

## Canlı Varlıklarda Maliyetlerin 7/B Seçeneği İle İzlenmesi ve Uygulama Örneği \*

### Cost of living biological assets monitoring and application example with option 7/b

Ali ANTEPLİ<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Bayburt Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Bayburt. aliantepi46@hotmail.com

Geliş Tarihi/Received: 13.10.2014, Kabul Tarihi/Accepted: 13.02.2015

doi: 10.5505/piby.d.2015.87597

#### Özet

41 nolu Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi Standardı, işletmenin mali yıl içindeki tüm harcamalarını gider olarak ilgili maliyet hesaplarına kaydetmesini ve canlı varlıklarını ise Gerçeğe Uygun Değerleme yöntemiyle değerlemesini istemektedir. Canlı varlıkların yetiştirilmesi için yapılan yem, ilaç, gübre, su, ısınma, işçilik vb. tüm harcamalar canlı varlık maliyetlerine değil, dönemin giderleri olarak ilgili maliyet hesaplarına kaydedilmelidir. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerleri ise, ilk edinimlerinde, raporlama döneminde veya elden çıkartılmalarında aktif piyasa fiyatları baz alınarak belirlenmelidir. GUD(Gerçeğe Uygun Değer), canlı varlığın aktif piyasa fiyattan pazara ulaşım maliyetleri düşüldükten sonra bulunan değeridir. Standartta göre maliyetlerin izlenmesinde 7/B seçeneği tercih edilmelidir. Bu seçenek giderlerin izlenmesinde çeşit esasına göre düzenlenmiştir. TMS41 Standardı; Faaliyet dönemi içinde gerçekleşen bütün giderlerin, gider çeşitlerine göre belirlenen ilgili hesaplara kaydedilmesini ve varlıkların da her raporlama döneminde gerçeğe uygun değerle değerlemesinin yapılmasını öngörmektedir. Değerleme esnasında ortaya çıkacak farkların canlı varlıklar için 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları Hesabında, tarımsal ürünler için ise 604 Tarımsal Ürünler Değerleme Farkı Hesabında izlenmesi önerilmektedir. Değer artışları söz konusu bu hesaplara alacak, azalışlar ise borç yazılır ve dönem sonunda 690 Dönem Kâr ve Zararı Hesabı'na aktarılarak kapatılır.

**Anahtar kelimeler:** Canlı Varlıklar, Muhasebe Standartları, Değerleme, 7/B Seçeneği

**JEL kodları:** M40, M41.

#### Abstract

41 The Accounting Standards for Agricultural Operations of the enterprise, as an expense during the fiscal year for all expenses related to the cost of recording and the live assets at fair valuation method seeks the valuation. So for the cultivation of living creatures feed, pharmaceuticals, fertilizers, water, heating, labor, etc. Not all expenses to cost of living beings, as expense in the period the related costs should be recorded in the accounts. If the values of living beings, in the first acquisitions, disposals during the reporting period or hazard shall be determined on the basis of active market prices. GUD (Fair Value), live an active market price of the asset, after deducting transport costs from the market value is found. Standard monitoring of costs by 7 / B option should be preferred. These options are arranged based on the kinds of monitoring of expenditures. IAS41 Standard; All costs that occur during the reporting period, by type of expense to be recorded in the relevant accounts and assets to fair value at each reporting period are required to be made of valuation. Valuation differences will arise during the 606 Biological assets Biological assets at valuation differences account for the agricultural products account for differences in the valuation of Agricultural Products 604 monitoring is recommended. Increase in value comes to these accounts receivable, decreases the debt is written and Profit and Loss Account at the period end was transferred to 690 are closed.

**Keywords:** Biological Assets, Accounting Standards, Valuation, 7 / B Option

**JEL codes:** M40, M41.

\* Bu çalışma "41 Nolu Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Büyükbaş Hayvancılık İşletmesinde Bir Uygulama" adlı doktora tezinden türetilmiştir.

## 1. GİRİŞ

41 nolu Türkiye Muhasebe Standardının amacı, tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebeleştirme ve raporlama esaslarını belirlemektir. Standartta tarımsal faaliyet; hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği gibi satışa konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi işleminin bir işletme tarafından yönetimi biçiminde tanımlanmaktadır. Tarımsal ürün ise, işletmenin canlı varlıklarının (Yaşayan hayvan veya bitki) hasadı yapılmış ürünüdür (TMS 41, md. 5-6).

Dünyada ülkelerin son elli yılda piyasa ekonomilerine yönelmeleri ve bunun bir sonucu olarak ortaya çıkan küreselleşme olgusu bilgiye dayalı ekonomik yapının gelişmesini hızlandırmış, güvenilir bilgi ihtiyacının hissedilir şekilde artmasına yol açmış ve muhasebe uygulamalarının yapılandırılması ve yürütülmesinin önemini ortaya çıkarmıştır (Alagöz, 2008: 116).

Uluslararası ticaretin gelişmesi ve yatırımların uluslararası alanda hızla yayılması, bu işletmelerin finansal tablolarının düzenlenmesinde aynı muhasebe dilinin kullanılmasını zorunlu kılmıştır. Finansal bilgi kullanıcılarının doğru, güvenilir ve zamanında bilgiye ihtiyaçları vardır. Bu amaçlarla küresel ölçekte bir uyumun sağlanması için muhasebe standartları yayınlanmıştır. Standartların uygulanması ve bilgi kullanıcıların ihtiyaçlarına cevap verebilecek finansal raporlara ulaşılması ancak doğru muhasebe kayıtları ile yerine getirilebilir. Standartlarla ilgili yapılan akademik çalışmalarda farklı görüşlerin olduğu gözlemlenmektedir. Yani çoğu standart uygulamalarında bir standart yakalanamamıştır.

## 2. CANLI VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

41 nolu Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi Standardı, işletmenin mali yıl içindeki tüm harcamalarını gider olarak ilgili maliyet hesaplarına kaydetmesini ve canlı varlıklarını ise Gerçeğe Uygun Değerleme yöntemiyle değerlemesini emretmektedir. Yani canlı varlıkların yetiştirilmesi için yapılan yem, ilaç, gübre, su, ısınma, işçilik vb. tüm harcamalar canlı varlık maliyetlerine değil, dönemin giderleri olarak ilgili maliyet hesaplarına kaydedilmelidir. Canlı varlıkların değerleri ise, ilk edinimlerinde, raporlama döneminde veya elden çıkartılmalarında aktif piyasa fiyatları baz alınarak belirlenmelidir. GUD(Gerçeğe Uygun Değer), canlı varlığın aktif piyasa fiyatından pazara ulaşım maliyetleri düşüldükten sonra bulunan değeridir.

Canlı varlıkların, doğma, büyüme, olgunlaşma gibi değişime uğrama özelliğine sahip olmaları ve bunların değerlendirme ve muhasebeleştirme ilkelerinin vergi mevzuatı ve standarda göre farklı olması, muhasebeleştirilmelerini zorlaştırmaktadır. Standardın önerdiği gerçeğe uygun değer ilkesi ile vergi yasalarımızın istediği maliyet esaslı değerlendirme konusu, canlı varlıkların muhasebe kayıtlarında karışıklığa neden olmakta ve tekdüzen kayıt ilkesi konusunda sıkıntı yaşanmaktadır. Bu karışıklığın giderilmesi için yapılan çalışmalarda önerilen hesap planında yer alan dönen varlık ve duran varlık hesapları şöyledir( Akdoğan, 2007: 46);

16. CANLI VARLIKLAR	21. 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 DEĞERDÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	210 MEYVE AĞAÇLARI 211 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR 212 CANLI KÜMES VARLIKLARI 213 CANLI SU VARLIKLARI 214 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 215 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR 217 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 219 CANLI VARLIKLARDEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

Canlı varlığın değeri edinim, satış veya raporlama döneminde ortaya çıkmaktadır. Canlı varlık aktif piyasa fiyatından pazara ulaştırma maliyetleri düşüldükten sonra kalan gerçeğe uygun değeri değerlendirilir. Diğer bir ifade ile canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda finansal tablolarda, Net Gerçeğe Uygun Değerle (NGUD) ifade edilmektedir (Arslan, 2012:142). Her dönem değerlendirme işleminin yapılmasının nedeni canlı varlıkların değerindeki değişimin farklılaşmasıdır. Örneğin, kereste elde edilen ağaçlar yıllar ilerledikçe değer kazanmakta, kümes hayvanları veya alabalık ise belirli bir olgunluğa ulaştıktan sonra değer kaybetmektedir (Arzova ve Arsoy, 2006: 138).

Örneğin; Dönem içinde olgunlaşmış sağmal ineklerin doğumundan 25 dişi, 13 erkek buzağı elde edilmiştir. Buzağuların GUD'ü birim başı 1.300 TL'dir. Dişiler sürüye katılacak, erkekler ise besiyeye alınacaktır.

.../.../2012			
164 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR 10.01 Buzağı (süt içen) Erkek	16.900		
218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 10.01 Buzağı (süt içen) Dişi	32.500		
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI			49.400
Buzağı Doğumu			

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde, tahmini satış noktası giderlerinin çıkarılması nedeniyle, canlı varlığın ilk defa ölçülmesinde bir zarar meydana gelebilir ya da buzağı doğumunda olduğu gibi ilk ölçümlemede kar ortaya çıkabilir. Her iki durumda da oluşan kar ya da zararın ilgili dönemin gelir tablosuna yansıtılması gerekir. Standart, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklerin ne

kadarının fiziksel değişimden, ne kadarının piyasa fiyatlarının değişiminden kaynaklandığının belirlenip açıklanmasını da önermektedir. Bununla beraber, girişimcilere bu bilgileri açıklama konusunda zorunluluk getirmemektedir (Deran, 2005: 85).

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri tespit edilirken, değerlemeye konu olan varlıklar ile ilgili aktif bir piyasa bulunmakta ise, aktif piyasada açıklanmış olan fiyat diğer bir ifade ile piyasa fiyatı, gerçeğe uygun değer belirlenmesine uygun bir esas teşkil etmektedir. Bu durumda canlı varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülmüş kabul edilmekte ve canlı varlık finansal tablolarda aşağıda hesaplanan tutar ile yer almaktadır (TMS-41, md.17).

<b>Gerçeğe Uygun Değer = Aktif Piyasa Fiyatı – Taşıma Maliyetleri</b>
<b>Net Gerçeğe Uygun Değer = Gerçeğe Uygun Değer – Satış Maliyetleri</b>

Yukarıda belirtilen formülde yer alan canlı varlıklara ilişkin satış maliyet kalemleri ise aracılara ve simsarlara ödenen komisyonlar, düzenleyici kuruluşlar ile mal borsaları tarafından tahsil edilen vergiler ile transfer ve gümrük vergileri gibi çeşitli vergilerden oluşmaktadır.

Örneğin; Kayıtlı değeri 163.000 TL olan besideki hayvanlar, 227.000 TL'ye peşin satılmıştır.

<b>1</b>	.../.../2012 164 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR 10.02 Buzağı( 3-6 aylık) Erkek 4.000 10.03 Dana-Tosun 60.000  606 CANLI VARLIKDEĞERLEME FARKLARI 01. Besi Hayvan değerlendirme artışı  Değerleme Kaydı	64.000	64.000
<b>2</b>	.../.../2012 100 KASA  600 YURTIÇİ SATIŞLAR 01. Besi Satışları  Besi Hayvan Satışı	227.000	227.000
<b>3</b>	.../.../2012 624 SATILAN CANLI VARLIK MALİYETİ* 01. Besi Hayvan Maliyeti 227.000  164 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR 10.02 Buzağı 17.000 10.03 Dana-Tosun 210.000  SMM Kaydı	227.000	227.000

\* Bu hesap kodu Özulucan ve Deran'nın a.g.m.'de s.15'de önerilmiştir.

Gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülemediği durumlarda diğer bir ifade ile varlığın aktif bir piyasası yok ise işletme, gerçeğe uygun değerın tespitinde, aşağıdaki yöntemlerden biri veya daha fazlasını kullanarak gerçeğe uygun değeri tespit edebilir (TMS-41, md. 18).

- i. İşlem tarihi ile raporlama dönemi sonu arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla, en son piyasa işlem fiyatı,
- ii. Farklılıkları yansıtan düzeltmelerin yapıldığı, benzer varlıkların piyasa fiyatları,
- iii. Bir meyve bahçesinin sandık, kile veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi sektör emsalleridir.

### -Çağ Değişimi

**Tablo: Büyükbaş Hayvanların Dönemsonu Gerçeğe Uygun Değeri**

Cinsi	Dişi	Erkek	Kayıtlı Değeri (Birim)	GUD (Birim)	Toplam Fark
Buzağı ( Süt İçen)	37		1.300	1.300	-
Buzağı ( Süt İçen)		21	1.300	1.300	-
Buzağı ( 3- 6 Aylık)	5		1.300	1.300	-
Buzağı ( 3- 6 Aylık)	-	-	-	-	-
Dana	10		2.250	5.000	27.500
Ham Düve	5		1.000	2.500	7.500
Gebe Düve	-	-	-	-	-
Dana		5	1.000	4.500	17.500
Tosun		5	1.000	4.500	17.500
Sütü Satılmayan Sağmal	5		5.250	4.500	(3.750)
Sağmal	73		5.250	5.000	(18.250)
Çağ değiştiren Sağmal	10		2.250	4.500	22.500
Çağ değiştiren Sağmal	10		3.000	5.000	20.000
<b>Toplam</b>	<b>155</b>	<b>31</b>			<b>90.500</b>

		.../.../2012		
<b>1</b>	164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR 10.03 Dana Tosun 45.000		45.000	
	214 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR 20.04 Sağmal İnek 95.000		95.000	
	218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 11.02 Buzağı (3-6Aylık) Dişi		12.500	
	164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR 10.01 Buzağı (Süt içen) Er.10.000			10.000
	218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 10.01 Buzağı (Süt içen)Dişi 5.000 12.03 Gebe Düve 52.500			57.500
	606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI			85.000
Canlı Varlıkların Çağ Değişimi		.../.../2012		
<b>2</b>	218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 12.03 Ham Düve 27.500		27.500	
	606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI			27.500
Canlı Var. Değer Artışı		.../.../2012		
<b>3</b>	606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI		22.000	
	214 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR 20.04 Sağmal İnekler			22.000
Canlı Var. Değer Azalışı				

- **Değer artış ve azalışlarının ertelenen vergi ve vergi varlığı kayıtları**

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlemesinden dolayı meydana gelen artışlar, vergi mevzuatı açısından vergiye tabi tutulmazlar. Bu açıdan, TMS12 standardına göre ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır. Ertelenen Vergi Yükümlülükleri; Vergilendirilecek geçici farklar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarıdır. Başka bir ifadeyle, gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi rakamına ilave edilecek tutarlardır. Ertelene Vergi Varlıkları ise; Gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi rakamından indirilecek tutarlardır(Örten vd., 2009: 157). Bu durumda canlı varlıkların değer artışlarından ortaya çıkacak farklar 484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri hesabında, azalışlar ise 284 Ertelenmiş Vergi Varlığı hesabında izlenmesi uygun olacaktır.

1	31/12/2012		22.500	
	691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ			
		484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		22.500
		112.500 x %20 = 22.500 Ertelenen Vergi yükümlülüğü		
2	31/12/2012		4.500	
	284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI			
		691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		4.500
		22.500 x %20 = 4.500 Ertelenen vergi varlığı		

### 3. CANLI VARLIKLARIN GİDERLERİNİN 7/B SEÇENEĞİNDE İZLENMESİ

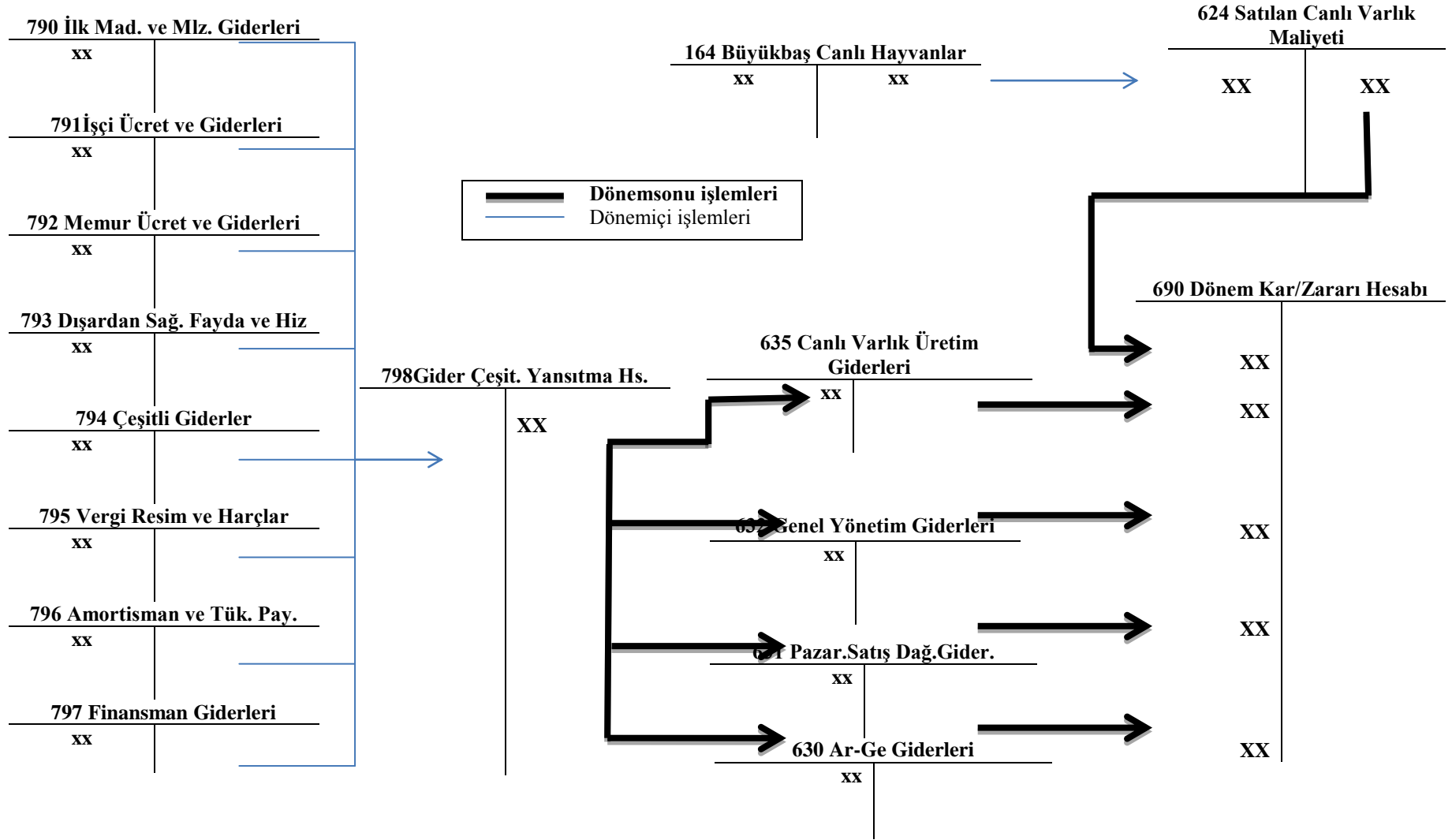
Maliyet muhasebesi sistemi, bir işletmede üretilen mal ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için, işletmenin yaptığı fedakârlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri; türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkân verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünüdür (Akdoğan, 2007: 6) şeklinde tanımlanmaktadır.

Tekdüzen Hesap Planında 7. Grup maliyet hesapları için düzenlenmiştir. Uygulamada esneklik sağlanması amacıyla iki seçenek halinde 7/A ve 7/B olarak sunulmuştur. 7/A seçeneği işletmenin fonksiyonları göz önüne alınarak düzenlenmiş ve buna göre hesap isimleri ve hesap kodları belirlenmiştir. 7/B seçeneği ise çeşit esasına göre 8 başlıkta belirlenmiş olan gider çeşitleri esas alınarak düzenlenmiş ve hesaplar buna göre belirlenmiştir. 41 nolu Tarımsal Faaliyetler Standardına göre giderlerin kaydedilmesinde 7/B seçeneği kullanılmalıdır. Çünkü standart direkt-endirekt gider ayrımı yapmaksızın dönemde gerçekleşen tüm giderlerin dönem gideri olarak kabul edilmesini öngörmektedir. Bu nedenle 7/B seçeneği standardın felsefesine uygun bir seçenek olarak görülmektedir.

Canlı varlıklar için yapılan tüm harcamalar maliyet esasına göre canlı varlığın maliyeti olarak düşünülüp ilgili canlı varlık için açılan hesaba borç olarak kaydedilmektedir. 41 nolu standarda göre ise yapılan harcamalar, dönem gideri olarak 7/B seçeneğindeki ilgili çeşit esasına göre belirlenmiş hesaba kaydedilir. Değerleme esnasında ortaya çıkan değer artış ve azalışları 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları hesabına alınarak sonuç hesaplarına aktarılmış olur. Maliyet dönemi sonunda 7/B seçeneğinde izlenen dönem giderleri içerisinde yer alan canlı varlıklar için yapılan giderler yansıtma hesabı aracılığıyla 635 Canlı Varlık Üretim Giderleri hesabına yansıtılarak Kâr/Zarar hesaplarına aktarılır.

Aşağıdaki tabloda canlı varlıklar için maliyet akış şeması verilmiştir. Dönem içinde ortaya çıkan giderler ilgili maliyet hesaplarının borcuna kaydedilmektedir. Maliyet dönemi sonunda ise 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı aracılığıyla ilgili sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. 164 Büyükbaş Canlı Hayvanlar Hesabında izlenen canlı varlıklar satıldıklarında veya raporlama anında GUD'i ile değerlemesi yapılır ve canlı varlığın maliyeti 624 Satılan Canlı Varlıklar Maliyeti Hesabına, değer artış ve azalışı da 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları hesabına alınır.

**Hayvancılık İşletmesi Maliyet Hesapları Akış Şeması ( 7/B Seçeneği)**





#### 4. ÖRNEK UYGULAMA

ABC Tarım ve Hayvancılık İşletmesinin 2012 yılı muhasebe verileri dikkate alınarak uygulamamızda kullanılmıştır. 2012 yılını veri kaynağı olarak seçmemizin nedeni, en yakın güncel verilerin bu yıla ait olmasından kaynaklanmaktadır. Örnek işletme, Kahramanmaraş ili merkez ilçesinde büyükbaş hayvancılık üzerine faaliyette bulunan ABC Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti.'dir.

Bu kısımda sadece giderlerin muhasebeleştirilmesi konusu ele alınmaktadır. Örnek işletmenin faaliyetleri analiz edilerek giderlerle ilgili dağıtım anahtarları oluşturulmuş ve yüklemeler buna göre yapılmıştır. Ayrıca çalışmamızın ana konusu olan maliyetlerin 7/B seçeneğinde izlenmesi ile ilgili olarak muhasebe kayıtlarına yer verilmektedir.

**Tablo: 1 ABC İşletmesinin Gider Yerleri Dağıtım Anahtarları Tablosu**

Gider Yerleri	Hayvan Sayısı	DİS	Alan m <sup>2</sup>	KW/Saat
10 No. Yatırım Gid. Yeri	5	35	50	50
11 No. Yatırım Gid. Yeri	5	35	50	50
12 No. Yatırım Gid. Yeri	30	210	300	200
1001 No. Es.Ür.Gid. Yeri	10	70	150	100
1002 No. Es.Ür.Gid. Yeri	10	70	150	100
1003 No. Es.Ür.Gid. Yeri	30	210	300	200
2004 No. Es.Ür.Gid. Yeri	80	500	1.200	600
30 No.Yrd. Hiz. Gid. Yeri	-	-	500	300
31 No.Yrd. Hiz. Gid. Yeri	-	-	400	100
60 No. Paz. S.D. Gid. Yeri	-	-	-	50
70 No.Gen. Yön. Gid. Yeri	-	-	150	100
<b>TOPLAM</b>	<b>170</b>	<b>1.130</b>	<b>3.250</b>	<b>1.850</b>

Bu çalışmada sadece işçilik giderlerinin dağıtım anahtarına göre hesaplanan dağılımları örnek olarak verilmiştir. Diğer giderlerin dağılımları yukardaki tablodaki dağıtım anahtarlarına göre hesaplanarak dağıtılmıştır.

**Tablo: 2 İşçilik Giderlerinin Dağılımı**

[1]	Gider Yerleri	[2]	DİS	[3]	Dağıtım Oranı	[4]	Toplam Tutar
[5]	10 No. Yatırım Gid. Yeri	[6]	35	[7]	X 51,32	[8]	1.796,46
[9]	11 No. Yatırım Gid. Yeri	[10]	35	[11]	X 51,32	[12]	1.796,46
[13]	12 No. Yatırım Gid. Yeri	[14]	210	[15]	X 51,32	[16]	10.778,8
[17]	1001 No. Es.Ür.Gid. Yeri	[18]	70	[19]	X 51,32	[20]	3.592,9
[21]	1002 No. Es.Ür.Gid. Yeri	[22]	70	[23]	X 51,32	[24]	3.592,9
[25]	1003 No. Es.Ür.Gid. Yeri	[26]	210	[27]	X 51,32	[28]	10.778,8
[29]	2004 No. Es.Ür.Gid. Yeri	[30]	500	[31]	X 51,32	[32]	25.663,71
	[33] TOPLAM	[34]	1.130	[35]		[36]	58.000

- Dağıtım oranı: 58.000/1130=51,32

1- Toplam 448.000 TL tutarında yem ve 12.000 TL'lik işletme malzemesi ambardan çekilerek kullanılmıştır.

1	.../.../2012		
	790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		448.000
	010. Direrkt Malzeme 448.000		
	11. Yat.Gid.Yeri 14.250		
	12 Yat.Gid.Yeri 61.800		
	1002 N.E.Ü.G.Y. 14.200		
	1003 N.E.Ü.G.Y 70.650		
	2004 E.E.Ü.G.Y 287.100		
	150 İLK MADDE VE MALZEME		448.000
	01.Yem 448.000		
	İlk Mad.ve Mlz. Kullanımı		
2	.../.../2012		
	790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		12.000
	020. İşletme malzemesi 12.000		
	10. N. Yat.Gid.Yeri 184,61		
	11. N. Yat.Gid.Yeri 184,61		
	12. N. Yat.Gid.Yeri 1.107,70		
	1001 N. E.Ü.G.Yeri 555,00		
	1002 N. E.Ü.G.Yeri 555,00		
	1003 N. E.Ü.G.Yeri 1.107,70		
	2004 N. E.Ü.G.Yeri 4.440,00		
	30 N. Yrd.Hiz.G.Y. 1.850,00		
	31 N. Yrd.Hiz.G.Y. 1.480,00		
	70 N. Gen.Y.G.Y. 555,00		
	150 İLK MADDE VE MALZEME		12.000
	02.İş.mlz.12.000		
	İlk Mad.ve Mlz. Kullanımı		

2-Veteriner ücreti olarak 14.400 TL ödenmiştir.

		.../.../2012	
3	793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	14.400	
	320. Veterinerlik Hizmeti 14.400		
	10. N. Yat.Gid.Yeri 393,62		
	11. N. Yat.Gid.Yeri 393,62		
	12. N. Yat.Gid.Yeri 2.296,12		
	1001 N. E.Ü.G.Yeri 820,04		
	1002 N. E.Ü.G.Yeri 820,04		
	1003 N. E.Ü.G.Yeri 2.296,12		
	2004 N. E.Ü.G.Yeri 7.380,41		
		100 KASA	
Veteriner Ücreti ödemesi			

3. İşçilik giderleri 58.000 TL olarak hesaplanmıştır.

		.../.../2012	
4	791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ	58.000	
	100. Esas İşçilik 58.000		
	10. N. Yat.Gid.Yeri 1.796,46		
	11. N. Yat.Gid.Yeri 1.796,46		
	12. N. Yat.Gid.Yeri 10.778,80		
	1001 N. E.Ü.G.Yeri 3.592,90		
	1002 N. E.Ü.G.Yeri 3.592,90		
	1003 N. E.Ü.G.Yeri 10.778,80		
	2004 N. E.Ü.G.Yeri 25.663,71		
		381 GİDER TAHAKKUKLARI	
İşçilik Giderleri Tahakkuku			

4- Elektrik giderleri olarak 5.600 TL ödenmiştir.

		.../.../2012	
5	793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	5.600	
	300 Elektrik Giderleri 5.600		
	10. N. Yat.Gid.Yeri 151,35		
	11. N. Yat.Gid.Yeri 151,35		
	12. N. Yat.Gid.Yeri 605,40		
	1001 N. E.Ü.G.Yeri 302,70		
	1002 N. E.Ü.G.Yeri 302,70		
	1003 N. E.Ü.G.Yeri 605,40		
	2004 N. E.Ü.G.Yeri 1.816,20		
	30 N. Yrd.Hiz.G.Y. 908,10		
	31 N. Yrd.Hiz.G.Y. 302,70		
	60 N. Paz.S.D.G.Y. 151,35		
	70 N. Gen.Y.G.Y. 302,70		
		100 KASA	
Elektrik Gideri ödeme			

5- Suni tohumlama giderleri 15.000 TL olarak gerçekleşmiştir ( İşletme dışardan hizmet alımı yapmıştır).

		.../.../2012	
6	793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER 310 Suni Dölleme Hizmeti 15.000 12. N. Yat.Gid.Yeri 4.090,91 2004 N. E.Ü.G.Yeri 10.909,09	15.000	
	381 GİDER TAHAKKUKLARI		15.000
Hizmet Alımı			

6- İlaçlama giderleri olarak toplam 17.000 TL ödenmiştir ( İşletme dışardan hizmet alımı yapmıştır).

		.../.../2012	
7	793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER 350 İlaçlama Gid.17.000 10. N. Yat.Gid.Yeri 500 11. N. Yat.Gid.Yeri 500 12. N. Yat.Gid.Yeri 3.000 1001 N. E.Ü.G.Yeri 1.000 1002 N. E.Ü.G.Yeri 1.000 1003 N. E.Ü.G.Yeri 3.000 2004 N. E.Ü.G.Yeri 8.000	17.000	
	381 GİDER TAHAKKUKLARI		17.000
İlaç Gider Kaydı			

7- Pazarlama departmanında gerçekleşen taşıma giderleri toplam 2.700 TL olarak ödenmiştir.

		.../.../2012	
8	794 ÇEŞİTLİ GİDERLER 400. Taşıma Giderleri 2.700 60 N. Paz.S.D.Gid.Yeri. 2.700	2.700	
	100 KASA		2.700
Taşıma Gideri ödemesi			

8- Muhasebe hizmeti alımları için 3.600 TL ödenmiştir.

		.../.../2012	
9	793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER 360. Muhasebe Giderleri 3.600 70 N. Gen.Yön.Gid.Yeri 3.600	3.600	
	100 KASA		3.600
Muhasebe giderleri ödemesi			

**- Amortisman İşlemleri**

		31/12/2012			
<b>10</b>	796 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI		88.828		
	10. N. Yat.Gid.Yeri	4.727,3			
	11. N. Yat.Gid.Yeri	1.540,4			
	12. N. Yat.Gid.Yeri	3.168,77			
	1001 N. E.Ü.G.Yeri	3.559,91			
	1002 N. E.Ü.G.Yeri	1.080,22			
	1003 N. E.Ü.G.Yeri	3.340,77			
	2004 N. E.Ü.G.Yeri	49.809,44			
	30 N. Yrd.Hiz.G.Y.	3.600,75			
	31 N. Yrd.Hiz.G.Y.	8.380,6			
	60 N. Paz.S.D.G.Y.	7.500			
	70 N. Gen.Y.G.Y.	2.120			
		257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		88.828	
		01. Sulama Tesisi	858		
		02. Elek.Kon. Ünit.	3.400		
	03. Binalar	19.645			
	04. T. Makina ve Cih.	51.500			
	05. Taşıtlar	9.000			
	06. Demirbaşlar	4.600			
	Amortisman Kaydı				

**- Sağmal İneklerin Maliyetlerinin yansıtılması**

		31/12/2012		
<b>11</b>	799 ÜRETİM MALİYET HESABI		229.814,9	
	01.Süt Üretim Maliyeti	229.815,81		
	635 CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ*		176.620,5	
	01.Süt Üretim Giderleri			
	798 GİDER ÇEŞİTLERİ			406.435,4
	YANSITMA HESABI			
	01.Sağmal Maliyetleri			
	Süt Üretim Maliyetinin Yansıtılması			

\*Bu hesap Özkan ve Aksoylu tarafından'' TFRS'ye Göre Tarım sektöründe Gerçek Değer Muhasebesi'' adlı çalışmada 2012, s. 11'de önerilmektedir.

12	31/12/2012		
	635 CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ 01.Süt Üretim Giderleri	229.814,9	
	799 ÜRETİM MALİYET HESABI 01.Süt Üretim Maliyeti 229.815,81		229.814,9
	Süt Üretim Maliyetinin Yansıtılması		

**- Besi üretim giderlerinin yansıtılması**

13	31/12/2012		
	635 CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ 02.Besi üretimi giderleri 125.535,9	125.985,9	
	798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI 02.Besi Üretim Maliyeti		125.985,9
	Besi üretim gideri yansıtılması		

**- Olgunlaşmamış inek giderlerinin yansıtılması**

14	31/12/2012		
	635 CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ 03.olgunlaşmamış inek üret. Gideri	115.846,84	
	798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI 03.olgunlaşmamış inek		115.846,84
	Olgunlaşmamış inek gideri yansıtılması		

		31/12/2012	
15	631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	10.351,3	
	798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI		10.351,3
	04.Paz.S.Dağ. Maliyeti		
	Pazarlama gideri Yansıtılması		
		31/12/2012	
16	632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 04.Dönem Giderleri	6.508,16	
	798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI		6.508,16
	05.Yönetim Maliyeti		
	Yönetim giderlerinin yansıtılması		

- Maliyet Hesaplarının Kapatılması

		31/12/2012	
17	798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI	665.128	
	790 İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ		460.000
	791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ		58.000
	793 DIŞARDAN SAĞ.F. VE HİZMETLER		55.600
	794 ÇEŞİTLİ GİDERLER		2.700
	796 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAY.		88.828
	Maliyet Hesaplarının kapanış kaydı		

**Tablo: 3 Gider Dağıtım Tablosu(TMS-41'e Göre)**

Gider Yerleri	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ				YATIRIM GİDER YERLERİ			YARDIMCI HİZ. GİD.YERLERİ		PAZ.S. D.GİD. YERİ	G.Y.G	TOPLAM
	BESİ ÜRETİM			SÜT ÜRETİM	Dişi Süt içen	Dişi 3-6 Aylık	Dana-Ham – Gebe Düve	Sağım hane	Yem hazır.	Süt tankı		
	Erkek süt içen	Erkek 3-6 Aylık	Erkek Dana-Tosun	Sağmallar								
Gider Çeşitleri	1001	1002	1003	2004	10	11	12	30	31	60	70	
D.İlk Mad. Mlz.G.	-	14.250	70.600	287.100	-	14.250	61.800	-	-	-	-	448.000
Dir. İşçilik	3.592,9	3.592,9	10.778,8	25.663,71	1.796,46	1.796,46	10.778,5	-	-	-	-	58.000
<b>Dir.Giderler Top.</b>	<b>3.592,9</b>	<b>17.842,29</b>	<b>81.423,8</b>	<b>312.763,71</b>	<b>1.796,46</b>	<b>16.046,5</b>	<b>72.578,5</b>	-	-	-	-	<b>506.000</b>
<b>Endirekt Giderler</b>												
İşletme Malzemesi	555	555	1.097,89	4.440	184,61	184,61	1.097,89	1.850	1.480	-	555	12.000
Endirekt İşçilik	820,04	820,04	2.296,12	7.380,41	393,62	393,62	2.296,12					14.400
Elektrik ve Yakıt	302,70	302,70	605,40	1.816,20	151,35	151,35	605,40	908,10	302,70	151,35	302,7	5.600
Suni Tohumlama				10.909,09			4.090,91					15.000
İlaç	1.000	1.000	3.000	8.000	500	500	3.000					17.000
Taşıma ve Satış G.											2.700	2.700
Muhasebe Gideri											3.600	3.600
Amortisman Gideri	3.559,91	1.080,22	3.340,77	49.809,44	4.727,3	1.540,4	3.168,77	3.600,75	8.380,6	7.500	2.120	88.828
<b>Endir.Gid.Toplam</b>	<b>6.237,65</b>	<b>3.757,96</b>	<b>10.340,18</b>	<b>82.355,14</b>	<b>5.956,88</b>	<b>2.769,98</b>	<b>14.268,9</b>	<b>6.358,85</b>	<b>10.163,3</b>	<b>10.351,3</b>	<b>6.508,16</b>	<b>159.128</b>
<b>I.Dağıtım Toplamı</b>	<b>9.830,55</b>	<b>21.600,25</b>	<b>91.763,98</b>	<b>395.118,85</b>	<b>7.753,34</b>	<b>18.816,4</b>	<b>86.847,7</b>	<b>6.358,85</b>	<b>10.163,3</b>	<b>10.351,3</b>	<b>6.508,16</b>	<b>665.128</b>
Yem Hazırlama		694,07	2.082,23	4.957,7		347,03	2.082,23		(10.163,3)			
Sağım hane				6.358,85				(6.358,85)				
<b>II.Dağıtım</b>	<b>9.830,77</b>	<b>22.299,32</b>	<b>93.856,21</b>	<b>406.435,4</b>	<b>7.753,34</b>	<b>19.163,5</b>	<b>88.930</b>	-	-	<b>10.351,3</b>	<b>6.508,16</b>	<b>665.128</b>



## 5. SONUÇ

TMS-41, canlı (biyolojik) varlıkların ve hasat noktasındaki tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesini, gerçeğe uygun değerdeki değişikliklerin de dönemin faaliyet sonucu olarak gelir tablosunda raporlanmasını temel almıştır. Standart canlı varlıkların üretim ve hasat maliyetlerinin meydana geldiği anda gider olarak dikkate alınmasını benimsemiştir. Canlı varlıkların yapısında biyolojik dönüşümden kaynaklanan büyüme, bozulma, üreme, üretme, yaşlanma gibi değişimler meydana gelmektedir. Gerçeğe uygun değer tarımsal faaliyet alanındaki bu değişimi, tarımsal faaliyet muhasebesi aracılığı ile finansal tablolara taşımaktadır.

TMS 41; canlı varlıkların ilk muhasebeleştirme ve her bilanço döneminde gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesini açıklamıştır. Bu açıklamanın canlı varlıklar için istisnası, ilk muhasebeleştirme döneminde gerçeğe uygun değer için güvenilir olarak belirlenememesi durumunda ilk bilanço dönemine kadar tarihi maliyetle değerlendirilebileceğidir. Standartın ilk raporlama tarihine işaret etmesi, canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle görünmesine verdiği önemden kaynaklanmaktadır. İlk raporlama tarihi, finansal tabloları düzenleme sıklığına göre değişiklik gösterecektir. Standart, tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde toptancı hali, ürün borsaları vb. aktif piyasaların varlığından dolayı güvenilirlikten yana bir sorun olmayacağı düşüncesiyle, canlı varlıklardaki gibi bir istisna getirmemiştir.

TMS 41'e göre, GUD ile finansal tablolara yansıtılan canlı varlıkların değerlerinde artış veya azalışlar gerçekleşebilir. Bu artış veya azalışların finansal tablolarda gösterilmesi gerekmektedir. Oluşan artış veya azalış farkları için, Canlı Varlık Değerleme Farkları hesabı, tarım ürünleri için Tarımsal Ürünleri Değerleme Farkları hesabı ve canlı varlıkların satış maliyetleri için de Satılan Canlı Varlıklar Maliyeti adı altında 6'lı gruptaki boş hesaplardan biri kullanılabilir.

Maliyetlerin izlenmesinde 7/B seçeneği tercih edilmelidir. Bu seçenek giderlerin izlenmesinde çeşit esasına göre düzenlenmiştir. TMS41 Standardı; Faaliyet dönemi içinde gerçekleşen bütün giderlerin, gider çeşitlerine göre belirlenen ilgili hesaplara kaydedilmesini ve varlıkların da her raporlama döneminde gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesinin yapılmasını öngörmektedir. Değerleme esnasında ortaya çıkacak farkların canlı varlıklar için 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları Hesabında, tarımsal ürünler için ise 604 Tarımsal Ürünler Değerleme Farkı Hesabında izlenmesi önerilmektedir. Değer artışları söz konusu bu hesaplara alacak, azalışlar ise borç yazılır ve dönem sonunda 690 Dönem Kâr ve Zararı Hesabı'na aktarılarak kapatılır.

Ülkemizde faaliyet gösteren tarım işletmelerinin büyük bir bölümünde uygulanan geleneksel muhasebe sisteminin işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verememesi, ortak dildeki finansal tabloların sunum şekli, tarım sektöründeki bazı işletmelerin borsada işlem görmesi, yerli ya da yabancı kredi kuruluşlardan olan kredi talepleri gibi hususlar dikkate alındığında, ülkemizde faaliyet gösteren tarım işletmelerinin de dünya ülkelerinde uygulanmakta olan tarımsal faaliyetler standardına uygun finansal bilgi üretmeleri zorunlu hale gelmiştir. 41 no'lu bu standart, canlı varlıkların üretim ve hasat maliyetlerinin meydana geldiği anda gider olarak dikkate alınmasını benimsemiştir. Canlı varlıkların yapısında biyolojik dönüşümden kaynaklanan büyüme, bozulma, üreme, üretme, yaşlanma gibi

değişimler meydana gelmektedir. Gerçeğe uygun değer tarımsal faaliyet alanındaki bu değişimi, tarımsal faaliyet muhasebesi aracılığı ile finansal tablolara taşımaktadır.

## KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. (2007). "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri", İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 80, Mart-Nisan.
- Alagöz, A. (2008). Türkiye'de Muhasebeye Yön Veren Hukuki Düzenlemeler Çerçevesinde İnşaat Sözleşmeleri, Nobel Yayınları, Konya.
- Arzova, B. ve ARSOY, A. P. (2006). Tarımsal Faaliyetler Çerçevesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Sunuluşu, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl: 25, Sayı: 300: s. 135.
- Arslan, S. (2012). Balık Üretim İşletmelerinde Maliyetlerin Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatı Çerçevesinde İncelenmesi, (Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi).
- Deran, A. (2005). Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları, (G. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi).
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2007). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS), Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özulucan, A. ve Deran, A. (2008). "41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri", Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:25.