



## CANLI VARLIKLARIN TMS 41 VE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: SÜT ÜRETİM İŞLETMESİ UYGULAMASI

*Accounting of Living Beings According to TMS 41 and Uniform Accounting System: An  
Application of Milk Yield Firm*

Doç. Dr. Tansel HACİHASANOĞLU  
Bozok üniversitesi, tanselh@gmail.com  
Ahmet ÜNLÜ  
ahmetunlu066@gmail.com

Hacıhasanoğlu, T. & Ünlü, A. (2017), Canlı Varlıkların Tms 41 Ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre  
Muhasebeleştirilmesi: Süt Üretim İşletmesi Uygulaması, International Journal of Academic Value Studies, Vol: 3,  
Issue:9; pp: 394-410 (ISSN:2149-8598)

### ARTICLE INFO

#### Article History

Makale Geliş Tarihi  
Article Arrival Date  
16/03/2017  
Makale Yayınlanma Tarihi  
The Published Date  
31/03/2017

#### Anahtar Kelimeler

TMS-41, Tarımsal  
Faaliyetler, Canlı Varlık,  
Büyükbaş Hayvancılık

#### Keywords

IAS-41, Agricultural  
Activities, Living Being,  
Cattle Breeding

**JEL Kodları:** M40, M41,  
M49

### ÖZ

Özellikle 2000'li yıllardan itibaren günümüze kadarki süreçte tarım işletmeleri aile şirketi olma özelliğinden daha çok modernizasyonun ön planda olduğu işletmelere dönüşmeye başlamıştır. İşletmelerin modernleşmesi, mevcut muhasebe sistemi olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin yetersiz kalmasına neden olmuştur. Bu durum sonucu 31.12.2005 yılında Türkiye Muhasebe Standartları 41 nolu Tarımsal Faaliyetler Standardı daha sonraki dönemleri kapsayacak şekilde ülkemizde uygulanmaya başlanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartlarıyla beraber muhasebe sisteminde de değişimler meydana gelmiş ve Tekdüzen Muhasebe Sisteminin eksiklikleri giderilmeye çalışılmıştır. Bu değişikliklerden biri de tarımsal faaliyet standardında gerçekleşmiştir. Tarımsal Faaliyetler Standardı özellikle canlı varlığın aktifte ayrı bir hesap grubunda izlenmesi ve standardın özüne uygun olarak gerçeğe uygun değer bu varlıklar için de uygulanması noktasında önemli düzenlemeler içermektedir. Çalışmada, tarımsal faaliyetlerin konusu olan canlı varlıkların Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde ve Türkiye Muhasebe Standartları'nda ölçümü, değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi süt üretim işletmesi kapsamında bir örnek olay yardımıyla açıklanmıştır. Bu bağlamda süt üretimi gerçekleştiren hayvancılık işletmelerindeki buzağı üretimi ve hammadde (yem) üretimi de göz önünde bulundurularak iki muhasebe sistemi arasındaki farklılıklar ortaya konulmuştur.

### ABSTRACT

Particularly in the period from 2000s to the present day, agricultural businesses has began to evolve into the modern businesses rather than being family-owned companies. Modernization of the businesses has led the current Uniform Accounting System become inadequate. Therefore, on 31.12.2015, Turkey Accounting Standarts No. 41 Agricultural Activities Standart was introduced in our country to cover the later period. With Turkey Accounting Standarts the changes in accounting systems have occurred and the deficiencies of Uniform Accounting System has been tried to resolve. One of these changes was realized in the area of agricultural activities standart. According to Agricultural Activities Standart it is required to trace living being in a seperate group of accounts. Also this standart contains important regulations at the point of applying the fair value for these living being assets in accordance with the core of the standard. In the study, the measurement, evaluation and accounting of living beings in a mik yield firm, which are the subjects of agricultural activities, in Uniform Accounting System and Turkish Accounting Standards are explained through a case study. In this context, also considering the calf production and raw material (feed) production in the livestock enterprises that carried out milk production, the differences between the two accounting systems were presented.

## 1. GİRİŞ

Ülkemizde son yıllarda yapılan kanun düzenlemeleri sonucu muhasebe sistemi etkilenmiş 14.02.2011 tarihli 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan değişiklikler ile Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun defter tutmaya yönelik değişiklikler gerçekleşmiştir. 12.07.2012 tarihli 6353 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile beraber Türkiye Muhasebe Standartlarına uyumlu muhasebe sistemi ön plana çıkarılmış ve bu standartlara uyumlu defter tutma zorunluluğu getiren değişiklikler yapılmıştır. Bu sistem Tekdüzen Muhasebe Sisteminde önemli değişikliklerin oluşmasına neden olmuştur. "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonraki hesap dönemlerini kapsayacak şekilde ilk olarak 24.02.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Daha sonra günümüze kadar farklı değişikliklere uğramıştır.

Tarımsal faaliyet geniş bir tanımı kapsamaktadır. Hayvancılık faaliyetleri ve hayvansal üretimde tarımsal faaliyetin konusunu oluşturmaktadır. Son zamanlarda, tarım sektöründe meydana gelen gelişmelerin paralelinde tarımsal faaliyet muhasebesi konusunda da önemli gelişmeler olduğu gözlenmektedir (Gökgöz, 2012: 96). Faaliyetlerin muhasebeleştirme kısmı dikkate alındığında Tekdüzen Muhasebe Sisteminin yetersiz kaldığı görülmektedir. Türkiye Muhasebe Standartlarıyla beraber tarımsal faaliyetler çeşitli önerilerle farklı hesaplarda kayıt altına alınmıştır.

Çalışmada, tarımsal faaliyete konu olan kalemler açıklanmış, Türkiye Muhasebe Standartları 41 nolu standardın işleyişi hakkında genel bilgiler verilerek bir süt üretim işletmesinin faaliyetleri çerçevesinde oluşturulan senaryolar vasıtasıyla mevcut uygulama ve TMS açısından muhasebe işlemleri anlatılmaya çalışılmıştır. Ayrıca bu iki sistem arasındaki farklılıklar, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin aktife alınması ve değerlemesi boyutunda ele alınmıştır.

## 2. TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI (TMS 41)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu 2001 yılında tarımsal faaliyet standardını (UMS-41) yayınlamış ve standart 1 Ocak 2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir (Hatunoğlu ve Kılıç, 2016: 3). Daha sonra 01.01.2005 tarihinde Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), borsaya kayıtlı tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetlerini düzenlemek amacıyla bir tebliğ (SPK 31) yayınlamıştır (Kırloğlu ve Gökgöz, 2012: 108). TMSK tarafından yapılan çalışmalar sonucu ise Tarımsal Faaliyetler Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) 24.02.2006 tarih 26090 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (Hatunoğlu ve Kılıç, 2016: 3-4).

TMS 41'de canlı varlık ve tarımsal ürünlere ilişkin hükümler 59 madde halinde aktarılmıştır. Bu maddelerde amaç ve kapsamdan sonra tanımlar yer almaktadır. Tanımı verilen canlı varlık ile tarımsal ürünlerin muhasebeleştirme ve ölçüm, kazanç ve zararlara ilişkin esaslar açıklanmıştır. Ayrıca TMS 41'in özellikli konularından biri olan gerçeğe uygun değerlerin ölçülememesi ve devlet teşvikleri ile ilgili maddeler yer almıştır. Sonraki bölümlerde ise, genel açıklamalar, gerçeğe uygun değerlerin güvenilir biçimde belirlenemediği durumunda canlı varlıklara ilişkin yapılması gereken ek açıklamalar ve devlet teşvikleri ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir (Tunçez, 2011: 108).

TMS 41'e göre canlı varlıklar Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS)'ndeki gibi sadece duran varlık değil canlı varlık olarak ele alınmaktadır. Canlı varlıkların ortak özellikleri standartta aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

- Değişim kapasitesi: "Yaşayan hayvanlar ve bitkiler biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahiptir" (TMS 41, md. 6a). "Canlı varlıkların biyolojik değişim göstermesi canlı varlık türüne göre değişmektedir. Büyüme; bitki ve hayvan miktarı ve kalitesindeki artış büyüme, bozulma; bitki ve hayvan kalitesinde düşüş, dölllenme ise hayvan sayısındaki artış ve yeni bitkilerin meydana gelmesidir. Lateks, çay yaprağı, yün ve süt gibi tarımsal ürünlerin üretimi de biyolojik dönüşüm sonucu meydana gelmektedir." (TMS 41, md. 7a).
- Değişimin yönetilmesi: "Yönetim, ilgili sürecin gerçekleşmesi için gereken koşulları geliştirmek veya en azından korumak suretiyle söz konusu dönüşümü kolaylaştırır (örneğin besin seviyeleri, nem, sıcaklık, verimlilik, ve ışık). Böyle bir yönetim, tarımsal faaliyeti, diğer faaliyetlerden ayırır. Örneğin, yönetilmeyen kaynaklardan (okyanus balıkçılığı ve ormanların yok edilmesi gibi) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet değildir." (TMS 41, md. 6b).

- Değişimin ölçülmesi: “Biyolojik değişim veya hasat sonucunda kalitede (örneğin genetik özellikler, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği ve fiber gücü) veya miktarda (örneğin soy, ağırlık, hacim, fiber uzunluğu veya çapı ve tomurcuk sayısı) meydana gelen değişiklik, rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülüp ve izlenmektedir.” (TMS 41, md. 6c).

Standart, aşağıda yer alan varlıkların tarımsal faaliyetle ilgili olmaları durumunda, söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır (Yazarkan, 2016: 412):

- (a) Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar
- (b) Hasat zamanındaki tarımsal ürünler
- (c) Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri.

Tanımdaki “tarımsal faaliyet” terimi ile kastedilen; satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetilmesidir. Buradaki “canlı varlıklar” yaşayan hayvan veya bitki anlamına gelirken, “tarımsal ürün” ise işletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür. “Hasat” kavramından anlaşılması gereken ise, ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir (Yazarkan, 2016: 412).

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

-“Taşıyıcı bitki dışındaki canlı varlıklar” (TMS 41, md. 1a); büyükbaş hayvanlar, küçükbaş hayvanlar, kanatlı kümes hayvanları, ipekböceği, arı, tarla bitkileri, ... vb. canlı varlık kapsamına girmektedir. Yaşayan hayvan ve bitkilerin hepsine canlı varlık denilmektedir. Fakat bu varlıkların hepsi TMS 41 kapsamında değerlendirilmeyebilir. Taşıyıcı bitki tanımına örnek olarak üzüm asmaları ve kayısı ağaçları verilebilir. Bu varlıklar TMS 41 yerine TMS 16 kapsamına girmektedir (Özerhan ve Yanık, 2015: 790).

-“Hasat zamanındaki tarımsal ürünler” (TMS 41, md. 1b); pamuk, şeker pancarı, fiğ, yonca, mısır silajı... vb.

TMS 41 standardı işletmenin sahip olduğu canlı varlıklar ve bu varlıklardan elde edilecek ürünlerin yetiştirme dönemi süresince hasat anına kadar uygulanmaktadır. Hasattan sonra canlı varlık hali sona ermektedir. Standart, hasat noktasından sonra yapılacak işlemleri kapsamına almayarak TMS 2 Stoklar standardı veya diğer uygun standartları referans göstermektedir (Tuğay, 2015: 151).

### **2.1. Canlı Varlıkların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi**

TMS 41’e göre tarımsal faaliyetlerde muhasebesel işlemlerin içeriğinde; canlı varlıkların ölçümü, muhasebeleştirilmesi ve değerlendirilmesi, canlı varlıklara ilişkin kazanç ve zararların raporlanması, canlı varlıklara ait amortisman işlemleri, tarımsal faaliyetlere ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolara ait bilgiler yer almaktadır (Gökgöz, 2013: 40).

Tarımsal faaliyetler standardı, hasat noktasını kendisine sınır olarak belirleyen ve tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesi ve ölçümünde bu noktaya göre esaslar getiren bir standart olarak karşımıza çıkmaktadır. Hasat öncesi ve sonrası noktaları kapsayan standartlarla ilgili bilgiler Tablo 1’de gösterilmiştir. Hasat esnasında ortaya çıkan ürün stok niteliği taşıyorsa TMS 2, stok niteliği taşıyamıyorsa ilgili diğer standartlar kapsamında muhasebeleştirilir (Özerhan ve Yanık, 2015: 796-797).

Tablo 1- Hasat Öncesi ve Sonrası Ürünler ve İlgili Standartlar

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

Kaynak: Özerhan ve Yanık, 2015: 797.

## 2.2. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünün Aktife Alınması

Canlı varlıkların büyüme, bozulma, çürüme ve canlılığının sona ermesi gibi özelliklere sahip olması canlı varlığın değişim kapasitesine sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Bu özelliklere sahip olması canlı varlığın bir makine, bina ve demirbaş olmadığına önemli bir kanıt olarak gösterilebilir. Bu özellikler dikkate alındığında TDMS'nin yetersiz olduğu görülmektedir. Bir yıldan daha fazla elde bulundurulması muhtemel varlıklar duran varlıklardır. Bir yıldan fazla elde bulundurulması muhtemel canlı varlıklarda duran varlıktır. Ancak canlı varlıkların, duran varlık hesapları yerine farklı bir hesap grubunda izlenmesi gerekmektedir (Gökgöz, 2013: 40). Çalışmanın uygulama kısmında çalışmada bir yıldan daha az süreli elde bulunması muhtemel canlı varlıklar,

- 160 TARLA BİTKİLERİ,
- 164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR,

bir yıldan daha fazla elde tutulması muhtemel canlı varlıklar,

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

adlı hesaplarda ve ilgili alt hesaplarda takip edilecektir.

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

- "İşletmenin, söz konusu canlı varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması" (TMS 41, md. 10a) gerekmektedir. Büyükbaş hayvanların yasalara uygun edinilmesi, sütten kesildiği zaman takibi, kuruda kalan ineklerin takibi, damgalanması ve işaretlenmesi kontrolün bir delili olarak gösterilmektedir (Özerhan ve Yanık, 2015: 799).
- "Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması" (TMS 41, md. 10b).
- "Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi"(TMS 41, md. 10c).

## 2.3. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu (VUK)'na göre tarımsal faaliyetler maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir. Fakat TMS, maliyet bedeli yerine tarımsal faaliyetlerin gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesini benimsemiştir.

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

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

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

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

$$\text{Gerçeğe Uygun Değer} = \text{Maliyet Bedeli} - \text{Satış Maliyetleri}$$

Formülde, satış maliyetlerini oluşturan unsurlar ürünün pazara ulaştırılmasında katlanılan maliyetler olarak ifade edilmektedir. İşletmenin pazara uzaklığı bu maliyeti artıracığından dolayı gerçeğe uygun değer de değişiklik gösterecektir (Özerhan ve Yanık, 2015: 800-801).

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

Canlı varlığın muhasebe kayıtlarına alınabilmesi için; varlığın işletme tarafından kontrol edilebilmesi, varlığa ilişkin gelecekte elde edilecek faydaların işletmeye dönmelerinin muhtemel olması, canlı varlığın gerçeğe uygun değer veya varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi gerekir (Buyruk Akbaba, 2015: 88).

### 3. TMS 41'İN SÜT İŞLETMELERİ UYGULAMASI

#### 3.1. Uygulamanın Amacı

Bu çalışmanın amacı tarımsal üretim faaliyetleri çerçevesinde üretim yapan bir işletmenin TDMS (Tekdüzen Muhasebe Sistemi) ve TMS 41 (41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı) açısından muhasebe işlemlerinin ortaya konulmasıdır. Bu iki sistem paralelinde ortaya çıkacak farklılıkların ve bu farklılıkların sebebinin sayısal veriler ile sunulması amaçlanmaktadır.

#### 3.2. Uygulamanın Metodolojisi

Bu çalışmada tarımsal faaliyetler kapsamında yer alan bir işletmenin, faaliyetleri süresince karşılaşılabileceği ve muhasebeye konu olan çeşitli işlemleri ile ilgili senaryolar oluşturulmuştur. Oluşturulan bu senaryolar çerçevesinde, dönem içi maliyet ve dönem sonu değerlendirme kayıtları açısından ne tür farklılıkların bulunduğu ortaya konulmuştur. Bu doğrultuda 100 ineklik bir tesis üzerinden işlemler yapılmıştır ve senaryolar iki ana başlık altında toplanmıştır. İlk senaryoda süt üretimi gerçekleştirmek amacıyla kurulan işletmenin, ihtiyaç duyduğu direkt ilk madde ve malzemelerin (yem bitkilerinin) işletme de üretilmesi, hasadı ve değerlemesi konu alınırken; ikinci senaryo ise, doğumlarla birlikte üretilecek olan süt ve buzağılara ilişkin üretim maliyeti ve bu mamullerin değerlendirilmesi konu alınmıştır.

#### 3.3. Senaryo 1 - Tarımsal Ürüne (Yem Üretimine) İlişkin İşlemler ve Muhasebe Kayıtları (TDMS-TMS)

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

Mısır silajı, yonca ve fiğ için dönemde kullanılan direkt ilk madde ve malzeme giderleri tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 2- Yem Üretimi İçin Katlanılan Direkt İlk Madde ve Malzeme ve Direkt İşçilik Giderleri

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

Söz konusu yem üretimi için dönemde ortaya çıkan genel üretim giderleri ise tablo 3'de verilmiştir.

Tablo 3- Yem Üretimi İçin Katlanılan Genel Üretim Giderleri

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

Yem üretimi ile ilgili direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin tahakkukuna ve üretime yüklenmesine ilişkin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve TMS açısından yevmiye kayıtları aşağıda verilmiştir.

Söz konusu mamulleri üretebilmek için gerekli olan direkt ilk madde ve malzeme kullanılmasına ilişkin her iki sistem açısından herhangi bir farklılık söz konusu değildir. Her iki sistemde de yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

..20XX			
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		70.492,50
710.06	Mısır Silajı Tohum, İlaç vb.	21.150	
710.07	Yonca Tohum, İlaç vb.	13.642,50	
710.08	Fiğ Tohum, İlaç vb.	35.700	
150	İLK MADDE VE MALZEME STOK		70.492,50
150.08	Mısır Silajı Tohum, İlaç vb.	21.150	
150.09	Yonca Tohum, İlaç vb.	13.642,50	
150.10	Fiğ Tohum, İlaç vb.	35.700	

Direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin üretime yüklenmesinde ise tekdüzen ve ilgili muhasebe standardı açısından muhasebe kaydı farklılaşmaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde tarımsal bir

üretim söz konusu olsa bile 151 Yarımamul Üretim hesabının çalıştırılması gerekmektedir. Muhasebe standartlarında canlı varlıklar kapsamında işlem yapılması uygun görülmüştür. Bu amaçla bu çalışmada 160 Tarla Bitkileri hesabı kullanılmıştır. Bu açıklamalar doğrultusunda bu iki düzenleme çerçevesinde yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıda verilmiştir.

..20XX			
151	YARIMAMUL ÜRETİM		70.492,50
	151.03 Mısır Silajı Üretimi	21.150	
	151.04 Yonca Üretimi	13.642,50	
	151.05 Fiğ Üretimi	35.700	
	711 DİR. İLK MADDE VE MAL. GİD. YANS.		70.492,50
	711.06 Mısır Silajı Tohum, İlaç vb.	21.150	
	711.07 Yonca Tohum, İlaç vb.	13.642,50	
	711.08 Fiğ Tohum, İlaç vb.	35.700	

..20XX			
160	TARLA BİTKİLERİ		70.492,50
	160.01 Mısır Silajı Üretimi	21.150	
	160.02 Yonca Üretimi	13.642,50	
	160.03 Fiğ Üretimi	35.700	
	711 DİR. İLK MADDE VE MAL. GİD. YANS.		70.492,50
	711.06 Mısır Silajı Tohum, İlaç vb.	21.150	
	711.07 Yonca Tohum, İlaç vb.	13.642,50	
	711.08 Fiğ Tohum, İlaç vb.	35.700	

Direkt işçilik maliyetinin tahakkuku ve üretime yüklenmesi açısından da, direkt ilk madde ve malzeme giderlerine benzer bir durum söz konusudur. Direkt işçilik giderlerinin tahakkuku ile ilgili yapılacak muhasebe kaydı farklılaşmamaktadır.

..20XX			
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		3.600
	720.06 Mısır Silajı Üretimi	629	
	720.07 Yonca Üretimi	594	
	720.08 Fiğ Üretimi	2.377	
	381 GİDER TAHAKKUKLARI		3.600

Direkt işçilik giderlerinin üretim yüklenmesinde ise TDMS ve TMS direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin üretim yüklenmesi konusuna paralel olarak farklılaşmaktadır. TDMS ve TMS açısından yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

..20XX			
151	YARIMAMUL ÜRETİM		3.600
	151.03 Mısır Silajı Üretimi	629	
	151.04 Yonca Üretimi	594	
	151.05 Fiğ Üretimi	2.377	
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.		3.600
	721.06 Mısır Silajı Üretimi	629	
	721.07 Yonca Üretimi	594	
	721.08 Fiğ Üretimi	2.377	

..20XX					
160	TARLA BİTKİLERİ			3.600	
	160.01	Mısır Silajı Üretimi	629		
	160.02	Yonca Üretimi	594		
	160.03	Fiğ Üretimi	2377		
	721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.			3.600
		721.06 Mısır Silajı Üretimi	629		
		721.07 Yonca Üretimi	594		
		721.08 Fiğ Üretimi	2377		

Genel üretim giderlerinin tahakkuku ve üretime yüklenmesinde de diğer maliyet bileşenlerine paralel yevmiye kayıtları söz konusudur. Yapılması gereken tahakkuk ve bu maliyet unsurunun üretime yüklenmesine ilişkin yevmiye kayıtları ise aşağıda verilmiştir.

..20XX					
730	GÜM			105.877,10	
	730.04	Yakıt Bedeli	1.072,50		
	730.05	Havalı Mibzer Kirası	5.150		
	730.06	Bıçerdöver Kirası	5.400		
	730.07	Kamyon Çekme Bedeli	4.500		
	730.11	Tarla Kira Bedeli	47.250		
	730.12	Makine Ekipman Amortismanı	32.504,60		
	100	KASA			73.372,50
	257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			32.504,60
		257.03 Makine Ekipman	32.504,60		

..20XX					
151	YARIMAMUL ÜRETİM			105.877,10	
	151.03	Mısır Silajı Üretimi	15.408		
	151.04	Yonca Üretimi	8.644,50		
	151.05	Fiğ Üretimi	81.824,60		
	731	GÜM YANSITMA			105.877,10
		731.05 Yakıt Bedeli	1.072,50		
		731.06 Havalı Mibzer Kirası	5.150		
		731.07 Bıçerdöver Kirası	5.400		
		731.08 Kamyon Çekme Bedeli	4.500		
		731.09 Tarla Kira Bedeli	47.250		
		731.10 Makine Ekipman Amortismanı	32.504,60		

..20XX					
160	TARLA BİTKİLERİ			105.877,10	
	160.01	Mısır Silajı Üretimi	15.408		
	160.02	Yonca Üretimi	8.644,50		
	160.03	Fiğ Üretimi	81.824,60		
	731	GÜM YANSITMA			105.877,10
		731.05 Yakıt Bedeli	1.072,50		
		731.06 Havalı Mibzer Kirası	5.150		
		731.07 Bıçerdöver Kirası	5.400		
		731.08 Kamyon Çekme Bedeli	4.500		
		731.09 Tarla Kira Bedeli	47.250		
		731.10 Makine Ekipman Amortismanı	32.504,60		



Bu dönem üretilen yemlerin miktarları ve birim üretim maliyetleri ve satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerleri ise tablo 4’de verilmiştir.

Tablo 4- Üretilen Yemlerin Miktarları, Birim Üretim Maliyetleri ve Gerçeğe Uygun Değerleri

Yem Türü	Üretim Miktarı	Toplam Tutar	Birim Maliyet	Gerçeğe Uygun Değer	Değerleme Farkı
Mısır Silajı	300.000 kg	37.187,00	0,123 TL/kg	60.000 TL	22.813 TL
Yonca	120.000 kg	22.881,00	0,190 TL/kg	60.000 TL	37.119 TL
Fiğ	200.000 kg	119.901,60	0,600 TL/kg	125.000 TL	5.098,4 TL

Mamul (Yem bitkisi) üretimi ile ilgili direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin mamul maliyetine yüklenmesine ve ilgili stok hesabına alınmasına ilişkin TDMS ve TMS’ye göre muhasebe kayıtları aşağıda verilmiştir. TDMS’de değerlendirme ölçüsü maliyet bedelidir. TMS’de ise hasat sonrası olduğu için TMS 2 Stoklar standardı kapsamında işlem yapılmalıdır. İlgili standarda göre maliyet bedeli ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerden düşük olanı ile değerlendirme yapılması uygun görülmüştür. Her üç yem bitkisi için satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer maliyet bedelinden yüksek çıkmıştır. Dolayısıyla tutar olarak hem TDMS, hem de TMS’de herhangi bir farklılık söz konusu değildir. Muhasebe kayıtlarında farklılık kullanılacak hesap bazında ortaya çıkmaktadır.

..20XX			
152	MAMULLER		179.969,60
152.01	Mısır Silajı.	37.187	
152.02	Yonca	22.881	
152.03	Fiğ	119.901,60	
151	YARIMAMUL ÜRETİM		179.969,60
151.03	Mısır Silajı.	37.187	
151.04	Yonca	22.881	
151.05	Fiğ	119.901,60	

İşletmece üretimi tamamlanan direkt madde ve malzemelerin ilgili stok hesabına aktarılmasına ait yevmiye kaydı aşağıdaki şekilde yapılabilir;

..20XX			
150	İLK MADDE VE MALZEME STOK		179.969,60
150.01	Mısır Silajı.	37.187	
150.02	Yonca	22.881	
150.03	Fiğ	119.901,60	
152	MAMULLER		179.969,60
152.01	Mısır Silajı.	37.187	
152.02	Yonca	22.881	
152.03	Fiğ	119.901,60	

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

..20XX			
150	İLK MADDE VE MALZEME STOK		179.969,60
150.01	Mısır Silajı.	37.187	
150.02	Yonca	22.881	
150.03	Fiğ	119.901,60	
160	TARLA BİTKİLERİ		179.969,60
160.01	Mısır Silajı Üretimi	37.187	
160.02	Yonca Üretimi	22.881	
160.03	Fiğ Üretimi	119.901,60	

### 3.4. Senaryo 1-Dönemsonu Muhasebe ve Değerleme İşlemleri (TDMS-TMS)

Bu senaryo kapsamında yer alan işletme ihtiyaç duyduğu direkt ilk madde ve malzemeyi kendisi üretmektedir. Dolayısıyla üretimi tamamlanan hammadde kullanım amacıyla stoklara alınmıştır. Dönem sonunda işletmenin stoklarında kalan direkt ilk madde ve malzemenin değerlemesinde TMS 2 Stoklar standardı göz önünde bulundurulmalıdır. Mevcut düzenlemelerde dönemsonu stokların değerlendirme ölçüsü maliyet bedeli iken, TMS 2 stoklar standardı madde 9'da "stoklar, maliyet bedeli ve net gerçekleştirilebilir değer düşük olanı değerlendirir" ibaresi yer almaktadır.

Oluşturulan senaryo çerçevesinde söz konusu direkt ilk madde ve malzemelerden tablo 5'de verilen miktarların dönemsonu stoklarda kaldığı varsayılarak işlem yapılmıştır.

Tablo 5 - Dönemsonu Stok Miktarları

Yem Türü	TMS		
	Dönemsonu Stok	Toplam Tutar	Birim Maliyet
Mısır Silajı	150.000 kg	30.000 TL	0,2 TL/kg
Yonca	60.000 kg	30.000 TL	0,5 TL/kg
Fiğ	100.000 kg	50.000 TL	0,5 TL/kg

Dönemsonunda mısır silajı, yonca ve fiğin net gerçekleştirilebilir değerlerinin kg başına sırasıyla 0,25 TL/kg, 0,45 TL/kg ve 0,40 TL/kg olduğu varsayılmıştır. Bu varsayımlar çerçevesinde, bu üç kalem stoktan mısır silajının dönem sonu net gerçekleştirilebilir değeri maliyet bedelinden yüksek olduğu için değerlendirme ölçüsü olarak maliyet bedeli kullanılacak, dolayısıyla herhangi bir işlem yapılmayacaktır. Yonca ve fiğde ise net gerçekleştirilebilir değer maliyet bedelinden daha düşük gerçekleşmiştir. Dolayısıyla net gerçekleştirilebilir değer üzerinden değerlendirme yapılması gerekmektedir.

TMS 2 ve Vergi Usul Kanunu'nda, stokların değerlemesine ilişkin farklılık çeşitli nedenlerle stokların değerinde düşüklük meydana geldiğinde ortaya çıkmaktadır. Böyle bir durumda VUK'a göre emsal bedeline göre değerlendirme yapılması gerekmekte olup, emsal bedelinin tespitine yönelik esaslar geçerli olacaktır. VUK'nun 274.maddesine göre; malların maliyet bedeline oranla değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği durumlarda işletme maliyet bedeli ölçüsü yerine VUK'nun 267.inci maddesinin 2.inci sırasındaki usul olan maliyet bedeli usulü hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsüne göre değerlendirme yapılabilir (Akgün, 2012: 233).

TMS'de değerlendirme ölçüsü maliyet bedeli ile net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı olarak belirlenmiştir. Yonca ve fiğ için net gerçekleştirilebilir değer maliyet bedelinin altında kalmıştır. Bu nedenle standarda göre, söz konusu değer kaybına ilişkin karşılık giderlerinin satışların maliyeti bölümünde açılacak bir hesapla izlenmesi gerekmektedir (Özerhan ve Yanık, 2015: 172). Bu doğrultuda örneğe ilişkin yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır.

..20XX				
627	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ. GİDERİ		13.000	
	627.01 Yonca	3.000		
	627.02 Fiğ	10.000		
158	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI			13.000
	158.01 Yonca	3.000		
	158.02 Fiğ	13.000		

### 3.5. Senaryo 2 - Canlı Varlıklar ve Süt Üretimi (TDMS ve TMS)

Bu işleme ilişkin üretilen senaryo şu şekildedir:

"Mart ayı içerisinde işletmenin elinde bulunan 100 gebe düveden 93 tanesi doğum yapmış, 7 tanesi ise kuruda kalmıştır. Doğan buzağılardan 5 tanesi ölmüş ve Mart ayında işletmenin elinde 88 buzağı kalmıştır. Bu buzağuların 42 tanesi erkek ve 46 tanesi ise dişidir. Doğumla birlikte işletme süt üretimine fiilen başlamıştır. Ocak ve Şubat dönemleri ineklerin kuru dönemleri olarak ifade edilir. Kuru dönem sonrası Mart ayı ile birlikte doğumlar gerçekleşmiş ve doğumla birlikte süt üretilmeye başlanmıştır. İşletme doğan erkek buzağuları 12 ayını doldurdıklarında satmayı planlamaktadır. Dişi

buzağılar ise damızlık olarak işletmede tutulacaktır. 18 ayını dolduran dişi buzağılar inek olarak aktifte yer alacaktır”.

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

Tablo 6- Canlı Varlık Sayısı

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

Hayvancılık sektörü, yapısı itibariyle diğer üretim sektörlerinden birkaç farklı noktada ayrılmaktadır. Özellikle üretim de kullanılan varlıkların canlı varlıklar olması ve süt üretiminde ineklere özgü farklı durumların bulunması, muhasebe açısından olaya daha farklı bir çerçeveden bakılmasını zorunlu kılmıştır. Bu senaryoda ele anılan konu söz konusu farklılıklar ile ilgilidir. Süt üretiminde kullanılan inekler, doğum öncesi son iki aylık dönemde süttten kesilmekte ve bu durum kuru dönem olarak adlandırılmaktadır. Bu dönemde bu işletmeler için temel mamul niteliği taşıyan süt üretimi gerçekleştirilememektedir. Bununla birlikte ineklerin bakım ve beslenme faaliyetlerine devam edilmektedir. Başka bir ifade ile işletme üretim gerçekleştirilememesine karşın bu iki aylık süreçte üretim maliyetlerine katlanmaya devam etmektedir.

İki aylık kuru dönem sonunda doğumla birlikte süt üretimine başlanmakta ve üretim sürecinin bir sonucu olarak buzağı üretimi de gerçekleştirilmiş olmaktadır. Ayrıca bu dönem doğum yapmayan, kuruda kalan inekler ile ilgili bakım ve besleme faaliyetleri de üretim süreci boyunca sürdürülmektedir. Verim alınamamasına karşın bu varlıklardan sonraki dönem fayda beklendiği için, bu makineler (inekler) çalışmasa bile maliyete katlanılmaya devam edilmektedir. Ayrıca üretimin doğası gereği doğan buzağuların belirli bir kısmı ölecek ve yine işletme açısından bir gider unsuru söz konusu olacaktır.

TDMS açısından, bu senaryoya ait işlemler yapılırken öncelikle kuru döneme ait direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik gideri ve genel üretim gideri bu dönem doğumu gerçekleşen buzağulara ait maliyetler olarak değerlendirilmelidir. Yalnız bu yıl kuru olarak kalacak olan ve verim alınamayacak ineklere ait maliyetlerin ayrıştırılması gerekmektedir. Ayrıca ölen buzağulara ait maliyetler belirlenip giderleştirilmelidir (Burada sadece maliyetlerin üretime yüklenmesine ilişkin muhasebe kayıtlarına yer verilecektir).

..20XX				
151	YARIMAMUL ÜRETİM			76.351
	151.01 Erkek Buzağular		76.351	
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR			80.925
	258.01 Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)		80.925	
680	ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI			11.529
	680.01 Kurudaki İneklere Ait Maliyetler		11.529	
689	OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR			8.972
	711 DİR. İLK MADDE VE MAL. GİD. YANS.			78.000
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANS.			12.000
	731 GÜĞ YANSITMA			87.777

Kuru dönem sonunda işletmenin ürettiği dişi ve erkek buzağuların maliyetlerinin yer aldığı 151 Yarı Mamuller – Üretim ve 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının ilgili yardımcı hesaplarına ait büyük defterler şu şekildedir:

BORÇ	151.01 Erkek Buzağular	ALACAK
	32.760,00	
	5.040,00	
	38.551,00	
TOPLAM	76.351,00	

BORÇ	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	ALACAK
	35.880,00	
	5.520,00	
	39.525,00	
TOPLAM	80.925,00	

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

TMS ise kuru döneme (üretim yapılmayan) ait maliyetler dönem gideri olarak değerlendirilmekte, bununla birlikte yeni doğan buzağuların ise kazanç niteliği taşıdığı ifade edilmektedir. Buzağular aktive alınırken satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Yeni doğmuş erkek buzağuların satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinin 1.600 TL ve dişi buzağuların ise 1.500 TL olduğu varsayımı altında, bu döneme ait maliyetlerin gidere dönüşmesi ve buzağuların aktive alınmasına ilişkin muhasebe kayıtları aşağıda verildiği gibi olacaktır. TDMS'den farklı olarak üretimi bir yıl içerisinde tamamlanıp satılacak erkek buzağular için 164 Canlı Büyükbaş Hayvanlar adlı bir hesap kullanıldığı görülecektir. Sonraki yıllarda üretimde kullanılması amaçlanan dişi buzağular ise, uzun vadeli yatırım kapsamında açılan 219 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları hesabında takip edilecektir.

..20XX			
659	DİĞER GİDER VE ZARARLAR	177.777	
	711 DİR. İLK MADDE VE MAL. GİD. YANS.		78.000
	721 DİREKT İŞÇ. GİD. YANS.		12.000
	731 GÜĞ YANS.		87.777

..20XX			
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	67.200	67.200
	164.01 Erkek Buzağular	67.200	
219	YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	69.000	69.000
	219.01 Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	69.000	
	606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI		136.200
	606.01 Erkek Buzağular	67.200	
	606.02 Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	69.000	

TMS'de doğan buzağular bir kazanç olarak değerlendirilmekte ve buzağuların aktive alınmasında belirlenen gerçeğe uygun değer kadar gelir kaydedilmektedir. Bununla birlikte bu buzağuların üretimi için katlanılan ve kuru döneme ait maliyetler buzağı üretim maliyetinin bir unsuru olarak değerlendirilmemektedir. Söz konusu buzağı üretim maliyetlerinin dikkate alınması durumunda, yani doğum anına kadarki maliyetlerin buzağı üretim maliyetine yüklenmesi ve doğum anında söz konusu buzağuların yine gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi halinde bu problemin aşılacağı düşünülmektedir. TMS'de bulunmamasına karşın bir öneri mahiyetinde ortaya konan bu duruma ait

muhasebe kayıtları aşağıda verilmiştir. Kayıt incelendiğinde TMS'deki mevcut uygulamadan farklı olarak kuru döneme ait maliyetlerin ayrıştırılıp buzağı ve diğer unsurlara yüklendiği görülecektir.

..20XX				
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		76.351	76.351
	164.01 Erkek Buzağular		76.351	
219	YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		80.925	80.925
	219.01 Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)		80.925	
659	DİĞER GİDER VE ZARARLAR			20.501
	659.01 Kurudaki İneklere Ait Maliyetler		11.529	
	659.02 Ölen Buzağulara Ait Maliyetler		8.972	
	711 DİR. İLK MADDE VE MAL. GİD. YANS.			78.000
	721 DİREKT İŞÇ. GİD. YANS.			12.000
	731 GÜĞ YANS.			87.777

Doğum anında kuru dönemden kaynaklanan maliyetler ve satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerlerin birlikte ele alınması sonucu ortaya çıkacak değerlendirme farkları şu şekilde hesaplanmıştır:

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

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

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

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

Değerleme farkı,

Erkek buzağular için 76.351-67.200=9.150 TL,

Dişi buzağular için ise 80.925-69.000=11.925 TL olur.

Erkek buzağuların doğduğu tarihteki gerçeğe uygun değeri 67.200 TL

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

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

Dişi buzağuların doğduğu tarihteki gerçeğe uygun değeri 69.000 TL

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

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

Bu nedenle maliyet bedeli ile canlı varlığın gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın kapsamlı gelir tablosuna aktarılması gerekmektedir. Bu olaya ilişkin yevmiye kaydı ise şu şekilde olacaktır.

..20XX				
606	CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI			21.076
	606.01 Erkek Buzağular		9.151	
	606.02 Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)		11.925	
	164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR			9.151
	164.01 Erkek Buzağular		9.151	
	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI			11.925
	219.01 Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)		11.925	

### 3.6. Senaryo 2- Dönemsonu Muhasebe İşlemleri ve Canlı Varlıkların Değerlemesi (TDMS-TMS)

Mart ayında gerçekleşen doğumlarla beraber ana ürün olan süt üretimi gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Bunun yanı sıra erkek ve dişi buzağuların üretim süreci de devam etmiştir. Dönemsonu'nda söz konusu ürünlere ilişkin gerçekleşen dönemin üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesine ait TDMS'ye göre yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır.

..20XX			
151	YARIMAMUL ÜRETİM		502.104,97
	151.01 Süt Üretimi (Sağmal İnekler)	416.213,52	
	151.02 Erkek Buzağı Üretimi	85.891,45	
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		83.963,87
	258.01 Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	83.963,87	
680	ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI		29.915,66
	680.01 Kurudaki İneklere Ait Maliyetler	29.915,66	
	711 DİR. İLK MADDE VE MAL. GİD. YANS.		316.653,51
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANS.		36.000
	731 GÜĞ YANS.		263.331

Muhasebe kayıtları incelendiğinde bu dönem üretimi tamamlanan ana mamul olan süte ait üretim maliyetinin ve tamamının satıldığı varsayımı altında gidere dönüşen tutarların aşağıda yer alan muhasebe kayıtlarında yer aldığı görülecektir.

..20XX			
152	MAMULLER		416.213,52
	152.01 Süt Üretimi	416.213,52	
	151 YARIMAMUL ÜRETİM		416.213,52
	151.01 Süt Üretimi (Sağmal İnekler)	416.213,52	

..20XX			
620	SATILAN MALIN MALİYETİ		416.213,52
	620.01 Satılan Sütün Maliyeti	416.213,52	
	152 MAMULLER		416.213,52
	152.01 Süt Üretimi	416.213,52	

Erkek ve dişi buzağuların üretim süreci ise dönem sonu itibarıyla henüz tamamlanmamıştır. Çünkü erkek buzağular 12 aylarını tamamladıkları zaman mamule dönüşecek, dişi buzağular ise yatırım amaçlı olarak elde tutulacaktır. Bu nedenle erkek ve dişi buzağular TDMS çerçevesinde daha önce açılan ilgili hesaplarda takip edilmeye devam edilecektir. Değerleme ölçüsü maliyet bedeli olduğu için dönemsonunda herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

TMS kapsamında ise dönemsonu değerlendirme işlemleri öncesi yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır:

..20XX			
151	YARIMAMUL ÜRETİM		416.213,52
	151.01 Süt Üretimi (Sağmal İnekler)	416.213,52	
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		85.891,45
	164.01 Erkek Buzağı Üretimi	85.891,45	
219	YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YAT		83.963,87
	219.01 Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	83.963,87	
659	DİĞER GİDER VE ZARARLAR		29.915,66
	659.01 Kurudaki İneklere Ait Maliyetler	29.915,66	
	711 DİR. İLK MADDE VE MAL. GİD. YANS.		316.653,51
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANS.		36.000
	731 GÜĞ YANS.		263.331

..20XX				
152	MAMULLER		416.213,52	416.213,52
	152.01	Süt Üretimi	416.213,52	
	151	YARIMAMUL ÜRETİM		416.213,52
	151.01	Süt Üretimi (Sağmal İnekler)	416.213,52	

..20XX				
620		SATILAN MALIN MALİYETİ	416.213,52	416.213,52
	620.01	Satılan Sütün Maliyeti	416.213,52	
	152	MAMULLER		416.213,52
	152.01	Süt Üretimi	416.213,52	

TMS'de ise değerlendirme ölçüsü satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerdir. Bu nedenle dönemsonunda erkek buzağı ve dişi buzağuların söz konusu değerlendirme ölçüsü paralelinde değerlemesi yapılacaktır. 10 aylık erkek buzağuların satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinin 4.000 TL ve dişi buzağuların satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinin ise 3.500 TL olduğu kabul edilmiştir. Söz konusu varlıklara ilişkin büyük defterler ise aşağıda verilmiştir. İlgili hesaplardan 164 nolu hesap 153.091,45 TL ve 219 nolu hesap ise 152.963,87 TL borç bakiyesi vermiştir.

BORÇ	164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	ALACAK
	67.200	
	85.891,45	

BORÇ	219 YAPILMAKTA OLAN CAN. VAR. YAT	ALACAK
	69.000	
	83.963,87	

Erkek buzağuların dönemsonu gerçeğe uygun değeri	168.000,00 TL
(-) Erkek buzağuların önceki dönemsonunda gerçeğe uygun değeri	(67.200,00 TL)
(-) Erkek buzağular için dönemde katlanılan giderler	(85.891,45 TL)
Buzağuların TMS 41'e göre 31.12.20XX tarihindeki değ. farkı	14.908,55 TL
Dişi buzağuların dönemsonu gerçeğe uygun değeri	161.000,00 TL
(-) Dişi buzağuların önceki dönem sonunda gerçeğe uygun değeri	(69.000,00 TL)
(-) Dişi buzağular için dönemde katlanılan giderler	(83.963,87 TL)
Buzağuların TMS 41'e göre 31.12.20XX tarihindeki değ. farkı	8.036,13 TL

Değerleme farklarına ilişkin dönemsonu'nda yapılması gereken muhasebe kaydı ise şu şekilde olacaktır.

..20XX				
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		14.908,55	
	164.01	Erkek Buzağular	14.908,55	
219	YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		8.036,13	
	219.01	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	8.036,13	
	606	CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI		22.944,68
	606.01	Erkek Buzağular	14.908,55	
	606.02	Dişi Buzağı Üretimi (Olgunlaşmamış İnekler)	8.036,13	

#### 4. SONUÇ

Ülkemizde, Cumhuriyetin ilanından itibaren 2000'li yıllara kadar Tarımsal faaliyetlerin küçük aile işletmelerinde gerçekleştirilmesi, muhasebe sisteminin bu alanı kısır bırakmasına neden olmuştur. Günümüzde tarım işletmelerinin modernizasyonu sonucu ülke ekonomisindeki yerine paralel olarak muhasebe sisteminde de önemli bir yere sahip olduğu görülmüş ve yapılan düzenlemelerle Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ndeki eksiklikler giderilmiştir. Bu çalışmada Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartları arasında farklı olan konular üzerine durulmuştur. Türkiye Muhasebe Standartları, canlı varlıkları ayırmış ve canlı varlıkların, birer cansız varlıkmiş gibi değerlendirilmesi konusundaki eksikliği önemli ölçüde düzenlemiştir.

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde, canlı varlıklar birer cansız varlıkmiş gibi dikkate alınmaktadır. Canlı varlıklarda meydana gelen değişiklikler (büyüme, ağırlık artışı, .. vb) dikkate alınmamaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları 41 nolu Standart (TMS-41) canlı varlıkta meydana gelen biyolojik değişimleri düzenlemiş ve bu değişimler sonucu oluşan değerlendirme farklarını dikkate alarak dönem karı veya zararına eklenmesini öngörmüştür.

Türkiye Muhasebe Standardı, canlı varlıkların satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin belirlenerek değerlendirilmesini esas almıştır. Tarımsal ürünler için hasat noktasına kadarki süreç bu standart kapsamında değerlendirilmiştir. Hasat sonrasındaki süreç, ilgili diğer standartlarda değerlendirilir. Canlı varlıklar finansal tablolara gerçeğe uygun değer üzerinden kaydedilmektedir. Piyasa koşullarına bağlı canlı varlık değerlerindeki değişimler dikkate alınarak değerlendirme artış ve azalışları dönem karı veya zararına eklenmektedir.

Bu çalışmada olay bir bütün olarak irdelenmeye çalışılmış ve örnek olaylar (senaryolar) vasıtasıyla muhasebe işlemleri ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca bu alana özgü olan ve mamul üretiminin yapılmadığı döneme ilişkin bir öneri ortaya konulmuştur.

#### KAYNAKÇA

Akgün, A. İ. (2012), "TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet Ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17(2): 229-246.

Buruk Akbaba, A. N. (2015), "Canlı Varlıkların Değerlemesi, Muhasebeleştirilmesi Ve Raporlanması: Borsa İstanbul'da (Bist) Kayıtlı Tarım, Orman Ve Balıkçılık Alanında Faaliyet Gösteren İşletmelerde Analiz", Bitlis Eren Üniversitesi SBE Dergisi, 4(2): 81-106.

Büyükipেকci, S. ve Kâğıtçı, A. (2015), "Tarımsal Faaliyetlerin TMS 41'e Göre Muhasebeleştirilmesi", KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 12 (1): 105-113.

Gökgöz, A. (2013), Tarımsal Faaliyet Muhasebesi: Türkiye Muhasebe Standartlarıyla Uyumlu, Ekin Yayınevi, 1. Baskı, Bursa.

Gökgöz, A. (2012), "Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi", İşletme Araştırmaları Dergisi, 4(4): 95-108.

Hatunoğlu, Z. ve Kılı, M. (2016), "Tarım İşletmelerinde Bitkisel Üretim Maliyetlerinin TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi", KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 13(1).

Kırhoğlu, H. ve Gökgöz, A. (2012), "TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 26(2): 107-127.

Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2015), IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS, TÜRMÖB Yayınları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara.

Taştan, H. (2013), Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde Muhasebe Düzeni: Uygulama Örnekli, TMS/TFRS - VUK/MSUGT Karşılaştırmalı, Detay Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara.

Tuğay, O. (2015), Tarımsal Faaliyetlere Yönelik Devlet Teşvikleri ve Muhasebeleştirilmesi: Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde, Ekin Yayınevi, 1. Baskı.



Tunçez, H. A. (2011), “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama”, Selçuk Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), TMS 41 – Tarımsal Faaliyetler, <http://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 10.02.2016.

Yazarkan, H. (2016), “Üretim İşletmelerine Ait Fındık Bahçelerine İlişkin Mali İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi: Durak Fındık A.Ş. Örneği”, Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 23(2): 409-434.