. Yetiştirme ve olgunlaşma safhasında olan bu canlı varlıklardan ürün ve hizmet alınmaya başlanmasıyla birlikte amortisman ayırmaya da başlanacaktır (Özkan 2002). TMS 41 nolu standart amortisman oranı belirleme konusunu işletmenin inisiyatifine bırakmıştır (Demirkol 2006).

TMS 41'e göre yapılacak düzenlemede 21 numaralı Canlı Varlıklar içerisinde 217 kodu ile yer alan Birikmiş Amortismanlar Hesabı, hesaplanan yıpranma payının yazılması için yerinde görülmektedir.

Çizelge 4.27. 333 ve 339 No'lu VUK Genel Tebliğlerine göre büyükbaş canlı varlıkların amortisman süre ve oranları

Amortisman Tabii İktisadi Kıymet (ATİK)	Faydalı Ömür	Amortisman Oranı
Tarımsal İşletmeleri İdari Binaları	50	%2
Sadece Hayvancılık İşlerinde Kullanılmak Amacıyla Tesis Edilen Yapılar	20	%5
Mandıralar	7	%14.28
Sütlük Ve Damızlık Sığırlar	5	%20
Sağım Tesis Ve Makineleri	5	%20
Yem Kırma Tesis Ve Makineleri	5	%20
Buzağı Emzirme Makinesi	5	%20

Amortisman tutarı, damızlık değeri/kasaplık değer in canlı varlığın faydalı ömrüne bölünmesi suretiyle bulunur. Söz konusu formül, gerçeğe uygun değer in bilinmesi durumunda uygulanabilecektir.

Damızlık değeri: Dönem sonundaki gerçeğe uygun değeri

Kasaplık değeri: Hayvanın faydalı ömrü sonundaki et ve deri değeri

Faydalı ömür: Hayvandan verimli olarak faydalanılabilecek süre

İşletmelerin, canlı varlık veya tarımsal ürünleri TMS 41 çerçevesinde muhasebeleştirirken; işletmenin canlı varlığı geçmişte edinmiş olması, işletmenin canlı varlık üzerinde kontrolünün bulunması, varlığa ilişkin gelecekte ortaya çıkacak faydaların işletmeye katkısının olası olması, varlığın maliyetinin ve gerçeğe uygun değerinin sağlıklı şekilde ölçülebiliyor olması gerekir.

Canlı varlıkların yetiştirme sürelerinin uzun bir döneme yayılması varlığın gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı canlı varlıkları bilanço dönemi sonunda gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi gerektiğini savunmaktadır (Ağca ve Sağlam 2008).

Yaşayan varlıklar kayda ilk alındıklarında ve her bilanço dönem sonlarında gerçeğe uygun değerlerinden olası piyasa yeri maliyetlerinin indirilmesi suretiyle ölçülür (Teke ve Öztürk 2007).

VUK'a göre amortisman tabii iktisadi kıymetlerde sağmal inekler için amortisman oranı %20 olarak belirlenmiştir. Buna göre sağmal inekler için amortisman tutarı şu şekilde hesaplanır:

$$\text{Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tutarı} = \text{Maliyet (Kayıtlı) Değeri} \times \text{Normal Amortisman Oranı}$$

Örneğin, işletme süt elde etmek amacıyla kullandığı ve maliyeti 60.000 TL olan sağım ekipmanlarını 15 Eylül 2021'de satın almıştır. İşletme sağım ekipmanlarına normal amortisman (doğru hat) yöntemine göre % 20 oranında

amortisman ayıracaktır. 2023 yılı sonunda birikmiş amortisman tutarı 28.000 TL'dir. Yıllık amortisman payı 12.000 TL'dir (60.000 x 0.20).

Çizelge 4.28. Amortisman payları

Yıl	Maliyet	Amortisman Oranı	Amortisman Payı
2021	60.000	0,20	12.000
2022	60.000	0,20	12.000
2023	60.000	0,20	12.000
2024	60.000	0,20	12.000
2025	60.000	0,20	12.000

Çizelge 4.29. Amortisman kaydı

31.12.2023	BORÇ	ALACAK
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	28.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		28.000
257.01 sağım ekipmanları		

Maliyet hesaplamaları sonucunda 1. Ve 2. Gider tabloları oluşturulur ve bu giderler Tekdüzen Hesap Planındaki ilgili hesaplar aracılığıyla bilançoya aktarılır.

Maliyet Hesapları

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre maliyet hesapları (7) kodu ile başlar, (7/A) ve (7/B) alternatifli olarak iki şekilde düzenlenmiştir. 7/A seçeneğinde maliyetler fonksiyon esasına göre izlenir. 7/B seçeneğinde ise maliyetler gider çeşitleri esasına göre izlenmektedir.

Aynı tebliğ'nin 3 Sıra numarasına göre 2020 yılı aktif toplamı 4.613.700 TL'yi aşan veya net satışları toplamı 9.227.800 TL'yi aşan üretim ve hizmet işletmeleri 7/A seçeneğini kullanmak zorundadır (Çizelge 4.30).

Çizelge 4.30. 7/A ve 7/B arasındaki farklar

	7/A	7/B
İşletme tipi	Üretim işletmesi Hizmet işletmesi	Ticaret işletmesi
Giderlerin kaydedilme esasları	Fonksiyon esasları	Çeşit esasları
Parasal limitler (2021 yılı için)	2020 yılı aktif toplamı 4.613.700 TL'yi aşan veya net satışları toplamı 9.227.800 TL'yi aşan işletmeler	2020 yılı aktif toplamı 4.613.700 TL'yi aşmayan veya net satışları toplamı 9.227.800 TL'yi aşmayan işletmeler

Örnek uygulamalarımızda ele alınan tüm işletmeler belirlenen limitin üzerinde olduklarından ve üretim işletmesi olduklarından 7/A seçeneğini kullanmaktadır. İşletmeler kullandıkları maliyet hesaplarını aşağıdaki şekilde paylaşmışlardır (Çizelge 4.31).

Çizelge 4.31. 7/A seçeneğini kullanan işletmelerin maliyet hesapları

7	MALİYET HESAPLARI (7/A SEÇENEĞİ)
71	DİREKT İLKMADDE VE MALZEME GİDERLERİ
710	DİREKT İLKMADDE VE MALZEME GİDERLERİ
710.03	Yem Maliyeti
710.04	Süt İçin Yem Maliyeti
711	DİREKT İLKMADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI
711.03	Yem Maliyeti
711.04	Süt İçin Yem Maliyeti
72	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
720.01	İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
720.01.01	Direkt İşçilik Giderleri
720.01.02	Ssk İşv.Primi
720.01.03	Ssk İşs.İşv.Primi
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI
721.01	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI
73	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
730.01	ÇİFTLİK GENEL ÜRETİM GİDERİ
730.01.01	Nakliye Bedelleri
730.01.03	Yakıt Giderleri
730.01.05	Kırtasiye Gideri
730.01.09	Elektrik Giderleri
730.01.13	Medikal Giderleri
730.01.15	Aşı Giderleri
730.01.17	Su Giderleri
730.01.19	Tarım İl Müd. Giderleri
730.01.23	İlaç Giderleri
730.03	DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
730.03.01	Küçük Demirbaşlar
730.03.02	Çiftlik E Alman Gıda
730.03.03	Tamir Bakım Onarım Giderleri
730.03.04	Amortisman Hesabı
730.03.05	Muhtelif Giderler
730.03.06	Tesis Bakım Onarım Giderleri
730.03.10	Gübre
731	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
731.01	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
77	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
770.03	DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
770.03.01	Yemek Gideri
770.04	ÇEŞİTLİ GİDERLER
770.04.05	Noter Ve Mahkeme Giderleri
770.04.12	Oda Aidat Ve Giderleri
770.04.15	Diğer Çeşitli Giderler
770.04.18	Kargo Giderleri
770.04.19	Misafir Ağırleme Giderleri

Çizelge 4.31'in devamı

770.04.20	Telefon Giderleri
770.04.21	İnternet Giderleri
770.05	DAMGA VERGİSİ
770.05.01	Damga Vergisi
771	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
771.01	Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı
78	FİNANSMAN GİDERLERİ
780	FİNANSMAN GİDERLERİ
780.01	Hesap İşletim Ücreti
780.02	Havale Masrafı
780.03	Çek Karnesi Masrafı
780.05	Kredi Faizleri
780.07	Teminat Mektubu Komisyonu
781	FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI
781.01	FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI

7/A seçeneğinde; giderler yapıldıklarında eş anlı olarak tüm hesapların tasnif edildiği defter-i kebir hesaplarına kaydedilir, söz konusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde de ilgili gider yerine göre takip edilir. Bu seçenekte giderler, eş zamanlı olarak hem fonksiyonlarına, hem çeşitlerine hem de ilgili gider kalemlerinde izlendiğinden; kayıt tutma maliyeti azaltılarak işletmenin üretim ve hizmet maliyetlerinin bir düzen içerisinde yürütülmesi sağlanmış olur.

7/B seçeneğinde; giderler yalnızca büyük defterde çeşit esasına göre izlenir. Ancak yıl sonunda düzenlenen gelir tablosunda faaliyet giderleri fonksiyon esasına göre düzenlendiği için bu seçeneği kullanan işletmeler dönem sonlarında giderlerini işletme fonksiyonlarına göre dönüştürmek zorundadırlar. Bu seçenek kayıt tutma maliyetlerini arttırdığı gibi aktarma sırasında hata yapma olasılığını da içerisinde barındırır.

7/B seçeneği maliyet hesapları şunlardır:

- 79. Gider Çeşitleri
- 790 İlkmadde ve Malzeme Giderleri
- 791 İşçi Ücret ve Giderleri
- 792 Memur Ücret ve Giderleri
- 793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 794 Çeşitli Giderler
- 795 Vergi, Resim ve Harçlar
- 796 Amortisman ve Tükenme Payları
- 797 Finansman Giderleri
- 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı
- 799 Üretim Maliyet Hesabı

Hem 7/A seçeneğinde hem de 7/B seçeneğinde kullanılan tek ortak hesap Finansman Giderleri Hesabıdır.

Brüt Satışlar; mal ve hizmetlerin satış bedellerinden oluşur. Mal satışları; ticari mal(olgunlaşmış inek) ile mamullerin(süt) ve bu nitelikteki diğer stokların satışından elde edilen gelirlerden oluşur. Hizmet satışları ise; belli bir zaman süresince sözleşmeye bağlanmış hizmetlerin yapılmasından elde edilen gelirlerden oluşur. Brüt satışlar şu hesaplardan oluşur (Çizelge 4.32).

600 Y.İçi satışlar
601 Y.dışı satışlar
602 Diğer Gelirler

Satış İndirimleri; yapılan satış tutarının , iade edilen süt veya alıcıya yapılan satış iskontosu nedeniyle düzeltilmesi gerektiğinde kullanılır. Tekdüzen Hesap Planı'nda satış tutarında yapılacak düzeltmeler için aşağıdaki hesaplar açılmıştır (Çizelge 4.32).

610 Satış iadeleri
611 Satış iskontoları
612 Diğer indirimler

Satışların maliyeti; işletmenin dönem içinde sattığı ticari mal(olgunlaşmış hayvan satışı) veya mamulün(et, süt) maliyetinin oluşturduğu hesap grubudur. Satışların maliyeti satılan şeyin türünden hareketler aşağıdaki şekilde oluşturulmuştur. Uygulama örneğimizdeki işletme üretim işletmesi olduğundan kayıtlarımızda 620 kodlu Satılan Mamul Maliyeti Hesabı kullanılmıştır (Çizelge 4.32).

- 620 Satılan mamuller maliyeti
- 621 Satılan ticari mallar maliyeti
- 622 Satılan hizmet maliyeti
- 623 Diğer satışların maliyeti

Faaliyet giderleri; işletmenin esas faaliyetiyle ilgili olmakla birlikte üretim maliyetine yüklenemeyen giderlerin toplandığı hesap grubudur. Örneğin; işletmenin et ve süt pazarlaması ve sevkiyatı neticesinde oluşan reklam, personel, yakıt gibi giderleri faaliyet gideri olarak değerlendirilmektedir. Faaliyet giderleri şu başlıklar altında takip edilmektedir (Çizelge 4.32).

- 630 Araştırma ve geliştirme giderleri
- 631 Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri
- 632 Genel yönetim giderleri

Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Giderler; işletmenin esas faaliyeti olan süt sığırcılığı faaliyeti dışında kalmakla birlikte işletme için olağan sayılan; iştiraklerden temettü gelirleri, kambiyo karları, kira gelirleri gibi gelirler bu başlık altında toplanır (Çizelge 4.32).

Dönem Net Karı; dönem içinde gelir ve giderlerin kaydedildiği hesapların kalanları bir araya getirilerek dönem karı (vergi öncesi kar) ve dönem net karı (vergi sonrası kar) belirlenir. Gelir tablosunun son hesabı olan 692 Dönem Net Kar/Zarar hesabındaki tutar işletmenin kar ya da zarar durumuna göre ilgili hesap olan 590 Dönem Net Kar/591 Dönem Net Zarar hesabına aktarıldığında tüm hesaplar kapanmış

olur. Tekdüzen Hesap Planı'nda bütün gelir ve giderlerin toplandığı, borç kalanı ve alacak kalanı veren tek hesap 690 Dönem Kar/Zarar Hesabıdır. Bu hesabın borç kalanı dönem zararını gösterirken, alacak kalanı vergiden önceki dönem karını gösterir (Çizelge 4.32).

Çizelge 4.32. Gelir tablosu

HESAP KODU	GELİR TABLOSU	Önceki Dönem	Cari Dönem
60	BRUT SATISLAR	0,00	0,00
600	YURTCI SATISLARI		
602	DIGER GELIRLER		
61	SATIS INDIRIMLERI	0,00	0,00
610	SATISTAN IADELER		
611	SATIS ISKONTALARI		
	NET SATIŞLAR	0,00	0,00
62	SATISLARIN MALİYETI	0,00	0,00
620	SATILAN MAMULLER MALİYETI		
621	SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETI		
	BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	0,00	0,00
63	FAALİYET GİDERLERI	0,00	0,00
631	PAZARLAMA SATIS DAGITIM GİDER.		
632	GENEL YONETİM GİDERLERI		
	FAALİYET KARI VEYA ZARARI	0,00	0,00
64	DİGER FAAL.OLAGAN GELİR VE KAR	0,00	0,00
642	FAİZ GELİRLERİ		
645	MENKUL KIYMET SATIS KARLARI		
646	KAMBIYO KARLARI		
649	FAALİYETLE İLGİLİ DİG.GELİRLER		
65	DİGER FAAL.OLAGAN GİDER VE ZAR	0,00	0,00
656	KAMBIYO ZARARLARI		
66	FINANSMAN GİDERLERI	0,00	0,00
660	KISA VADELİ BORCLANMA GİDERLER		
	OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	0,00	0,00
67	OLAGANDISI GELİR VE KARLAR	0,00	0,00
679	DİGER OLAGANDISI GELİR VE KARL		
68	OLAGANDISI GİDER VE ZARARLAR	0,00	0,00
689	DİGER OLAGANDISI GİDER VE ZAR.		
	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	0,00	0,00
	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	884,50	0,00

Dönem Karı/Zararı Hesabı'nın alacak kalanı ticari karı verir. Vergi hesaplaması için mali kara (Kurumlar Vergisi matrahı) ulaşmak gerekir. Mali kar şu şekilde hesaplanır:

Dönem karı (ticari kar)..... xx
+ Kanunun kabul etmediği gider.....xx
-Vergi dışı gelir.....xx
+Eksik değerlendirilmiş tutar.....xx
-Fazla değerlendirilmiş tutar..... xx

MALİ KAR.....xx
Kurumlar Vergisi = Mali Kar x Vergi Oranı

Çizelge 4.33. Dönem karı veya zararı hesabı

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI	
610 Satış İadesi	600 Yurtiçi Satışlar
611 Satış İskontosu	601 Yurtdışı Satışlar
612 Diğer İndirimler	602 Diğer Gelirler
620 Satılan Mamuller Maliyeti	640 İştiraklerden Temettü Gelirleri
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti	641 Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gel.
622 Satılan Hizmet Maliyeti	642 Faiz Gelirleri
623 Diğer Satışların Maliyeti	643 Komisyon Gelirleri
630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	644 Konusu Kalmayan Karşılıklar
631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gid	645 Menkul Kıymet Satış Karı
632 Genel Yönetim Giderleri	646 Kambiyo Karları
653 Komisyon Giderleri	647 Reeskont Faiz Gelirleri
654 Karşılık Giderleri	648 Enflasyon Düzeltmesi Kar
655 Menkul Kıymet Satış Zararı	649 Diğer Olağan Gelir/Kar
656 Kambiyo Zararları	671 Önceki Dönem Gelir/Kar
657 Reeskont Faiz Giderleri	679 Diğer Olağandışı Gelir/Kar
659 Diğer Olağan Gider/Zararlar	
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	
661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	
680 Çalışmayan Kısım Gider/Zarar	
681 Önceki Dönem Gider/Zarar	
689 Diğer Olağandışı Gider/Zarar	
Borç kalanı(Dönem zararı)	Alacak kalanı(Dönem karı/vergi öncesi kar)

Türk vergi sistemi canlı varlıkları muhasebeleştirirken onları diğer varlıklardan ayıran doğma, doğurma, büyüme, ölme gibi biyolojik evreleri dikkate almaksızın dönen ve duran varlıklarla aynı şekilde değerlemeye tabii tutmaktadır. Türk vergi mevzuatı düzenlemeleri canlı varlığın maliyet bedeli ile kayda alınmasını gerektirir. Canlı varlığın maliyet bedeli bilinmiyorsa veya doğru şekilde tespit edilemiyorsa, canlı varlık emsal bedel üzerinden kayda alınır. Canlı varlığın emsal bedel üzerinden kayda alınması durumunda işletme varlığın biyolojik sürecini gözlemleyemeyecek ve raporlayamayacaktır. Bu durum işletme ile ilgilenenlerin eksik bilgi edinmelerine yol açacaktır.

TMS 41'e göre gerçeğe uygun değer aktif piyasada belirlenir. Aktif bir piyasanın olmaması durumunda ise standart gerçeğe uygun değer belirlenmesi için alternatif sıralamalar belirlemiştir.

Tekdüzen Hesap Planı'nda canlı varlıklar için açılan özel hesaplar bulunmamaktadır. Bu eksiklik için hesap planında yer alan 16 ve 21 numaralı Canlı Varlıklar hesap grupları kullanılabilir. Burada 16 numaralı hesap grubu işletmede bulunan ve bir yıl içinde elden çıkarılması planlanan canlı varlıkları ifade ederken, 21 numaralı hesap grubuna işletmenin bir yıldan önce elden çıkarmayı düşünmediği canlı varlıklar kaydedilir.

4.5. İncelenen Süt Sığırcılığı İşletmelerindeki Kayıtsal Sorunlar

Çalışmanın bu bölümünde incelenen süt sığırcılığı işletmelerinin yöneticilerine kayıtsal sorunlara ilişkin görüşlerini belirlemek için sorulan sorulara verilen yanıtlar değerlendirilmiş ve 4 işletmeye ilişkin frekans dağılımı sonuçları aşağıdaki Çizelge

4.34'te sunulmuştur. Burada belirtilen yargılara katılım düzeyleri beşli likert ölçeği kullanılarak tespit edilmiştir.

İşletmelerden 3 tanesi muhasebenin öneminin oldukça farkındayken 1 işletmenin bu konuda kararsız kalması dikkat çekicidir. Kayıt tutma ile yüksek kar arasındaki ilişkiyi değerlendirmeye yarayan 2. yargıda 3 işletme yüksek karın ancak kayıt tutma ile mümkün ya da daha mümkün olduğunu düşünürken, 1 işletme ise oldukça dürüst şekilde yüksek karın kayıt tutmayla bağlantılı olduğunu düşünmediğini dile getirmiştir. İşletmelerin kendi bünyesinde muhasebeci bulduklarının faydalı olmadığını belirten 1 işletme mevcuttur. Bu işletmenin muhasebe verilerine ulaşmadaki zaman maliyetini göz ardı ettiği düşünülmektedir. Bir önceki yargıyla bağlantılı olarak muhasebecinin işletme bünyesinde fiilen çalışıyor olmasının işletmenin geleceğini planlamasına katkı sağlayacağını düşünen işletmeler 3 tanedir. 1 işletme ise bu konuda kararsız olduğunu belirtmiştir. İşletme bünyesinde fiilen bulunan muhasebecinin işletmeye faydalı olmayacağı ve işletmenin planlama yapmasına katkı sağlamayacağını düşünen tek işletmenin daha önce kendi bünyesinde herhangi bir muhasebeci çalıştırmayıp, dolayısıyla iki durumu kıyaslayabileceği bir ortam oluşturmadığı tarafımızca düşünülmektedir. Muhasebe kayıtlarının kar/zarar durumunu göstermesi açısından önemli olduğu konusunda bir işletme kararsız olduğunu belirtmiştir. Oysaki işletmeler yasal zorunluluk olmasa dahi temelde maliyetlerini görmek ve kar/zarar durumunu gözlemlemek açısından kayıt tutmanın bir gereklilik olduğunu bilmektedirler. İşletmelerin her türlü alım-satım hizmetinin kayıtlara yansıtılmaması, düzenlenmesi gereken belgelerin düzenlenmemesi, ertelenmiş ödemeler veya alacaklar, aynı alacaklar, işletme sahip ve/veya ortaklarının eş ve/veya çocuklarının işletmede çalışıyormuş gibi gösterilmeleri ve buna benzer birtakım işlemler işletmenin kararsız kalmasına neden olabileceği düşünülmektedir. Üreticilerin muhasebe konusunda yeterli bilgiye sahip olduğunu düşünen işletme sayısı 2 olmakla birlikte, 1 işletme kararsız iken 1 işletme çekimser kalmıştır. Süt sığırcılığı faaliyeti yürüten bu işletmelere bakıldığında üreticilerin farklı meslek gruplarına mensup olduğu görülmekle birlikte birden fazla faaliyet kolunda da çalıştıkları bilinmektedir. Bu meslek gruplarında akademik olarak muhasebe eğitimi alınmadığı için üreticilerin muhasebe bilgisinin eksikliği konusunda görüş bildirilmesi oldukça normaldir. İşletmelerin ana faaliyet konularının canlı varlık olması bu varlıkların diğer varlıklara göre biyolojik evreleri gereği farklı usulde kayıt altına alınmalarını gerektirmektedir. Canlı varlıkların doğum, ölüm, yavrulama, hastalanma gibi onlara has durumları bu durumların kayıt altına alınması hususunda da belirli incelikler gerektirmektedir. Bu hususta 2 işletmenin kararsız olması diğer iki işletmenin ise katılmaması işletme sahip ve/veya müdürlerinin muhasebe konusunda teknik bilgiye sahip olmadıklarının göstergesidir. İşletmelerin süt verimini değerlendirirken muhasebe kayıtlarından yararlanma hususunda 2 işletme katılmazken, 2 işletme katılmaktadır. 3 işletme süt üretim maliyetlerinin hesaplanması ve değerlendirilmesi açısından muhasebenin gerekliliğinin farkındadır. 1 işletme ise süt üretim maliyetlerinin hesaplanması ve değerlendirilmesi hususunda muhasebenin gerekliliğine katılmadığını bildirmiştir. Bu noktada ele alınan husus işletme açısından anlaşılabilir olmakla birlikte işletme yönetiminin muhasebe konusunda eksik bilgiye sahip olduğunun somut bir göstergesidir. İşletmelerin muhasebe kayıtlarını tutmak için mali müşavir ile anlaşmalarının karlı olduğu konusunda 2 işletme kararsızken 2 işletme karlı olduğunu bildirmiştir. Bu durumda kararsız olan işletmeler muhasebe

kayıtlarının kendi lehlerine olacak şekilde tutulması talebinde bulunmuş olabilir. Öte yandan çalıştıkları mali müşavirlerin işletmelerden piyasa fiyatının üzerinde ücret talep ediyor olması olasıdır. Serbest muhasebeci mali müşavirlerin dışında işletmelerde fatura vb. belgeleri toplamak, toplanan faturaları işlemek ve belgelerin günlük takibini yapmak amacıyla ön muhasebe personeli bulunabilir. Örnek işletmelerimizden 3 tanesi ön muhasebenin mutlaka olması gerektiğini düşünürken 1 işletme bu konuda kararsızdır. Ön muhasebe hem belge takibi açısından hem de mali müşavirin iş yükünü hafifletmesi açısından büyük firmalarda olması gereken bir birimdir. İşletmelerin hepsi ana faaliyet konuları olan süt sığırcılığı faaliyeti için Tekdüzen Hesap Planı'ndaki hesapları yeterli bulmuşlardır. Oysaki canlı varlıkların ana hesaplarda değil alt hesaplarda takip edilmesi Tekdüzen Hesap Planı'nın tarım işletmelerinin muhasebe sistemleri açısından yeterli olmadığını kanıtıdır. İhtiyari (isteğe bağlı) tutulan defterlerin işletmenin büyümesine hiçbir katkıda bulunmayacağını belirten 2 işletme olmuştur. Yasal olarak zorunlu olmasa dahi tutulan defterler işletmenin otokontrolünü sağlamadaki en önemli araçtır. İşletmeler tutulan defterlerden hareketle geçmişte yaptıkları işlemlerden ders çıkarıp, bugününü ve geleceğini planlayabilmekte ve olası sonuçları tahmin edebilmektedir. İşletmelerde süt sığırcılığı faaliyeti dışında bitkisel üretim de yapıyor olması kayıt tutmayı zorlaştırır yargısına her işletme farklı cevap vermiştir. İşletmelerden ikisi bu yargıya katılmazken veya hiç katılmazken, bir işletme kararsız, diğer bir işletme ise katılmaktadır. İşletmelerin defter kayıtlarına bakıldığında süt sığırlarının beslenmesinde kullanılan mısır, yulaf arpa vb. bitkisel ürünlerin de tıpkı süt sığırları ile ilgili işlemler gibi ana hesaplarda değil, alt hesaplarda takip edildiği görülmektedir. Bu durum kayıt tutmayı zorlaştırmamakta bilakis kolaylaştırmaktadır. Ancak bu noktada bitkisel ürünün işletme içinde mi üretildiği yoksa dışarıdan mı alındığı sorunu gündeme gelmektedir. İşletmelerin defter kayıtları incelendiğinde süt sığırlarının beslenmesi amacıyla kullanılan yemler Direkt İlk Madde ve Malzeme ana hesabında toplanmış, yemlerin işletme içinde mi üretildiği veya dışarıdan mı alındığı ayrımı tespit edilememektedir. İşletmelerden 3'ü tarım muhasebesinin yeterli olduğunu düşünmektedirler. Oysaki günümüzde tarım muhasebesinin kullanım alanı oldukça dardır. Örneğimizdeki firmalar her ne kadar tarımsal faaliyet yürütüyor olsalar da defter kayıtlarını finansal muhasebe çerçevesinde ve Tekdüzen Hesap Planı'nı baz alarak tutmaktadırlar. Bu durumda firma sahip, ortak ve/veya müdürlerinin finansal muhasebe ve tarım muhasebesi ayrımını bilmediğini pekala düşünebiliriz. İşçilere yapılan aynı ödemelerin işletme maliyetlerinin olduğundan az görünmesine sebep olduğu yargısına katılan tek işletme olması diğer 3 işletmenin personeline aynı ödeme yapmadığının, yapsa dahi bunun nakdi karşılığını muhasebeleştirmediğinin göstergesidir. Çiftçilerimizin kendi faaliyet alanlarında muhasebe bilgi ve tekniklerini öğrenmeye istekli olmaması tarım sektöründeki işletmelerin kayıt tutma özelinde gelişmemesine neden olduğu yargısı tüm işletmeler için ortak olduğu görülmektedir. Muhasebe kayıtları aracılığıyla analiz ve raporlama yapmak işletmelerin finansal durumunu görmeye yarar yargısı için bir işletme kararsız olduğunu belirtmiştir. Bu işletmenin muhasebe ile oldukça eksik bilgi sahibi olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. İşletme personelinin ve çalışılan muhasebecinin süt sığırcılığı faaliyeti ile ilgili yetersiz bilgiye sahip olması işletmenin karlılığını etkileyeceği hususunda 2 işletme kararsızken, 2 işletme bu yargıya katılmamaktadır. İşletmelerin defter kayıtlarına bakıldığında süt sığırcılığı işletmeleri için oluşturulmuş özel kayıtların olmaması, kayıtların diğer ticari işletmelerde tutulan kayıtlarla benzerlik göstermesi

muhasebecilerin kayıt tutarken zorlanmadığını dolayısıyla da işletmenin karlılığının bu durumdan etkilenmediği aşikardır. Bu yargıdan hareketle 2 işletmenin sahip, ortak ve/veya müdürlerinin muhasebe kayıtlarını anlama ve yorumlama konusunda yetersiz olduğu düşünülmektedir. Hastalık vb. sebeplerle oluşan hayvan kayıpları ve nitelikli işçi açığı tüm işletmeler için ortak bir sorundur. Anketimize göre süt sığırcılığı işletmelerinin ürün pazarlaması konusunda sorun yaşadığını içeren dört farklı görüş bildirilmiştir. 1 işletme ürün pazarlamasının kendisi için bir sorun olmadığını belirtmiştir. Bu işletmenin sermayesinin fazla olduğunun ve lojistiğinin diğer işletmelere kıyasla gelişmiş olduğunun göstergesidir. İşletmeler kendi faaliyet alanlarında verilen kredi ve desteklemelere ulaşmada sorun yaşadıklarından şikayetçidirler. Bu durum kredi ve desteği sağlayacak birimlerin sorumluluğunu yerine getirmemesi veya zamanında destek sağlamaması olarak değerlendirilmektedir (Çizelge 4.34).

Çizelge 4.34. İncelenen süt sığırcılığı işletmelerindeki kayıtsal sorunlara ilişkin yargıların frekans dağılımı

No	Yargılar	Katılma düzeyi*				
		1	2	3	4	5
1	Süt sığırcılığı işletmelerinde muhasebenin önemi fazladır.	0	0	1	0	3
2	Kayıt tutmayan bir işletme yüksek kar elde edebilir.	2	1	0	0	1
3	İşletme bünyesinde muhasebeci bulunması zorunlu olmasa da faydalıdır.	1	0	0	0	3
4	İşletme bünyesinde muhasebeci bulundurulması işletmenin planlama yapmasına katkı sağlar.	0	0	1	0	3
5	İşletme kayıtları kar/zarar durumunu göstermesi açısından oldukça önemlidir.	0	0	1	1	2
6	Üreticiler muhasebe konusunda yeterli bilgiye sahiptir.	0	0	1	0	2
7	Faaliyet konusunun canlı materyal olması kayıt tutmayı zorlaştırmaktadır.	0	2	2	0	0
8	İşletme yönetimi muhasebe konusunda yeterli bilgiye sahiptir.	0	0	0	2	2
9	İşletmenin kayıt tutuyor olması yalnızca vergisel işlemler açısından önemlidir.	1	2	1	0	0
10	İşletmede tutulan kayıtların bilgisayar sistemi aracılığıyla tutulması kayıt tutma maliyetini azaltır.	0	0	0	1	3
11	İşletmeler gelecekteki plan ve bütçelerini muhasebe kayıtlarına göre belirler.	0	0	1	1	2
12	İşletmeler süt verimini muhasebe kayıtlarından yararlanarak belirler ve takip eder.	1	1	0	2	0
13	Muhasebe kayıtları süt sığırcılığı işletmeleri için güvenilir bir yardımcıdır.	0	0	0	1	3
14	Süt üretim maliyetleri muhasebe kayıtları kullanılarak sürekli olarak hesaplanmakta ve değerlendirilmektedir.	0	1	0	1	2
15	Süt üretim masrafları muhasebe kayıtlarından yararlanılarak kontrol edilmektedir.	0	0	1	1	2
16	Süt sığırcılığı işletmelerinin mali müşavir ile anlaşmaları onlar için daha karlıdır.	0	0	2	1	1
17	İşletmelerin kendi bünyesinde muhasebeci bulundurmaları işletmelerin verimliliğini artırır.	0	0	1	0	3
18	Süt sığırcılığı işletmelerinde muhakkak ön muhasebe yapılmalıdır.	0	0	1	0	3
19	Tekdüzen Hesap Planı'nda süt sığırcılığı işletmelerinin kullanımına uygun yeterli sayıda hesap mevcut değildir.	2	2	0	0	0
20	Süt sığırlarının çağ değişimi sığırın işletme kayıtlarındaki aktif değerinin tespitini zorlaştırmaktadır.	1	1	2	0	0
21	Canlı varlıkların biyolojik dönüşümlerini gösterebilmek için yeterli sayıda dönem ayırıcı hesap vardır.	0	0	2	0	2
22	Süt sığırcılığı işletmelerinin yasal olarak zorunlu olmasa dahi defter tutmaları onların büyümelerine katkı sağlar.	1	1	0	1	1
23	Süt sığırlarının çağ değişimi amortisman ayırma işlemlerini zorlaştırmaktadır.	1	2	1	0	0
24	İşletmede bitkisel ürünlerin üretimi kayıt tutmayı zorlaştırmakta ve karmaşık hale getirmektedir.	1	1	1	1	0

Çizelge 4.34'ün devamı

No	Yargılar	Katılma düzeyi*				
		1	2	3	4	5
25	Süt sığırcılığı işletmelerinde yan ürünlerin üretimi tarım muhasebesini karmaşık hale getirir.	1	2	1	0	0
26	Süt sığırcılığı işletmelerinde öz tüketim sebebiyle oluşan giderler maliyetlerin tespitini zorlaştırmaktadır.	1	3	0	0	0
27	Süt sığırcılığı işletmelerinde faaliyetler arası transferler kayıt tutma işlemini zorlaştırmaktadır.	1	3	0	0	0
28	Tekdüzen Hesap Planı'nda canlı varlıkların hangi hesap grubu içinde değerlendirileceği sorunu vardır.	1	2	1	0	0
29	Üreticiler muhasebe sisteminin işletmeye sağladığı yararlarından habersizdirler	1	1	0	1	1
30	Tarım muhasebesi maliyet unsurlarını belirleme konusunda yetersiz kalmaktadır.	1	2	1	0	0
31	İşçilere ödenen ücretlerin bir kısmının aynı olması maliyetlerin bilançoda eksik görünmesine sebep olmaktadır.	1	2	0	1	0
32	Farklı coğrafyalarda süt sığırcılığı işi yapan tarım işletmelerinin girdileri ve girdi maliyetlerinin farklı olması Tekdüzeni bozmaktadır.	1	2	1	0	0
33	Çiftçilerimizin büyük bir bölümünün vergiden muaf tutulmaları tarım muhasebesinin gelişimini engellemektedir.	0	1	1	0	2
34	Çiftçilerimizin isteksiz olmaları tarım muhasebesinin gelişimini engellemektedir.	0	0	1	1	2
35	Belirli bölgelerde çiftçilerin bilgi alabileceği muhasebe bürolarının oluşturulması tarım muhasebesinin gelişimi açısından son derece yararlı olur.	0	0	0	1	3
36	Muhasebe kayıtlarından işletmenin finansal durumunun incelenmesinde yararlanılmaktadır.	0	0	1	1	2
37	Muhasebe kayıtları kullanılarak işletmenin başarısı (performansı) ölçülmekte ve değerlendirilmektedir.	0	0	1	0	3
38	İşletme çalışanlarının performansının ölçülmesinde muhasebe kayıtlarından yararlanılmaktadır.	1	0	2	0	1
39	Devlet, süt sığırcılığı faaliyetinde bulunan işletmelere yeterli miktarda maddi destek sağlamamaktadır.	1	0	1	0	2
40	Süt sığırcılığı işletmelerinin kredi ve desteklemelere ulaşma maliyetleri oldukça fazladır.	1	0	0	1	2
41	Süt sığırcılığı işletmeleri ürün pazarlamasına ilişkin pek sorun yaşamazlar.	1	1	1	0	1
42	Hastalıklar ve hayvan kayıpları süt üretimini olumsuz etkiler.	0	0	0	1	3
43	Süt sığırcılığı işletmelerinde nitelikli iş gücü açığı vardır.	0	0	0	1	3
44	Süt sığırcılığı işletmelerinde çalışan muhasebe personelinin veya işletmenin anlaşmış olduğu mali müşavirin süt sığırları ile ilgili teknik bilgiye sahip olmaması işletmenin rantabilitesini olumsuz yönde etkilemektedir.	1	1	2	0	0
45	Süt sığırcılığı işletmelerinde kaliteli yem sorunu vardır.	0	0	1	0	3

*: 1. Hiç katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle katılıyorum

5. SONUÇLAR

Tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de tarım sektörü oldukça önemli bir yere sahiptir. Bunun içindir ki devletler tarım sektörünü teşvik edici politikalar izlemektedirler.

Tarım sektöründeki işletmelerin dinamiğine bakıldığında genelde küçük işletmeler ve aile işletmeleri şeklinde örgütlendikleri görülmektedir. Bu durum tarım işletmelerinin büyüüp gelişmesini engellemiştir. Ayrıca bu işletmelerin çoğunluğunun küçük çiftçi muafiyetinden yararlanıyor olması, yararlanmayanların ise tevkifat (kaynakta kesinti) yoluyla vergilendiriliyor olması tarımsal faaliyet muhasebesinin hem oluşmasını hem de uygulanabilirliğini geciktirmiştir. Dünya nüfusun artması, teknolojinin gelişmesiyle birlikte büyük sermayedar sayısı artmış, buna bağlı olarak da büyük sermayedarlar tarım sektörüne yatırım yapmaya başlamıştır.

Günümüzde tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, büyük ölçekli ve uzmanlaşmış tekniklerle faaliyetlerini yürütmektedir. Tarımsal faaliyetlerin bağlı olduğu koşullar ve güçlükler sebebiyle ayrı bir muhasebe sistemine ihtiyaç olduğu elzemdir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(UMSK), bu ihtiyacı gidermek amacıyla 1999 yılında tarım sektöründe uygulanmak üzere bir taslak hazırlamıştır. Taslak 2001'de bir standarda (UMS 41) dönüştürülmüştür.

Türkiye, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(UMS) üyesidir. Bu sebeple uluslararası muhasebe standartlarındaki ilkeleri takip etmek ve esaslarını kabul etmekle yükümlüdür. Bu sebeple Tarımsal Faaliyetler Standardı 2005 yılından sonraki hesap dönemlerinde yürürlüğe girmek üzere başlangıç olarak 2006 yılı 24 Aralık'ta ve 26090 sayı ile Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

TMS 41 2005 yılı itibariyle Avrupa Birliği ülkeleri ve diğer birçok ülkede uluslararası muhasebe standartlarıyla birlikte uygulamaya başlanmıştır. TMS 41 kapsamında yaşayan varlıklar ile bunların ürünleri yer alırken, ürünlerin hasat edildikten sonraki aşamaları kapsam dışında bırakılmıştır.

Canlı varlıklar biyolojik süreçleri itibariyle diğer varlıklardan değerlendirme, amortisman, maliyet hesaplamaları gibi birçok konuda ayrı tutulmaktadır. TMS 41'in benimsediği GUD yaklaşımı ve canlı varlıkta oluşan değerlendirme farklarının hesap planında yer alan hesaplarla ilişkili olamayacağı düşünülmüş ve THP ile TMS 41'in denkleştirilmesi sağlanmıştır.

Tekdüzen Hesap Planı'nda yaşayan varlıklara özel olarak açılmış hesaplar mevcut değildir. TMS 41'e göre canlı varlıklar diğer hesapların alt hesaplarında gösterilmemeli, yeni hesap gruplarında yer almalıdır. Bu bağlamda hesap planında kullanılmayan dönen varlık niteliğinde olanlar için 16. grup, duran varlık niteliğindeki yaşayan varlıklar içinse 21. Grubun kullanımı uygundur.

TMS 41, canlı varlıkları net gerçeğe uygun değerle değerlemeyi benimsemektedir. Standarda göre varlıkların gerçek değerinden satım maliyeti düşüldüğünde canlı varlığın net gerçeğe uygun değeri saptanmış olur. TMS 41 canlı varlığın aktife alındığı andan itibaren gerçeğe uygun değer ile bilançoya yansıtılması

gerektiğini savunur. Ayrıca canlı varlıkların piyasa değişimlerinden kaynaklı ortaya çıkan gerçeğe uygun değerlerindeki farkların (artış ve azalış) da gelir tablosuna aktarılması gerekmektedir. Bu artış ve azalışların da hesap planında açılacak farklı hesaplarda takibi gerekmektedir.

Çalışmada standartta yer alan tanımlara yer verilmiş, süt sığırcılığı işletmelerinde mevcut muhasebe uygulamalarına değinilmiş, TMS 41 çerçevesinde tarımsal faaliyetin alt dalı olan hayvancılık sektörü muhasebe uygulamaları incelenmiştir.

Büyükbaş hayvancılık işletmelerinde önem arz eden konuların başında hayvanların çağ değişimi vardır. Vergi mevzuatımıza göre çağ değişiminin muhasebeleştirilmesi mümkün değildir. TMS 41 ise hayvanların çağ değişiminin muhasebeleştirilmesi gerektiğini savunur. Dolayısıyla standarda göre hayvanlardaki çağ değişimi işletmenin ilgili dönem gelirdir ve ilgili olduğu cari yılın gelir tablosuna yansıtılmalıdır.

Sonuç olarak, TMS 41'e göre değerlendirilen canlı varlıkların biyolojik olarak geçirdiği tüm evrelerin mali tablolara yansıtılması, işletmeye olan güveni arttıracak ve ilgililere daha sağlıklı veriler sunacaktır.

6. KAYNAKLAR

- Abakay, C. 2019. Tarım işletmelerinin muhasebeleştirilme sürecinin incelenmesi ve TMS 41 standardı ile karşılaştırılması: elmacılık sektörü üzerinde örnek uygulama. Yüksek lisans tezi, Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi, Karaman.
- Ağca, A. ve Sağlam, N. 2008. "TMS-41 Tarımsal Faaliyetler", Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum-Açıklama-Örnekler), 2. Baskı içinde (993-1022), Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları
- Akdoğan, N. Ve Sevilengül, O. 2007. Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum için Tekdüzen Hesap Planı'nda Yapılması Gereken Değişiklikler. İSMMM Mali Çözüm Dergisi, sayı 84, Kasım-Aralık 2007. Syf 45
- Antepli, A. 2014. 41 nolu Türkiye Muhasebe Standardı çerçevesinde tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi: büyükbaş hayvancılık işletmesinde bir uygulama. Doktora tezi, Selçuk Üniversitesi, Konya, 84-88 s.
- Aras, A. 1988. Tarım Muhasebesi. Ege Üniv. Ziraat Fakültesi Yayınları: 486, İzmir.
- Başer, B. 2019. Canlı varlık sınıfının muhasebeleştirilmesi ve değerlemesinin tekdüzen, bobi frs-7 ve tms41 kapsamında bir örnek uygulama yardımıyla açıklanması. Yüksek lisans tezi, Yozgat Bozok Üniversitesi, Yozgat.
- Bozbayır, V. 2018. Tarımsal işletmelerde canlı varlıkların TMS-41 açısından muhasebeleştirilmesi ve değerlendirme işlemlerinin vergi usul kanunu ile karşılaştırılması. Yüksek lisans tezi, İnönü Üniversitesi, Malatya.
- Cengiz Erdamar, Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni, İstanbul Üniversitesi Yayını, Yayın no: 3343, İstanbul 1985, sayfa 18.
- Cihangir, A. E. 2010. Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Zirai İşletmelerde Muhasebe Uygulaması: meyvecilik işletmelerinde bir uygulama. Yüksek lisans tezi, Hitit Üniversitesi, Çorum.
- Çelik, Y. 2014. Türkiye'de tarım işletmelerinde farklı muhasebe sistemlerine göre masraf ve gelir hesaplama yöntemleri. *Tarım Ekonomisi Dergisi*, 20(1), 41-52.
- Çetin, B. ve Tipi, T. 2007. Tarım Muhasebesi. Nobel Yayınları: 1171, Bursa.
- Çetintaş, M. E. 2019. Tms 41 kapsamında tarımsal faaliyetlerin muhasebe uygulamalarındaki yeri ve örnek bir işletme üzerindeki uygulama sonuçları. Yüksek lisans tezi, Selçuk Üniversitesi, Konya.
- Demirkol, Ömer Faruk (2006), Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü syf 71.
- Dolaş, S. 2019. Canlı varlıkların değerlendirilmesi ve tarımsal faaliyetler (TMS 41) standardına göre muhasebeleştirilmesi. Yüksek lisans tezi, İnönü Üniversitesi, Malatya.
- Fidan, H. 2018. Tarım Muhasebesi Sistemindeki Çalışmaların Tarihsel Gelişimi. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 01(04), 08-15.

- Gebeş, M. 2019. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi, değerlendirilmesi ve raporlanması: Büyükbaş hayvancılık işletmesinde bir uygulama. Yüksek lisans tezi, Bartın Üniversitesi, Bartın.
- Gelir Vergisi Kanunu (1960), T.C. Resmi Gazete,10700,06.01.1961.
- Gökgöz, A. 2012. Tarımsal faaliyetlerin gerçeğe uygun değerinin tespiti ve muhasebeleştirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 4(4): 95-108.
- Gökgöz, A. 2012. Balık üretme işletmelerinde TMS 41 kapsamında ürün maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi. Doktora tezi, Sakarya Üniversitesi, Sakarya.
- Hatunoğlu, Z. Ve Kılı, M. 2016. Tarım işletmelerinde bitkisel üretim maliyetlerinin TMS 41 çerçevesinde muhasebeleştirilmesi. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 13(1).
- Hopkings J. A. ve Heady E. O. 1962. Farm Records and Accounting, Iowa State University Press. 9.
- Köse, N. 2009. Tekdüzen Muhasebe Sisteminin tarım işletmelerinde uygulanmasının değerlendirilmesi. Doktora tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara, 33 S.
- Nergiz, M. 2013. Tarımsal faaliyetler ve canlı hayvan yetiştiriciliği konularıyla ilgili eden işletmelerde stoklar, muhasebe ve maliyet muhasebesi uygulamaları. Yüksek lisans tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Kahramanmaraş.
- Özçelik, M. K. 2017. Türk Muhasebe Sisteminin Gelişiminde Vergi Etkisi. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*, (60), 396-413.
- Örten, Remzi ve Hasan Kaval ve Aydın Karapınar (2003), Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları, Uygulama ve Yorumları, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Öztürk, A. 2018. Canlı varlıkların TMS-41 kapsamında Tek Düzen Hesap Planı'nda muhasebeleştirilmesi, Yüksek lisans tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi, İstanbul
- Özkan, A. 2002. Büyükbaş Hayvanlarda Amortismanlar, Yeniden Değerleme, Maliyet Bedeli Artımı ve Yenileme Fonu”, *Vergi Dünyası*, 21(249), 106-113.
- Sürmen, Y. 2011. Muhasebe-1. Celepler Matbaacılık: 61100, Ders kitabı, Trabzon, 131-152 s.
- Taşdelen A. 2010. *Hukuki Açıdan Zirai Kazançların Vergilendirilmesi Akdeniz Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi* 23(2): 137-144
- Taştan, H. 2013. Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde Muhasebe Düzeni. Detay Yayıncılık, Ankara, 65-108 s.
- Tokay, S. Hüseyin ve Deran, Ali (2006), “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-I” ,*Yaklaşım Dergisi*, 157-158.

- Top, T. 2009. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre canlı varlıkların değerlemesi; büyükbaş hayvanlar üzerinde bir uygulama. Yüksek lisans tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta, 21-22 s.
- Tuğay, O. 2013. Türkiye Muhasebe Standardı 41'e göre canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespiti ve muhasebeleştirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitü Dergisi*, 5(8): 148-165.
- Tunçez, H. A. 2011. Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 çerçevesinde incelenmesi: bir tarım işletmesinde örnek uygulama. Doktora tezi, Selçuk Üniversitesi, Konya, 317-325 s.
- Türkiye Muhasebe Standartları-41, www.kgk.gov.tr
- Uşul, H. ve Top, T. 2010. TMS 41'e göre büyükbaş hayvancılık faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi. Muhasebe ve Denetime Bakış TÜRMOB. 65-76 s.
- Yazan, Ö. 2010. Canlı varlıkların TMS 41 çerçevesinde muhasebeleştirilmesi. Yüksek lisans tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Trabzon.
- Yazan, Ö. ve Kaya, U. 2011. Canlı varlıkların Türkiye Muhasebe Standardı 41'e göre muhasebeleştirilmesi. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitü Dergisi*, 1(1):
- Yılmaz, E. 2014. TMS-41 tarımsal faaliyetler standardı kapsamında büyükbaş canlı varlıkların değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, sayı: 22
- VUK Genel Tebliğ 333-339.

7.EKLER

T.C. AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
ZİRAAT FAKÜLTESİ TARIM EKONOMİSİ ANABİLİM DALI
ARAŞTIRMA ANKET FORMU

ANTALYA İLİ SÜT SIĞIRCILIĞI İŞLETMELERİ'NDE
MUHASEBE UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu çalışma Akdeniz Üniversitesi Ziraat Fakültesi Tarım Ekonomisi Bölümünde yürütülmekte olan "Antalya İli Süt Sığircılığı İşletmelerinde Muhasebe Uygulamalarının Değerlendirilmesi" adlı yüksek lisans çalışmasıdır. Hazırlamış olduğumuz ankette işletmeyi tanıma amaçlı sorular sorulmuş olup, sorulara verilen cevapların yalnızca yaptığımız araştırmada kullanılacağından herhangi bir kişi ya da kurum ile paylaşılmayacağından emin olabilirsiniz. Araştırma sonucunda elde edilecek bulgular süt sığircılığı faaliyetinin gelişmesine katkıda bulunacak ve işletmelerin faaliyetlerini yürütmelerinde yol gösterici olacaktır. Araştırmamıza yapacağınız katkılar için teşekkür ederiz.

Hazırlayan: Duygu AKSU

Danışman: Prof. Dr. İbrahim YILMAZ

Anket Tarihi:

Anket No:

İl:

İlçe:

Köy:

ANTALYA 2021

A. İŞLETMEYİ TANIYALIM (GENEL BİLGİLER)

1. İşletmenin kuruluş yılı:	2. İşletmenin türü: a. Anonim şirket, b. Limited şirket, c. Kollektif şirket
3. İşletmenin yan faaliyet konusu (varsa):): a. Yem üretimi, b. Peynir üretimi, c. Yoğurt üretimi, d. Diğer: ...	4. İşletmenin ortak sayısı: E: K:
5. İşletmenin dışarıdan hizmet alımı: a. Veterinerlik, b. Muhasebe, c. Tarımsal danışmanlık, d. Diğer ...	6. Vergi mükellefinin yaşı:
7. Vergi mükellefinin çiftçilik dışında mesleği:	8. Vergi mükellefinin süt sığırcılığı deneyimi: yıl
9. Vergi mükellefinin eğitim düzeyi: a. İlkokul, b. Ortaokul, c. Lise, d. Yüksek okul, e. Üniversite, f. Yüksek Lisans	10. Herhangi bir kooperatif ya da birliğe üye misiniz? () Evet () Hayır
11. İşletme bir mali müşavir ile çalışıyor mu? () Evet () Hayır	12. Muhasebe kayıtları işletme bünyesinde mi tutuluyor? () Evet () Hayır
13. Genel kurul kişi sayısı:	14. Yönetim kurulu kişi sayısı:
15. Yönetim Kurulu başkanının yaşı:	16. Yönetim Kurulu başkanı: a. İşletme ortağı: b. Değil...
17. Yönetim Kurulu Başkanı'nın eğitim düzeyi: a. İlkokul, b. Ortaokul, c. Lise, d. Yüksek okul, e. Üniversite, f. Yüksek Lisans	18. Yönetim Kurulu Başkanı'nın muhasebe bilgisi: () Var () Yok

A.1.1. İşletmenin varlık bilgileri

İşletmenin varlıkları	
Hayvan sayısı	
Arazi varlığı	
Demirbaş sayısı	
Taşıt sayısı	

A.1.2 İşletmede kullanılan belgeler

Belge türü	Kullanılıyor	Kullanılmıyor
Fatura		
Perakende satış fişi		
Gider pusulası		
Müstahsil makbuzu		
Serbest meslek makbuzu		
Ücret bordrosu		
Taşıma ve sevk irsaliyesi		
Tahsilat makbuzu		

A.1.3 Aile fertlerinin ve işletmecinin çalışma/yönetim karşılığı muhasebeleştirilmekte midir?

Evet () Hayır ()

A.1.4 Muhasebe ile ilgili hizmet alımı

	Kaynak	Çalışan sayısı	Ödenen ücret
Ön muhasebe			
Mali müşavirlik			
Mali yönetim danışmanlığı			

A.1.5 Amortismanlar**İşletme hangi amortisman yöntemini kullanıyor:**

- a. Normal amortisman, b. Azalan bakiyeler, c. Olağanüstü amortisman

A.1.6 İşletmede hangi defterler tutuluyor?

- a. Yevmiye Defteri b. Defter-i kebir c. Envanter defteri d. Yönetim kurulu karar defteri e. Pay defteri

A.1.7 İşletmede isteğe bağlı olarak tutulan defterler var mıdır? Evet ise nelerdir?

.....

B. SÜT SIĞIRCILIĞI İŞLETMELERİNDE KAYITSAL SORUNLAR

	Yargılar	Katılma düzeyi				
		1	2	3	4	5
1	Süt sığircılığı işletmelerinde muhasebenin önemi fazladır.					
2	Kayıt tutmayan bir işletme yüksek kar elde edebilir.					
3	İşletme bünyesinde muhasebeci bulunması zorunlu olmasa da faydalıdır.					
4	İşletme bünyesinde muhasebeci bulundurulması işletmenin planlama yapmasına katkı sağlar.					
5	İşletme kayıtları kar/zarar durumunu göstermesi açısından oldukça önemlidir.					
6	Üreticiler muhasebe konusunda yeterli bilgiye sahiptir.					
7	Faaliyet konusunun canlı materyal olması kayıt tutmayı zorlaştırmaktadır.					
8	İşletme yönetimi muhasebe konusunda yeterli bilgiye sahiptir.					
9	İşletmenin kayıt tutuyor olması yalnızca vergisel işlemler açısından önemlidir.					
10	İşletmede tutulan kayıtların bilgisayar sistemi aracılığıyla tutulması kayıt					

	Yargılar	Katılma düzeyi				
		1	2	3	4	5
	tutma maliyetini azaltır.					
11	İşletmeler gelecekteki plan ve bütçelerini muhasebe kayıtlarına göre belirler.					
12	İşletmeler süt verimini muhasebe kayıtlarından yararlanarak belirler ve takip eder.					
13	Muhasebe kayıtları süt sığırcılığı işletmeleri için güvenilir bir yardımcıdır.					
14	Süt üretim maliyetleri muhasebe kayıtları kullanılarak sürekli olarak hesaplanmakta ve değerlendirilmektedir.					
15	Süt üretim masrafları muhasebe kayıtlarından yararlanılarak kontrol edilmektedir.					
16	Süt sığırcılığı işletmelerinin mali müşavir ile anlaşmaları onlar için daha karlıdır.					
17	İşletmelerin kendi bünyesinde muhasebeci bulundurmaları işletmelerin verimliliğini artırır.					
18	Süt sığırcılığı işletmelerinde muhakkak ön muhasebe yapılmalıdır.					
19	Tekdüzen Hesap Planı'nda süt sığırcılığı işletmelerinin kullanımına uygun yeterli sayıda hesap mevcut değildir.					
20	Süt sığırlarının çağ değişimi sığırın işletme kayıtlarındaki aktif değerinin tespitini zorlaştırmaktadır.					
21	Canlı varlıkların biyolojik dönüşümlerini gösterebilmek için yeterli sayıda dönem ayırıcı hesap vardır.					
22	Süt sığırcılığı işletmelerinin yasal olarak zorunlu olmasa dahi defter tutmaları onların büyümelerine katkı sağlar.					
23	Süt sığırlarının çağ değişimi amortisman ayırma işlemlerini zorlaştırmaktadır.					
24	İşletmede bitkisel ürünlerin üretimi kayıt tutmayı zorlaştırmakta ve karmaşık hale getirmektedir.					
25	Süt sığırcılığı işletmelerinde yan ürünlerin üretimi tarım muhasebesini karmaşık hale getirir.					
26	Süt sığırcılığı işletmelerinde öz tüketim sebebiyle oluşan giderler maliyetlerin tespitini zorlaştırmaktadır.					
27	Süt sığırcılığı işletmelerinde faaliyetler arası transferler kayıt tutma işlemini zorlaştırmaktadır.					
28	Tekdüzen Hesap Planı'nda canlı varlıkların hangi hesap grubu içinde değerlendirileceği sorunu vardır.					
29	Üreticiler muhasebe sisteminin işletmeye sağladığı yararları habersizdirler.					
30	Tarım muhasebesi maliyet unsurlarını belirleme konusunda yetersiz kalmaktadır.					
31	İşçilere ödenen ücretlerin bir kısmının aynı olması maliyetlerin bilançoda eksik görünmesine sebep olmaktadır.					
32	Farklı coğrafyalarda süt sığırcılığı işi yapan tarım işletmelerinin girdileri ve girdi maliyetlerinin farklı olması Tekdüzeni bozmaktadır.					
33	Çiftçilerimizin büyük bir bölümünün vergiden muaf tutulmaları tarım muhasebesinin gelişimini engellemektedir.					
34	Çiftçilerimizin isteksiz olmaları tarım muhasebesinin gelişimini					

	Yargılar	Katılma düzeyi				
		1	2	3	4	5
	engellemektedir.					
35	Belirli bölgelerde çiftçilerin bilgi alabileceği muhasebe bürolarının oluşturulması tarım muhasebesinin gelişimi açısından son derece yararlı olur.					
36	Muhasebe kayıtlarından işletmenin finansal durumunun incelenmesinde yararlanılmaktadır.					
37	Muhasebe kayıtları kullanılarak işletmenin başarısı (performansı) ölçülmekte ve değerlendirilmektedir.					
38	İşletme çalışanlarının performansının ölçülmesinde muhasebe kayıtlarından yararlanılmaktadır.					
39	Devlet, süt sığırcılığı faaliyetinde bulunan işletmelere yeterli miktarda maddi destek sağlamamaktadır.					
40	Süt sığırcılığı işletmelerinin kredi ve desteklemelere ulaşma maliyetleri oldukça fazladır.					
41	Süt sığırcılığı işletmeleri ürün pazarlamasına ilişkin pek sorun yaşamazlar.					
42	Hastalıklar ve hayvan kayıpları süt üretimini olumsuz etkiler.					
43	Süt sığırcılığı işletmelerinde nitelikli iş gücü açığı vardır.					
44	Süt sığırcılığı işletmelerinde çalışan muhasebe personelinin veya işletmenin anlaşmış olduğu mali müşavirin süt sığırları ile ilgili teknik bilgiye sahip olmaması işletmenin rantabilitesini olumsuz yönde etkilemektedir.					
45	Süt sığırcılığı işletmelerinde kaliteli yem sorunu vardır.					

1. Hiç katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle katılıyorum

ÖZGEÇMİŞ

DUYGU AKSU
dyguaksu0904@gmail.com



ÖĞRENİM BİLGİLERİ

Yüksek Lisans 2016-2021	Akdeniz Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Tarım Ekonomisi Bölümü, Antalya
Lisans 2011-2015	Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Trabzon